



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10314.720270/2019-79
ACÓRDÃO	3402-013.323 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DAIKIN AR CONDICIONADO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

MULTA ADUANEIRA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. TEMA REPETITIVO 1293.

1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.
2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.
3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REGRAS GERAIS DO SISTEMA HARMONIZADO. INOBSERVÂNCIA.

A atividade de classificação fiscal exige a perfeita identificação das mercadorias sub examine, de tal sorte que seja possível esclarecer todas as especificidades que influem na escolha do código tarifário correto, conforme determinado nas Regras Gerais do Sistema Harmonizado de

Classificação de Mercadorias, sob pena de restar prejudicado o trabalho da fiscalização.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES DE APARELHOS DE AR-CONDICIONADO. SISTEMAS COM DUTOS. UNIDADES EVAPORADORAS E CONDENSADORAS. NCM 8415.90.90.

Os códigos NCM 8415.90.10 e 8415.90.20 alcançam especificamente unidades evaporadoras internas e unidades condensadoras externas de aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado distinguem esses aparelhos, que não comportam dutos e utilizam evaporador individual para cada área a climatizar, das centrais de ar-condicionado providas de dutos para condução do ar climatizado a diversos ambientes. Reconhecida a natureza de partes das unidades destinadas aos sistemas com dutos, mas afastado seu enquadramento nos desdobramentos específicos relativos aos aparelhos do tipo split-system, correta a classificação no código residual NCM 8415.90.90.

MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO. REVOGAÇÃO DA BASE LEGAL. *ABOLITIO*. CANCELAMENTO.

A revogação superveniente da norma instituidora da penalidade acarreta perda da tipicidade da conduta, resultando no cancelamento da multa ainda não definitivamente julgada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: **(i)** cancelar o lançamento referente à multa de 30% sobre o valor aduaneiro, por falta de licenciamento de importação, prevista no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, em razão da ocorrência de prescrição intercorrente; **(ii)** cancelar o lançamento referente à multa de 1% sobre o valor aduaneiro, por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84, inciso I, da MP nº 2.158-35, de 2001, em razão de sua revogação pelo art. 181, inciso II, da Lei Complementar nº 227, de 2026; e **(iii)** cancelar o lançamento realizado sobre as unidades evaporados que trabalham com distribuição por dutos ou que sejam preparadas para montagem em sistemas de dutos, em razão de sua classificação fiscal se dar no código NCM 8415.90.90.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Rafael de Souza Medeiros e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-67.739, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado de ofício, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES DE APARELHOS DE AR-CONDICIONADO. UNIDADES EVAPORADORAS E CONDENSADORAS IMPORTADAS SEPARADAMENTE.

As partes de aparelhos de ar-condicionado, consubstanciadas em unidades evaporadoras e condensadoras de equipamentos do tipo split-system, inclusive suas variantes multi-split ou VRV, apresentadas a despacho de importação separadamente e sem que sejam específica e materialmente caracterizadas como sendo elementos constitutivos de um único equipamento, são classificadas nos subitens 8415.90.10 ou 8415.90.20 da NCM.

FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. MULTA.

A importação de mercadoria sem a correspondente licença de importação enseja a aplicação de multa correspondente a 30% do valor aduaneiro.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem demonstrar os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo parcialmente o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados para a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e Imposto de Importação – II, além das respectivas multas de ofício de 75% e dos acréscimos legais correspondentes; também são exigidas multas regulamentares de 30% do valor aduaneiro de mercadoria importada ao desamparo de Licença de Importação e de 1% do valor aduaneiro, por mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, observados os valores individuais mínimos de R\$ 500,00.

Em resumo, conforme descrição fiscal (fls. 347/397), as autuações se referem a Declarações de Importação – DI registradas no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2018 (quadro às fls. 348/355), em relação às quais a interessada, na importação de unidades evaporadoras e condensadoras de aparelhos de ar-condicionado do tipo SPLIT e MULTI-SPLIT, valeu-se (i) dos subitens 8415.82.10 e 8415.83.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) para classificar grande parte de produtos (evaporadoras) cuja classificação fiscal ocorre no subitem 8415.90.10, (ii) utilizou-se das NCM 8415.81.10, 8415.83.00 e 8415.90.90, para classificar modelos (condensadoras) para os quais a classificação fiscal correta é a 8415.90.20 e (iii) cometeu equívoco na classificação de alguns modelos para os quais a classificação correta é a NCM 8415.90.90; o erro de classificação fiscal acarretou, por vezes, o recolhimento a menor do Imposto de Importação – II e, por conseguinte, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI vinculado à importação; em outros casos, tendo em vista a previsão de cobrança de ex-tarifário do IPI em função da capacidade dos equipamentos, o erro de classificação redundou apenas no recolhimento a menor do IPI; além disso, em face da necessidade de tratamento administrativo pelo INMETRO para determinados modelos de evaporadoras e condensadoras, foi identificada a ausência de Licença de Importação em algumas importações de aparelho de ar condicionado do tipo SPLIT.

Cientificada, em 05/06/2019 (fl. 3474), a interessada, por intermédio de procurador (fl. 3384), apresentou, tempestivamente, em 03/07/2019, impugnação (fls.3364/3383), instruída com documentos (fls. 3384/3469), a seguir sintetizada.

Defende como correta a classificação dos produtos como completos e acabados, conforme a Regra Geral de Interpretação (RGI) nº 2a, ainda que adote a prática de registrar Declarações de Importação separadas para unidades externas (condensadoras) e internas (evaporadoras) dos aparelhos importados, observando que essa regra é utilizada pelas autoridades aduaneiras para coibir a prática de segregar em embarques as partes de produtos completos, visando classificá-los como partes, hipótese que exemplifica com jurisprudência, transcrevendo voto do qual destaca a consideração de que é irrelevante se as partes foram ou não desembaraçadas mediante diferentes despachos e de que não se deve dar privilégio ao formalismo da individualização da importação. Ressalta a existência do Acórdão nº 9303-01.140, de 28/09/2010, relativo a aparelhos de ar condicionado, em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, concluiu pela classificação da unidades externas e internas no código 8415.81.10, ainda que importadas em separado. Questiona o entendimento diverso adotado pela fiscalização, que, por conveniência, teria objetivo arrecadatário, mas que sucumbiria à RGI 2a.

De outra parte, pondera que, ainda que a classificação fiscal utilizada na importação estivesse incorreta, a autuação seria nula por vício material, em decorrência de erro na sua fundamentação nos casos em que a classificação fiscal

apontada pela fiscalização também esteja incorreta. Cita jurisprudência administrativa nesse sentido, acrescentando que as classificações fiscais utilizadas no auto de infração não se aplicam aos aparelhos para sistemas de ar-condicionado com dutos e quanto aos aparelhos dos tipos multi-split e VRV.

Quanto aos aparelhos para sistemas de ar-condicionado com dutos, refuta a possibilidade de classificação sobre os códigos tarifários NCM 8415.90.10 e 8415.90.20, porquanto esses, além de terem capacidade inferior a 30.000 frigorias/hora, referem-se necessariamente a aparelhos split-system que não comportam dutos, consoante Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – Nesh da posição 8415 e da subposição 8415.10, da qual salienta que “são, pelo contrário, excluídas desta subposição as centrais de ar-condicionado providas de dutos que utilizam esses dutos para conduzir o ar condicionado de um evaporador para diversos ambientes a resfriar”. Para os aparelhos de ar-condicionado com dutos, ainda que venham a ser classificados como partes, questiona a classificação utilizada nº lançamento, concluindo que ocorreria no código tarifário NCM 8415.90.90. Observa que esse mesmo entendimento foi confirmado pelas autoridades fiscais da Receita Federal por ocasião do despacho aduaneiro da DI nº 18/0088608-1, de 15/01/2018 (doc. 07), em que havia classificado os produtos nos códigos NCM 8515.81.10 e 8415.83.00, mas houve a determinação para a reclassificação para o código NCM 8415.90.90 (doc. 08), com base em laudo de assistência técnica de 02/02/2018 (doc. 09). Aponta que, como se verifica no anexo I do auto de infração, grande parte dos produtos importados objeto da autuação destinavam-se a sistemas de ar-condicionado com dutos.

Argúi haver diferença entre aparelhos dos tipos split-system, multi-split e VRV (Vazão de Refrigerante Variável) ou VRF (Variable Refrigerant Flow), considerando que apenas são enquadrados nos códigos tarifários 8415.90.10 e 8415.90.20 caso sejam aparelhos do tipo split-system. Para comprovar o alegado, transcreve trechos de laudo técnico contratado junto ao Departamento de Engenharia da Universidade de São Paulo (USP), além de artigos da Portaria Interministerial MME/MCTI/MDIC nº 367, de 2007, da Portaria Interministerial MDIC/MCTI nº 008, de 2014, e da Portaria Inmetro nº 372, de 2010, considerando que seria do tipo split-system o sistema formado por uma unidade condensadora e uma única unidade evaporadora. Sustenta que a classificação fiscal, ainda que como partes, ocorreria sob o código NCM 8415.90.90.

Pugna pela inaplicabilidade da multa por falta de LI, tendo em vista que os produtos foram descritos corretamente nos documentos de importação, com todos os elementos necessários à sua identificação, e não há acusação de intuito doloso ou má-fé, aplicando-se o disposto no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 12, de 1997, destacando que todo o trabalho fiscal foi baseado exclusivamente nas descrições apresentadas nas DI.

A intimação sobre a decisão de primeira instância ocorreu pela via eletrônica em 17/10/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 3631), sendo o Recurso

Voluntário protocolado em 14/11/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 3633), pelo qual pediu a reforma do acórdão recorrido e o cancelamento dos Autos de Infração, visto que os produtos importados foram classificados corretamente, bem como fez os seguintes pedidos subsidiários:

- (i) Reforma parcial da decisão recorrida para o cancelamento da autuação relativamente aos aparelhos para sistemas de ar-condicionado com dutos e aos aparelhos de ar-condicionado dos tipos “multi-split” e VRV, visto que os códigos tarifários indicados pela autoridade fiscal autuante também não se aplicam aos referidos produtos;
- (ii) Reforma da decisão recorrida para o cancelamento da exigência da multa administrativa de 30% por falta de Licença de Importação, uma vez que os produtos foram descritos corretamente nos documentos de importação, com todos os elementos necessários à sua identificação, e não há qualquer acusação de intuito doloso ou má-fé por parte da Recorrente; e
- (iii) Reforma da decisão recorrida para o cancelamento da exigência da multa administrativa de 30% por falta de Licença de Importação em relação aos aparelhos do tipo VRV, pois sua importação não está sujeita à exigência de licenciamento não-automático prevista na Portaria INMETRO nº 643/2012.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Objeto do litígio

Versa o presente litígio sobre Auto de Infração lavrado para constituição de crédito tributário de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e Imposto de Importação – II, além das respectivas multas de ofício de 75% e dos acréscimos legais correspondentes; também são exigidas multas regulamentares de 30% do valor aduaneiro de mercadoria importada ao desamparo de Licença de Importação e de 1% do valor aduaneiro, por mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

As autuações se referem a Declarações de Importação – DI registradas no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2018, para importações, separadamente, de unidades evaporadoras e condensadoras de aparelhos de ar-condicionado do tipo SPLIT e MULTI-SPLIT.

Em síntese, a Recorrente classificou os aparelhos importados na subposição 8415.8 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), referente a “outros aparelhos de ar-condicionado”, (NCM 8415.81.10, 8415.82.10 ou 8415.83.00), dependendo das especificações de cada aparelho.

A Fiscalização entendeu que tais aparelhos devem ser classificados na subposição 8415.90, referente a partes de aparelhos de ar-condicionado, mais precisamente nos códigos tarifários NCM 8415.90.10, 8415.90.20 e 8415.90.90, também a depender das especificações de cada aparelho.

Com isso, os produtos foram reclassificados, sendo lavrados Autos de Infração para a exigência de diferenças de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, além das multas administrativas de 1% por erro de classificação fiscal e de 30% por falta de licença de importação (LI).

Sustenta a defesa que se trata de aparelhos completos de ar-condicionado e esclareceu que, ainda que os produtos importados fossem classificados como partes, a classificação fiscal determinada pela autoridade autuante estaria incorreta em relação aos aparelhos dos tipos “multi-split” e VRV.

Igualmente pede a inaplicabilidade da multa administrativa de 30% por falta de LI, visto que os produtos haviam sido descritos corretamente nos documentos de importação com todos os elementos necessários à sua perfeita identificação.

A controvérsia devolvida ao CARF pode ser delimitada nos seguintes pontos:

- ✓ definir se as unidades evaporadoras e condensadoras importadas separadamente devem ser classificadas como aparelhos completos de ar-condicionado, por aplicação da RGI 2(a), ou como partes, na subposição 8415.90 da NCM;
- ✓ definir se os códigos 8415.90.10 e 8415.90.20 são aplicáveis às unidades evaporadoras e condensadoras de sistemas split, multi-split, VRV/VRF e de equipamentos indicados pela defesa como destinados a sistemas com dutos;
- ✓ examinar se há nulidade ou vício material do lançamento em razão da classificação fiscal adotada pela fiscalização;
- ✓ examinar a procedência da multa de 1% por erro de classificação fiscal;
- ✓ examinar a procedência da multa de 30% por falta de Licença de Importação, inclusive quanto ao argumento específico relativo aos equipamentos VRV.

Delimitada a controvérsia deste litígio, passo à análise dos argumentos da defesa.

3. Preliminar de nulidade ou vício material do lançamento

A Recorrente sustenta que, mesmo se afastada a classificação por ela adotada, a autuação deveria ser cancelada por vício material, pois a classificação fiscal indicada pela fiscalização também estaria incorreta.

A alegação não procede.

A fiscalização identificou as mercadorias a partir das descrições constantes das Declarações de Importação, dos catálogos técnicos, dos documentos apresentados pela própria contribuinte e das informações constantes dos autos.

A partir desses elementos, concluiu que as unidades evaporadoras internas deveriam ser classificadas no código 8415.90.10, as unidades condensadoras externas no código 8415.90.20 e outras partes no código 8415.90.90.

Tal classificação encontra respaldo na RGI 1, na RGI 6, na RGC 1, na Nota 2 b) da Seção XVI, nas NESH, nos Pareceres da OMA e na estrutura da NCM vigente no período autuado.

As alegações relativas a dutos, multi-split e VRV/VRF não demonstram erro material da autuação. Tampouco demonstram que a autoridade fiscal tenha adotado classificação arbitrária ou incompatível com as características dos produtos.

Assim, afasto a alegação de nulidade ou vício material.

4. Mérito

4.1. Da Classificação Fiscal

Inicialmente, cumpre salientar que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), na Regra Geral Complementar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), nos ditames do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh)¹.

A RGI/SH 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes (RGI/SH 2 a 5). Com isso, as Regras 1 a 5 estabelecem a classificação ao nível das subposições dentro de uma mesma posição.

¹ Art. 2º - In RFB nº 2057/2021

Já a RGI/SH nº 6 dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção desta Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Por sua vez, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) representam a interpretação oficial do SH oriunda da Organização Mundial das Alfândegas. Pelo § único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, elas “constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

Como já mencionado, as importações são relativas a partes de aparelhos de ar-condicionado, apresentadas separadamente, consistentes em unidades evaporadoras e condensadoras de sistemas do tipo split-system.

Assim consta em Relatório Fiscal:

Inicialmente insta mencionar que a empresa DAIKIN, quando da importação das unidades evaporadora e condensadora, utilizou-se, nas DI objeto dessa análise fiscal, dos códigos NCM 8415.82.10 e 8415.83.00 para classificar as evaporadoras e das NCM 8415.81.10, 8415.83.00 e 8415.90.90 para classificar as condensadoras.

Código	Descrição
8415.82.10	Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora
8415.83.00	Sem dispositivo de refrigeração
8415.81.10	Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora
8415.90.90	Outros

Observa-se, por meio dos códigos tarifários utilizados pela empresa DAIKIN, que a empresa reconhece, no âmbito da posição, que se aplica a de código 8415 na classificação das **evaporadoras e condensadoras**.

Contudo, conforme esclarecimentos abaixo dispostos, fica claro o equívoco da empresa na classificação das DI autuadas por meio dessa ação fiscal.

Com base nos elementos apresentados, nas informações pertinentes ao tipo de mercadoria, nas informações obtidas na internet, nos catálogos apresentados pela empresa em atendimento a intimações e, sobretudo, nas informações declaradas nas DI pelo próprio sujeito passivo, passa-se à análise da classificação fiscal das mercadorias importadas pela empresa.

Assim, inicialmente nos valem das Regra Geral de Interpretação nº 1 do SH/NCM5 para concluir que as mercadorias objeto da ação fiscal devem ser classificadas no capítulo 84 da Tarifa Externa Comum (TEC), referente a

“REATORES NUCLEARES, CALDEIRAS, MÁQUINAS, E APARELHOS E INSTRUMENTOS MECÂNICOS, E SUAS PARTES”,

mais precisamente na posição 8415 relativa a

“MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO QUE CONTENHAM UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUINDO AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE”. (Grifou-se)

Conforme a Nota de Sessão XVI 2 a) abaixo disposta, as partes que constituam artigos compreendidos na posição 84.15 incluem-se nessa posição, qualquer que seja a máquina a que se destinem.

Nota de Sessão XVI

2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artigos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:

a) As partes que constituam artigos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artigos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;(grifou-se)

Determinada a posição, cumpre a definição da subposição cabível para as evaporadoras e condensadoras analisadas nesse relatório fiscal. Invoquemos, portanto, a RGI nº 6, a qual dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das notas de subposição respectivas.

Código	Descrição
8415.10	- Do tipo concebido para ser fixado numa janela, parede, teto ou piso (pavimento), formando um corpo único ou do tipo split-system (sistema com elementos separados)

Observando-se o texto da subposição 8415.10, que aponta ser essa específica para aparelhos de ar-condicionado do tipo Split-system, não há como se conceber

que a subposição utilizada pela empresa DAIKIN, qual seja, 8415.8x (8415.82.10, 8415.83.00, 8415.81.10) possa ser a correta para o caso em tela.

Com isso, concluiu a **Fiscalização** que, quando se trata de unidades internas e externas de aparelho de ar-condicionado do tipo SPLIT, ou seja, unidades evaporadoras e condensadoras respectivamente, **tais equipamentos devem ser classificados como partes, aplicando-se a RGI 1 (texto da posição 8415) e 6 (texto da subposição 8415.90) e da RGC 1 (textos dos itens 8415.90.10 e 8415.90.20)**, que assim prevê:

RGI 1: Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

RGI 6: A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na aceção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

RGC 1: As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

Por outro lado, a **Contribuinte** defende que a classificação deve ocorrer em conformidade com aquelas que se referem aos **produtos completos e acabados, aplicando a RGI 2a**.

Concluiu a DRJ que a Nota Explicativa da RGI 1 é elucidativa para demonstrar o alcance da ressalva “desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, que limita a aplicação das RGI 2 a 5:

NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos “têm apenas valor indicativo”. Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

- a) *De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e*
- b) *Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.*

IV) A disposição III) a) é suficientemente clara e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).

V) Na disposição III) b):

a) *A frase “desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração. Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições apenas englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluíam por aplicação da Regra 2 b).*

b) *A referência à Regra 2 na expressão “de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5” significa que:*

1) *As mercadorias apresentadas incompletas ou inacabadas (uma bicicleta sem selim e sem pneumáticos, por exemplo), e*

2) *As mercadorias apresentadas desmontadas ou por montar (por exemplo, uma bicicleta desmontada ou por montar, com todos os componentes apresentados em conjunto), cujos componentes podem ser classificados, individualmente, na sua respectiva posição (por exemplo, pneumáticos, câmaras de ar) ou como partes dessas mercadorias.*

classificam-se como completas ou acabadas, desde que as disposições da Regra 2 a) sejam cumpridas e que não sejam contrárias aos termos dessas posições ou Notas.

4.2. Da metodologia jurídica de classificação fiscal

No presente caso, não há controvérsia relevante quanto à posição 84.15, que abrange máquinas e aparelhos de ar-condicionado que contenham ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluindo as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente.

A divergência reside na subposição e nos desdobramentos aplicáveis.

A contribuinte pretende classificar as mercadorias como aparelhos completos de ar-condicionado, na subposição 8415.8. A fiscalização, por sua vez, classificou-as como partes, na subposição 8415.90.

A análise dos autos revela que as mercadorias foram apresentadas ao despacho aduaneiro como unidades evaporadoras ou unidades condensadoras de sistemas de ar-condicionado. As descrições constantes das Declarações de Importação, do Anexo I do Auto de Infração e dos catálogos técnicos indicam que os bens importados correspondem a unidades internas ou externas, e não a aparelhos completos formados por conjunto integral de unidade interna e unidade externa.

Esse dado é essencial. Em matéria de classificação fiscal, deve-se considerar a mercadoria no estado em que se apresenta ao despacho aduaneiro, segundo sua natureza objetiva, suas características técnicas e sua função própria, ressalvadas as hipóteses específicas em que as Regras Gerais autorizem tratamento diverso.

A subposição 8415.90 compreende as partes dos aparelhos da posição 84.15. No âmbito dessa subposição, a NCM prevê desdobramentos específicos:

- 8415.90 – Partes;
- 8415.90.10 – Unidades evaporadoras internas de aparelho de ar-condicionado do tipo split-system, sistema com elementos separados, com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora;
- 8415.90.20 – Unidades condensadoras externas de aparelho de ar-condicionado do tipo split-system, sistema com elementos separados, com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora;
- 8415.90.90 – Outras.

A estrutura da NCM demonstra que há classificação própria para unidades evaporadoras e condensadoras quando apresentadas como partes de aparelhos de ar-condicionado. Assim, quando a mercadoria importada é unidade evaporadora interna ou unidade condensadora externa, e não aparelho completo, deve-se aplicar a subposição 8415.90 e, no nível regional, os subitens específicos ou residual, conforme as características da mercadoria.

A fiscalização aplicou a RGI 1 para enquadrar as mercadorias na posição 84.15, a RGI 6 para definir a subposição 8415.90 e a RGC 1 para alcançar os desdobramentos 8415.90.10, 8415.90.20 ou 8415.90.90.

A metodologia está correta.

4.3. Da inaplicabilidade da RGI 2(a)

A Recorrente sustenta que, ainda que as unidades evaporadoras e condensadoras tenham sido importadas separadamente, deveriam ser classificadas como aparelhos completos de ar-condicionado, por aplicação da RGI 2(a).

A RGI 2(a) prevê que qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se

encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado, apresentado desmontado ou por montar.

A aplicação dessa regra não é automática. Exige comprovação de que a mercadoria apresentada ao despacho aduaneiro, ainda que incompleta, inacabada, desmontada ou por montar, possua as características essenciais do artigo completo, ou que os elementos apresentados constituam, materialmente, o artigo completo desmontado ou por montar.

No caso dos autos, a contribuinte não demonstrou correlação específica e material entre as unidades evaporadoras e condensadoras importadas, apta a caracterizar cada operação como importação de aparelho completo desmontado ou por montar.

A mera alegação de que, em momento posterior, as unidades internas e externas serão integradas a sistemas de ar-condicionado não é suficiente. Todas as partes e componentes se destinam, em alguma medida, à integração a produto ou sistema final. A RGI 2(a), contudo, exige demonstração de que a mercadoria importada já possui, no estado em que apresentada, as características essenciais do artigo completo.

A hipótese seria diversa se houvesse prova de que a contribuinte adquiriu aparelhos completos e apenas fracionou os embarques ou as Declarações de Importação, com identificação individualizada das unidades internas e externas integrantes de cada aparelho. Nessa situação, a regra poderia ser aplicada para recompor a natureza material da operação.

Mas não é essa a realidade comprovada nos autos. As importações foram realizadas como unidades evaporadoras e condensadoras autônomas, descritas e quantificadas separadamente, sem demonstração item a item de pareamento técnico, quantitativo e documental que permitisse identificar aparelhos completos específicos.

Não se trata de privilegiar formalismo documental. Trata-se de reconhecer que a classificação fiscal exige prova da natureza da mercadoria importada. Sem demonstração de conjunto completo desmontado ou por montar, prevalece a classificação da unidade apresentada como parte.

Por isso, deve ser afastada a tese principal da Recorrente e mantida a classificação das mercadorias como partes de aparelhos de ar-condicionado na subposição 8415.90 da NCM.

4.4. Das NESH e dos Pareceres de Classificação da OMA

A classificação adotada pela fiscalização encontra respaldo nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e nos Pareceres de Classificação da Organização Mundial das Aduanas.

Os Pareceres da OMA relativos à posição 84.15 distinguem os aparelhos completos de ar-condicionado do tipo split-system, constituídos por unidade interna e unidade externa concebidas para conexão entre si, das unidades internas ou externas apresentadas separadamente.

Para a subposição 8415.90, a OMA classifica como partes:

- ✓ unidade interna de aparelho de ar-condicionado split-system do tipo compressor, compreendendo serpentina evaporadora, ventilador de motor elétrico, filtro, termostato e painel de controle, montados em um mesmo receptáculo, concebida para conexão a unidade externa;
- ✓ unidade refrigeradora externa de aparelho de ar-condicionado split-system, compreendendo compressor, serpentina, ventilador e elementos de comando e proteção, concebida para conexão a uma ou várias unidades evaporadoras internas;
- ✓ unidade refrigeradora externa de aparelho reversível de ar-condicionado split-system, com compressor, serpentina, ventilador, válvula de quatro vias e demais elementos de comando e proteção, concebida para conexão a uma ou várias unidades evaporadoras internas.

A referência expressa a unidade externa concebida para conexão a uma ou várias unidades evaporadoras internas é especialmente relevante, pois afasta a tese de que apenas sistemas com relação unitária entre uma condensadora e uma evaporadora estariam abrangidos pela subposição 8415.90.

As NESH também confirmam que as unidades internas e externas dos aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system, mesmo apresentadas separadamente, classificam-se na posição 84.15, e que a subposição 8415.90 compreende, mesmo apresentadas em separado, as unidades internas e externas de aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system, sistema com elementos separados.

Portanto, a orientação interpretativa internacional aplicável à matéria confirma a conclusão da fiscalização: unidades evaporadoras e condensadoras importadas separadamente são partes de aparelhos de ar-condicionado, classificáveis na subposição 8415.90.

4.5. Dos sistemas multi-split e VRV/VRF

A Recorrente sustenta que os sistemas multi-split e VRV/VRF não poderiam ser tratados como split-system para fins de enquadramento nos códigos 8415.90.10 e 8415.90.20.

Segundo a defesa, o split-system seria formado por uma unidade condensadora e uma única unidade evaporadora. Já o multi-split permitiria a conexão de uma unidade condensadora a duas ou mais unidades evaporadoras, enquanto o VRV/VRF seria sistema de vazão variável de refrigerante, usualmente empregado em instalações de maior porte e com múltiplas unidades internas.

O argumento não procede.

A classificação fiscal não se confunde com nomenclatura comercial, técnica ou regulatória utilizada para fins de eficiência energética, controle administrativo ou certificação. A existência de distinções técnicas entre split, multi-split e VRV/VRF pode ser relevante para descrever o funcionamento do produto, mas não determina, por si só, o enquadramento tarifário.

O texto dos subitens 8415.90.10 e 8415.90.20 refere-se a unidades evaporadoras internas e unidades condensadoras externas de aparelho de ar-condicionado do tipo split-system, sistema com elementos separados. O núcleo da classificação está na existência de unidades internas e externas separadas, concebidas para conexão entre si por tubulações e cabos, com circulação de fluido refrigerante.

Os sistemas multi-split e VRV/VRF possuem, justamente, essa lógica estrutural: unidades internas e externas separadas, conectadas por tubulações frigoríficas, cabos e sistemas de controle, formando sistema de climatização com elementos separados.

A multiplicidade de unidades internas ou a tecnologia de vazão variável de refrigerante não descaracteriza a natureza de unidade evaporadora ou condensadora. Ao contrário, confirma que a mercadoria importada isoladamente não é o aparelho completo, mas parte de sistema maior.

O ponto é reforçado pelos Pareceres da OMA, que admitem expressamente unidade externa concebida para conexão a uma ou várias unidades evaporadoras internas. Essa formulação alcança a lógica dos sistemas multi-split e VRV/VRF e afasta a interpretação restritiva pretendida pela defesa.

Desse modo, não se sustenta a tese de que as unidades evaporadoras e condensadoras de sistemas multi-split e VRV/VRF devam ser automaticamente classificadas no código residual 8415.90.90. O código residual somente se aplica às partes não compreendidas nos desdobramentos específicos, ou quando não atendidos os requisitos dos subitens 8415.90.10 ou 8415.90.20, inclusive quanto à capacidade frigorífica.

No caso, a fiscalização distinguiu os produtos e aplicou os códigos 8415.90.10, 8415.90.20 ou 8415.90.90 conforme as características de cada modelo. Não há demonstração de erro material nessa metodologia.

Rejeito, portanto, a tese relativa aos sistemas multi-split e VRV/VRF.

4.6. Dos sistemas com dutos

A Recorrente insurge-se, subsidiariamente, contra a classificação fiscal adotada pela fiscalização para as unidades destinadas aos sistemas de ar-condicionado com dutos. Sustenta que, mesmo que não prevaleça sua tese principal de classificação das mercadorias como aparelhos completos, os códigos NCM 8415.90.10 e 8415.90.20 não podem ser aplicados a esses produtos, por se referirem especificamente às unidades evaporadoras e condensadoras de aparelhos do tipo split-system.

Argumenta que a Nomenclatura restringe esses subitens às unidades internas e externas de aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system e que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado estabelecem distinção relevante entre esses equipamentos e os sistemas de climatização providos de dutos.

A esse respeito, destaca que, ao explicarem o alcance da subposição 8415.10, as NESH caracterizam os aparelhos do tipo split-system como sistemas com elementos separados que não comportam dutos e utilizam um evaporador individual para cada área a climatizar. Em contraposição, excluem dessa subposição as centrais de ar-condicionado providas de dutos que utilizam esses dutos para conduzir o ar condicionado de um evaporador para diversos ambientes a resfriar.

Com fundamento nessa distinção, a Recorrente afirma que as unidades concebidas para integrar sistemas de climatização com distribuição do ar por dutos não podem ser consideradas partes de aparelhos do tipo split-system para fins dos desdobramentos específicos 8415.90.10 e 8415.90.20. Assim, caso mantida sua classificação como partes, sustenta que o enquadramento adequado é o código residual NCM 8415.90.90.

A defesa acrescenta que não se trata apenas da possibilidade eventual de instalação de dutos após a importação. Segundo expõe no Recurso Voluntário, determinados equipamentos foram concebidos especificamente para utilização em sistemas de climatização com dutos, inclusive unidades internas empregadas em soluções centrais, nas quais o ar climatizado é distribuído por rede de dutos e difusores para diferentes ambientes. Para ilustrar a configuração técnica desses sistemas, apresenta documentação referente a projeto de climatização juntada ao recurso.

Invoca, ainda, situação concreta ocorrida no despacho aduaneiro da DI nº 18/0088608-1, de 15/01/2018. Afirma que determinados produtos haviam sido originalmente declarados em códigos correspondentes a aparelhos completos e que, no curso do despacho, a autoridade aduaneira determinou sua reclassificação para a NCM 8415.90.90. Para a Recorrente, esse fato confirma que, uma vez afastada a classificação como aparelho completo, as unidades destinadas a sistemas com dutos devem ser enquadradas no código residual da subposição 8415.90.

Neste ponto, entendo que assiste razão à Recorrente.

Como já exposto nos tópicos anteriores, não se encontram presentes os pressupostos para aplicação da RGI 2(a), pois não foi demonstrado que as unidades evaporadoras e condensadoras apresentadas separadamente ao despacho correspondiam, de forma específica e materialmente identificável, a aparelhos completos desmontados ou por montar. Permanece correta, portanto, a premissa adotada pela fiscalização de que as mercadorias devem ser classificadas como partes na subposição 8415.90.

Essa conclusão, contudo, não resolve a etapa seguinte da classificação, que consiste em determinar qual dos desdobramentos da subposição 8415.90 corresponde às características das mercadorias.

Os códigos NCM 8415.90.10 e 8415.90.20 não compreendem, indistintamente, todas as unidades evaporadoras e condensadoras utilizadas em aparelhos da posição 84.15. O primeiro contempla especificamente as unidades evaporadoras internas de aparelhos de ar-

condicionado do tipo split-system, sistema com elementos separados, observados os demais requisitos estabelecidos no próprio texto tarifário; o segundo contempla as correspondentes unidades condensadoras externas. O código NCM 8415.90.90, por sua vez, possui caráter residual e alcança as outras partes da posição 84.15 não compreendidas nos desdobramentos anteriores.

Por essa razão, para que uma unidade evaporadora ou condensadora seja classificada nos códigos 8415.90.10 ou 8415.90.20, não basta constatar sua natureza de evaporadora ou condensadora. É necessário, ainda, que corresponda a unidade de aparelho de ar-condicionado do tipo split-system, tal como delimitado pela nomenclatura.

É nesse aspecto que as NESH assumem especial relevância.

Ao esclarecerem a subposição 8415.10, as Notas Explicativas não se limitam a descrever a constituição física dos aparelhos com elementos separados. Estabelecem expressamente que os aparelhos do tipo split-system não comportam dutos e utilizam um evaporador individual para cada área a climatizar, distinguindo-os das centrais de ar-condicionado providas de dutos que conduzem o ar condicionado de um evaporador para diversos ambientes.

A distinção estabelecida pelas NESH não pode ser desconsiderada na interpretação dos desdobramentos 8415.90.10 e 8415.90.20, uma vez que esses códigos empregam justamente a expressão “aparelho de ar-condicionado do tipo split-system”.

A decisão recorrida considerou que os dutos representariam apenas forma posterior de distribuição do ar refrigerado, sem interferir na natureza da unidade evaporadora ou condensadora. Segundo esse entendimento, uma unidade preparada para conexão a dutos continuaria sendo parte de aparelho do tipo split-system, porque a distribuição posterior do ar não alteraria sua função de refrigeração ou aquecimento.

Embora tecnicamente compreensível, essa interpretação amplia o alcance dos códigos específicos para além da delimitação resultante das NESH. Se a própria Nota Explicativa utiliza a inexistência de dutos como elemento caracterizador do split-system e, em contraposição, identifica as centrais providas de dutos como categoria excluída dessa subposição, não me parece possível considerar irrelevante essa característica ao interpretar os subitens que se referem expressamente às partes de aparelhos desse tipo.

Também não se trata de concluir que a simples possibilidade de conexão posterior a qualquer duto seja suficiente para deslocar uma unidade evaporadora para o código 8415.90.90. O que se reconhece, no caso concreto, é a situação das mercadorias objeto da controvérsia que, conforme identificado nos autos e sustentado no Recurso Voluntário, são destinadas a sistemas de climatização concebidos para distribuição do ar por dutos.

Nessa hipótese, afastada a caracterização da mercadoria como unidade de aparelho do tipo split-system para os fins específicos dos códigos 8415.90.10 e 8415.90.20, permanece sua natureza de parte de aparelho de ar-condicionado, mas o enquadramento deve ocorrer no código residual NCM 8415.90.90.

A circunstância apontada pela Recorrente relativamente à DI nº 18/0088608-1 reforça essa conclusão. Evidentemente, o tratamento conferido pela autoridade aduaneira em outro despacho não possui, isoladamente, efeito vinculante sobre este julgamento. Contudo, constitui elemento probatório relevante, pois revela que, diante de mercadorias da própria contribuinte e no exercício do controle aduaneiro, foi adotada a NCM 8415.90.90 para produtos cuja classificação como aparelhos completos havia sido afastada. Não se trata, portanto, de argumento classificatório formulado apenas em razão da presente autuação.

A conclusão ora adotada tampouco conflita com aquela relativa aos sistemas multi-split e VRV/VRF examinada anteriormente. A multiplicidade de unidades evaporadoras ou a utilização de tecnologia de fluxo variável de refrigerante não são, isoladamente, suficientes para afastar a classificação nos códigos específicos da subposição 8415.90. Os Pareceres de Classificação da OMA, inclusive, fazem referência a unidades externas concebidas para conexão a uma ou várias unidades evaporadoras internas.

A questão aqui examinada é distinta. O fundamento para o acolhimento do recurso não reside simplesmente no fato de determinado equipamento ser denominado multi-split ou VRV/VRF, mas na circunstância de as unidades especificamente abrangidas por este tópico integrarem sistemas concebidos para utilização de dutos na distribuição do ar climatizado, característica que, à luz das NESH, impede seu enquadramento nos desdobramentos próprios das partes de aparelhos do tipo split-system.

Consequentemente, permanece correta a classificação dessas mercadorias como partes na subposição 8415.90, mas não a reclassificação promovida pela fiscalização para os códigos 8415.90.10 ou 8415.90.20.

Portanto, para as unidades destinadas aos sistemas com dutos objeto da controvérsia, deve prevalecer a NCM 8415.90.90 utilizada pela Recorrente, afastando, em relação a essas mercadorias, a reclassificação para os códigos NCM 8415.90.10 e 8415.90.20 e as exigências dela diretamente decorrentes.

4.7. Do Laudo Técnico

A Recorrente invoca laudo técnico elaborado junto ao Departamento de Engenharia Mecânica da Universidade de São Paulo para demonstrar a distinção entre sistemas split, multi-split e VRV/VRF.

Os laudos técnicos são relevantes para identificação das características físicas, construtivas e funcionais da mercadoria. Todavia, não substituem a atividade de classificação fiscal, que deve observar as Regras Gerais de Interpretação, as Notas de Seção, Capítulo e Subposição, as NESH, os Pareceres da OMA e os desdobramentos da NCM.

Ainda que se acolham as distinções técnicas apontadas no laudo, elas não afastam a conclusão de que as mercadorias foram importadas como unidades internas e externas de sistemas de ar-condicionado com elementos separados.

O laudo pode demonstrar que VRV/VRF possui maior complexidade tecnológica, controle de vazão variável e aplicação em instalações maiores. Contudo, tais características não transformam uma unidade evaporadora ou condensadora importada isoladamente em aparelho completo de ar-condicionado.

Também não afastam o enquadramento nos códigos 8415.90.10 e 8415.90.20 quando a mercadoria corresponde a unidade evaporadora interna ou unidade condensadora externa abrangida pelos respectivos textos tarifários.

Por essa razão, o laudo técnico não conduz ao cancelamento do lançamento.

4.8. Da decisão de primeira instância

Tendo em vista que o ilustre relator de primeira instância demonstrou de forma detalhada o enquadramento na NCM dos produtos em análise, com exceção das unidades destinadas aos sistemas com dutos, peço *vênia* para reproduzir os fundamentos da decisão recorrida, o que faço nos termos permitidos pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/19992.

No caso, não há controvérsia a respeito da classificação dos produtos importados dentro da posição 84.15 (*“Máquinas e aparelhos de ar-condicionado que contenham um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluindo as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente”*) da NCM, que por sua vez desdobra-se nas seguintes subposições:

8415.10	- Do tipo concebido para ser fixado numa janela, parede, teto ou piso (pavimento), formando um corpo único ou do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados) ^{1 2}
...	...
8415.20	- Do tipo utilizado para o conforto dos passageiros nos veículos automóveis
...	...
8415.8	- Outros:
...	...
8415.90 ³	- Partes
...	...

É incontroverso que as importações de que trata o lançamento não se referem a conjuntos completos de equipamentos de ar condicionado, mas às suas partes, seja na forma de unidades evaporadoras, seja na de unidades condensadoras, tal como apresentadas para despacho de importação, segundo o anexo 01 (fls. 398/509), que acompanha o auto de infração, que contém as descrições dos produtos.

² Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 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.

A impugnante, embora afirme que adotasse a prática de registrar DI separadas para unidades evaporadoras e condensadoras, e assim o fez de fato, em momento algum pretendeu demonstrar que essas importações seriam referentes a aquisições de conjuntos completos de aparelhos de ar-condicionado. Nesse sentido, não é apresentada correlação alguma que pudesse existir entre as diversas DI, de modo a estabelecer eventuais combinações entre as unidades evaporadoras e condensadoras, considerando os seus quantitativos e modelos, que caracterize as operações como sendo concernentes a aparelhos completos de ar-condicionado.

Trata-se de hipótese diversa daquela cogitada pela impugnante, que outrora resultou em autuações, em que determinados importadores, tendo adquirido conjuntos completos de quaisquer produtos que fossem, inclusive aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system, efetuaram os seus fracionamentos em DI distintas, de forma a ludibriar a fiscalização aduaneira, com o intuito de modificar a classificação tarifária correspondente. Nessa circunstância, caracterizado o fato, demonstrando-se que a importação se referia a um determinado produto completo, ainda que apresentado de modo fracionado para despacho aduaneiro, prevaleceria a materialidade concernente à operação efetivamente realizada.

Não é o caso do presente processo, como antes exposto. As importações são relativas a partes de aparelhos de ar-condicionado, apresentadas separadamente, consistentes em unidades evaporadoras e condensadoras de sistemas do tipo split-system.

Em verdade, como também já relatado, a alegação da impugnante é de que as unidades evaporadoras e condensadoras apresentadas separadamente devem receber a classificação tarifária de produtos completos e acabados pela simples aplicação da RGI 2a.

Ocorre, porém, que a classificação para as “partes” dos aparelhos da posição 8415 da NCM em discussão tem classificação tarifária específica (a partir da vigência da Resolução Camex nº 69, de 20/09/2011), obtida com a observância da RGI nº 1, a partir dos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, combinada com a RGI nº 6, com base nos textos das subposições e das Notas de subposição respectivas.

Na realidade, em relação às unidades evaporadoras e condensadoras de aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system, a questão já se encontra pacificada por meio de Pareceres de Classificação adotados pela Organização Mundial das Aduanas – OMA, conforme coletânea aprovada e atualizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 2018.

Para a classificação 8415.10 da NCM, concernente aos aparelhos de ar-condicionado, existem os seguintes Pareceres da OMA:

“1. Aparelho de ar-condicionado do tipo split-system (sistema com elementos separados) de teto, constituído por:

1ª) uma unidade interna comportando, num mesmo receptáculo, um trocador de calor e um ventilador motorizado, concebida para ser fixada ao teto; e

2ª) uma unidade externa comportando, num mesmo receptáculo, um compressor refrigerante e um trocador de calor com ventilador motorizado.

As duas unidades são concebidas para serem conectadas entre si por fios elétricos e tubos de cobre.

Aplicação das RGI 1 e 6.

2. Aparelho de ar-condicionado do tipo split-system (sistema com elementos separados) concebido para ser colocado no piso (pavimento), constituído por:

1ª) uma unidade interna do tipo console compreendendo, num mesmo receptáculo, um trocador de calor(evaporador) e um ventilador motorizado. Esta unidade é concebida para ser colocada no piso(pavimento) ou em uma parede mas sem ser fixada com carácter de permanência ou fixada com concreto no local onde está colocada;

2ª) uma unidade externa, compreendendo um compressor do tipo refrigerante, um trocador de calor(condensador) e um ventilador motorizado em um único receptáculo. Esta unidade pode ser montada ou fixada no solo ou sobre barras de aço.

As duas unidades são concebidas para ser conectadas entre si por fios elétricos e tubos através dos quais o fluido refrigerante circula.

Aplicação das RGI 1 e 6.

Já para a classificação 8415.90, que contempla as partes de aparelhos de ar-condicionado, encontram-se os seguintes Pareceres de Classificação da OMA:

“1. Unidade interna de aparelhos de ar-condicionado split-system do tipo compressor, compreendendo uma serpentina evaporadora (trocador de calor), um ventilador de motor elétrico que circula o ar pela serpentina evaporadora e o projeta dentro de um cômodo (local a ser climatizado), um filtro de ar, um termostato e um painel de controle, montados juntos num mesmo receptáculo. A unidade é concebida para ser conectada a uma unidade externa por fios elétricos e tubos de cobre através dos quais o fluido refrigerante circula.

Aplicação das RGI 1 (Nota 2 b) da Seção XVI) e 6.

2. Unidade refrigeradora externa de aparelhos de ar-condicionado split-system do tipo compressor (apenas refrigeração), compreendendo um compressor, uma serpentina refrigerante, um ventilador de motor elétrico para expelir o calor da serpentina refrigerante e outros elementos destinados ao comando e à proteção da unidade, montados juntos num mesmo receptáculo. A unidade é concebida para ser conectada a uma ou várias unidades evaporadoras internas por fios elétricos e tubos de cobre através dos quais o fluido refrigerante circula.

Aplicação das RGI 1 (Nota 2 b) da Seção XVI) e 6. 3.

Unidade refrigeradora externa de aparelhos reversíveis de ar-condicionado split-system do tipo compressor (refrigeração e aquecimento), compreendendo um compressor, uma serpentina refrigerante, um ventilador de motor elétrico para

expelir o calor da serpentina refrigerante, uma válvula de 4 vias para inverter o ciclo e outros elementos destinados ao comando e à proteção da unidade, montados juntos num mesmo receptáculo. A unidade é concebida para ser conectada a uma ou várias unidades evaporadoras internas por fios elétricos e tubos de cobre através dos quais o fluido refrigerante circula.

Aplicação das RGI 1 (Nota 2 b) da Seção XVI) e 6.”

Como se observa, o entendimento da Organização Mundial das Aduanas é de que a classificação como partes (subposição 8415.90) decorre da aplicação da RGI 1 e 6, estando a primeira lastreada na Nota “2 b” da Seção XVI, que estabelece:

“SEÇÃO XVI

MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS

Notas. 1. A presente Seção não compreende:

(...)

2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes: a) as partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

b) quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas em uma mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;

c) as outras partes classificam-se nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38, conforme o caso, ou, não sendo possível tal classificação, nas posições 84.87 ou 85.48.” (Sublinhou-se) Assim, são classificáveis na subposição de primeiro nível 8415.90, como “partes”, as unidades evaporadoras e condensadoras dos aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system apresentadas separadamente. Em contrapartida, seriam classificados na subposição de primeiro nível 8415.10 os aparelhos constituídos pelos conjuntos daquelas unidades. É nesse sentido que se encontram os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – Nesh em relação às “PARTES” de que trata a posição 84.15 da NCM:

Assim, são classificáveis na subposição de primeiro nível 8415.90, como “partes”, as unidades evaporadoras e condensadoras dos aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system apresentadas separadamente. Em contrapartida, seriam classificados na subposição de primeiro nível 8415.10 os aparelhos constituídos pelos conjuntos daquelas unidades.

É nesse sentido que se encontram os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – Nesh em relação às “PARTES” de que trata a posição 84.15 da NCM:

“PARTES

De acordo com as disposições da Nota 2 b) da Seção XVI, as unidades internas (unidades interiores) e as unidades externas (unidades exteriores*) dos aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system (sistema com elementos separados) da presente posição, mesmo apresentadas separadamente, classificam-se nesta posição.*

As outras partes das máquinas e aparelhos de ar-condicionado, formando um corpo único ou não, classificam-se de acordo com a Nota 2 a) da Seção XVI (posições 84.14, 84.18, 84.19, 84.21, 84.79, etc.), ou caso a Nota 2 a) não seja aplicável, de acordo com as disposições da Nota 2 b) ou da Nota 2 c) da Seção XVI, quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a essas máquinas, das quais elas são partes.”

Assim como as Notas Explicativas de Subposições da Nesh:

“Subposição 8415.90

A presente subposição compreende, mesmo que apresentadas em separado, as unidades internas (unidades interiores) e as unidades externas (unidades exteriores*) de aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system (sistema com elementos separados) da subposição 8415.10. Estas unidades são concebidas para serem conectadas por fios elétricos e por tubos de cobre através do qual o fluido refrigerante circula entre as unidades internas (unidades interiores*) e as unidades externas (unidades exteriores*).” (Sublinhou-se)*

À evidência do que foi exposto, é pressuposto para a classificação nas subposições de primeiro nível 8415.10, 8415.20 e 8415.8 que o produto importado seja completo; sendo “partes”, a classificação ocorre, ressalvadas as notas da Seção XVI mencionadas na transcrição, na subposição 8415.90, ainda que fossem partes de equipamentos classificáveis na subposição 8415.8 (Outros).

No âmbito da subposição 8415.90, encontram-se os seguintes itens:

8415.90	- Partes
8415.90.10	Unidades evaporadoras (internas) de aparelho de ar-condicionado do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados), com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora
8415.90.20	Unidades condensadoras (externas) de aparelho de ar-condicionado do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados), com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora
8415.90.90	Outras

Portanto, considerando a RGC 1 (texto do subitem), correta a classificação tributária adotada pela fiscalização, que enquadrou as unidades evaporadoras no código 8145.90.10 da NCM e as unidades condensadoras no código 8415.90.20 da NCM.

Na sequência da impugnação, a interessada alega incorreção na classificação tarifária apontada no lançamento, o que, na sua ótica, implicaria nulidade por vício material. Refere-se, nesse aspecto, aos aparelhos que fazem referência a dutos e aos dos tipos multi-split e VRV (ou VRF), sustentando que, ainda que os produtos fossem considerados como sendo “partes”, a classificação não ocorreria segundo os códigos apontados no auto de infração.

Não procedem essas teses no que diz respeito à classificação fiscal das mercadorias.

Como premissa, deve-se destacar que os laudos e pareceres técnicos têm por função a identificação das questões de fato relacionadas aos produtos analisados, tarefa essa que não se confunde com a classificação tarifária das mercadorias, que deve observância às regras próprias de interpretação, já delineadas no presente voto. Nesse aspecto, é oportuno reproduzir trecho do Parecer Normativo Cosit nº 6, de 2018:

“32. Os aspectos técnicos a serem esclarecidos por meio de laudos e pareceres correspondem às características dos produtos. Note-se que a RFB exige, para a análise de consulta a respeito de classificação fiscal, que o interessado apresente várias informações, tais como: forma ou formato (líquido, pó, escamas, blocos, chapas, tubos, perfis, entre outros); apresentação e tipo de embalagem (a granel, tambores, caixas, sacos, doses, entre outros); matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume; função principal e secundária, princípio e descrição do funcionamento; aplicação, uso ou emprego; processo detalhado de obtenção.

33. Os aspectos mencionados no item 32 correspondem a questões de fato, cuja determinação é baseada na aplicação de conhecimentos científicos de disciplinas como física, química e engenharia. Quando há dúvida a esse respeito, este é precisamente o campo de atuação do profissional técnico que elaborará laudo ou parecer que se restringirá a analisar aspectos verdadeiramente técnico se, em geral, suas conclusões são adotadas sem que haja controvérsias.

34. Entretanto, observa-se que, em processos que discutem classificação fiscal, é comum juntada de laudos ou pareceres que contêm, de maneira direta ou indireta, a indicação de como a mercadoria deve ser classificada na NCM, para fins tributários e aduaneiros. Como já visto, tal procedimento exorbita dos limites da análise técnica efetuada por peritos.

35. De acordo com o já transcrito art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, os laudos ou pareceres serão adotados pelas autoridades tributárias e aduaneiras nos aspectos técnicos da competência de quem os emitiu. Em se tratando de identificação de produtos para fins de classificação fiscal, os laudos ou pareceres são assinados por peritos capacitados em áreas como química ou engenharia. Muitas vezes, porém, os autores destes documentos registram entendimentos baseados em aspectos econômicos e comerciais, situações em que esses entendimentos não podem ser aceitos, na parte em que exorbitem do escopo da identificação de produtos para fins de classificação fiscal e da área de especialização dos signatários.

36. O Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco autoriza a adoção de laudos ou pareceres na parte em que eventualmente contenham pronunciamentos baseados em meros pontos de vista defendidos pelo sujeito passivo, ou em simples verificação documental, sem a realização de análise técnica que corrobore as conclusões apresentadas.

37. Dessa maneira, analisando-se a legislação específica de classificação fiscal de mercadorias, caso seja possível concluir que as características técnicas do produto fazem com que ele se enquadre no código NCM “A”, este deve prevalecer, ainda que o profissional técnico tenha utilizado, na identificação do produto, um termo que conste do texto do código NCM “B”. (Sublinhou-se)

Quanto aos sistemas do tipo multi-split e VRV, a alegação da impugnante é de que esses seriam caracterizados pela multiplicidade de unidades evaporadoras e, eventualmente, das unidades condensadoras, ao passo que os sistemas de ar-condicionado do tipo split-system seriam aqueles exclusivamente compostos por uma única evaporadora para um unidade condensadora.

No que diz respeito à posição 84.15 em questão, as referências existentes na NCM para o discutido sistema do tipo split-system são as seguintes:

84.15	Máquinas e aparelhos de ar-condicionado que contenham um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluindo as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente.
8415.10	- Do tipo concebido para ser fixado numa janela, parede, teto ou piso (pavimento), formando um corpo único ou do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados)
8415.10.1	Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora
8415.10.11	Do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados)
8415.10.19	Outros
8415.20	...
...	...
8415.90	- Partes
8415.90.10	Unidades evaporadoras (internas) de aparelho de ar-condicionado do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados), com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora
8415.90.20	Unidades condensadoras (externas) de aparelho de ar-condicionado do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados), com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora
...	...

Para a subposição 8415.10 o equipamento do “tipo” split-system é apresentado em contraposição do equipamento que se apresenta na forma de um “corpo único”; a definição constante do próprio texto da subposição para o “tipo” split-system é o “sistema com elementos separados”, mesmo conceito reproduzido no subitem 8415.10.11 e nos itens 8415.90.10 e 8415.90.20. Não há dúvida, portanto, que a referência ao ar condicionado do “tipo” split-system é relativo a uma espécie de aparelhos que são compostos por elementos separados, como o são os conjuntos constituídos por uma única evaporadora e uma condensadora, várias evaporadoras para uma condensadora ou várias evaporadoras para várias condensadoras.

Destaque-se, por outro lado, que em momento algum os textos da NCM trazem como restrição conceitual a paridade entre unidades evaporadoras e unidades condensadoras dos equipamentos do tipo *split-system*.

As Nesh da posição 84.15 também não corroboram a tese da impugnante:

“As máquinas e aparelhos da espécie podem ser constituídos por um único dispositivo que contenha todos os elementos necessários, como os aparelhos do

tipo utilizado em paredes ou do tipo utilizado em janelas, formando um corpo único. Podem igualmente apresentar-se sob a forma de split-system (sistema com elementos separados), nos quais o condensador e o evaporador destinam-se a ser instalados respectivamente no exterior e no interior, e cujos diferentes blocos operam enquanto conectados um ao outro. Esses aparelhos do tipo split-system não comportam dutos mas utilizam um evaporador individual para cada ambiente a climatizar (cada cômodo de uma casa, por exemplo).

(...)

Esta posição abrange também os aparelhos desprovidos de dispositivo que permita regular separadamente a umidade do ar e que a modifique por condensação. Entre eles, podem-se citar os aparelhos acima mencionados formando corpo único e os do tipo split-system compreendendo um condensador instalado no exterior do edifício e um evaporador individual para cada área a ser climatizada (por exemplo, cada cômodo de uma casa). São igualmente compreendidos aqui os aparelhos para equipar câmaras frias constituídos por um evaporador de resfriamento e um ventilador motorizado acondicionados em um mesmo invólucro e as unidades de aquecimento e/ou de refrigeração de um espaço fechado (caminhão, reboque ou contêiner (contentor)), constituídos por um compressor, um condensador e um motor, montados em um receptáculo situado no exterior do compartimento de mercadorias, bem como um ventilador e um evaporador montados num receptáculo situado no interior deste compartimento.” (Sublinhou-se)*

Note-se que a menção a evaporadores “individuais” referem-se às áreas a serem climatizadas, como, no exemplo, “cada cômodo de uma casa”, não se tratando de restrição de que um sistema do “tipo” split-system tenha por definição apenas uma unidade evaporadora para cada unidade condensadora.

A impugnante apresenta laudo técnico que, à fl. 3456, traz as seguintes definições para as diferentes configurações de sistemas de ar-condicionado:

2 Definições

- Split: sistema de climatização de pequeno porte que consiste em uma unidade evaporadora e uma unidade condensadora de mesma capacidade.
- Multi Split: sistema de climatização semelhante ao sistema split, porém a unidade condensadora pode ser conectada a duas a oito unidades evaporadoras.
- Self: consiste em sistema de refrigeração acoplado a sistema de distribuição de ar com dutos para permitir o fornecimento de ar com temperatura de bulbo seco controlada.
- VRV: consiste em sistema de refrigeração com uma ou mais unidades condensadoras que podem ser instaladas de maneira a formar um único sistema. Cada unidade condensadora pode ser conectada a diversas unidades evaporadoras (até 64 unidades).

Esse mesmo laudo, na seqüência, detalha cada um dos tipos citados.

Para o do tipo “split”, descreve (fls. 3458/3459):

Este sistema possui um sistema de refrigeração composto por 04 componentes principais: condensador, evaporador, válvula de expansão e compressor. No caso deste sistema, o condensador, compressor e válvula de expansão encontram-se na unidade condensadora que fica localizada na parte externa do ambiente a ser climatizado.

Já o evaporador é instalado no ambiente climatizado junto com ventilador para promover a distribuição de ar, ambos constituindo a unidade evaporadora, não possuindo sistemas de dutos para a distribuição de ar.

O dispositivo de expansão nesse sistema fica localizado na unidade condensadora, e possui controle fixo (tubo capilar) ou limitado (válvula de expansão termostática) da vazão de fluido refrigerante, devido à existência de apenas uma unidade evaporadora conectada.

O sistema de controle eletrônico da unidade evaporadora neste sistema também é limitado, pois realiza somente a recepção do sinal do controle remoto e controla a temperatura de bulbo seco, enviando para a unidade condensadora um sinal elétrico que apenas liga ou desliga o compressor na unidade condensadora, sem envio adicional de dados.

Sendo assim, a unidade evaporadora possui papel passivo no controle da vazão do fluido refrigerante, pois apenas recebe a vazão fornecida pelo compressor da unidade condensadora sem interferir no nível de vazão do fluido refrigerante que circula no sistema.

A distância entre a unidade evaporadora e a unidade condensadora é limitada (até no máximo 30 metros).

O tipo “multi split” (fls. 3459/3460), é apresentado como sendo:

Sistema semelhante ao sistema Split, porém, permite que uma unidade condensadora pode ser conectada a duas a oito unidades evaporadoras, climatizando mais de um ambiente com independência de controle de temperatura para cada ambiente, como mostra a Figura 3.

A distância entre a unidade evaporadora e a unidade condensadora é limitada (até no máximo 30 metros).

(...)

Como no caso do sistema split, este sistema de refrigeração também é composto por 04 componentes principais: condensador, evaporador, válvula de expansão e compressor.

No caso deste sistema, o condensador, compressor e válvula de expansão encontram-se na unidade condensadora que fica localizada na parte externa do ambiente a ser climatizado.

Em cada unidade evaporadora encontra-se um evaporador junto com ventilador para promover a distribuição de ar não possuindo sistemas de dutos para a distribuição de ar. Essas unidades evaporadoras podem ser do tipo de parede (high-wall), teto aparente (cassete) ou teto embutido (dutada), sendo que esta última utiliza dutos para a distribuição do ar.

Já o sistema do tipo “VRV” é assim descrito:

O sistema tipo VRV consiste em uma ou mais unidades condensadoras que podem ser instaladas de maneira a formar único sistema.

Cada unidade condensadora pode ser conectada a diversas unidades evaporadoras (até 64 unidades) com possibilidade de controle independente de temperatura para cada unidade evaporadora (vide Figura 5).

A distância entre a unidade condensadora e as suas respectivas unidades evaporadoras pode ser bem maior (até 165 m) que os sistemas split e multi-split.

Neste sistema, as unidades evaporadoras possuem uma válvula de expansão individual controlada eletronicamente. A atuação desta válvula junto com a rede de comunicação eletrônica entre unidades evaporadoras e a unidade condensadora permite um controle preciso de fluxo de fluido refrigerante, e consequentemente controle de capacidade, eficiência e conforto mais precisos.

A unidade condensadora também possui sistemas eletrônicos que controlam a variação da velocidade de compressor e ventilador, pressões de condensação e evaporação, retorno de óleo e recebe dados de todas as unidades evaporadoras conectadas, a serem utilizados no controle do sistema como um todo.

O laudo ainda destaca, como diferenças entre os sistemas, o fato o denominado VRV ter controle de vazão de fluido refrigerante com válvula de expansão eletrônica e sistema de comunicação em rede computadorizado que permite a variação da vazão de forma mais adequada às necessidades de climatização, sendo que os sistemas “Split” e “Multi Split” apresentam controle de vazão limitado por controle fixo, sem possibilidade de variação de

fluido refrigerante. Também destaca a possibilidade de o sistema VRV contar com número maior de unidades evaporadoras e permitir maior distância entre a unidade condensadora e as respectivas unidades evaporadoras.

Não obstante as diferenças citadas, referem-se elas a aspectos que não afastam o enquadramento dos multi-split e dos VRV como sendo aparelhos de ar condicionado do “tipo” split-system aludidos na posição 84.15 da NCM, eis que o que caracteriza essa condição é a existência dos “elementos separados”, sejam vários evaporadores para um único condensador, sejam vários evaporadores para vários condensadores, dotados ou não de tecnologia que permita a variação no fluxo do gás refrigerante. A NCM, como já exposto, em momento algum elegeu a paridade única de unidades evaporadora e condensadora como parâmetro de definição dos aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system.

Quanto às determinações das Portarias Interministeriais nºs 364, de 2007, do Ministério de Minas e Energia, do Ministério da Ciência e Tecnologia e do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, e nº 8, de 2014, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, não corroboram a tese da impugnante.

Nesse sentido, é de se observar que o art. 1º do Anexo I da Portaria Interministerial nº 364, de 2007, que trata da regulamentação dos índices mínimos de eficiência energética de condicionadores de ar, apenas delimita os equipamentos a que se refere, não se tratando de definição de conceitos:

“Art. 1º Os equipamentos de que trata a presente Regulamentação são Condicionadores de Ar Monobloco, de janela ou parede, de corpo único ou tipo split system hi-wall de parede, de uma única unidade evaporadora para uma única unidade condensadora, de fabricação nacional ou importados, para comercialização e/ou uso no Brasil.” (Grifou-se)

Assim, o trecho “de uma única unidade evaporadora para uma única unidade condensadora” destina-se, tão somente, a especificar os aparelhos alcançados pela regulamentação da portaria, não podendo ser emprestado como conceito exclusivo de condicionadores de ar do tipo split-system.

Da mesma forma, a previsão do art. 3º da Portaria Interministerial nº 8, de 2014, destina-se à diferenciação de equipamentos para fins de regulamentação do processo produtivo básico de condicionadores de ar produzidos na Zona Franca de Manaus, o que não se confunde com uma pretensa normatização de definições e conceitos de aparelhos de ar-condicionado, sobretudo para fins de classificação tarifária na NCM.

Os efeitos dos atos alegados pela impugnante não se sobrepõem aos textos da NCM observados dentro da posição 84.15, que especificam o aparelhos do tipo split-system, para fins de classificação fiscal, àqueles dotados de “elementos separados”.

O Parecer Normativo Cosit nº 6, de 2018, quando analisa a função de agências reguladoras, autarquias ou outras entidades públicas na determinação de aspectos técnicos de produtos a serem classificados na NCM, faz ressalva ao eventual alcance das normas técnicas regionais, de cunho eminentemente regulatório:

“V - Da função exercida por agências reguladoras, autarquias e outras entidades públicas na determinação de aspectos técnicos de produtos a serem classificados na NCM

49. Em geral, cada país possui diversos órgãos responsáveis por definições técnicas de produtos que sejam considerados de especial importância. Isto não significa, porém, que

cada autoridade técnica tenha competência para se pronunciar sobre os códigos de classificação fiscal, aplicáveis nos âmbitos tributário e aduaneiro, onde devem ser enquadradas as mercadorias que fazem parte de sua área de atuação.

50. Se cada país pudesse definir códigos de classificação fiscal com base em critérios internos, acabaria a grande vantagem conquistada com a implementação do Sistema Harmonizado, que é a uniformidade dos procedimentos e entendimentos adotados no comércio internacional. Além disso, caso fosse obrigatória a observância de entendimentos de agências reguladoras, autarquias e outras entidades, produtos com características semelhantes poderiam ser classificados de maneira diferente dentro do próprio território nacional, quando regulados por mais de um órgão público, o que pode acontecer, por exemplo, em função de sua finalidade ou da existência de normas regionais.”

Ademais, no caso concreto, afastando qualquer dúvida quanto à classificação de produtos como os discutidos, dentre os antes transcritos pareceres da OMA referentes à classificação na subposição 8415.90 encontra-se um que se refere à unidade condensadora de um sistema multi-split, a ser conectada a uma ou várias unidades evaporadoras internas:

“3. Unidade refrigeradora externa de aparelhos reversíveis de ar-condicionado split-system do tipo compressor (refrigeração e aquecimento), compreendendo um compressor, uma serpentina refrigerante, um ventilador de motor elétrico para expelir o calor da serpentina refrigerante, uma válvula de 4 vias para inverter o ciclo e outros elementos destinados ao comando e à proteção da unidade, montados juntos num mesmo receptáculo. A unidade é concebida para ser conectada a uma ou várias unidades evaporadoras internas por fios elétricos e tubos de cobre através dos quais o fluido refrigerante circula. Aplicação das RGI 1 (Nota 2 b) da Seção XVI) e 6.” (Grifou-se)

Acrescente-se, a título ilustrativo, que no Processo Administrativo nº 11128.725764/2018-86 a atuada litigou acerca da mesma questão, tendo a Terceira Sessão de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferido acórdão unânime (Acórdão 3201-005.280 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; sessão de 24/04/2019), negando provimento ao recurso voluntário interposto, decisão que, em relação à unidades evaporadoras de sistemas do tipo multi-split, foi representado pela seguinte ementa:

“UNIDADES EVAPORADORAS DE SISTEMAS DE ARCONDICIONADO MULTISPLIT.

As unidades evaporadoras de sistemas de ar condicionado do tipo multi-split, para montagem embutida no teto, cassete round flow, apresentadas separadamente, são classificadas no código no código 8415.90.10 (evaporadoras), ou no Ex tarifário correspondente, conforme a capacidade frigorífica.”

Baseou-se o voto do Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade em precedente, também decidido por unanimidade, conduzido por voto do Conselheiro Marcelo Giovani Vieira (Acórdão nº 3201-003.065; sessão de 26/07/2017, que foi assim reproduzido:

“A recorrente esforça-se por mostrar que os split-system consistem em apenas 1 condensador e 1 evaporador, e permitem atender apenas a um ambiente. Vejam-se os seguintes trechos de seu recurso (fl. 3.289):

‘Ocorre que, em que pese a suposta descrição acerca da tecnologia VRF no acórdão da Impugnação, bem como de que esta não afetaria a classificação fiscal da mercadoria, trazemos abaixo, de forma breve e sucinta, a diferenciação entre Multi-sistemas e Split-System.’

Fl. 3.291:

Como consequência, tanto nacionalmente como internacionalmente, Split System e Multi System (MXZ e VRF) são sempre discriminados distintamente por fabricantes, associações de fabricantes, usuários, engenheiros e institutos de pesquisa de mercado.

Todavia, não é o que dizem as Nesh – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado. Conforme as Nesh, a subposição 8415.10 abrange os sistemas multisplit, na qual poderá haver vários arranjos de evaporadores e condensadores. O que não se inclui nesta subposição são os aparelhos de ar-condicionado central, onde o ar resfriado é conduzido aos ambientes por dutos, sem que haja um aparelho evaporador no ambiente a resfriar:

Subposição 8415.10 A presente subposição compreende as máquinas e aparelhos para condicionamento de ar dos tipos para paredes ou para janelas, formando um só corpo ou do tipo split-system (sistema com elementos separados).

As máquinas e aparelhos 'formando um corpo único' são constituídas de um só dispositivo contendo todos os elementos necessários formando um só corpo.

As máquinas e aparelhos do tipo split-system são aparelhos que não comportam dutos mas utilizam um evaporador individual para cada área a climatizar (cada cômodo de uma casa, por exemplo).

São, pelo contrário, excluídas desta subposição as centrais de ar condicionado providas de dutos que utilizam esses dutos para conduzir o ar condicionado de um evaporador para diversos ambientes a resfriar.

(...)

Desse modo, todas as outras considerações técnicas são irrelevantes para a classificação fiscal, porque firme nas Regras Gerais de Interpretação, complementadas pelas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pela OMA – Organização Mundial das Aduanas, que são a interpretação oficial, em nível internacional, do Sistema Harmonizado, e aprovadas no Brasil, segundo a competência conferida pela Portaria MF 91/1994, pelas Instruções Normativas RFB 807/2008 e 1.260/2012.

Corroborando nesta classificação a Solução de Consulta Coana 134/14:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Código NCM: 8415.10.90

Mercadoria: Sistema de ar condicionado do tipo splitsystem (sistema de elementos separados), de tecnologia VRF (Variable Refrigerant Flow), constituído por: (01) uma unidade externa (condensadora) comportando, num mesmo receptáculo, compressor, motor de ventilação, ventilador e válvula de inversão de ciclo térmico, com capacidade de refrigeração de 48.160 frigorias/h 380V/ 60Hz; (03) três unidades internas (evaporadoras) comportando, cada uma, num mesmo receptáculo, evaporador, motor de ventilação e ventilador, com capacidade de refrigeração de 9.630 Kcal/h 220V/ 60Hz; (02) duas unidades internas (evaporadoras) comportando, cada uma, num mesmo receptáculo, evaporador, motor de ventilação e ventilador, com capacidade de refrigeração de 12.040Kcal/h 220V/ 60Hz.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI/SH 1 (texto da posição 84.15), RGI/SH 6 (texto da subposição 8415.10) e RGC/NCM 1 (texto do item 8415.10.90) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 2011, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipe), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011.

(...)

Os sistemas VRF e MHZ são multisystem, ou seja, os sistemas completos contém uma ou várias unidades condensadoras e evaporadoras. Assim, as importações das unidades, no caso desses sistemas, não podem ser tratados como sistemas completos, mas como partes.

E, nesse, sentido, explicam as Nesh, para tais mercadorias:

Subposição 8415.90 (Incluída pela IN RFB nº 1.072, de 30 de setembro de 2010)

Esta subposição compreende, quando apresentadas separadamente, as unidades internas e externas de aparelhos de ar-condicionado splitsystem da subposição 8415.10. Essas unidades são concebidas para ser conectadas entre si por fios elétricos e tubos de cobre pelos quais o fluido refrigerante circula entre as unidades internas e externas.

A partir da vigência da Resolução Camex 69, de 20/09/2011, existem códigos específicos para as partes de que se trata:

(...)

Portanto, a classificação correta para evaporadoras e condensadores de sistemas de ar-condicionado multisplit, com capacidade individual inferior 30.000 frigorias/hora, tais como os sistemas VRF e MXZ, apresentados separadamente, são as posições 8415.90.00, até a vigência da Resolução Camex 69, de 20/09/2011, e 8415.90.10 e 8415.90.20, respectivamente, após a vigência da referida Resolução.”

Quanto à alegação relacionada a aparelhos com dutos, tem por fundamento trechos das Nesh da posição 84.15 e da subposição 8415.10, que fazem menção à aparente distinção que haveria entre aparelhos do tipo split-system e aqueles providos de dutos:

“As máquinas e aparelhos da espécie podem ser constituídos por um único dispositivo que contenha todos os elementos necessários, como os aparelhos do tipo utilizado em paredes ou do tipo utilizado em janelas, formando um corpo único. Podem igualmente apresentar-se sob a forma de split-system (sistema com elementos separados), nos quais o condensador e o evaporador destinam-se a ser instalados respectivamente no exterior e no interior, e cujos diferentes blocos operam enquanto conectados um ao outro. Esses aparelhos do tipo split-system não comportam dutos mas utilizam um evaporador individual para cada ambiente a climatizar (cada cômodo de uma casa, por exemplo).” (Sublinhou-se)

“Notas Explicativas de Subposições.

Subposição 8415.10

A presente subposição compreende as máquinas e aparelhos de ar-condicionado do tipo concebido para ser fixado numa janela, parede, teto ou piso (pavimento), formando um só corpo ou do tipo split-system (sistema com elementos separados). O termo “fixado” significa colocado ou posicionado de modo mais ou menos permanente, levando-se em consideração fatores tais como o tamanho, o peso, a estrutura física (por exemplo, a presença ou a ausência de rodízios ou alças), as interconexões, etc. **As máquinas e aparelhos “formando um corpo único” são constituídas de um só dispositivo que contenha todos os elementos necessários formando um só corpo. As máquinas e aparelhos do tipo split-system são**

aparelhos que não comportam dutos mas utilizam um evaporador individual para cada área a climatizar (cada cômodo de uma casa, por exemplo). Estes trocadores(permutadores*) de calor interiores podem ser instalados em vários locais, como por exemplo, em paredes ou janelas, ou ainda fixados aos tetos ou pisos (pavimentos).

São, pelo contrário, **excluídas** desta subposição as centrais de ar-condicionado providas de dutos que utilizam esses dutos para conduzir o ar condicionado de um evaporador para diversos ambientes a resfriar.” (Sublinhou-se)

Defende a impugnante que, desse modo, as Nesh estabeleceriam incompatibilidade entre aparelhos do tipo split-system e aqueles que têm dutos. Nessa linha, diz que vários dos aparelhos importados apresentam a restrição suscitada, exemplificando com as descrições das mercadorias constantes do anexo ao auto de infração e destacando a existência de laudo técnico que confirmaria a diferenciação, acrescentando que, por essa razão, no despacho aduaneiro da DI 18/0088608-1, de 15/01/2018, houve a determinação da fiscalização para que fossem as mercadorias reclassificadas para o código NCM 8415.90.90.

A interessada destaca a seguinte passagem de laudo técnico (fl. 3375):

“- Embora estes aparelhos possuam Unidades Condensadoras e Evaporadoras, ELEMENTOS a serem instalados separadamente, respectivamente, nos ambientes externos e internos, operando conectados, não caracterizam ser do tipo SPLIT-SYSTEM, pois são projetados para comportar DUTOS conduzindo o ar condicionado de uma Unidade Evaporadora para um ou MAIS AMBIENTES adjacentes a climatizar.” (Sublinhou-se)

As descrições de aparelhos que a impugnante exemplifica, às fls. 3375/3376, são essas:

“FXDQ50NBVE - UNIDADE EVAPORADORA VRV-III INVERTER PARA SISTEMA DE AR CONDICIONADO MULTI-SPLIT DO TIPO VRF (VRV), COM DISTRIBUICAO POR DUTOS, PARA MONTAGEM EMBUTIDA NO FORRO, MARCA DAIKIN, MODELO FXDQ50NBVE, COM CAPACIDADE DE RESFRIAMENTO DE 19.800 BTU/H E DE AQUECIMENTO DE 21.500 BTU/H, COM BOMBA DE DRENO, DESPROVIDA DE VALVULA DE INVERSÃO DE CICLO TÉRMICO.” (Sublinhou-se)

“FXMQ140PVE - UNIDADE EVAPORADORA PARA SISTEMA DE AR CONDICIONADO DO TIPO VRF MULTI SPLIT (VRV), PARA SER MONTADO EM DUTO EMBUTIDO NO FORRO, MODELO FXMQ140PVE COM CAPACIDADE DE REFRIGERACAO DE 57.000 BTU/H E AQUECIMENTO DE 61.400 BTU/H” (Sublinhou-se)

Em verdade, a diferenciação expressa que as Nesh fazem entre aparelhos split-system e aqueles que são compostos por “dutos” referem-se às centrais de ar-condicionado, que são “providas de dutos que utilizam esses dutos para conduzir o ar condicionado de um evaporador para diversos ambientes a resfriar” e que as Nesh consideram excluídas da classificação da subposição 8415.10 (“Do tipo concebido para ser fixado numa janela, parede, teto ou piso (pavimento), formando um corpo único ou do tipo split-system (sistema com elementos separados).”).

As Nesh, em contrapartida, não afastam da classificação fiscal relativa a aparelhos do tipo split-system aqueles que, sendo materialmente dessa categoria (compostos por elementos separados, como antes analisado), permitem que a eles sejam acoplados dutos, para distribuição do ar refrigerado. Essa funcionalidade não diz respeito ao

aparelho, em si, objeto da classificação fiscal, mas à forma como é efetuada a distribuição do ar refrigerado, o que não tem o condão de modificar suas características essenciais, sobretudo no aspecto que a própria NCM utiliza para definir o que é um aparelho do tipo split-system, qual seja, aquele que é dotado de elementos separados, referência essa que diz respeito às unidades evaporadora e condensadora.

Além das mencionadas “centrais” de ar-condicionado, existem os sistemas de refrigeração, como aquele de que trata o laudo antes transcrito, compostos por um conjunto de ar-condicionado do tipo split-system, constituído, sim, de “elementos separados”, em que a unidade condensadora é instalada na área externa e a unidade evaporadora na área interna, mas embutido no forro, sendo a distribuição local do ar refrigerado efetuada por meio de dutos. Destaque-se que esses dutos não são partes integrantes do aparelho de refrigeração, esse compreendido como a máquina capaz de refrigerar ou aquecer ambientes, mas mera instalação, obra de construção civil, que permite que o fluxo de ar transite pelas áreas a serem atendidas.

Os dutos aludidos podem ser compostos de chapas metálicas, usualmente recobertas por isolante térmico, ou de poliuretano, configurados e confeccionados para atender projetos de engenharia específicos dos locais a serem refrigerados. Não são, evidentemente, comercializados prontos para serem instalados, mas montados sob medida; também não são importados conjuntamente como se fossem partes integrantes de um determinado aparelho de ar-condicionado.

Em relação às unidades evaporadoras de sistemas de ar-condicionado do tipo split-system que são comercializados como sendo aptos à conexão a uma instalação de distribuição do ar refrigerado por dutos não existem diferenças funcionais relevantes quando comparadas com as unidades evaporadoras que não têm essa finalidade. Existem distinções meramente estéticas, uma vez que não necessitam de acabamento, posto que embutidas em forros, para serem então acopladas aos dutos de distribuição, que deles, como já destacado, não fazem parte; no aspecto funcional, propriamente dito, as unidades são produzidas e comercializadas com atenção à capacidade de vazão de ar, haja vista tratar-se de parâmetro necessário ao dimensionamento do equipamento, para vencer as pressões estáticas e dinâmicas dos dutos de distribuição do ar refrigerado, o que, porém, não as torna diferentes, no aspecto construtivo, dos aparelhos “convencionais” de ar-condicionado no que se refere à aptidão de refrigerar ou aquecer. Essa função, em um sistema de ar-condicionado do tipo split-system, seja aquele preparado para conexão posterior à distribuição de ar por meio de dutos, ou não, é obtida pelo mesmo funcionamento descrito no laudo técnico alegado pela impugnante (fl. 3458):

Este sistema possui um sistema de refrigeração composto por 04 componentes principais: condensador, evaporador, válvula de expansão e compressor. No caso deste sistema, o condensador, compressor e válvula de expansão encontram-se na unidade condensadora que fica localizada na parte externa do ambiente a ser climatizado.

Já o evaporador é instalado no ambiente climatizado junto com ventilador para promover a distribuição de ar, ambos constituindo a unidade evaporadora, não possuindo sistemas de dutos para a distribuição de ar.

É despropositada a tese de que o modo como vai ser montado o sistema de distribuição do ar refrigerado, seja por dutos ou não, seja determinante para definir a classificação tarifária do aparelho do tipo split-system, que produz o ar refrigerado. É nesse contexto que deve ser compreendido o esclarecimento da Nesh, de que “As máquinas e aparelhos

do tipo split-system são aparelhos que não comportam dutos mas utilizam um evaporador individual para cada área a climatizar”; os aparelhos de ar condicionado do tipo split-system, de fato, não se utilizam “dutos” para produzir a climatização a que se destinam, embora possam ser conectados, sem perder sua natureza de equipamento do tipo split-system, a dutos que virão a transportar o ar refrigerado; essa distribuição do ar refrigerado não diz respeito à máquina em análise, mas ao posterior uso que se faz de sua aptidão de climatizar ambientes; dito de outra forma, o modo como vai ser distribuído o ar refrigerado produzido pelo aparelho split-system não tem o condão de transformá-lo em um aparelho diverso daquele que materialmente o constitui.

Por oportuno, reproduz-se novamente a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 6, de 2018, em relação à eventual manifestação em laudo técnico que aparente direcionar a classificação fiscal de um produto:

“37. Dessa maneira, analisando-se a legislação específica de classificação fiscal de mercadorias, caso seja possível concluir que as características técnicas do produto fazem com que ele se enquadre no código NCM “A”, este deve prevalecer, ainda que o profissional técnico tenha utilizado, na identificação do produto, um termo que conste do texto do código NCM “B”.”

Pelo exposto, descabe acolher as teses que pretendem afastar do enquadramento como sendo pertinentes a aparelhos do tipo split-system as unidades evaporadoras e condensadoras de aparelhos multi-split ou VRV, assim como as unidades evaporadoras que permitem a conexão a dutos de distribuição do ar refrigerado.

No mesmo sentido da decisão da DRJ de origem, destaco o v. Acórdão nº 3201005.279, proferido em julgamento ao PAF nº 11128.725738/2015-58, da mesma Contribuinte, no qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário, conforme ementa abaixo:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 21/08/2015

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DECISÃO DEVIDAMENTE MOTIVADA

O fato de a decisão recorrida ter apreciado a questão e decidido de forma contrária à pretensão do contribuinte e com argumentos dos quais discorda não caracteriza falta de motivação.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/1972.

UNIDADES EVAPORADORAS DE SISTEMAS DE AR-CONDICIONADO MULTI-SPLIT.

As unidades evaporadoras de sistemas de ar condicionado do tipo multi-split, apresentadas separadamente, são classificadas no código no código 8415.90.10

(evaporadoras), ou no Ex tarifário correspondente, conforme a capacidade frigorífica.

MULTA DE OFÍCIO. 75%. APLICABILIDADE. ERRO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

O erro na indicação da classificação fiscal se subsume à conduta descrita no art.44, I, da Lei 9.430 de 1996, na medida em que representa prestação de “declaração inexata”, máxime quando a descrição empregada na declaração de importação seria capaz de provocar erro por parte do agente do Fisco. Por outro lado, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 2002, que revogou expressamente o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 10, de 1997, deixou de excluir a incidência de multa de ofício em razão de erro de classificação, ainda que, a mercadoria estivesse correta e suficientemente descrita.

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MULTA DE UM POR CENTO SOBRE O VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Comprovada a classificação incorreta, resta configurada hipótese que autoriza a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada.

ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. SÚMULA Nº 2 DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em conformidade com a Súmula nº 2 do CARF.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA Nº 108 DO CARF.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Ainda no mesmo sentido, vejamos a ementa do v. Acórdão nº 3201-003.065:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 19/08/2008 a 21/08/2012

UNIDADES EVAPORADORAS E UNIDADES CONDENSADORES DE SISTEMAS DE AR-CONDICIONADO MULTI-SPLIT.

As unidades evaporadoras e as unidades condensadoras de sistemas de ar condicionado do tipo multi-split, apresentadas separadamente, são classificadas no código 8415.90.00 até a vigência da Resolução Camex nº 69, de 20/09/2011. A partir de então, classificam-se, respectivamente, nos códigos 8415.90.10 (evaporadoras) e 8415.90.20 (condensadoras), ou no Ex tarifário correspondente, conforme a capacidade frigorífica.

Equipamentos com capacidade superior a 30.000 frigorias/hora classificam-se na posição 8415.90.90.

MULTA. TRATAMENTO ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. FALTA DE GUIA DE IMPORTAÇÃO/ LICENÇA DE IMPORTAÇÃO.

Para os períodos em que havia a necessidade de informação para licença de importação, o erro cometido pelo contribuinte, que ensejou a ausência do documento, constitui-se em infração administrativa punível com a multa prevista nº 169, I, alínea “b” do Decreto-lei 37/66, regulamentado pelo art. 633, II, alínea “a” e §2º do Decreto 4.543/2002.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA NA NCM

Mantida a reclassificação fiscal, é cabível a multa de 1% sobre o valor aduaneiro decorrente da incorreção na classificação fiscal adotada pelo contribuinte na DI, nos termos do art. 84, I, da MP 2.158-35/2001, combinado com arts. 69 e 81 da Lei 10.833/2003.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INTELIGÊNCIA DO ART. 146 DO CTN NA REVISÃO ADUANEIRA.

A revisão aduaneira é procedimento expressamente previsto na legislação pertinente e não vulnera o art. 146 do CTN.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 19/08/2008 a 21/08/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE NORMATIVOS INTERNOS. O eventual descumprimento de normativos internos ou imperfeições de seus controles não enseja a nulidade do lançamento, porque a competência para executá-lo decorre de Lei.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. PREJUÍZO À DEFESA.

É formalmente nulo o lançamento, nos termos do inciso II do artigo 59 do Decreto 70.235/72 - PAF, na parte à infração que contenha falhas suficientes a ponto de prejudicar a defesa.

Recurso Voluntário provido em parte.

4.9. DA MULTA DE 30% POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO (LI)

A Recorrente requer o cancelamento da multa de 30% por falta de Licença de Importação. Sustenta que os produtos foram corretamente descritos nas Declarações de Importação, com todos os elementos necessários à sua identificação, e que não houve dolo, fraude ou má-fé.

Também sustenta, especificamente quanto aos equipamentos VRV, que não estariam sujeitos ao licenciamento não automático previsto na regulamentação do INMETRO.

Observo que a **multa por falta de Licença de Importação** tem natureza aduaneira, uma vez que visa punir irregularidades no despacho aduaneiro, como a falta de documentos obrigatórios.

Inicialmente o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da **Resolução nº 3402-004.232**, proferida para o sobrestamento do processo até o trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), o qual delimitou a seguinte tese controvertida:

Definir se incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.

Em sessão realizada no dia 12/03/2025, foi julgado o mérito do recurso e, por unanimidade de votos, foi dado provimento ao Recurso Especial, cujo trânsito em julgado ocorreu em 12/11/2025.

Com isso, foi fixada a seguinte tese³:

1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.
2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.
3. Não incidirá o art.1º, §1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Em síntese, os processos administrativos que visam imposição de multas vinculadas diretamente à arrecadação ou à fiscalização de tributos não se submetem à prescrição intercorrente; já os processos instaurados para apuração de infrações aduaneiras de natureza não tributária, voltadas primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade aduaneira, sujeitam-se ao art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999.

Nessa linha, o STJ tem reiteradamente afirmado que, instaurado o procedimento administrativo sancionador e permanecendo ele paralisado por mais de três anos, sem atos de impulso, consuma-se a prescrição intercorrente, como reconhecido em diversos precedentes citados no texto (v.g., AgInt no REsp 1.857.798/PE; AgInt no AREsp 1.719.352/ES; REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP).

No *leading case*, firmou-se expressamente que:

(a) Obrigações que decorrem de deveres meramente administrativos – como o registro de informações no SISCOMEX por transportadores, previsto no art. 37

³ Fonte: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202400058975>

do Decreto-Lei nº 37/1966 e na IN SRF nº 28/1994 – não possuem natureza tributária, pois não se dirigem, direta e imediatamente, à arrecadação ou fiscalização de tributos, ainda que possam auxiliá-la de modo reflexo;

(b) Nessas hipóteses, a penalidade aplicada (v.g., a multa do art. 107, IV, “e”, do DL nº 37/1966) tem caráter administrativo-aduaneiro, submetendo-se ao regime de prescrição intercorrente da Lei nº 9.873/1999; e

(c) Incide a prescrição intercorrente se o processo de apuração da infração ficar paralisado por mais de três anos, sem julgamento ou despacho.

Considerando o trânsito em julgado em referência, bem como a natureza aduaneira da multa por falta de Licença de Importação, uma vez que visa punir irregularidades no despacho aduaneiro, como a falta de documentos obrigatórios, passo à análise da aplicação da tese neste litígio.

Como já demonstrado neste voto, a penalidade exigida no presente caso decorre da prática de infração ao controle administrativo das importações, tipificada no art. 633, inciso II, do Decreto nº 4.543/2002, em razão de importação de mercadoria sem licença de importação válida ou documento de efeito equivalente.

A infração imputada não possui como núcleo material a falta de recolhimento de tributo, mas sim da alegada inobservância do regime administrativo de controle prévio das importações, cuja finalidade consiste em permitir ao Estado exercer fiscalização sobre o ingresso de mercadorias no território nacional, especialmente sob perspectivas regulatórias, sanitárias, ambientais, comerciais e de política econômica.

Inclusive, o enquadramento legal adotado pela Autoridade Fiscal evidencia a natureza administrativa da sanção. O art. 633 do Decreto nº 4.543/2002 está inserido no capítulo referente às “infrações administrativas ao controle das importações”, disciplinando hipóteses sancionatórias vinculadas ao exercício do poder de polícia aduaneiro. A multa ali prevista não se destina à recomposição de tributo devido nem guarda proporcionalidade com eventual diferença tributária apurada, incidindo sobre o valor aduaneiro da mercadoria como instrumento repressivo da violação ao controle estatal do Comércio Exterior.

Observe que, embora a reclassificação fiscal da mercadoria tenha ocasionado diferença de Imposto de Importação — posteriormente recolhida pela Contribuinte — a multa ora discutida não decorre da exigência do tributo, mas da suposta ausência de licenciamento compatível com a classificação tarifária reputada correta pela fiscalização.

E, conforme assentado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema Repetitivo nº 1293, a natureza jurídica da sanção deve ser definida a partir da finalidade primordial da norma infringida. Será de natureza administrativa não tributária a penalidade fundada em regra voltada precipuamente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou

à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que exista repercussão indireta sobre a fiscalização tributária.

É exatamente essa a hipótese dos autos, uma vez que o dever de obtenção de licença de importação não constitui obrigação instrumental diretamente voltada à arrecadação tributária, mas mecanismo típico de controle administrativo do comércio exterior. A atuação estatal relacionada ao licenciamento de importação envolve competências regulatórias exercidas por diversos órgãos anuentes, tendo por objeto o monitoramento do ingresso de produtos sujeitos a restrições técnicas, sanitárias, fitossanitárias, ambientais ou comerciais.

Desse modo, a multa prevista no art. 633, inciso II, do Decreto nº 4.543/2002 possui inequívoca natureza de sanção administrativa aduaneira não tributária, enquadrando-se exatamente na moldura jurídica delineada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1293.

Consequentemente, aplica-se ao caso o regime prescricional previsto no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, inclusive quanto à prescrição intercorrente decorrente da paralisação do processo administrativo por período superior a três anos.

No presente processo, o último ato realizado foi o Despacho de Encaminhamento de fls. 3670, proferido em 09/01/2020.

Com isso, resta evidente ter ultrapassado o prazo em referência, motivo pelo qual impera a declaração da inexigibilidade da multa aplicada neste litígio por ocorrência de prescrição intercorrente.

4.10. DA MULTA DE 1% POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA

Igualmente foi aplicada multa de 1% sobre valor aduaneiro por erro de classificação fiscal.

Reitero que, inicialmente o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da Resolução nº 3402-004.248, proferida para o julgamento do recurso até o trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ).

Todavia, em razão de alteração legislativa, resta prejudicada a análise sobre a incidência de prescrição intercorrente neste processo.

Ocorre que sobre a multa prevista pelo art. 84, da MP nº 2.158-35, de 2001, c/c art. 69, da Lei 10.833, de 2003, a análise impõe a consideração do novo quadro normativo introduzido pela Lei Complementar nº 227/2026, que promoveu alteração substancial no regime sancionatório aduaneiro ao extinguir a referida multa.

Com relação aos efeitos da alteração legislativa sobre situações anteriores à sua vigência, observo que o artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal consagra o princípio segundo o qual a lei penal não retroage, salvo para beneficiar o réu. Embora inserida no âmbito penal, essa

garantia projeta-se sobre o direito sancionatório em geral, inclusive no domínio tributário e aduaneiro, quando a exação ostenta natureza punitiva.

No campo penal, a denominada *lex mitior* determina a aplicação retroativa da norma superveniente mais favorável, seja para reduzir sanção, modificar o regime jurídico ou afastar a própria tipificação da conduta, podendo alcançar inclusive decisões já transitadas em julgado, mediante adequação na fase executória.

No direito tributário, por sua vez, admite-se a incidência retroativa da legislação sancionatória mais benéfica enquanto não definitivamente julgada a infração, ou seja, enquanto pendentes recursos administrativos ou judiciais. Penalidades ainda não acobertadas pela definitividade devem ser apreciadas à luz do novo regime jurídico.

No caso concreto, a multa impugnada encontra-se fundada em dispositivo expressamente revogado pela Lei Complementar nº 227/2026, que eliminou a própria base normativa da sanção, esvaziando a tipicidade sobre a conduta que até então configurava uma infração e que, neste momento, passou a ser uma conduta atípica. Configura-se, portanto, hipótese de *abolitio*.

Diante desse contexto, concluo que a penalidade de 1% aplicada em razão de erro na classificação fiscal não mais subsiste, devendo ser afastada nos casos pendentes de julgamento definitivo, de forma a convergir aos postulados da proporcionalidade e da segurança jurídica.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: **(i)** cancelar o lançamento referente à multa de 30% sobre o valor aduaneiro, por falta de licenciamento de importação, prevista no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, em razão da ocorrência de prescrição intercorrente; **(ii)** cancelar o lançamento referente à multa de 1% sobre o valor aduaneiro, por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84, inciso I, da MP nº 2.158-35, de 2001, em razão de sua revogação pelo art. 181, inciso II, da Lei Complementar nº 227, de 2026; e **(iii)** cancelar o lançamento realizado sobre as unidades evaporados que trabalham com distribuição por dutos ou que sejam preparadas para montagem em sistemas de dutos, em razão de sua classificação no código NCM 8415,90,90.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos