ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11020.721238/2015-45

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

Processo nº	11020.721238/2015-45
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3301-004.644 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de maio de 2018
Matéria	IPI - CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente	INDUSTRIAL E COMERCIAL PRETTY GLASS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/05/2010 a 31/12/2014

BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM.

A banheira dotada de dispositivos para hidromassagem classifica-se no código NCM 90.19.10.00.

AQUECEDOR DE ÁGUA PARA BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM.

O aquecedor de água para banheira de hidromassagem classifica-se no código NCM 85.16.10.00.

CONTROLADOR DO AQUECEDOR DE ÁGUA PARA BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM.

O controlador do aquecedor de água para banheira de hidromassagem classifica-se no código NCM 90.32.89.82.

A classificação fiscal desse produto leva a código NCM diverso, tanto daquele utilizado pela contribuinte, quanto do indicado pela fiscalização via lançamento. Posto que a classificação fiscal é determinante da alíquota aplicável, a qual, calculada sobre a base de cálculo, determina o montante de tributo devido, não se limita à disponibilidade das partes, tratando-se de matéria de ordem pública, não precluindo portanto. Em sendo a classificação fiscal elemento determinante da obrigação tributária, deve ser anulada a autuação, por vício material, com relação a esse item.

BOTÃO "TOUCH" DO AQUECEDOR DE ÁGUA PARA BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM.

O botão “touch” do aquecedor de água para banheira de hidromassagem classifica-se no código NCM 85.36.50.90.

A classificação fiscal desse produto leva a código NCM diverso, tanto daquele utilizado pela contribuinte, quanto do indicado pela fiscalização via lançamento. Posto que a classificação fiscal é determinante da alíquota aplicável, a qual, calculada sobre a base de cálculo, determina o montante de tributo devido, não se limita à disponibilidade das partes, tratando-se de matéria de ordem pública, não precluindo portanto. Em sendo a classificação fiscal elemento determinante da obrigação tributária, deve ser anulada a autuação, por vício material, com relação a esse item.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário e declarar nula a autuação, por vício material, quanto ao "controlador do aquecedor" e ao "botão "touch" do aquecedor", nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Divergiu o Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira, apenas quanto à aplicação da decadência na reescrita fiscal do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-65.238, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

> **AUTO DE INFRAÇÃO**
>
> Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, e no RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, consoante capitulação legal indicada às fls. 05/06, foi lavrado o auto de infração à fl. 02, em 22/04/2015, para exigir [...] de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), [...] de juros de mora calculados até 30/04/2015, [...]de multa proporcional ao valor do imposto e [...] de multa referente ao imposto não lançado com cobertura de créditos, o que representa o crédito tributário total consolidado de [...].
>
> **FATOS E INFRAÇÕES**
>
> Na descrição dos fatos (fls. 03/06), que remete ao relatório de fiscalização (fls. 39/58), a autoridade fiscal constatou a falta de lançamento do imposto em virtude da utilização de classificação fiscal inadequada e conseqüente erro de alíquota no que concerne aos seguintes produtos: banheiras equipadas com dispositivos de hidromassagem (banheiras, ofurôs e banheiras "spas" – maiores, para uso em ambientes abertos), sendo adotadas a classificação fiscal NCM 3922.10.00 e a alíquota zero; aquecedores para banheira (NCM 8516.10.00 Ex 01, sem destaque do IPI nas notas fiscais) e partes (controlador do aquecedor, NCM 8536.50.90, sem destaque do IPI nas notas fiscais; e botão "touch" do aquecedor, NCM 3922.90.00, alíquota zero).
>
> A empresa industrializa as banheiras equipadas com sistemas de hidromassagem e os aquecedores de água utilizados nessas banheiras, sendo que os demais equipamentos são apenas revendidos. Também são produzidas pelo sujeito passivo banheiras de simples imersão, em menor escala.
>
> Posição e respectivo texto correspondentes à classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo, conforme a TIPI/2011: 39.22 (Banheiras, boxes para chuveiros, pias, lavatórios, bidês, sanitários e seus assentos e tampas, caixas de descarga e artigos semelhantes para usos sanitários e higiênicos, de plásticos).
>
> É incorreta a classificação fiscal adotada para as banheiras dotadas de dispositivos de hidromassagem (NCM 3922.10.00), pois, conforme a Regra Geral de Interpretação nº 1 (RGI/SH-1) e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) referentes ao Capítulo 90 e à posição 9019, a classificação fiscal aplicável é 9019.10.00, com alíquota de 8%.
>
> *NESH Capítulo 90*
>
> *"2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, as partes e acessórios para máquinas, aparelhos, instrumentos ou outros*

artefatos do presente Capítulo, classificam-se de acordo com as seguintes regras:

a) As partes e acessórios que consistam em artefatos compreendidos em qualquer das posições do presente Capítulo ou dos Capítulos 84, 85 ou 91 (exceto as posições 84.87, 85.48 ou 90.33) classificam-se nas respectivas posições, quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem;

b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina, instrumento ou aparelho determinados, *ou a várias máquinas, instrumentos ou aparelhos, compreendidos numa mesma posição (mesmo nas posições 90.10, 90.13 ou 90.31),* ***as partes e acessórios que não sejam os considerados na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a essa ou a essas máquinas, instrumentos ou aparelhos;***

c) As outras partes e acessórios classificam-se na posição 90.33. (15%)"(negritos do original e sublinhas meus)

NESH Posição 9019

II – APARELHOS DE MASSAGEM

"Os aparelhos de massagem (do abdômen, pés, pernas, costas, braços, mãos, rosto, etc.) operam geralmente por fricção, vibração, etc. Estes aparelhos podem ser acionados manualmente ou por motor ou ainda ser dos tipos eletromecânicos em que o motor se encontra incorporado ao dispositivo de trabalho (aparelhos para massagens vibratórias, por exemplo). Estes últimos aparelhos, especialmente, podem conter elementos intercambiáveis (de borracha, na maioria das vezes) para aplicações muito variadas (escovas, esponjas, discos lisos ou com pontas, etc.).

Este grupo compreende também os simples rolos de borracha e os dispositivos semelhantes, ***bem como os aparelhos de hidromassagem para massagem de todo corpo ou apenas de certas regiões por jatos de água ou por uma mistura de água e ar sob pressão. Como exemplo destes aparelhos, podem citar-se as banheiras borbulhantes apresentadas completas com bombas, turbinas ou sopradores, dutos, caixa de comando e acessórios;*** *os aparelhos para massagens dos seios que utilizam a ação da água, distribuída por pequenas tubuladuras circulando no interior de um recipiente apropriado, que se adapta à forma do seio, sob pressão da água transportada por conduto flexível". (destaques do original)*

A posição 90.19 é desdobrada da seguinte maneira:

"9019.10 – Aparelhos de mecanoterapia; aparelhos de massagem; aparelhos de psicotécnica.

9019.20 - Aparelhos de ozonoterapia, de oxigenoterapia, de aerossolterapia, aparelhos respiratórios de reanimação e outros aparelhos de terapia respiratória".

Os produtos em questão são enquadrados como aparelhos de massagem no código NCM 9019.10.00, alíquota de 8%, sendo aplicáveis as RGI/SH nº 1 e nº 6 em função dos textos de posição (90.19) e subposição (9019.10, sem desdobramento em itens, ou seja, com o item único 9019.10.00).

As saídas com notas fiscais com erros de classificação fiscal e de alíquota estão discriminadas nos seguintes demonstrativos: "Relatório de notas fiscais de saída eletrônicas 2009 e 2010 sem destaque de IPI– produto banheiras com dispositivo de hidromassagem" (fls. 118/266) e "Relatório de notas fiscais de saída eletrônicas 2011 a 2014 sem destaque de IPI – produto banheiras com dispositivo de hidromassagem" (fls. 268/658).

Os valores das bases de cálculo e dos débitos apurados de IPI estão consignados no "Demonstrativo das diferenças de IPI apuradas nas saídas de banheiras de hidromassagem" (fls. 45/47 e 64).

No tocante ao aquecedor de água e suas partes destinados à utilização em banheiras de hidromassagem, sem destaque de IPI nas notas fiscais eletrônicas de saídas, há o seguinte no relatório fiscal:

> "15. De acordo com a NESH do capítulo 90 (onde estão classificadas as banheiras com dispositivo de hidromassagem) reproduzida no item IV.a, **as partes e acessórios que consistam em artefatos compreendidos em qualquer das posições do citado Capítulo 90 ou dos Capítulos 84, 85 ou 91 (exceto as posições 84.87, 85.48 ou 90.33) classificam-se nas respectivas posições, quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem. Ou seja, ainda que os aquecedores de água e suas partes (no caso controlador do aquecedor) se destinem a utilização em banheiras de hidromassagem, estes produtos serão classificados na posição 8516.10.00 (aquecedores – alíquota de 20%) e 8536.50.90 (controlador do aquecedor –alíquota de 15%).** Estas são, conforme já visto, as classificações também adotadas pelo contribuinte.
>
> 16. Ainda em relação as saídas de aquecedores industrializados pelo contribuinte, utilizados nas banheiras, o mesmo declarou que o IPI não incidiria por se enquadrar na Ex 01 – "Chuveiros Elétricos", da posição 8516.10.00, por ter o citado aquecedor função semelhante a chuveiro elétrico. Tal entendimento é rechaçado pela fiscalização, afinal o benefício fiscal é concedido de maneira objetiva e a interpretação deve ser literal (art. 111 do Código Tributário Nacional), e a Ex 01 restringe-se claramente ao produto Chuveiro Elétrico, sendo desnecessário entrar em detalhes acerca das características de um chuveiro elétrico. Desta forma, as saídas sem tributação pelo IPI de aquecedores de água para banheiras foram tributadas pela fiscalização em 20%.
>
> 17. No que tange ao produto Controlador do Aquecedor, o contribuinte informa que além de ter classificado o mesmo na NCM 8536.50.90, o teria tributado a alíquota de 15%, o que não procede em

> relação as notas fiscais eletrônicas listadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização, sendo desta forma tributadas em 15% de IPI. Exemplificativamente, alguns DANFE's correspondentes as notas eletrônicas contendo saídas de controlador de aquecedor não tributadas foram anexados ao processo.
>
> 18. Finalmente, nas saídas do produto **botão "touch" do aquecedor**, onde o contribuinte usou a NCM 3922.90.00, alíquota zero, que corresponde a partes de banheiras de simples imersão, sem dispositivos de hidromassagem, a fiscalização considerou estes itens como partes de banheiras providas de sistemas de hidromassagem, NCM 9033.00.00, com alíquota de 15% ".(g.m.)

Em resumo, são as seguintes as classificações fiscais do aquecedor de água e suas partes:

Aquecedor de água para banheira de hidromassagem: **NCM 8516.10.00,** alíquota de 20%;

Controlador do aquecedor de água para banheira de hidromassagem: **NCM 8536.50.90, alíquota de 15%;**

Botão "touch" do aquecedor de água para banheira de hidromassagem: **NCM 9033.00.00, alíquota de 15%.**

As saídas com notas fiscais com erros de classificação fiscal e de alíquota estão discriminadas no seguinte demonstrativo: "Relatório de notas fiscais de saída eletrônicas 2009 a 2014 sem destaque de IPI – aquecedor para banheira, controlador e botão touch do aquecedor" (fls. 66/116).

Os valores das bases de cálculo e dos débitos apurados de IPI estão consignados no "Demonstrativo das diferenças de IPI apuradas nas saídas de aquecedores e suas partes" (fls. 49/50 e 62).

Às fls. 51/53 encontra-se a planilha de consolidação das diferenças de IPI apuradas quanto aos produtos (aquecedores e suas partes, banheiras com dispositivo de hidromassagem).

*** Em razão dos débitos apurados, foi encetada a reconstituição da escrita fiscal quanto ao período objeto de lançamento de ofício (maio de 2010 a dezembro de 2014),consoante as planilhas às fls. 26/37.

Da reconstituição da escrita fiscal resultou a apuração da multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito (demonstrativo às fls. 20/21).

O lançamento de ofício dos saldos devedores do imposto derivados da reconstituição da escrita fiscal alcança apenas o mês de maio de 2010 e os seguintes (até dezembro de 2014) em razão da decadência em relação aos períodos anteriores. Contudo, da análise das notas fiscais eletrônicas, a falta de destaque do imposto (R$ 532.011,72) no período transcorrido de abril de 2009 a abril de 2010 anula totalmente o saldo credor acumulado no mesmo período (R$ 204.196,56). Conforme o quadro demonstrativo inserto à fl. 55, a partir de outubro de 2009 os saldos mensais da escrita fiscal reconstituída passam a ser devedores.

O montante do saldo credor relativo a abril de 2010, R$ 204.196,56, transportado para o mês subseqüente como saldo credor do período anterior, é comprovadamente inexistente e, portanto, foi glosado (infração 0002: "CRÉDITOS INDEVIDOS – SALDO CREDOR DE PERÍODO ANTERIOR INDEVIDO", fl. 05).

Assim expende a autoridade fiscal:

"É pacífico o entendimento em matéria de legislação tributária que a glosa de créditos sem comprovação de sua origem será realizada a qualquer tempo pela autoridade fiscal, pois o fato gerador do tributo não foi corretamente demonstrado no momento do creditamento. O uso indevido, sem comprovação, do crédito é que gera consequências tributárias, pois ao usá-lo deixa-se de pagar o tributo devido, ocorrendo o prazo decadencial apenas para o lançamento de crédito tributário decorrente desta glosa.

Como dito, este entendimento está pacificado no âmbito da RFB, pois o direito ao crédito deve ser passível de comprovação e demonstrado com base na documentação e realidade dos fatos, e no caso presente, está comprovado pela fiscalização, a partir das infrações apuradas com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte (erro de classificação fiscal e de alíquota de IPI), que o saldo credor acumulado e utilizado pelo contribuinte não tem procedência".

Sendo o caso de apuração exclusiva de saldos devedores com a reconstituição da escrita fiscal no período de maio de 2010 a dezembro de 2014, os créditos informados nos PER/DCOMP transmitidos de 2011 a 2014 são inexistentes.

Segundo o relatório fiscal:

"Conclui-se então que os saldos de créditos de IPI utilizados pelo contribuinte nos PERDCOMP's, transmitidos ao longo dos anos de 2011 a 2014, são irreais, apurando-se, ao contrário, saldos devedores em todos os períodos quando considerados os débitos levantados pela fiscalização. Desta forma, ***os créditos indevidamente utilizados nas compensações já homologadas serão objeto de lançamento de ofício juntamente com os débitos apurados pelas infrações praticadas, via reconstituição dos saldos dos livros de apuração do IPI.*** *Por outro lado,* ***os créditos estornados pelo contribuinte nos livros de apuração do IPI referentes aos PERDCOMP's transmitidos a partir de 2013, relativos a créditos de IPI apurados a partir do 1º trimestre/2013 e ainda não homologados, serão desconsiderados na reconstituição da escrita em razão da propositura pela fiscalização do indeferimento das compensações por inexistência dos créditos****".(g.m.)*

CIÊNCIA E IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo foi cientificado da exigência fiscal em 28/04/2015, por via postal (AR à fl. 1.226).

Insubmissa, a contribuinte apresentou, em 28/05/2015, a impugnação às fls. 1.230/1.268, subscrita pelo representante legal da pessoa jurídica que consta da alteração de contrato social (fls. 1.271/1.276), em que destaca a tempestividade da impugnação e sustenta, em síntese, que:

1) Na emissão do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, em 16/12/2014, o período de análise estava demarcado para 11/2011 a 12/2013; na data da autuação, com todos os levantamentos já executados, houve a extensão do período: 05/2010 a 12/2010 e 01/2014 a 12/2014; o período ampliado não tem a cobertura legal do TDPF, o que macula todo o procedimento fiscal;

2) Sobre a classificação fiscal adotada para o produto principal:

> *"Desde a origem da empresa, a autuada utilizou a classificação fiscal 39.22.10.00 (banheiras, boxes para chuveiros, pias, lavatórios, sanitários e seus assentos e tampas, caixas de descarga e artigos semelhantes para usos sanitários ou higiênicos) para a tributação pelo Imposto sobre Produtos Industrializados -* ***IPI,*** *do seu produto banheira de hidromassagem, sem que em nenhuma outra oportunidade tivesse sido questionada pelas autoridades tributárias, ou muito menos acusada de erro na classificação do produto, para a formulação de exigência de imposto apurado à maior.*
>
> *Solicitada a apresentar cópias de consultas, processos ou questionamentos sobre a classificação, pelo autor da autuação, a empresa respondeu que nada tinha a apresentar, exatamente porque jamais teve dúvida da correção do enquadramento na classificação fiscal do seu produto, além de nunca ter havido qualquer contestação, acerca da mesma, pelas autoridades tributárias.*
>
> *Importante ressaltar que, para o Imposto sobre Produtos Industrializados, a alíquota da posição utilizada pela autuada sempre foi superior àquela pretendida pela fiscalização (90.19.10.00), apenas há alguns anos a alíquota foi reduzida a 0% (zero por cento), por força de legislação federal que beneficiou os produtos utilizados na construção civil, como é o caso das banheiras e demais artigos da posição 39.22".*

3) Quanto à metodologia utilizada pela autoridade fiscal na determinação da classificação fiscal aplicável: a denominação do próprio autor no relatório fiscal para o produto, "banheira equipada com equipamento de hidromassagem", revela-se em desacordo com o texto da NESH, no qual nem há alusão ao vocábulo "banheira": "aparelhos de hidromassagem para massagem de todo corpo ..."; em caráter informativo, há a reprodução na peça impugnatória de peça de publicidade de aparelho de massagem (fl. 1.240), sendo, portanto, grande a diferença entre aparelhos de massagem e as banheiras produzidas pela impugnante; a conclusão da autoridade fiscal acerca da classificação fiscal do produto mostra-se sem sentido e desprovida

de encadeamento lógico e que até mesmo transcende o "pressuposto da boa fé";

4) No procedimento de classificação fiscal há prevalência e precedência das Regras Gerais para interpretação (RGI), das Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC), integrantes da TIPI, sobre qualquer outra norma legal; a autoridade fiscal, de modo arbitrário e ilegal, iniciou o exame da classificação fiscal pelas NESH, tendo encontrado uma referência a artefato que entendeu como semelhante ao da posição 9019 em virtude da denominação "II Aparelhos de massagem", fazendo apenas menção às normas do art. 16 do RIPI/2010, sem analisá-las, sendo as NESH "elementos subsidiários"; assim, o procedimento fiscal é maculado de forma irreparável à vista da ilegalidade da argumentação;

5) Acerca das Regras Gerais para Interpretação e as características essenciais das banheiras:

> *"Ao contrário da maneira que o ilustre Auditor Fiscal utilizou para obter a classificação fiscal, o exame das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado - RGIs, se faz partir da RGI-1, que fala claramente que a classificação para efeitos legais e feita por esta e pelas regras seguintes, seguindo os textos das posições, notas de seções e capítulos que não contrariem os textos das posições e Notas.*
>
> *A RGI-2 a) normatiza que, a referencia em uma posição a um determinado artigo o inclui mesmo completo ou inacabado, desde que apresente as* ***características essenciais*** *do artigo completo ou acabado, da mesma forma mesmo se desmontado ou por montar.*
>
> *Aqui cabe perguntar se a banheira de hidromassagem não possui as características essenciais da* ***posição 39.22 (Banheiras, boxes para chuveiros, pias, lavatórios, bidés, sanitários e seus assentos e tampas, caixas de 'descarga e artigos semelhantes para usos sanitários e higiênicos, de plástico), onde é estaria a essência do produto na banheira ou no equipamento de hidromassagem?***
>
> *Ora, é claro que a banheira é o principal no conjunto, o equipamento eletrohidráulico de massagem é acessório, ele só teria importância se a banheira não fosse de uso domiciliar, sanitário, ou seja relativo à saúde e à higiene e ao quarto de banho, mas sim de finalidade terapêutica.*
>
> *Quando o usuário vai utilizar a banheira de hidromassagem ele vai banhar-se, vai fazer sua higiene diária, não vai fazer massagem terapêutica, essa teria que ter propósito de aliviar dores ou incômodos que não estão presentes no cotidiano das pessoas saudáveis".(destaques do original)*

Um exemplo de banho terapêutico é aquele realizado com a banheira especial para Stangerbad (banho hidroelétrico ou banho três quartos

hidrelétrico, fl. 1.245), mediante o uso de corrente elétrica. Outro exemplo é o banho de turbilhão para fisioterapia do corpo todo (fl. 1.246) realizado em uma banheira de aço inoxidável.

Trata-se de equipamentos para uso exclusivo em consultórios e clínicas médicas e hospitais, para os quais as respectivas fabricação e comercialização devem ser aprovadas pela ANVISA, sendo patente a diferença entre a banheira de hidromassagem domiciliar e as banheiras de uso terapêutico:

[...]

6) Os itens de reposição (aquecedor, controlador aquecedor e botão "touch" aquecedor) apresentam considerável discrepância quanto aos códigos de classificação fiscal adotados pela empresa, apontados no auto de infração e os corretos, uma vez que as denominações utilizadas têm mero efeito de marketing e comercialização, tendo sido as respectivas reproduções fotográficas (fls. 1.256/1.257) repassadas à fiscalização em resposta a intimação.

Detalhamentos na peça impugnatória:

"O conjunto da fig. 1 inclui os três itens anteriormente mencionados, o que se chama de moto-bomba com aquecedor sendo, na verdade, o corpo da motobomba centrífuga com o e aquecedor acoplado, que são montados em bloco, podendo ser constituído, este conjunto, quando não há necessidade do aquecedor, apenas pela moto-bomba centrífuga.

Dependendo da ligação hidráulica da residência, se ela tem água quente central ou não, o conjunto pode ou não conter o aquecedor, o que confere ao aquecedor, claramente, a característica de ser um equipamento acessório e não o principal, no caso a bomba, que caracteriza o conjunto.

A fig. 2 mostra o produto que, nas notas fiscais de venda da autuada, se denomina AQUECEDOR ACOPLADO, que é o aquecedor pronto e montado no mesmo corpo da bomba centrífuga, sendo por isso chamado de acoplado, mostrando sua dependência ao conjunto moto-bomba e aquecedor.

O conjunto chamado de CONTROLADOR DO AQUECEDOR é composto de sensor termoelétrico automático de controle da temperatura (aparelho de controle de temperatura) da água e termo elemento de segurança, promovendo a regulação e o controle da temperatura, automaticamente, trata-se da caixa retangular da foto que tem na parte inferior um tubo com sensor que é montado no corpo do aquecedor.

O produto chamado de BOTÃO TOUCH AQUECEDOR, de fato, é um interruptor eletrônico, com comando que liga e desliga o conjunto e regula a temperatura desejada, constituindo um sistema de comando da partida do conjunto moto bomba - aquecedor.

Colocados esses esclarecimentos vamos explicar a classificação fiscal de cada um dos três subconjuntos.

I) O conjunto moto bomba com ou sem o aquecedor acoplado classifica-se na posição 8513.70.80 - Outras bombas, ***ou moto-bombas centrífugas, de vazão inferior ou igual a 300 l/min, porque sua vazão é inferior a 300 l/min, de acordo com as notas 3 e 5 da Seção XVI, abaixo:***

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.

3.- Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto.

5.- Para a aplicação destas Notas, a denominação "máquinas" compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85.

Não existe dúvida que a função principal no conjunto considerado é a da bomba, ou moto-bomba centrífuga, que caracteriza a função principal deste conjunto, sendo que a função de aquecimento, podendo ser ou não incorporada a este conjunto, pode tornar-se dispensável ou secundária, por exemplo, se o sistema de abastecimento de água fornecer a água já aquecida, por exemplo através de um aquecedor de água, central ou de passagem, externo ao conjunto em lide.

II) O subconjunto denominado CONTROLADOR DO AQUECEDOR, é na verdade, o sistema que faz o regulagem da temperatura do aquecedor, controlando para que esta permaneça no nível desejado e garantindo a segurança em caso de pane elétrica ou elevação excessiva do calor.

Sua classificação é textual na posição 9032.89.82, como se mostra na tabela abaixo.

90.32 Instrumentos e aparelhos para regulação ou controle, automáticos.

9032.10 - Termostatos

9032.10.10 De expansão de fluidos 15

9032.10.90 Outros 15

*III) No que se refere ao **BOTÃO TOUCH AQUECEDOR,** a observação da fotografia do conjunto mostra que é essa a parte do conjunto que liga e desliga o conjunto e regula a temperatura desejada garantindo a segurança do usuário que, molhado, estaria sujeito à descarga elétrica se o interruptor fosse simplesmente um interruptor elétrico.*

O botão, chamado TOUCH, é um interruptor elétrico, de comando pneumático. O seu acionamento é de comando eletrônico, comandando o relê, que liga e desliga o conjunto, o qual encontra-se inserido na caixa vermelha do controlador do aquecedor, emitindo também sinal eletrônico para a regulagem da temperatura desejada para a água.

A classificação desse equipamento faz-se pela posição 8536.50.90, Outros interruptores, seccionadores e comutadores, mediante a aplicação das mesmas Notas 3 e 5 da Seção XVI, reproduzidas no item I) supra, porque a função principal do equipamento está na de interruptor elétrico.

Como foi mencionado anteriormente o ilustre Auditor Fiscal, autor do procedimento fiscal recebeu, além dos catálogos da empresa autuada, diversas fotos que mostram esses produtos, contudo não viu nessas informações nenhum elemento favorável, afirmando que a empresa em sua defesa apenas alegou que esses produtos destinaram-se à reposição.

O autuante errou de forma grosseira a classificação fiscal dos produtos de reposição, considerando-os como aquecedor e partes do aquecedor, que no seu entendimento se classificariam nas posições 8516.10.00 e 8516.90.00, sem atentar para o fato que o aquecedor em questão é parte indissociável do conjunto moto bomba - aquecedor, cuja função principal é de bombeamento do líquido, classificando-se na posição 84.13.

Poderia ser admitido o erro, se o autuante não tivesse recebido fotos do equipamento, as quais lhe permitiram pedir esclarecimentos complementares, preferiu não fazê-lo e autuar de forma equivocada a impugnante também neste caso, exigindo novamente tributo não devido com visível excesso e incúria das suas atribuições legais".(destaques do original)

7) O saldo credor acumulado de R$ 204.196,56 em 04/2010 foi glosado pela fiscalização em virtude da recomposição do saldo de IPI, da qual resultou um saldo devedor de R$ 532.011,72 em 04/2010; os créditos de períodos anteriores a 05/2010 foram glosados sem respaldo legal, tendo em vista a decadência cujo prazo é de 5 anos a contar da data do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º);

[...]

Conclui o sujeito passivo a peça impugnatória da seguinte maneira:

[...]

Por fim, requer que a impugnação seja recebida e, pelas razões de fato e de direito apresentadas, considerado improcedente o lançamento de IPI e as multas aplicadas.

O citado acórdão decidiu pela improcedência da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/05/2010 a 31/12/2014

BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM.

A banheira dotada de dispositivos para hidromassagem classifica-se no código NCM 9019.10.00.

AQUECEDOR DE ÁGUA PARA BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM.

O aquecedor de água para banheira de hidromassagem classifica-se no código NCM 8516.10.00.

CONTROLADOR DO AQUECEDOR DE ÁGUA PARA BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM.

O controlador do aquecedor de água para banheira de hidromassagem classifica-se no código NCM 8536.50.90.

BOTÃO "TOUCH" DO AQUECEDOR DE ÁGUA PARA BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM.

O botão "touch" do aquecedor de água para banheira de hidromassagem classifica-se no código NCM 9033.00.00.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
Período de apuração: 31/05/2010 a 31/12/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DE LANÇAMENTO.

Cobra-se o imposto não lançado nas notas fiscais de saída em virtude de erro de classificação fiscal e alíquota.

GLOSA DE CRÉDITO. SALDO CREDOR DE PERÍODO ANTERIOR.

Glosa-se o saldo credor de período anterior caracterizado como indevido e não abrangido pela decadência tributária.

MULTA DE OFÍCIO.

Na hipótese de falta de destaque do imposto nas notas fiscais de saída, com ou sem cobertura de créditos na reconstituição da escrita fiscal, cobra-se a penalidade pecuniária prevista na legislação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/05/2010 a 31/12/2014

NULIDADE. IRREGULARIDADES. TDPF.

Inexiste nulidade em virtude de alegadas irregularidades na emissão de TDPF, mesmo porque houve as corretas prorrogação de prazos para conclusão e inclusão de períodos fiscalizados; de todo modo, o TDPF constitui mero instrumento de controle administrativo, sendo o lançamento tributário atividade plenamente vinculada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/05/2010 a 31/12/2014

DECADÊNCIA. GLOSA DE SALDO CREDOR. INEXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

A contagem do prazo qüinqüenal de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na hipótese de falta de antecipação de pagamento, como ocorre com saldo credor passível de glosa.

Desta decisão, a contribuinte foi cientificada pelos correios, com aviso de recebimento (AR) (fl. 1376), no qual consta como data mais recente 12/04/2017.

Em 15/05/2017, há solicitação de juntada de recurso voluntário, datado de 12/05/2017 (fl. 102).

Em sessão de 17/04/2018 desta Turma de Julgamento, o presente processo foi retirado de pauta, a pedido do contribuinte, em virtude da localização de documento novo a ser juntado nos autos.

A contribuinte, em 27/04/2018, protocolou petição pela juntada de documentos, "de maneira a comprovar a tempestividade do Recurso Voluntário", quais sejam:

> 01) – Comprovante de Postagem DV 71209352 5 BR, datado de 12/05/2017 (12:45:10), efetuado junto a Agência da ECT (Ag. 424424 – AGF Brigadeiro Faria Lima) em São Bernardo do Campo/SP;
>
> 02) – Comprovante da entrega (além de outros) do mencionado documento, relativo ao DV 71209352-5 BR), em 15/05/2017, documento esse recepcionado por pessoa de nome Daiane Vitorino Pereira. Nesse mesmo comprovante consta, como endereço de entrega, Rua Marechal Deodoro, 480, São Bernardo do Campo, CEP 09710-000, e;
>
> 03) – Comprovante do endereço da Agência da Receita Federal em São Bernardo do Campo/SP, localizada à Rua Marechal Deodoro, 480, Centro, São Bernardo do Campo/SP, CEP 09710-000.

Em seu recurso voluntário, a contribuinte repete parte dos argumentos postos em impugnação, alegando, em síntese: preliminarmente, a nulidade dos atos da fiscalização, posto que esta fez ampliar os períodos sob exame sem amparo em Mandado de Procedimento Fiscal; e, no mérito; defende determinadas classificações fiscais para a "banheira equipada com dispositivos de hidromassagem" e o "aquecedor para banheira"; além de combater glosa de saldo credor levado a cabo pela fiscalização.

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

Com a relatada juntada de documentos, considero que o recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade[1].

Preliminar

A recorrente aduz a nulidade dos atos da fiscalização, posto que:

> o que a fiscalização fez foi ampliar seus exames para os períodos de 05/2010 a 12/2010 e 01/2014 a 12/2014, sem suporte no MPF – Mandado de Procedimento Fiscal, formalmente notificado ao contribuinte no sitio eletrônico da SRF, o qual trouxe no seu contexto apenas os períodos sob fiscalização de 01/2011 a 12/2013, estendendo ilegalmente seu campo de ação.

E entende que houve intempestiva inclusão de períodos de fiscalização:

> Essa situação perdurou até a data de 22/04/2015, mesma data de lavratura da autuação, ocasião em que a fiscalização promoveu a inclusão dos períodos não cobertos pelo TDPF, certamente porque o sistema de processamento de dados não aceitaria emitir autuação para períodos que não constavam do

Ora, na mesma linha que trilhou o acórdão recorrido, entendo que, ainda que vícios houvessem na emissão do MPF, este é "mero instrumento interno da Receita Federal do Brasil destinado ao controle e ao planejamento das atividades fiscalizatórias" e que irregularidades em sua emissão não são suficientes para se anular o lançamento ", como já decidiu Câmara Superior deste Conselho (CARF, 3ª Turma, CSRF, Ac. 9303-005.852, de 17/10/2017, rel. Conselheiro Demes Brito).

Ainda que a recorrente não a tenha posto como preliminar, assim trato a questão da glosa de R$204.196,56, valor que foi transportado para o mês subseqüente como saldo credor do acumulado até o período anterior a maio de 2010, para o qual a fiscalização observou a decadência do direito de lançar o IPI.

A recorrente aduz que nem a autuação, nem o acórdão recorrido, observaram a legislação que rege o IPI, em particular o art. 183, parágrafo único e III, do Decreto 7.212/10, regra específica de decadência: "considera-se pagamento"[...] "a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher". Tal regra, ainda que possibilitasse defender a tese de antecipação de pagamento, em nada afeta a autuação, posto que a decadência, qualquer que seja a regra aplicável, limita tão somente o lançamento, nada prevendo a respeito de procedimentos de creditamento ou de recomposição de escrita fiscal. Assim já decidiu este CARF:

[1] Ressalte-se ser desnecessário responder todos as questões levantadas pelas partes, em já havendo motivo suficiente para decidir (Lei n° 13.105/15, art. 489, § 1º , IV. STJ, 1ª Seção, EDcl no MS 21.315-DF, julgado de 8/6/2016, rel. Min. Diva Malerbi).

> GLOSA. SALDOS CREDORES. ANOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.A atividade de glosar créditos aproveitados pelo contribuinte, mas por ele não comprovados, faz parte da tarefa da autoridade administrativa de correta quantificação do valor do tributo devido no período fiscalizado, em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN.As normas veiculadas pelos arts. 150, § 4º do CTN e 173 do CTN determinam hipóteses de extinção do crédito tributário pelo decurso de prazo para o Fisco constituí-lo. A vedação desses dispositivos restringe-se à constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, não atingindo a atividade obrigatória de apuração do imposto devido no período fiscalizado quando este não esteja abrangido pela decadência.Inexiste qualquer norma legal que vede a fiscalização de glosar créditos não comprovados pela contribuinte no período de apuração sob análise, ainda que a título de saldos credores de períodos anteriores.
>
> (CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Ac. 3402-005.139, de 18/04/2018, redatora designada Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula).

A recorrente ainda alega ter havido "extrapolação das funções inerentes ao cargo de AFRFB", posto que " só depois de convalidada sua autuação, e mantido o crédito tributário lançado, é que poderia ser feita a recomposição do saldo credor ou devedor do IPI do contribuinte". Não é assim. A reescrita fiscal é procedimento que completa a atividade de lançamento, para fins de manter a integridade da contabilidade ante a divergências identificadas pelo fisco e fica também sujeita a reexame pelos julgadores administrativo.

Assim voto por negar provimento ao recurso voluntário, quanto às preliminares.

Mérito

A classificação das mercadorias, mediante "a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul" (NCM) "será feita com observância das Regras Gerais para "Interpretação (RGIs), "das Regras Gerais Complementares" (RGCs) "e das Notas Complementares" (NCs) "e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias" (SH), "da Organização Mundial das Aduanas" (NESH) (art. 94, parágrafo único do RA/09, com base no Decreto-Lei 1.154/71, art. 3º, caput). É o que será feito.

Banheira equipada com dispositivos de hidromassagem (ou banheira de hidromassagem)

Pela RGI 1 do SH, a classificação de mercadorias é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Na posição 39.22, pretendida pela contribuinte classificam-se as "banheiras". Já na posição 90.19 classificam-se os "aparelhos de massagem", posição cujo descrição contempla perfeitamente o produto: é "aparelho" e faz "massagem". A NESH, elemento de informação subsidiário, para essa posição, corrobora tal conclusão:

> ...***bem como os aparelhos de hidromassagem para massagem de todo corpo ou apenas de certas regiões por jatos de água ou por uma mistura de água e ar sob pressão. Como exemplo destes aparelhos, podem citar-se as banheiras borbulhantes apresentadas completas com bombas, turbinas ou sopradores, dutos, caixa de comando e acessórios;*** *os aparelhos para massagens dos seios que utilizam a ação da água, distribuída por pequenas tubuladuras circulando no interior de um recipiente apropriado, que se adapta à forma do seio, sob pressão da água transportada por conduto flexível". (destaques do original)*
>
> A posição 90.19 apresenta apenas duas subposições:
>
> 9019.10 – Aparelhos de mecanoterapia; aparelhos de massagem; aparelhos de psicotécnica.
>
> 9019.20 - Aparelhos de ozonoterapia, de oxigenoterapia, de aerossolterapia, aparelhos respiratórios de reanimação e outros aparelhos de terapia respiratória.

Pela RGI 6, a classificação nas subposições de uma mesma posição é determinada pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, enquadrando-se os produtos em questão na primeira das acima, aparelhos de massagem que são.

Tal subposição não se desdobra em itens e subitens, o que determina a classificação da "banheira equipada com dispositivos de hidromassagem" na NCM código 90.19.10.00. Assim, procede a classificação da autuação, mantida pelo acórdão recorrido. Não assiste razão à contribuinte, quando defende a classificação 39.22.10.00 ("Banheiras", "Outros").

Constrói a recorrente diferenciação entre as posições em pauta:

> Os produtos anteriormente elencados, da posição 90.19, são comercializados por fabricantes especializados em produtos médico-hospitalares ou por empresas comerciais que se dedicam a suprir clinicas e hospitais de equipamentos de uso terapêutico, os quais, como bens de capital, serão agregados ao Ativo Imobilizado das mesmas, enquanto que as banheiras de hidromassagem de forma bem diferente não são oferecidas por essas empresas e sim por empresas que comercializam materiais de construção. Sendo, de bens de consumo, a característica das banheiras de hidromassagem, jamais poderiam ser consideradas bens de capital, pelo fato de serem agregadas aos imóveis residenciais, portanto utilizadas na construção civil de casas e apartamentos desaparecendo como equipamento autônomo, passando a ser parte integrante da obra.
>
> [...]

> Essa exposição mostra a clara diferença entre uma e outra posição, 90.19 e 39.22, a primeira agrega produtos terapêuticos enquanto a segunda agrega materiais de construção, firmando de forma definitiva as características dos produtos da primeira e da segunda posições.

Diz que, na NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul/ TEC Tarifa Externa Comum, há benefício fiscal "BK" ou seja relativo a bem de capital, para a posição 9019.10.00.

E prossegue:

> Ao analisar o texto das NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, reproduzido na sequência, na posição 39.22 encontramos mais um texto que se aplica plenamente às "BANHEIRAS DE HIDROMASSAGEM", quando afirmam a NESH que: **"A presente posição abrange os artigos concebidos para serem fixados com caráter de permanência nas casas, etc., estando geralmente ligados às redes de abastecimento e de esgoto das águas.** ", convalidando a classificação nessa posição.
>
> No texto da impugnação apresentada ressaltou-se a finalidade da BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM, como sendo destinada: **" ao banho diário relaxante, sem fins terapêuticos apenas higiênicos e sanitários.".**
>
> Não se deixou de mencionar na impugnação **que:**
>
> **"... uma banheira de uso domiciliar só encontra seus artigos semelhantes dentro do espaço físico do banheiro ou sala de banho das residências, encontrando-se integrada e até fixada no ambiente como as louças sanitárias e o box para chuveiro, da posição 39.22."**
>
> (Grifos do original).

Ora, se os produtos são do tipo destinados a residências, se há benefício para bem de capital ou se são fixadas com caráter de permanência, pouco importa para a classificação fiscal, no presente caso, dado que as RGIs, RGCs e a NESH já bem determinam a NCM, aliás como lembra, no início na seção II.2, o recurso voluntário.

A recorrente socorre-se da RGI 2, a qual determina que, o artigo incompleto ou inacabado com as características essenciais do completo ou acabado classifica-se como este último. Afirma que a característica essencial é ser "banheira", "sendo claramente acessória a função de hidromassagem". Desnecessário adentrar nessa discussão. O produto não é incompleto ou inacabado e a classificação na posição 90.19 se deu pela RGI 1, o que afasta o emprego das regras subsequentes, inclusive as RGI 3 e 4, como ventila a recorrente. Aliás, desconsidero as afirmações do acórdão recorrido quanto a questão da essencialidade, inclusive as reproduzidas pela recorrente. Tal questão sequer é mencionada no Relatório Fiscal que lastreia a autuação.

A recorrente também informa que "a posição 90.19 sempre teve alíquota do IPI inferior à posição 39.22" e que "apenas com a desoneração tributária dada aos materiais de construção é que a posição 39.22 passou a ser mais favorável que a 90.19", com o advento do Decreto nº 6890/2009. A questão tarifária não afeta a classificação, nem deveria.

A recorrente diz que "a Secretaria da Receita Federal, na sua área Aduaneira classifica o produto em discussão no código 3922.10.00, com alíquota de 18%". Para demonstrá-lo, não traz nada além da alíquota do II maior para esta NCM e o extrato de declaração de importação na qual ela, a PRETTY GLASS, classifica o produto na dita posição.

Diz amparar-se em laudos técnicos de fisioterapeutas habilitados. Tais peças tratam, entre outras, da questão da característica essencial, o qual foi desconsiderada no presente voto, pelos argumentos já delineados. Ademais, há de se ter em mente que o julgador apreciará a prova constante dos autos conjugado todos os seus elementos (NCPC, artigos 371 e 489, § 3º), não estando adstrito à perícia.

Aquecedor para banheira

Pela mesma RGI 1, o "aquecedor para banheira" classifica-se na posição 85.16, a qual inclui "aquecedores elétricos de água, incluindo os de imersão".

Sendo artefato com posição no capítulo 85, classifica-se neste posição, ainda que se destine à utilização nas banheiras de hidromassagem do capítulo 90. É o que estabelece a NESH para o capítulo 90 (regra também constante como nota da TIPI para o mesmo do capítulo 85):

> 2. [...]
>
> a) As partes e acessórios que consistam em artefatos compreendidos em qualquer das posições do presente Capítulo ou dos Capítulos 84, 85 ou 91 (exceto as posições 84.87, 85.48 ou 90.33) classificam-se nas respectivas posições, quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem;
>
> b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina, instrumento ou aparelho determinados, ou a várias máquinas, instrumentos ou aparelhos, compreendidos numa mesma posição (mesmo nas posições 90.10, 90.13 ou 90.31), as partes e acessórios que não sejam os considerados na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a essa ou a essas máquinas, instrumentos ou aparelhos;
>
> (Grifou-se).

Pela RGC 1 do SH, as RGIs "se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente.

Dentre as subposições da posição 85.16 e respectivos subitens, o 85.16.10.00, que tem como descrição a mesma pinçada da posição em comento, "aquecedores elétricos de água, incluindo os de imersão" é a eleita pela RGI 6 e RGC 1:

85.16	Aquecedores elétricos de água, incluindo os de imersão; aparelhos elétricos para aquecimento de ambientes, do solo ou para usos semelhantes; aparelhos eletrotérmicos para arranjos do cabelo (por exemplo, secadores de cabelo, frisadores, aquecedores de ferros de frisar) ou para secar as mãos; ferros elétricos de passar; outros aparelhos eletrotérmicos de uso doméstico; resistências de aquecimento, exceto as da posição 85.45.	
8516.10.00	- Aquecedores elétricos de água, incluindo os de imersão	20
	Ex 01 - Chuveiro elétrico	0

Embora seja esta a classificação adotada pela contribuinte, ela se utiliza do "Ex 01 - Chuveiro elétrico", totalmente incabível para " aquecedor para banheira". Mantenho, pois, o relatado entendimento da fiscalização:

> 16. Ainda em relação as saídas de aquecedores industrializados pelo contribuinte, utilizados nas banheiras, o mesmo declarou que o IPI não incidiria por se enquadrar na Ex 01 – "Chuveiros Elétricos", da posição 8516.10.00, por ter o citado aquecedor função semelhante a chuveiro elétrico. Tal entendimento é rechaçado pela fiscalização, afinal o benefício fiscal é concedido de maneira objetiva e a interpretação deve ser literal (art. 111 do Código Tributário Nacional), e a Ex 01 restringe-se claramente ao produto Chuveiro Elétrico, sendo desnecessário entrar em detalhes acerca das características de um chuveiro elétrico. Desta forma, as saídas sem tributação pelo IPI de aquecedores de água para banheiras foram tributadas pela fiscalização em 20%.

Alega a recorrente, que o aquecedor em questão é "parte acessória da bomba, servindo apenas para ser acoplado à mesma, compondo um único conjunto". E como tal, deveria ter tratamento de "parte do conjunto moto bomba aquecedor sendo ao código correto 84.13.91.90 - Outras partes de bombas, com alíquota de 5%.", ainda que apresentado em separado. Ressalte-se que, na impugnação, defende outra classificação, 8513.70.80 - Outras bombas ou moto-bombas centrífugas, [...], ao passo que, originalmente, adotou a mesma classificação defendida pelo acórdão recorrido.

Combate a utilização da nota 2, "a" no caso do item em pauta, por entender que este " não é um artefato contido no código 8516.10.00, o mesmo não é um aquecedor na acepção geral do termo, mas sim um acessório, parte de um conjunto ao qual se identifica como exclusivamente destinado, compondo o conjunto moto bomba aquecedor, remetendo-se à nota 2.b da Seção XVI, da NCM". Discordo. É aquecedor, considerado individualmente e, no caso, é comercializado como item de reposição. A nota 2, "a", do Capítulo 90 fala em "as partes e acessórios que consistam em artefatos", ou seja, o fato de compor, ser parte ou acessório de outras "máquinas, aparelhos ou instrumentos", já considera o artefato como acessório ou parte.

A nota 2, "b", da Seção XVI, da NCM, trazida pela recorrente, quando analisada em conjunto com alínea "a", verifica-se inaplicável ao item em foco, posto que este encontra abrigo no capítulo 85:

> 2.- [...]
>
> 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;

Controlador do aquecedor

O "Controlador de aquecedor" foi originalmente classificado pela contribuinte como 8536.50.90 ("Aparelhos para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuitos elétricos [...]", "Outros interruptores, seccionadores e comutadores", "Outros"), com o que concordou a autuação e o acórdão de piso, baseando-se aquela no que segue:

> 17. No que tange ao produto Controlador do Aquecedor, o contribuinte informa que além de ter classificado o mesmo na NCM 8536.50.90, o teria tributado a alíquota de 15%, o que não procede em relação as notas fiscais eletrônicas listadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização, sendo desta forma tributadas em 15% de IPI. Exemplificativamente, alguns DANFE's correspondentes as notas eletrônicas contendo saídas de controlador de aquecedor não tributadas foram anexados ao processo.

A impugnação defendeu classificação diversa da que praticava a contribuinte, 9032.89.82 ("Instrumentos e aparelhos para regulação ou controle, automáticos", "Termostatos", "Outros") calando-se sobre o item o recurso voluntário. Ainda assim, persiste este relator na busca da correta classificação.

Da impugnação consta que:

> O conjunto chamado *de* CONTROLADOR DO AQUECEDOR é composto de sensor termoelétrico automático de controle da temperatura (aparelho de controle de temperatura) da água *e* termo elemento de segurança, promovendo a regulação e *o* controle da temperatura, automaticamente, trata-se da caixa retangular da foto que tem na parte inferior um tubo com sensor que é montado no corpo do aquecedor.
>
> [...]
>
> O subconjunto denominado CONTROLADOR DO AQUECEDOR, é na verdade, o sistema que faz o regulagem da temperatura do aquecedor, controlando para que esta permaneça no nível desejado e garantindo a segurança em caso de pane elétrica ou elevação excessiva do calor.

Pela descrição acima, é claro para esse julgador tratar-se de controlador com funções termostáticas, inserindo-se, pelas RGI 1, 6 e RGC 1, na posição 90.32.89.82.

O "controlador de aquecedor" não cabe na posição 85.36, em não sendo em interruptor, seccionador ou comutadores, na acepção da NESH respectiva:

> Estes aparelhos possuem essencialmente um dispositivo que se destina a abrir ou fechar os circuitos em que se intercalam (interruptores e seccionadores), ou ainda a substituir um circuito ou um sistema de circuitos por um outro (comutadores).

E assim, novamente, sendo artefato de posição do capítulo 85, classifica-se neste posição, ainda que se destine à utilização na "banheira de hidromassagem".

Assim, a classificação fiscal desse produto leva a código NCM diverso, tanto daquele utilizado pela contribuinte, quanto do indicado pela fiscalização via lançamento. Posto que a classificação fiscal é determinante da alíquota aplicável, a qual, calculada sobre a base de cálculo, determina o montante de tributo devido, não se limita à disponibilidades das partes, tratando-se de matéria de ordem pública, não precluindo portanto. Em sendo a classificação fiscal elemento determinante da obrigação tributária, deve ser anulada a autuação, por vício material, na linha do que já decidiu a Câmara Superior deste CARF (3ª Turma, Ac. 9303-005.501, de 15/08/2017, redator designado Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza), com respeito a esse item.

Botão “touch” do aquecedor

Já o "botão “touch” do aquecedor", este foi classificado pela contribuinte no subitem 39.22.90.00 ("Banheiras", "Outros"), a alíquota zero de IPI, e pela fiscalização como 90.33.00.00 ("Partes e acessórios não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo, para máquinas, aparelhos, instrumentos ou artigos do Capítulo 90"), alíquota 15%, o que fora mantido pelo acórdão recorrido.

A impugnação defendeu classificação diversa da que praticava a contribuinte, 85.36.50.90, mais uma vez nada afirmando sobre o item o recurso voluntário. Ainda assim, persegue este relator a correta classificação.

Entendo que o botão, mesmo “touch”, do aquecedor é um interruptor, nos termos da NESH referente a posição 85.36, pela RGI 1:

> A) **Interruptores**. A gama de interruptores da presente posição se estende desde os pequenos interruptores para aparelhos de rádio, instrumentos elétricos, etc., até os interruptores de baixa tensão, para instalações domésticas, por exemplo (interruptores de básculas, interruptores de alavanca, rotativos, de pera, de botão, etc.) e aos interruptores de aplicação industrial tais como os
>
> interruptores de limite de carga, os combinadores de cames, os micro-interruptores, os detectores de proximidade.

E assim, novamente, sendo artefato de posição do capítulo 85, classifica-se neste posição, ainda que se destine à utilização na "banheira de hidromassagem".

E, em sendo interruptor, pela RGI 6 e RGC 1, classifica-se no NCM código 85.36.50.90 ("Interruptores Comutadores", "Outros"), por não se enquadrar nos demais, tributado em 15% para o IPI.

Assim, novamente, a classificação fiscal desse produto leva a código NCM diverso, tanto daquele adotado pela contribuinte, quanto do constante da autuação. Trata-se de matéria de ordem pública, devendo ser anulada a autuação por vício material, com relação a esse item.

Assim, no mérito também voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário e declarar nula a autuação, por vício material, quanto ao "controlador do aquecedor" e ao "botão "touch" do aquecedor".

Na eventual execução do julgado conforme o voto, pela via da consequencia, deve-se proceder ao refazimento da escrita e à verificação de seus efeitos, inclusive sobre o saldo credor ora glosado.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator