



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

Processo n° 11065.000667/2010-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.116 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2013
Matéria IPI - Auto de Infração
Recorrente SPRINGER-CARRIER LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/05/2005

AUTUAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É descabida a alegação de nulidade da autuação, fundada em suposta preterição do direito de defesa, não verificada no caso concreto.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

É indeferida a solicitação de perícia considerada prescindível para a solução do litígio.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Somente é nulo o acórdão que tenha sido proferido com preterição de direito de defesa, o que não ocorre quando há indeferimento fundamentado de perícia e conclusão coerente com a fundamentação.

SAÍDAS DE ALÍQUOTA ZERO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE.

A descaracterização de operações classificadas pelo contribuinte como de alíquota zero deve ser fundamentada especificamente em relação a cada uma delas, sob pena de falta de motivação da autuação.

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS. PROVA E INOVAÇÃO.

A apresentação de prova demonstrando o erro na apuração do cálculo de glosa de créditos transferidos implica insubsistência da autuação em relação à matéria, sendo vedada a inovação da fundamentação por oposição de motivo não constante da autuação.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/05/2005

APARELHOS DE AR CONDICIONADO DO TIPO “SPLIT SYSTEM” E “MULTISPLIT SYSTEM” VENDA CONJUNTA DE UNIDADES

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes, que davam provimento, exceto com relação à reconstituição da escrita fiscal.

O conselheiro Walber José da Silva foi vencido quanto à redução da multa de ofício e a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó foi vencida quanto à redução da multa de ofício e à transferência de créditos entre matriz e filial. Designado o conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor.

Fez sustentação oral pela Recorrente na sessão de abril de 2013 o Dr. Marcos Vinícius Neder.

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente

(Assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO - Relator

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Adota-se o relatório da decisão recorrida, por bem resumir a contenda:

A empresa foi autuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) lotado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (DRF/NHO), por falta (insuficiência) de lançamento do IPI, em razão de erro de classificação fiscal de produtos fabricados pelo estabelecimento, falta de escrituração do IPI lançado em notas fiscais e pela utilização de créditos indevidos do mencionado imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Inflação das fls. 268 a 273 (vol. 2), e anexos, e se

refere exclusivamente à multa de 75% ou de 112,5% sobre IPI não lançado, com cobertura de créditos, multa essa no valor total de R\$ 3.181.305,21. O sujeito passivo também foi intimado, pelo referido Auto de Infração, a estornar na escrita fiscal créditos no valor de R\$ 5.983.775,98. O presente lançamento diz respeito à apuração do IPI, pelas infrações referidas, praticadas no período de janeiro a maio de 2005, sendo que o período de junho de 2005 a dezembro de 2006 foi objeto de outro Auto de Infração, formalizado no Processo nº 11065.0377/2010-28. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Relatório da Ação Fiscal das fls. 287 a 313 (vol. 2), resumindo na sequência.

Erro de classificação fiscal

De posse dos arquivos digitais referentes às notas fiscais de saída de produtos do estabelecimento interessado, a fiscalização constatou que, embora seja um notório fabricante de sistemas e aparelhos de ar-condicionado, um pequeno percentual das vendas do estabelecimento se referia a produtos classificados no código próprio da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) para referidos sistemas e aparelhos, fato que levou ao minucioso exame dos dados contidos naquelas notas, tendo sido apuradas diversas irregularidades quanto à classificação fiscal dos produtos.

Para chegar à correta classificação dos produtos, a fiscalização debruçou-se sobre o texto da posição 8415 da TIPI, referente a “máquinas e aparelhos de ar-condicionado contendo um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluídos as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente”, tendo sido igualmente examinadas as correspondentes Notas Explicativas (Nesh) do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), aprovadas pelo Decreto nº 807, de 11 de janeiro de 2008.

Adiante, a fiscalização alude ao texto das Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI, para fundamentar a classificação efetuada de ofício.

O autor do procedimento fiscal sintetiza o entendimento de que, se um aparelho destinado a manter, em recinto fechado, uma determinada atmosfera, sob o duplo aspecto da temperatura e da umidade, for integrado por um ventilador com motor, para circulação do ar, e um evaporador de grupo frigorífico ou de outro elemento de arrefecimento (ou seja, um trocador de calor que modifique ao mesmo tempo a temperatura e, por condensação, a umidade do ar), ele deve ser obrigatoriamente classificado na posição 8415. Além disso, pondera que, quando máquinas de espécies diferentes desempenham conjuntamente as funções de máquinas e aparelhos de ar-condicionado, também são classificadas na posição 8415, ainda que, indevidamente não apresentem os atributos exigidos para esse enquadramento.

Na sequência, o Relatório da Ação Fiscal das fls. 287 a 313 (vol. 2) aborda cada um dos produtos em relação aos quais foi apurado o erro de classificação, conforme síntese que segue. A fiscalização registra que não foram objeto de exigência as notas fiscais relativas a operações beneficiadas com suspensão e a operações com respeito às quais tenha havido lançamento do IPI em nota fiscal anterior.

Unidades condensadoras

As unidades condensadoras de aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system (sistema com elementos separados) atuam conjuntamente com unidades evaporadoras, interligadas entre si por fios e dutos. A fiscalização ressalta que o interessado formulou consulta sobre a classificação fiscal de unidade condensadora, apresentada separadamente, tendo sido emitida a Solução de Divergência Coana nº 20, de 27 de maio de 2002, que reformou a Solução de Consulta SRRF/10ª RF nº 1, de 2001, classificando a unidade condensadora objeto da consulta no código 8418.69.90. Ocorre que a fiscalização constatou a existência de inúmeros casos de “vendas casadas”, efetuadas pelo interessado, ou seja, vendas conjuntas de unidades evaporadoras e de unidades condensadoras, em igual quantidade, no mesmo documento fiscal e para o mesmo cliente, ou no conjunto de notas fiscais subsequentes, porém tributadas a menor, com alíquotas zero, 2% ou 5%, conforme o caso, como se tais unidades não formassem um conjunto entre si, que é o aparelho de ar-condicionado do tipo split-system, classificado no código 8415.10.11 ou no código 8415.10.90, dependendo da capacidade do aparelho em frigorias/hora [1 frigoria = 3,95 British Thermal Unit (ou Unidade Térmica Britânica) – Btu], sobretudo com base nas Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI, com alíquota de 20%. A fiscalização também citou a Solução de Consulta SRRF/2ª RF nº 59, de 8 de agosto de 2005, que classificou unidade condensadora para sistema de ar-condicionado do tipo split-system no código 8418.61.10, quando apresentada isoladamente, sem a presença de uma unidade evaporadora. A fiscalização ressalta ainda que efetuou o lançamento de ofício das diferenças do IPI, com base no erro de classificação fiscal, exclusivamente nos casos de vendas de unidades condensadoras efetuadas juntamente com unidades evaporadoras, algumas vezes acompanhadas de kit de controle remoto, sendo que cerca de 40% das vendas das unidades condensadoras ocorreram nas referidas condições. As vendas objeto do lançamento de ofício encontram-se relacionadas nos Anexos I, II e III [fls. 314 a 337 (vol. 2)] do Relatório da Ação Fiscal das fls. 287 a 313 (vol. 2)

Unidades evaporadoras

Em seguida, foi objeto de exame a classificação fiscal das unidades evaporadoras, tendo sido constatado pela fiscalização que o estabelecimento produz vários modelos, a exemplo da linha Built-in (embutido), que foi objeto de consulta sobre a classificação fiscal, tendo sido emitida a Decisão/SRRF 10ª

RF/Diana nº 12, de 12 de fevereiro de 1998, publicada no Diário Oficial da União em 8 de maio de 1998, a qual classificou as diferentes unidades evaporadoras ali mencionadas, mesmo apresentadas isoladamente, nos códigos 8415.10.10, 8415.82.10 ou 8415.82.90 da TIPI. As unidades evaporadoras objeto de verificação e lançamento por erro de classificação fiscal neste processo são as mesmas objeto da consulta antes mencionada, apresentando basicamente as mesmas características técnicas diferindo apenas em formato, apresentação e capacidade, sendo que todos os modelos prestam-se a uma função específica e possuem os mesmos componentes básicos que determinam a sua classificação na posição 8415 da TIPI. No caso, trata-se de aparelhos destinados a manter, em recinto fechado, uma determinada atmosfera, sob o duplo aspecto da temperatura e da umidade, contendo um ventilador a motor, sendo concebidos para modificar simultaneamente a temperatura (dispositivo de aquecimento, dispositivo de arrefecimento ou os dois juntos) e a umidade do ar, por condensação. A fiscalização informa que a classificação das referidas unidades evaporadoras também foi objeto de lançamento de ofício nos anos de 2001, 2002, 2003, 2004 e de janeiro a maio de 2005 nos Processos nº 11065.004409/2004-07, 11065.003605/2006-18, 11065.002749/2007-38, 11065.005554/2008-21 e 11065.000667/2010-54. A fiscalização também verificou que, no período sob exame neste processo, o contribuinte passou a acatar de forma ampla a orientação emanada da Solução da Consulta antes referida, mas em algumas poucas operações as unidades evaporadoras permaneceram classificadas indevidamente nas posições 8418 e 8419 da TIPI. O estabelecimento foi, então, autuado por ter utilizado a classificação e a alíquota incorretas, ou por ter utilizado a classificação correta, mas com alíquota incorreta, tributando os produtos a menor, com alíquotas zero ou 2%, conforme o caso. Em tais situações, houve a majoração da multa de ofício, no Auto de Infração, de 75% para 112,5% pela inobservância do teor da Decisão/SRRF 10ª RF/Diana nº 12, de 1998. As operações correspondentes estão relacionadas nos Anexos IV e V [fls. 338 e 339 (vol. 2)] do Relatório da Ação Fiscal das fls. 287 a 313 (vol. 2).

Equipamento Self Contained

Adiante, foi verificada a classificação fiscal dos equipamentos Self Contained, que são constituídos pela conjugação de um módulo de ventilação (código 40BV) a condensação a ar remota (código 40BZ), caso em que é efetuada por um terceiro módulo condensador (códigos 9AB ou 9CK). Para que execute as funções típicas de ar-condicionado requeridas pela TIPI e pelas Nesh, faz-se necessária a conjugação dos módulos “ventilação” (um ventilador a motor) e “trocador de Calor” (com a função de interferir na temperatura e, por condensação, na umidade), que desempenham conjuntamente as funções próprias das unidades evaporadoras descritas anteriormente. A fiscalização analisou as notas fiscais de saída e constatou que 74% das vendas desses equipamentos era “casada”, ou seja, os cliente, em grande parte consumidores finais, adquiriam um “módulo de ventilação” e

um “módulo trocador de calor”, caracterizando um aparelho de ar-condicionado, que deveria ter sido classificado nas subposições 8415.81 ou 8415.82, dependendo da existência de ciclo reverso e de capacidade em frigorias/hora, todos com alíquota de 20% para o IPI. No período fiscalizado, os produtos em questão foram classificados pelo contribuinte fundamentalmente nos códigos 8418.99.00, 8418.61.90 e 8418.61.10 para o trocador de calor (40BR e 40BZ) e no código 8414.59.90 para o módulo ventilador, tendo sido tributados a menor, com alíquotas de 2%, 5% ou 15%, conforme o caso. As operações correspondentes às “vendas casadas” objeto da autuação acham-se relacionadas nos Anexos XI, XII e XIII [fls. 353 a 356 (vol. 2)] do Relatório da Ação Fiscal das fls. 287 a 313 (vol. 2).

Aparelhos Fan Coil

Na sequência, a fiscalização verificou a classificação fiscal de aparelhos de ar-condicionado do tipo Fan Coil, que podem funcionar em corpo único ou em módulos. Alguns são montados em um gabinete com acabamento para ficar exposto no ambiente a ser refrigerado e outros com gabinete sem acabamento esmerado, próprios para ficarem em ambientes reservados, mas todos apresentando ventilador motorizado, tendo a função de modificar a temperatura (arrefecimento/aquecimento) e, por condensação, a umidade do ar. A fiscalização ressalta que o próprio contribuinte denomina os referidos aparelhos de “condicionadores de ar” e que o fato de um Fan Coil de fluido frio produzido em outro equipamento (um Chillher, por exemplo) não descaracteriza a classificação do Fun Coil na posição 8415, porquanto as características intrínsecas desse último equipamento preenchem todos os requisitos já referidos no tocante aos aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system. No período objeto da fiscalização, tais aparelhos foram classificados indevidamente pelo interessado no código 8419.50.90 ou 8419.50.21 da TIPI, com alíquota de 2% (em alguns casos, foi aplicada a alíquota zero). A classificação correta para os Fan Coil é nos códigos 8415.81 ou 8415.82, e subitens, dependendo da existência de ciclo reverso e da capacidade em frigorias/hora, todos com alíquota de 20% para o IPI. As operações que foram alvo do lançamento de ofício acham-se relacionadas nos anexos VI e VII [fls. 340 a 345 (vol. 2)] do Relatório da Ação Fiscal das fls. 287 a 313 (vol. 2).

Sistemas Air Handler

Os sistemas de climatização do tipo Air Handler 39CM destinam-se a grandes ambientes (shopping centers, hospitais, aeroportos e estabelecimentos comerciais em geral), sendo equipamentos de concepção modular, com unidade ventilador e unidade trocador de calor, as quais conjuntamente apresentam todos os requisitos para classificação na posição 8415. O interessado oferece a seus clientes alguns acessórios para o referido sistema, tais como “Módulo Atenuador de Ruídos”, “Equalizador/Damper”, “Resistência de Aquecimento”,

“Módulo de Filtragem” e “Módulo de Mistura”, acessórios incorporados ao condicionador de ar, classificáveis, por disposição das Notas 3 a 5 da Seção XVI da TIPI, no código do aparelho de ar-condicionado. A fiscalização analisou as notas fiscais de saída e constatou que 79% das vendas desses equipamentos era “casada”, ou seja, os clientes, em grande parte consumidores finais, adquiriam um “módulo de ventilação” e um “módulo trocador de calor”, caracterizando um aparelho de ar-condicionado, que deveria ter sido classificado nas subposições 8415.81 ou 8415.82 da TIPI, dependendo da existência de ciclo reverso e da capacidade do equipamento em frigorias/hora, todos com alíquota de 20%, e não nas posições adotadas pelo contribuinte, fundamentalmente nos códigos 8419.59.90 e 8419.50.21 para o trocador de calor e 8414.59.90 para o módulo de ventilador e demais acessórios, tributando os produtos a menor, com alíquota de 2%. Embora convicta de que a regra seja a “venda casada”, a fiscalização efetuou o lançamento de ofício exclusivamente nos casos de vendas de “Módulos ventilação”, efetuadas juntamente com “Módulos trocador de calor”, em alguns casos associados com módulos de funções opcionais em que foi comprovada a “venda casada”. As operações objeto do lançamento de ofício estão relacionadas no Anexo VIII [fls. 346 a 348 (vol. 2)] do Relatório da Ação Fiscal das fls. 287 a 313 (vol. 2).

Equipamentos Multisplit

O estabelecimento fiscalizado também fabrica equipamentos denominados Multisplit, que são produzidos em duas linhas: uma de alta e outra de baixa capacidade. Os princípios de funcionamento desses aparelhos são idênticos aos das unidades condensadoras dos aparelhos de ar-condicionado do tipo split-system. Nas duas linhas, as funções “unidades evaporadoras” são exercidas pela conjugação de dois módulos independentes, denominados “módulo trocador de calor” e “módulo ventilação” (códigos 40MZ, na linha de alta capacidade e 40MS, na linha de baixa capacidade). As “unidades condensadoras” são identificadas pelo estabelecimento com os códigos 38MZ (ventilador centrífugo) ou 38AB (ventilador axial), na linha de alta capacidade, e 38MS na linha de baixa capacidade. A fiscalização constatou que aproximadamente 40% das vendas de unidades condensadoras e dos módulos “trocador de calor” e “ventilação” era casada, vale dizer, os clientes não estavam adquirindo as referidas unidades, em si, mas aparelhos de ar condicionado, o que se comprova por serem os referidos clientes, em sua maioria, consumidores finais, a exemplo de grandes empreendimentos na área de serviços e comércio para instalação em seus estabelecimentos. As demais aquisições foram feitas por empresas especializadas em sistemas de ar-condicionado, motivo pelo qual a fiscalização considerou que a classificação fiscal correta, nos referidos casos de “vendas casadas”, é a própria dos aparelhos de ar-condicionados, nas subposições 8415.81 ou 8415.82 da TIPI, e itens correspondentes, dependendo da existência de ciclo reverso e da capacidade em frigorias/hora, todas com alíquota de 20% para o

IPI, e não as classificações adotadas pelo estabelecimento, a saber, 8418.61.10 para as unidades condensadoras, 8414.59.90 para o módulo ventilador e 8419.50.90 para o módulo trocador de calor. Embora convicta de que a regra seja a “venda casada”, a fiscalização efetuou juntamente com módulos “Trocador de calor” e “Condensadoras”, em que foi comprovada a “venda casada”. Nos Anexos IX e X [fls. 349 a 352 (vol. 2)] do Relatório da Ação Fiscal das fls. 287 a 313 (vol. 2) foram relacionadas as notas fiscais de venda de equipamentos Multisplit (vendas casadas dos módulos que caracterizam a classificação na posição 8415), em que houve por falta de lançamento do IPI (a alíquota aplicada foi de 2% ou de 5%).

Irregularidade na transferência de créditos

Em outro tópico, a fiscalização relata que o estabelecimento interessado neste processo (matriz) transferiu em março de 2005 créditos do IPI para estabelecimento da mesma firma localizado em Salvador/BA, inscrito no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) sob nº 10.948.651/0049-06, no valor de R\$ 601.181,88, sendo que no livro de Registro de Apuração do IPI da matriz/cedente foram escrituradas notas fiscais de transferência de créditos no valor de R\$ 463.883,20, motivo pelo qual a fiscalização constituiu débito do IPI, neste processo, no valor da diferença, de R\$ 137.298,68, pela falta de escrituração de notas de transferência nesse valor e consequente utilização em duplicidade dos créditos.

Falta de estorno de créditos

Sob outra perspectiva, a fiscalização apurou que o interessado deixou de efetuar estorno de créditos, no valor de R\$ 1.369.842,74, determinado pelo Auto de Infração lavrado no Processo nº 11065.005554/2008-21, estorno que foi considerado, de ofício, na reconstituição da escrita fiscal realizada neste processo.

Correção monetária de créditos do IPI

A fiscalização constatou na escrita do estabelecimento a existência de diversos créditos registrados no quadro “Demonstrativo de créditos”, “Linha 005 – Outros créditos”, do livro RAIFI, no período objeto da auditoria. Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 07, das fls. 229 a 234 (vol. 2), o contribuinte apresentou documentos e/ou planilhas de cálculos, que, em seu entendimento, amparavam os créditos do IPI relacionados naquele termo. Quanto aos créditos registrados a título de “Correção monetária do saldo credor do IPI”, o estabelecimento já havia apresentado, em procedimentos de fiscalização anteriores, cópia da Sentença nº 095/96, exarada na Ação Ordinária nº 93.0009213-8, bem assim certidão que atesta o trânsito em julgado do referido feito, comprovando que a decisão judicial proferida naquele juízo o autorizava a se creditar daqueles valores.

Efetivamente, a decisão referida autoriza o interessado a corrigir monetariamente os seus saldos credores do IPI. Todavia, após a devida reconstituição da escrita fiscal em função da auditoria em comento, verificou-se que, devido ao lançamento de ofício, tanto a título de erro de classificação fiscal, quanto a título de glosa de créditos, os saldos credores do IPI nos períodos de apuração examinados sofreram alterações.

Em função dos novos saldos apurados em cada período de apuração, tornou-se obrigatório o recálculo da correção monetária a ser creditada. Na Tabela 4 [fls. 311 (vol. 2)] do Relatório da Ação Fiscal das fls. 287 a 313 (vol. 2), a fiscalização demonstra, com base na planilha apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 07, antes mencionado, ajustada pelo estorno de parcela do saldo credor inicial, pelo valor do crédito transferido e pelos valores lançados de ofício em decorrência dos erros de classificação fiscal, os valores corretos da correção monetária do saldo credor inicial e, por dedução, o valor da glosa de correção monetária, na linha C da Tabela 5, na fl. 312 (312 (vol. 2)).

À vista de tudo isso, o Relatório da Ação Fiscal das fls. 287 a 313 (vol. 2) encerra, acrescentando que os créditos do IPI existentes na escrita fiscal do estabelecimento, no montante de R\$ 5.983.775,98 foram integralmente utilizados na reconstituição da escrita, para a dedução prioritária dos débitos do IPI apurados de ofício na autuação, remanescendo ainda saldos credores do imposto, conforme consta no Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal da fl. 283 (vol. 2), motivo pelo qual foi formalizada, neste processo, exclusivamente a exigência da multa sobre IPI não lançado, com cobertura de créditos.

Por último, a fiscalização ressaltou que em todo o período objeto da autuação o estabelecimento apresentou saldos credores do IPI, motivo pelo qual não se aplica a regra de decadência prevista no § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN),

As infrações foram enquadradas nos seguintes dispositivos:

arts. 15, 16, 17, 24, II, 34, II, 122, 123, I, “b”, e II, “c”, 127, 130, 131, II, 199, 200, IV, e 202, III, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002, no caso do erro de classificação fiscal e/ou de alíquota;

arts. 34, II, 122, 124, 125, III, 127, 130, 199, 200, IV, e 202, III, do RIPI de 2002, no caso da irregularidade nas transferências de créditos;

arts. 34, II, 122, 123, I, “b”, e II, “c”, 127, 130, 131, II, 199, 200, IV, e 202, III, 427, 428, 431, 432, 436, 443, 444, 469, 470 e 471 do RIPI de 2002, no caso da falta de estorno de créditos; e

arts. 164, 427, 428, 431, 432, 436, 443, 444, 469, 470 e 471 do RIPI de 2002, no caso da correção monetária indevida de saldos credores do IPI.

Esse enquadramento sujeitou o interessado exclusivamente à multa de ofício de 75% por falta de lançamento do IPI, ou de 112,5%, nos casos em que não foi observada a Decisão/SRRF 10ª RF/Diana nº 12, de 1998, conforme art. 80, I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 69, I, “a”, da referida Lei nº 4.502, de 1964, sendo que o IPI não lançado ou lançado a menor nas notas fiscais não foi exigido neste processo, pela cobertura de créditos.

Impugnação

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento de ofício em 30 de março de 2010, conforme consta na fl. 269 (vol. 2), e impugnou tempestivamente a exigência, em 28 de abril de 2010, pelo arrazoado das fls. 367 a 402 (vol. 2), firmado por advogados, credenciados pela procuração das fls. 414 e 415 (vol. 3), pelas cópias de documentos de identidade das fls. 416 e 417 (vol. 3) e pelas cópias de documentos societários das fls. 407 a 412 (vol. 3). As alegações de defesa, contendo citações doutrinárias e jurisprudenciais, seguem resumidas.

A impugnação principia com a descrição das atividades do estabelecimento e com o registro de que vem sofrendo constantes fiscalizações, citando processos administrativos anteriores, sendo que neste processo foram apuradas supostas infrações, semelhantes ou decorrentes das infrações discutidas nos demais processos a que se refere. Argumenta que, para a fiscalização, os produtos objeto do lançamento de ofício teriam uma classificação fiscal quando comercializados individualmente e outra quando comercializados conjuntamente, situação denominada pela fiscalização de “venda casada”.

No tocante à autuação objeto deste processo, alega, preliminarmente, que se operou a decadência sobre todos os lançamentos e glosas de créditos realizados pelo Auto de Infração impugnado, relativos a fatos geradores e escrituração ocorridos até 29 de março de 2005.

Na sequência, a defesa alega que são nulos os lançamentos realizados a título de erro de classificação fiscal dos equipamentos Self Contained, aparelhos Fan Coil, sistema Air Handler 39CM e sistemas Multisplit, uma vez que a fiscalização não observou a necessidade de indicação do código da TIPI supostamente aplicável, pecando pela falta de motivação. Refere que o autor do procedimento fiscal consignou que a classificação deveria ter ocorrido nas subposições 8415.81 ou 8415.82 da TIPI, dependendo da existência de ciclo reverso e da capacidade do equipamento em frigorias/hora. Embora a todos os itens das referidas subposições corresponda alíquota de 20%,

a referência ao código incompleto carece da esperada precisão, gerando nulidade por preterição do direito de defesa.

Adiante, o interessado argumenta que são nulos todos os lançamentos efetuados pelo Auto de Infração controvertido, relativos ao suposto erro de classificação fiscal dos produtos denominados “unidades condensadoras” e “unidades evaporadoras”, eis que já foram objeto de lançamento no Processo nº 11080.014982/2008-56.

A título de mérito, o impugnante alega que a TIPI possui previsão específica para industrialização de elementos das máquinas de ar-condicionado, quer sejam eles concebidos ou não para serem reunidos em um único corpo, e que esses elementos são excluídos expressamente da classificação na posição 8415 pelas Nesh, quando apresentados separadamente, conforme transcrição efetuada pela defesa, que também se reporta à Regra Geral 1 (RGI 1), para interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH). Além disso, o interessado argumenta que também não é aplicável a RGI 2, que teria sido utilizada pela fiscalização.

Segue o impugnante dizendo que inexistente disposição legal que lhe obrigue a comercializar produtos com uma carga tributária mais onerosa e que, se houvesse, a mesma seria inconstitucional, por violar o princípio da liberdade (arts. 1º, 5º e 170 da Constituição da República Federativa do Brasil). Alega também que, se a vontade da união fosse tributar as unidades condensadoras com a mesma alíquota prevista para o aparelho ar-condicionado do tipo split-system, por exemplo, bastaria aumentar a alíquota correspondente ao referido aparelho, como ocorreu com a edição do Decreto nº 6.225, de 4 de outubro de 2007, que majorou a alíquota do código 8418.69.40 da TIPI, de zero para 20%, e não excluir de tal classificação os elementos apresentados separadamente.

Acrescenta ainda que não concorda com a classificação das unidades evaporadoras na posição 8415.82.10 TIPI, citando o Parecer Técnico nº 7.283/98, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas, tendo adotado o referido código exclusivamente por força da Decisão SRRF/10ª RF/Diana nº 12, de 12 de fevereiro de 1998, no Processo nº 13002.000205/97-87. Também acatou a classificação das unidades condensadoras, no código 8418.69.90, por força da Solução de Divergência Coana nº 20, de 27 de maio de 2002, que considera inobservada pela fiscalização. Discorda, outrossim, da conclusão do autor do procedimento fiscal, no sentido de que a Solução de Consulta SRRF/2ª RF nº 59, de 8 de agosto de 2005, legitimaria a classificação própria para o conjunto evaporador/condensador, diferente das classificações nos casos de venda em separado de cada uma dessas unidades só seria possível quando as mesmas fossem “comercializadas isoladamente”, ao passo que as referidas soluções de consulta usam a expressão “apresentadas isoladamente”. Alega que “comercializado” não se confunde com “apresentado”.

O impugnante afirma que nos Processos nº 11080.013226/2001-33, 11065.004409/2004-07, 11065.003605/2006-18 e 11065.002749/2007-38 a fiscalização exige a classificação de unidades evaporadoras e de Fan Coil em códigos próprios para máquinas que fazem parte de sistemas de ar-condicionado. À vista disso, considera que, se a fiscalização classificava os equipamentos de Springer Carrier Ltda. como partes de sistemas de ar-condicionado, com alíquota de 20% para o IPI, e agora classifica os mesmos equipamentos como aparelhos de ar-condicionado completos, considera que a fiscalização na verdade, está perseguindo a maior alíquota, com o que não concorda. Invoca o art. 100, III, do Código Tributário Nacional, no sentido de que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares da legislação tributária.

Adiante, a defesa alega que não se pode sustentar a ocorrência de “vendas casadas”, uma vez que não cabe ao impugnante decidir sobre a destinação dos aparelhos que comercializa, os quais não são por ele instalados. Aduz que não é o fato de ter acesso aos demais projetos de determinados clientes que caracteriza a fabricação de condicionadores de ar completos. Pelo contrário, os clientes elaboram os seus projetos e buscam uma solução de refrigeração de ar, que é resolvida pela conjugação de diversos elementos dos aparelhos de ar-condicionado produzidos pelo impugnante. Chama a atenção para o fato de que os componentes necessários para a formação de um equipamento do gênero vão além de uma unidade evaporadora e de uma unidade condensadora, sendo necessários ainda outros dispositivos, a saber: dutos, bomba de água, tubulações, amortecedores de vibração, controles e toda a parte de instalação desses componentes.

Prossegue o interessado, argumentando que é inadequada a classificação dos aparelhos objeto do auto de infração como aparelhos de ar-condicionado completos na posição 8415 da TIPI, porque os mesmos não possuem, por si sós, as características mínimas exigidas para os aparelhos de ar-condicionado (capacidade de alterar a temperatura e a umidade do ar), podendo, inclusive, ter outras destinações, como por exemplo, servir de peças de reposição, atuar em conjunto com equipamentos de outros fabricantes, para formar máquinas industriais de refrigeração ou em frigoríficos.

O impugnante se reporta a parecer técnico que apresentou à fiscalização, elaborado pelo Centro Profissional de Comércio Exterior (Cenpec), juntado nas fls. 246 a 255 (vol. 2), sobre a classificação fiscal das unidades evaporadas, parecer no qual ficou claro que os referidos aparelhos, por se tratarem de elementos do grupo de ar-condicionado, não podem ser classificados, isoladamente, na posição destinada para aparelhos do tipo split-system.

Adiante, refere que a fiscalização se equivoca, ao dizer que determinados aparelhos possuem isoladamente a capacidade de

modificar a temperatura e a umidade do ar, citando as unidades evaporadoras, os sistemas Self Contained e os aparelhos Fan Coil, em relação aos quais é incorreto afirmar que sejam aparelhos condicionadores de ar. Diz que o Auto de Infração contestado é confuso, ao sustentar que os elementos possuem, por si sós, as características necessárias para serem classificados como aparelhos condicionadores de ar, sendo que, logo adiante no mesmo auto, é afirmado que a função de condicionador de ar só é garantida pela conjugação das funções dos diversos elementos, como, por exemplo, foi feito na descrição do sistema Air Handler e do Multisplit.

Sob outra perspectiva, o impugnante afirma que são indevidos os lançamentos realizados quanto a operações tributadas com alíquota zero ou amparadas por isenção, suspensão ou diferimento, supostamente não comprovadas.

Sobre a falta de escrituração de notas de transferências de créditos no valor de R\$ 137.298,68 e consequente utilização em duplicidade, o impugnante alega que o valor transferido, pela matriz, para a filial de Salvador, pela Nota Fiscal de transferência nº 4009, foi de 23.046,86, ao passo que o valor considerado pelo Auto de Infração impugnado foi o que consta na fl. 309 (vol. 2), de R\$ 223.046,86, por erro de digitação. Para comprovar a alegação a defesa junta cópia da mencionada nota fiscal, na fl. 427 (vol. 3).

Segue a defesa, dizendo que, por força dos argumentos anteriores expostos, são improcedentes as demais glosas de créditos efetuadas pela fiscalização, restando indevida a consequente reconstituição da escrita fiscal do IPI, inclusive com base nas conclusões do Processo nº 11065.005554/2008-21, em tramitação, seja por força da decadência anteriormente referida, sejam por força das razões de mérito apresentadas.

Sobre a glosa dos valores creditados a título de correção monetária dos saldos credores do IPI, reconhecida em juízo, o impugnante alega que essa glosa se deu em face da apuração de débitos do IPI, débitos que não se sustentam, pelas razões antes expostas na defesa, motivo pelo qual a glosa da correção também procede.

Na sequência, o interessado alega que as multas, juros de mora e atualização monetária da base de cálculo do IPI não podem ser exigidos no presente caso, por força do disposto no parágrafo único do art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), no sentido de que a observância das normas referidas no valor monetário da base de cálculo do tributo.

A defesa também solicita a realização de perícia técnica, para determinar as características e funções dos produtos que deram causa aos erros de classificação na TIPI, segundo a fiscalização, para o que indica e qualifica assistente técnico e elabora

questões 2.200-2 de 24/08/2001

Por último, o interessado pede a procedência da impugnação ou, alternativamente, a exclusão das multas, dos juros de mora e da atualização monetária.

Em, 16 de setembro de 2010, o interessado apresentou o arrazoado das fls. 453 a 459 (vol. 3), com propósito de complementar a defesa, arrazoado este instruído pelos documentos das fls. 460 a 504 (vol. 3).

Na fl. 507 (vol. 3), foi juntada petição do interessado, apresentada em 20 de outubro de 2010, informando a substituição do assistente técnico anteriormente indicado na impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os autos, acordaram os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação de perícia, rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade por preterição do direito de defesa e, no mérito, julgar improcedente a impugnação de fls. 367 a 402 (vol 2), para manter integralmente a exigência formalizada no Auto de infração das fls. 268 a 273 (vol. 2).

Intimada do acórdão supra em 04/03/2011, inconformada a Interessada interpôs recurso voluntário em 04/04/2011.

Voto Vencido

Conselheiro GIELNO GURJÃO BARRETO, Relator

Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa por inexistência de diligência

Alega a defesa, preliminarmente, que houve cerceamento do seu direito, pelo fato de a primeira instância administrativa ter indeferido o pedido de diligência (perícia), pois esta seria imprescindível para a formação do convencimento do I. julgador *a quo*.

Argumenta que seu pleito não poderia deixar de ser atendido, sob pena de nulidade da decisão, por afronta aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

Entretanto, veja-se que a Interessada juntou aos autos parecer técnico e demais documentos, que já seriam suficientes para demonstrar eventuais contradições da Fiscalização, não haveria, assim, razão para realização de diligência.

Dessa forma, após o exame desses autos e de outros sobre a mesma matéria, entendo possível formar convicção a partir das suas informações, e deve ser rejeitada a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

Preliminar de nulidade por preterição do direito de defesa – ausência de requisitos do lançamento

Ainda em sede preliminar, alega a defesa que o lançamento seria nulo, pois a argumentação do autor do procedimento fiscal não observou a necessidade de indicação do código da FIPI supostamente aplicável, pois o este se limitou a consignar que a classificação

deveria ter ocorrido nas subposições 8415.81 ou 8415.82 da TIPI, dependendo da existência de ciclo reverso e da capacidade do equipamento em frigorias/hora e, portanto, implicaria em nulidade por preterição do direito de defesa.

Acontece que as imputações formuladas contra o Interessada foram por ela perfeitamente compreendidas, sendo contestadas amplamente, inclusive sustentando que os equipamentos em causa devem ser classificados nos códigos próprios de elementos separados, e não no código próprio para máquinas e aparelhos de ar-condicionado, que é o cerne da questão.

Deve-se, portanto, ser rejeitada a preliminar de nulidade por preterição do direito de defesa.

Decadência

A interessada alega que a ciência do auto de infração ocorreu em 30/03/2010, e que, portanto, por força do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, os créditos tributários anteriores a 29/03/2005 estão atingidos pela decadência.

Conforme entendimento reiterado dessa Câmara, considera-se decaído o direito da Fazenda constituir o crédito tributário quando transcorridos mais do que cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador do imposto, independente de antecipação de pagamento, nos casos de lançamento por homologação.

Nesse sentido, reproduzimos a seguinte decisão:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2003 a 10/04/2003

DECADÊNCIA.

A decadência dos tributos lançados por homologação opera-se no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, independentemente de antecipação de pagamento. Inteligência do art. 150, caput e § 4º, do CTN.”

(CARF 3a. Seção / 2a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 3302-00.625 em 01/10/2010)

Dessa forma, entendo que os lançamentos anteriores a 29 de março de 2005 foram atingidos pela decadência.

Do mérito – considerações preliminares

Da Classificação da TIPI

Creio importante tecer uma consideração inicial – a classificação fiscal da mercadoria impõe dúvida quanto à finalidade da venda conjunta das unidades condensadora e evaporadora constituírem-se em ar condicionado da posição 84.15 em especial quanto àquelas de menor complexidade. Eis que as demais, de maior porte, enquadrar-se-iam na posição 84.18 pela sua própria descrição, sem que fosse talvez necessário o intérprete valer-se das Regras

Gerais de Interpretação da TIPI. Por isso, iniciarei pelas máquinas mais complexas para aofim tratar daquela que maior dificuldade se nos apresenta.

Por isso, copio aqui o quadro apresentado pela recorrente em seus memoriais para que melhor possa se visualizar o contexto da autuação:

Posição 8415	Posição 8418	Posição 8419
Posição defendida pelo Fisco para todos os equipamentos	Posição defendida pela Recorrente para a Condensadora	Posição defendida pela Recorrente para o Fan Coil
MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE.	REFRIGERADORES, CONGELADORES ("FREEZERS") E OUTROS MATERIAIS, MÁQUINAS E APARELHOS PARA A PRODUÇÃO DE FRIO, COM EQUIPAMENTO ELÉTRICO OU OUTRO; BOMBAS DE CALOR, EXCLUÍDAS AS MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO DA POSIÇÃO 84.15	APARELHOS E DISPOSITIVOS, MESMO AQUECIDOS ELETRICAMENTE (EXCETO OS FORNOS E OUTROS APARELHOS DA POSIÇÃO 85.14), PARA TRATAMENTO DE MATÉRIAS POR MEIO DE OPERAÇÕES QUE IMPLIQUEM MUDANÇA DE TEMPERATURA, TAIS COMO AQUECIMENTO, COZIMENTO, TORREFAÇÃO, DESTILAÇÃO, RETIFICAÇÃO, ESTERILIZAÇÃO, PASTEURIZAÇÃO, ESTUFAGEM, SECAGEM, EVAPORAÇÃO, VAPORIZAÇÃO, CONDENSAÇÃO OU ARREFECIMENTO, EXCETO OS DE USO DOMÉSTICO; AQUECEDORES DE ÁGUA NÃO ELÉTRICOS, DE AQUECIMENTO INSTANTÂNEO OU DE ACUMULAÇÃO

Do mérito – da consulta formulada

Bem rapidamente, entendo que a consulta formulada não vincula o contribuinte. Fazê-lo significa obstar a aplicação do PAF ao caso concreto, PAF esse que é justamente o controle dos atos da administração pública. O contrário seria afirmar que o contribuinte, ao formular a consulta, estaria ao bel prazer da administração pública, cuja opinião emitida estaria “blindada” contra a insurgência do contribuinte em qualquer instância por meio do processo administrativo fiscal. Entendo que seus efeitos se resumem, sim, à aplicação da multa. Caso vencido nesses tópicos que estejam favoráveis aos contribuintes, significa que aplicável era a consulta.

Nesse caso, adoto os argumentos do I. Conselheiro Alexandre Gomes em **caso similar, onde afirma:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/05/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 31/05/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 29/06/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinad

o digitalmente em 27/06/2013 por GILENO GURJAO BARRETO

Impresso em 01/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Isto porque o princípio da legalidade tributária inserto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, ao qual estão vinculados todos os órgãos da administração – inclusive os julgadores deste Conselho - impede a exigência de quaisquer valores em razão de fatos não alcançados por normas tributárias.

Em síntese, se não ocorrer no mundo fático à hipótese de incidência previamente descrita em lei, não terá ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, nem será lícita à manutenção de qualquer tipo de exigência fiscal, ainda que decorrente de confissão de dívida ou lançamento de ofício não impugnado. Por este motivo à administração tributária está proibida de exigir dos contribuintes valores que sabe ou deveria saber indevidos, de modo que o resultado de uma consulta anterior não impede, agora, seja novamente analisada a incidência da norma tributária diante do caso concreto.

Referida proibição adquire tal modo e força que a conduta do agente que não a observar é considerada ilícita (Código Penal, artigo 326).

Então se a lei, em tese, não define o nascimento da obrigação tributária nas operações realizadas pela recorrente, não pode a administração se furtar de analisar seus argumentos sob o pretexto de existir prévia consulta desfavorável. A eficácia normativa conferida às respostas das consultas não permite a manutenção de exigência tributária contrária à lei. Não possui o condão de vincular o entendimento da Fazenda a ponto de impedir a revisão deste posicionamento em sede de impugnação ao lançamento tributário, dos critérios legais necessários à manutenção de exação tributária.

Foge até mesmo à proporcionalidade exigir que a administração tributária mantenha determinada exigência fiscal ao arrepio da lei.

Acredita-se que, qualquer que tenha sido o resultado da consulta, a administração deverá analisar a defesa do contribuinte, sob pena de incorrer em cerceamento de defesa e de excesso de exação.

Em verdade, as respostas dadas nas soluções de consulta não vinculam o contribuinte, apenas à administração. A consulta é um instrumento posto à disposição dos administrados para evitar a imposição dos acréscimos legais nos casos que suscitam dúvidas a respeito do alcance da legislação tributária.

Quando as respostas convergem no sentido do nascimento da obrigação tributária, o contribuinte deverá obedecer aos comandos legais para promover ao recolhimento das quantias, acrescidas de correção monetária. Quando decidem pela não incidência, isenção ou qualquer tipo de regra que não implique no nascimento da obrigação de recolher tributo, o contribuinte estará liberado, ao menos num primeiro momento, daquela obrigação.

Entretanto, em qualquer das situações, se houver uma mudança na interpretação e aplicação da legislação objeto da consulta, tal posicionamento não poderá ser ignorado pelo contribuinte ou pela administração. Tanto é verdade que o resultado da consulta impede apenas “a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, na forma do artigo 100, parágrafo único do CTN, porquanto o principal não poderá ser dispensado.

Neste contexto, entendo que a Consulta existente não vincula o Contribuinte, forte nos princípios acima expostos.”

Do mérito - Erro de classificação fiscal de produtos

Equipamento Self Contained

Alega a fiscalização que verificada a classificação fiscal dos equipamentos *Self Contained*, que seriam constituídos pela conjugação de um módulo de ventilação (código 40BV) a condensação a ar remota (código 40BZ), caso em que é efetuada por um terceiro módulo condensador (códigos 9AB ou 9CK). Para que executasse as funções típicas de ar-condicionado requeridas pela TIPI e pelas Nesh, far-se-ia necessária a conjugação dos módulos “ventilação” (um ventilador a motor) e “trocador de Calor” (com a função de interferir na temperatura e, por condensação, na umidade), que por isso desempenham conjuntamente as funções próprias das unidades evaporadoras. A fiscalização analisou as notas fiscais de saída e constatou que 74% das vendas desses equipamentos era “casada”, ou seja, os cliente, em grande parte consumidores finais, adquiriam um “módulo de ventilação” e um “módulo trocador de calor”, caracterizando um aparelho de ar-condicionado

Entendo que tratar esse equipamento na posição 84.15, como um simples ar condicionado, não seria o caso. Os aparelhos do tipo *Self Contained* são aparelhos de grande porte, que podem ser utilizados para outros fins, dependendo do projeto técnico de engenharia. São aparelhos para a produção de frio, mas que não necessariamente têm o uso de ar condicionado, ainda que possa para tanto ser utilizado.

Aplica-se aqui, portanto, Regra Geral 2, que nos dizeres de Cabral Mascarenhas, é complementar à regra Geral 1. Por ela, o fato de uma posição referir a um artigo, implica que essa posição alcança o artigo mesmo que incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontre, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente artigo completo ou acabado, ou como tal considerado, mesmo que se apresente desmontado ou a montar. Para esse doutrinador, por essa regra, qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, pura, misturada ou associada a outras matérias. Qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria.

Nesse sentido, quanto a esse aparelho, entendo assistir razão ao contribuinte.

Aparelhos *Fan Coil*

Afirma a fiscalização que “verificou a classificação fiscal de aparelhos de ar-condicionado do tipo *Fan Coil*, que podem funcionar em corpo único ou em módulos. Alguns são montados em um gabinete com acabamento para ficar exposto no ambiente a ser refrigerado e outros com gabinete sem acabamento esmerado, próprios para ficarem em

ambientes reservados, mas todos apresentando ventilador motorizado, tendo a função de modificar a temperatura (arrefecimento/aquecimento) e, por condensação, a umidade do ar. A fiscalização ressalta que o próprio contribuinte denomina os referidos aparelhos de “condicionadores de ar” e que o fato de um *Fan Coil* de fluido frio produzido em outro equipamento (um *Chiller*, por exemplo) não descaracteriza a classificação do *Fan Coil* na posição 8415, porquanto as características intrínsecas desse último equipamento preenchem todos os requisitos já referidos no tocante aos aparelhos de ar-condicionado do tipo *split-system*.”

Entendo nesse caso ainda mais difícil aplicar-se a classificação do 84.15. Inclusive pelas fotografias apresentadas que tratam-se de equipamentos ainda maiores, a exemplo daquele implantado no aeroporto de Congonhas. Ademais, a descrição do equipamento mostra a clara separação entre a unidade central e todas as demais unidades que têm-se que acoplar para que esta funcione, a exemplo dos chillers, tubulações, torres de resfriamento, juntas, quadros elétricos de força e comando, bombas, caldeiras e trocadores. Tratá-los, novamente, como sendo simples split systems, seria inadequado ao caso.

Aplica-se aqui, portanto, Regra Geral 2, que nos dizeres de Cabral Mascarenhas, é complementar à regra Geral 1. Por ela, o fato de uma posição referir a um artifício, implica que essa posição alcança o artigo mesmo que incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontre, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente artigo completo ou acabado, ou como tal considerado, mesmo que se apresente desmontado ou a montar. Para esse doutrinador, por essa regra, qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, pura, misturada ou associada a outras matérias. Qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria.

Nesse sentido, quanto a esse aparelho, entendo assistir razão ao contribuinte.

Sistemas Air Handler

Afirma a fiscalização que “os sistemas de climatização do tipo *Air Handler* 39CM destinam-se a grandes ambientes (*shopping centers*, hospitais, aeroportos e estabelecimentos comerciais em geral), sendo equipamentos de concepção modular, com unidade ventilador e unidade trocador de calor, as quais conjuntamente apresentam todos os requisitos para classificação na posição 8415. O interessado oferece a seus clientes alguns acessórios (grifei) para o referido sistema, tais como “Módulo Atenuador de Ruídos”, “Equalizador/Damper”, “Resistência de Aquecimento”, “Módulo de Filtragem” e “Módulo de Mistura”, acessórios incorporados ao condicionador de ar, classificáveis, por disposição das Notas 3 a 5 da Seção XVI da TIPI, no código do aparelho de ar-condicionado. A fiscalização analisou as notas fiscais de saída e constatou que 79% das vendas desses equipamentos era “casada”, ou seja, os clientes, em grande parte consumidores finais, adquiriam um “módulo de ventilação” e um “módulo trocador de calor”, caracterizando um aparelho de ar-condicionado, que deveria ter sido classificado nas subposições 8415.81 ou 8415.82 da TIPI

Também nesse caso, vejo que a fiscalização fez algumas ilações inadequadas. Veja que classifica as outras partes e peças, relevantes, como mero acessórios, conferindo peso maior aos ventiladores/trocadores de calor, e que por isso estes deveriam ser classificados como ar condicionado.

Novamente, não vejo dessa forma. Pela sua própria forma e descrição técnica, esses aparelhos podem ou não exercer a atividade de condicionamento de ar, mas não de uso doméstico. Por outro lado, podem, e o fazem, exercer a atividade de produção de frio para câmaras frigoríficas, por exemplo. Daí não entendo ser o caso de aplicar-se a classificação do 84.15 a esse produto.

Aplica-se aqui, portanto, Regra Geral 2, que nos dizeres de Cabral Mascarenhas, é complementar à regra Geral 1. Por ela, o fato de uma posição referir a um artigo, implica que essa posição alcança o artigo mesmo que incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontre, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente artigo completo ou acabado, ou como tal considerado, mesmo que se apresente desmontado ou a montar. Para esse doutrinador, por essa regra, qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, pura, misturada ou associada a outras matérias. Qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria.

Nesse sentido, quanto a esse aparelho, entendo assistir razão ao contribuinte.

Por fim, trataremos das unidades condensadoras, evaporadores e dos multisplits, todos de menor porte em conjunto, pois sobre esses recaem a maior dificuldade na classificação, eis que a finalidade a que se destinam, em conjunto ou em separado, é aquela de um ar condicionado de uso doméstico, ou até mesmo comercial, mas em espaços de menor porte. Além da teoria da finalidade, a fiscalização demonstra percentuais de “vendas casadas”, que provariam que tais elementos sempre têm essa finalidade, e que a sua venda, conjunta ou não, deveria inserir-se na classificação do 84.15;

Unidades condensadoras

Segundo a fiscalização, as unidades condensadoras de aparelhos de ar-condicionado do tipo *split-system* (sistema com elementos separados) atuam conjuntamente com unidades evaporadoras, interligadas entre si por fios e dutos. A fiscalização constatou a existência de inúmeros casos de “vendas casadas”, efetuadas pelo interessado, ou seja, vendas conjuntas de unidades evaporadoras e de unidades condensadoras, em igual quantidade, no mesmo documento fiscal e para o mesmo cliente, ou no conjunto de notas fiscais subsequentes, porém tributadas a menor, com alíquotas zero, 2% ou 5%, conforme o caso, como se tais unidades não formassem um conjunto entre si, que é o aparelho de ar-condicionado do tipo *split-system*.

Ainda segundo a fiscalização, esta efetuou o lançamento de ofício das diferenças do IPI, com base no erro de classificação fiscal, exclusivamente nos casos de vendas de unidades condensadoras efetuadas juntamente com unidades evaporadoras, algumas vezes acompanhadas de *kit* de controle remoto, sendo que cerca de 40% das vendas das unidades condensadoras ocorreram nas referidas condições.

Unidades evaporadoras

Em seguida, foi objeto de exame a classificação fiscal das unidades evaporadoras, tendo sido constatado pela fiscalização que o estabelecimento produz vários modelos. A fiscalização também verificou que, no período sob exame neste processo, o contribuinte passou a acatar de forma ampla a orientação emanada da Solução da Consulta antes referida, mas em algumas poucas operações as unidades evaporadoras permaneceram

classificadas indevidamente nas posições 8418 e 8419 da TIPI. O estabelecimento foi, então, autuado por ter utilizado a classificação e a alíquota incorretas, ou por ter utilizado a classificação correta, mas com alíquota incorreta, tributando os produtos a menor, com alíquotas zero ou 2%, conforme o caso. Em tais situações, houve a majoração da multa de ofício, no Auto de Infração, de 75% para 112,5% pela inobservância do teor da Decisão/SRRF 10ª RF/Diana nº 12, de 1998. OU seja, nesses casos, a autuação foi pelo remanescente, aquilo que o contribuinte em tese teria certeza não tratar-se de destinação para uso doméstico, e por isso teria adotado a classificação pela sua finalidade real.

Equipamentos *Multisplit*

O estabelecimento fiscalizado também fabrica equipamentos denominados *Multisplit*, que são produzidos em duas linhas: uma de alta e outra de baixa capacidade. Os princípios de funcionamento desses aparelhos são idênticos aos das unidades condensadoras dos aparelhos de ar-condicionado do tipo *split-system*. Nas duas linhas, as funções “unidades evaporadoras” são exercidas pela conjugação de dois módulos independentes, denominados “módulo trocador de calor” e “módulo ventilação” (códigos 40MZ, na linha de alta capacidade e 40MS, na linha de baixa capacidade). As “unidades condensadoras” são identificadas pelo estabelecimento com os códigos 38MZ (ventilador centrífugo) ou 38AB (ventilador axial), na linha de alta capacidade, e 38MS na linha de baixa capacidade. A fiscalização constatou que aproximadamente 40% das vendas de unidades condensadoras e dos módulos “trocador de calor” e “ventilação” era casada.

Da classificação fiscal dos itens 4, 5 e 6

Como dito, esses itens trazem maior dificuldade em classificá-los.

Inicialmente, creio que é importante denotar que nos casos das unidades condensadoras e do multisplit, as vendas casadas foram de aproximadamente 40%. Quanto as unidades evaporadoras, não há essa evidência. Contudo, creio que o fato de 40% das unidades serem vendidas de forma conjunta podem ser uma prova indiciária, mas não deveria definir a melhor classificação dessas mercadorias.

A recorrente afirma, e é verdade, que estas unidades em separado não são um split system, faltaria um terceiro elemento, os dutos, a instalação, que são relevantes no processo de montagem desses equipamentos para que eles alcancem uma finalidade, e que realmente o são.

Segundo a recorrente, a regra 2a da Posição autorizaria essa classificação, anteriormente à IN nº 1072/2010.

Quanto a esses argumentos, importante ressaltar primeiramente que com relação aos critérios de classificação fiscal de mercadorias/produtos, estes estão regulados pelas Regras Gerais de Interpretação (RGI) e Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias e, subsidiariamente, pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias – NESH -, do Conselho de Cooperação Aduaneira (DL nº 1.154/71 c/c arts. 16 e 17 do RIPI/82).

Conforme o que entendemos como a melhor doutrina (Tudo sobre IPI – Imposto sobre produtos Industrializados - Ed. Afiliada – 2003), “a classificação fiscal de um produto é feita a partir da Regra Geral 1, que estabelece que a classificação é determinada

pelos textos das posições e das notas de seções e capítulos, esclarecendo, ainda, que os títulos da seções têm apenas valor indicativo, não tendo força legal para fundamentar uma classificação. Seguindo a determinação dessa regra básica, orientado pelo título das seções e capítulos, procuramos encontrar o texto da posição que melhor se ajuste à discriminação da mercadoria que necessitamos classificar, analisando, também, as diversas notas de seção e capítulo ao qual pertença a posição encontrada, bem como de outras seções e/ou capítulos com os quais se relacione, a fim de verificar se essas notas não estipulam de forma diferente.”

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), mais recentes, texto a partir da IN nº 1.072/2010, dispõe que constituem elemento subsidiário a interpretação do conteúdo das posições e subposições, em relação a posição 8415 da TIPI, nos seguintes termos:

“Esta posição abrange os conjuntos de máquinas ou de aparelhos destinados a manter, em recinto fechado, uma determinada atmosfera sob o duplo aspecto da temperatura e da umidade. Estes conjuntos contém as vezes elementos para purificar o ar.

Estas máquinas e aparelhos são utilizados para a climatização de escritórios, apartamentos, lugares públicos, navios, veículos motorizados, etc., bem como em certas instalações industriais a fim de obter um condicionamento particular de ar, exigido para algumas indústrias: têxteis, papéis, fumo (tabaco), produtos alimentícios, etc.

Só se incluem nesta posição as máquinas e aparelhos:

- 1) contendo um ventilador a motor, e*
- 2) concebidos para modificar simultaneamente a temperatura (dispositivo de aquecimento, dispositivo de arrefecimento ou os dois juntos) e a umidade (umidificador, desumidificador ou os dois juntos) do ar, e*
- 3) nos quais os elementos citados nas alíneas 1) e 2) se apresentem em conjunto.*

Os elementos destinados a umidificar ou desumidificar o ar podem ser diferentes dos que asseguram o aquecimento e o arrefecimento. Algumas máquinas contém, todavia, apenas um dispositivo que modifica ao mesmo tempo a temperatura e, por condensação, a umidade do ar. Estas máquinas e aparelhos de ar-condicionado arrefecem e desumidificam, por condensação do vapor de água sobre uma bateria fria, o ar ambiente do local onde funcionam ou, se são providos de uma entrada de ar externo, uma mistura de ar fresco e ar ambiente. São geralmente providos de cubas de recuperação da água de condensação.

As máquinas e aparelhos da espécie podem ser constituídos por um único dispositivo contendo todos os elementos necessários, como os aparelhos dos tipos utilizados em paredes ou dos tipos utilizados em janelas, formando um corpo único. Podem igualmente apresentar-se sob a forma de split-systems (sistemas 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).

Do ponto de vista estrutural, as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da presente posição devem conter, por conseguinte, no mínimo, além do ventilador a motor que assegura a circulação de ar, os seguintes elementos:

quer um corpo de aquecimento (de tubos de água quente, de vapor ou de ar quente, ou de resistências elétricas, etc.) e um umidificador de ar (que consiste, geralmente, em um pulverizador de água) ou um desumidificador de ar;

quer uma bateria de água fria ou um evaporador de grupo frigorífico (cada um modificando ao mesmo tempo a temperatura e, por condensação, a umidade do ar);

quer um outro elemento de arrefecimento e um dispositivo distinto para modificar a umidade do ar.

Em alguns casos, o desumidificador utiliza as propriedades higroscópicas de produtos absorventes.

Pertencem a esta posição, por exemplo, as bombas de calor reversíveis concebidas para executar, por um sistema único munido de válvula de inversão do ciclo térmico, a dupla função de aquecimento e refrigeração dos locais. No ciclo de refrigeração, a válvula de inversão envia o vapor quente sob alta pressão para a unidade exterior onde o calor liberado por condensação é dissipado no ambiente enquanto o líquido refrigerante comprimido circula em um evaporador interior onde ele é vaporizado, absorve calor e resfria o ar que um ventilador faz circular no local. No ciclo de aquecimento, a mudança de posição da válvula de inversão do ciclo térmico provoca uma inversão do escoamento do líquido refrigerante de tal sorte que o calor é liberado no local.

As máquinas e aparelhos de ar-condicionado podem ser alimentados por uma fonte externa de calor ou de frio. São geralmente providos de filtros nos quais o ar se liberta das poeiras ao atravessar uma ou mais camadas de matérias filtrantes freqüentemente umedecidas de óleo (têxteis, lã de vidro, palha de ferro, palha de cobre, chapas de metal distendido, etc.). Podem também ser equipados de dispositivos para regular a temperatura ou a umidade do ar.

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.*

Todavia, excluem-se da presente posição as unidades de refrigeração constituídas por um grupo frigorífico concebido para produzir frio com objetivo de manter, em um espaço fechado [caminhão, reboque ou contêiner (contentor)], por exemplo, uma temperatura determinada bastante inferior a 0°C, e providas de um dispositivo de aquecimento cuja finalidade é elevar a temperatura do ambiente, dentro de um limite determinado, quando a temperatura exterior for muito baixa. Estes aparelhos classificam-se na posição 84.18, como máquinas e aparelhos para produção de frio, sendo a função de aquecimento acessória em relação à função essencial destes aparelhos, que é a de produzir frio para conservar produtos perecíveis durante o transporte.”*

No presente caso a Fiscalização entendeu que os produtos descritos os itens 4, 5 e 6 (e também os anteriores) acima colacionados não foram vendidos separadamente, mas, na realidade, foram comercializados em conjunto, ocorrendo uma “venda casada”, ou seja, a venda do aparelho de ar condicionado completo e não “elementos dos grupos de ar condicionados”.

Nesse sentido, cabe trazer à colação trechos constantes do fundamento do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro José Antonio Francisco, relator do Acórdão nº 3302-090.000 em processo que discute a classificação fiscal de itens similares ao do presente processo, em virtude de autuação contra a mesma Interessada:

“Na posição 84.18, classificar-se-iam os refrigeradores e congeladores, o que não abrange as unidades condensadoras, pela simples aplicação da regra geral de classificação 2a:

a) qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

É sabido que os dois elementos do sistema não foram projetados para funcionar separadamente. Vale dizer, não têm função, quando separados.

Caso não houvesse a “venda casada”, poder-se-ia discutir a aplicação da regra acima sob algum outro aspecto

interpretativo, mas o que importa, portanto, é saber se se trata de “venda casada” ou não; em outras palavras, se a Interessada vendeu “aparelho de ar condicionado” ou “elementos dos grupos de ar condicionado apresentados separadamente”.

Isso por que, segundo a regra acima citada, a venda dos elementos principais do ar condicionado deve ter o mesmo tratamento do aparelho completo, para efeito de classificação fiscal.

Nesse contexto, a argumentação da Interessada de que há permissão legal para o seu procedimento, contida na própria Tipi, é completamente contraditória com a de que não saberia qual fim seus clientes dariam aos elementos vendidos.

A primeira argumentação pressupõe a possibilidade clara de venda de aparelho completo, adotando-se a posição menos onerosa por suposta expressa previsão legal, enquanto que a segunda justifica o procedimento pelo fato de supostamente não saber se vende ou não aparelho de ar condicionado ou elementos de ar condicionado.

A primeira alegação depende da interpretação do que sejam “elementos apresentados separadamente”; a segunda pressupõe a ignorância do fato.

No primeiro caso, a interpretação da Interessada do que seja “apresentados separadamente” é inadmissível. “Apresentar”, aqui, é utilizado como sinônimo de “por à disposição; oferecer”. Quer dizer, se o produto é oferecido separadamente, então se aplica a regra; caso seja oferecido o aparelho de ar condicionado, aplica-se a classificação própria.

Assim, no entendimento da Interessada, ela poderia vender o aparelho de ar condicionado, ofertando separadamente os elementos, por expressa previsão legal.

Entretanto, é óbvio que o fato de haver classificação fiscal para os elementos separados não implica que a discriminação nas notas fiscais de tais elementos implique que, de fato e direito, a oferta tenha sido efetuada separadamente.

Caso contrário, ter-se-ia que concluir que a classificação fiscal dependeria, unicamente, de uma escolha do contribuinte. Vale dizer, o contribuinte, embora fabrique aparelhos de ar condicionado, poderia simplesmente escolher não os vender, por vender apenas seus elementos separadamente, ainda que na mesma nota fiscal.

É elementar que não é esse o espírito da norma, que pretendeu, na realidade, esclarecer que a venda do aparelho de ar condicionado é diferente da venda dos seus elementos, separadamente.

Por isso tem toda razão a Fiscalização ao indagar sobre, quando, então, a Interessada venderia aparelhos de ar condicionado do tipo “split system”.” (grifo nosso)

É argumento forte que deve ser considerado pelos Ilustres pares, ante a controvérsia que se nos apresenta.

Devemos analisar, ainda, o argumento de que os produtos vendidos em uma mesma nota fiscal poderiam representar a venda de dois produtos separadamente e não da unidade, haja vista que as unidades podem ser usadas para reposição de peças defeituosas.

A recorrente alega que “podem ser utilizados em conjunto com outros aparelhos produzidos por outros fabricantes para a formação de um aparelho de ar-condicionado ou, ainda, utilizados para a formação de outros equipamentos que não aparelhos de ar-condicionado, como, por exemplo, máquinas industriais (nas quais atua na refrigeração) ou de refrigeração frigorífica”. Essa alegação também é tecnicamente correta, e é fato que a fiscalização comprova o contrário em apenas 40% das vendas.

Ademais, com base nos dados levantados pela fiscalização, bem como pelas notas fiscais trazidas aos autos, verificamos que na maioria dos casos houve a venda dos produtos em conjunto, sendo que, em diversas notas fiscais, incluíam um “kit de controle térmico” ou de controle remoto. Nesses casos, não há demonstração do volume em que aparecem tais unidades.

Assim, temos diante de nós duas opções – aplicar a teoria da finalidade plenamente, desconsiderando o fato de que a fiscalização comprovou a destinação de parte desses equipamentos ao destino final de ar condicionado, ou aplicar o princípio da legalidade estrito – ou seja, considerando que havia dúvida, a descrição atual, adequada, não estaria em vigor à época, e que o novo texto realmente demonstraria essa incorreção, um avanço da tecnologia industrial à frente da legislação, e que não poderia ser aplicado tributo sine lege.

Vejamos o texto atual, da IN nº 1072/2010:

Posição 84.15.

1. PARTES. Nova redação:

“De acordo com as disposições da Nota 2 b) da Seção XVI, as unidades internas e externas de aparelhos de ar-condicionado split-system (sistema com elementos separados) desta posição, quando apresentados separadamente classificam-se sempre nesta mesma posição.

As outras partes das máquinas e aparelhos de ar-condicionado, quer sejam ou não concebidos para serem reunidos num único corpo, classificam-se segundo as disposições da Nota 2 a) da Seção XVI (posições 84.14, 84.18, 84.19, 84.21, 84.79, etc.), ou, no caso de a Nota 2 a) não ser aplicável, de acordo com as disposições da Nota 2 b) ou da Nota 2 c) da Seção XVI, conforme sejam ou não reconhecíveis como destinadas exclusiva ou principalmente às máquinas de ar-condicionado das quais elas são partes.”

2. Notas Explicativas de Subposições. Nova Nota Explicativa de Subposição para a subposição 8415.90.

Inserir após as Notas Explicativas de Subposições atuais:

“Subposição 8415.90

Esta subposição compreende, quando apresentadas separadamente, as unidades internas e externas de aparelhos de ar-condicionado split-system 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.”

Posição 84.19. Primeiro parágrafo (exclusões). Exclusão c). Nova redação:

“c) Aparelhos domésticos para cozinhar ou aquecer da posição 74.18;”

Na redação anterior inexistia tais elementos, remanescendo a dúvida acerca de sobre como tributar tais elementos.

Não creio que nesse caso a legislação possa retroagir para prejudicar. Se dúvida havia, deveria ter sido sanada pelas autoridades fiscais, ao contribuinte é lícito interpretar e integrar a norma tributária nessas circunstâncias o que o fez. Tributar-lo seria contrariar a máxima de que não há tributo sem lei que o estabeleça.

Nesse sentido, ainda que reconheça que sua utilização destine-se em parte significativa (não pelo total, como anteriormente exposto) a condicionadores de ar de uso doméstico, fico como princípio da legalidade, e nesses itens também reconheço a pretensão da recorrente.

Nesse ponto, reproduzo e adoto também como fundamento as razões do I. Conselheiro Alexandre Gomes, em caso similar:

A meu ver, a questão se prende exclusivamente na interpretação adotada pela NESH que assim expressamente determina:

os elementos dos grupos de ar condicionado apresentados separadamente que sejam ou não concebidos para serem reunidos num único corpo, classificam-se segundo as disposições da Nota 2 a) da seção XVI (posições 84.14, 84.18, 84.19, 84.21, 84.79, etc)

Em que pese o fato de que à época da redação não se concebia a existências dos split-system, e de clareza substancial que a norma interpretativa determinava expressamente que os aparelhos de ar condicionados apresentados separadamente (unidade condensadora e unidade evaporadora) deveriam ser classificados nas posições 84.14, 84.18, 84.19, 84.21, 84.79.

Ainda que se possa discutir qual a melhor classificação a ser adotada a única posição que foi expressamente excluída é a

Esta posição somente passou a ser possível de adoção a partir da alteração promovida pela Instrução Normativa RFB nº 1.072/10 que assim passou a tratar do assunto:

De acordo com as disposições da Nota 2 b) da Seção XVI, as unidades internas e externas de aparelhos de ar-condicionado split-system (sistema com elementos separados) desta posição, quando apresentados separadamente classificam-se sempre nesta mesma posição.

Vale destacar que a classificação de fiscal é operação complexa e deve ser efetuada com base na legislação tributária.

O RIPI/02 assim orienta:

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, subcapítulos, posições, subposições, itens e subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), integrantes do seu texto (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Decreto-lei nº 1.154, de 1971, art. 3º).

Destaco que as determinações contidas nas notas explicativas são elementos subsidiários de caráter fundamental.

Feitos estes apontamentos entendo que a posição adotada pela fiscalização afronta expressamente a determinação contida na NESH, o que acarreta no reconhecimento de sua improcedência.”

Glosas de créditos – saldo credor inicial/correção monetária

Com relação à reconstituição da escrita fiscal, no Processo nº 11065.005554/2008-21 foi determinado o estorno do saldo credor apresentado no mês de dezembro de 2004. Assim, foi realizada a reconstituição da escrita fiscal e, os créditos do IPI foram utilizados para dedução prioritária dos débitos desse mesmo imposto, apurados de ofício naquele processo. Trata-se de procedimento legítimo. Caso vencido reste, considero adequado o procedimento.

Insurge-se a Interessada quanto à aplicação da multa majorada de ofício de 112,5%, pela inobservância do teor da Decisão/SRRF 10a RF/Diana nº 12, de 1998, que estipula que as unidades evaporadoras descritas na consulta, mesmo quando apresentadas isoladamente, deveriam seguir os códigos da posição 8415 da TIPI.

Em processo de fiscalização, verificou-se que diversas notas fiscais analisadas descreviam a venda de unidades evaporadoras na posição 8418/8419 da TIPI, entretanto, conforme informações da Recorrente, na verdade, tais notas fiscais diriam respeito a vendas de aparelhos *Fan Coil*, que não foram objeto da decisão antes mencionada.

Conforme verificado no processo nº 11065.005554/2008-21, que discute autuação fiscal por motivo semelhante ao do presente processo, foi realizada diligência para esclarecimentos relativos a presente matéria (unidades evaporadoras x *Fan coil*).

No referido processo, a Fiscalização afirmou que “Nos livros Registro de Inventário, apresentados pela contribuinte interessada (cópias parciais às lis. 1.664 a 1.694), temos inúmeros exemplos, ao longo de todo o ano em estudo (2004), tanto de aparelhos *Fan Coil* cujo código começa com 42L, quanto de Unidades Evaporadoras cujo código começa com 42L.”

Com efeito, apesar da tentativa de esclarecimento através da referida diligência, entendo que ainda inexitem nos autos elementos esclarecedores ou mesmo de prova necessários para a configuração do tipo penal pretendido, motivo pelo qual a multa agravada não deve ser aplicada ao caso concreto.

Em relação à reconstituição da escrita, adoto, no que couber, as razões do Acórdão n. 3302-002.117, julgado nesta mesma data.

Finalmente, resta a questão da vinculação da consulta, que considero inexistir no caso concreto para o contribuinte, como explanado anteriormente.

Finalmente, em relação a correção monetária, alega a Interessada que quando o presente julgamento fosse reconhecido como improcedente, sua situação restaria regularizada. Caso vencido esteja, considero cabível a atualização monetária imposta pelo lançamento. Finalmente, não reconheço no presente caso nenhuma das situações previstas no artigo 110 do CTN, portanto, não caberia a exclusão das multas, juros de mora e atualização monetária.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

(Assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO

Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Redator Designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/05/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 31/05/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 29/06/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinad

o digitalmente em 27/06/2013 por GILENO GURJAO BARRETO

Impresso em 01/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inicialmente, esclareça-se que o presente processo trata das seguintes matérias:

- Classificação fiscal em vendas conjuntas das unidades condensadoras do tipo “split system”;
- Classificação fiscal em vendas conjuntas de aparelhos “multisplits”, “self contained” e “air Handler”;
- Classificação fiscal de aparelhos “fal coils”, unidades evaporadoras;
- Majoração da multa de ofício, em razão de prévia consulta fiscal, relativamente às saídas de unidades evaporadoras com classificação fiscal incorreta;
- Reconstituição da escrita em função de outros autos;
- Glosa de correção monetária de créditos glosados.

A impugnação tratou dos seguintes assunto:

- Decadência relativa a escrituração até 29/03/2005;
- Nulidade do lançamento quanto aos Self Contained e Air Handler, por ausência de indicação da classificação adotada;
- Correta classificação dos equipamentos;
- Inexistência de saídas de unidades evaporadoras com classificação fiscal incorreta;
- Exclusão das multas, juros e atualização
- Prova pericial para identificar as funcionalidades dos equipamentos;

Em relação à decadência, há que se esclarecer, inicialmente, que o auto de infração tratou apenas da aplicação da multa isolada por falta de lançamento do imposto (apuração de débito de IPI com cobertura de crédito).

Dessa forma, não há lançamento do imposto para se cogitar da aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Por fim, não se aplica ao caso nenhuma das hipóteses previstas no art. 124, parágrafo único, do RIPI/2002, uma vez que não houve apuração de saldo devedor nos períodos abrangidos pelo lançamento da multa e os débitos somente apareceram posteriormente (dentro do prazo), para efeito da aplicação do inciso III do referido parágrafo.

Não houve, portanto, decadência.

Em relação às demais matérias, esclareça-se que na presente sessão de julgamento também julgado o processo 11065.005554/2008-21, do qual fui relator, que contém as principais matérias discutidas nos presentes autos.

Dessa forma, adoto, no que couber, as razões do Acórdão n. 3302-002.117, de 22 de maio de 2013, abaixo reproduzidas:

As matérias constantes do recurso são as seguintes: nulidade do auto de infração e do acórdão de primeira instância; realização de perícia; classificação fiscal das unidades condensadoras vendidas em conjunto com as unidades evaporadoras; classificação fiscal das unidades evaporadoras em desacordo com solução de consulta e consequente majoração da multa de ofício; classificação fiscal dos aparelhos “fan coil”; correção monetária do saldo credor reconhecido em ação judicial; reconstituição da escrita fiscal à vista do auto de infração constante do processo administrativo n. 11065.002749/2007-38; aplicação do art. 100 do CTN.

Inicialmente, a Interessada alegou ser nulo o auto de infração, no que não tem razão, pois, conforme esclarecido pela Primeira Instância, a descrição dos fatos foi precisa, não havendo nulidade por cerceamento de defesa ou qualquer outra razão material ou formal.

A seguir, a Interessada requereu a produção de prova pericial, “a fim de identificar com detalhe as reais funcionalidades dos bens que foram objeto da fiscalização”.

A DRJ denegou a realização da perícia, o que levou a Interessada a alegar nulidade do acórdão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa.

Entretanto, ao mesmo tempo em que requereu a perícia, apresentou explicações sobre tais funcionalidades, cópias de manuais de funcionamento e instalação e laudo técnico do IPT - Instituto de Pesquisas Tecnológicas (fls. 1097 e seguintes), tratando da classificação fiscal das unidades evaporadoras (laudo ao qual a Fiscalização já havia se referido no termo de verificação fiscal).

Nesse contexto, os quesitos formulados pela Interessada estão direcionados a provar fatos que utiliza em sua defesa e que desejou contrapor aos fatos afirmados pela Fiscalização. Entretanto, ainda que tais fatos sejam conhecidos nos presentes autos, a questão-chave para resolver o presente processo não está na possibilidade de ocorrência de tais fatos, mas, sim, na interpretação da legislação e nas provas que constam dos autos.

Ademais, veja-se que, se o parecer juntado aos autos e os demais documentos já seriam suficientes para demonstrar os erros e contradições da Fiscalização, não haveria razão para realização de perícia.

Por tais razões, o acórdão de primeira instância não é nulo, nem necessária a realização de perícia.

É indiscutível que as provas trazidas aos autos trouxeram dúvidas sobre a procedência de mérito do auto de infração, mas somente em relação a algumas questões específicas. Nesse

contexto, com a realização da diligência aprovada, considera-se que a prova adicional necessário à solução do litígio foi efetuada, muito embora a Interessada não tenha concordado com o resultado, como ficou esclarecido no relatório.

Passa-se ao exame do mérito.

Quanto às unidades condensadoras, primeiramente há que se esclarecer que a IN RFB nº 1.072, de 30 de setembro de 2010, não inovou propriamente a classificação fiscal dos produtos em questão.

O texto de Subposição 8415.90 introduzido pela IN foi o seguinte:

“Esta subposição compreende, quando apresentadas separadamente, as unidades internas e externas de aparelhos de ar-condicionado split-system 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.”

Vale dizer, diz o referido texto que a mencionada subposição, abaixo reproduzida, compreende as unidades “quando apresentadas separadamente”:

“84.15 Máquinas e aparelhos de ar-condicionado contendo um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluídos as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente.

“8415.10 -Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando um corpo único ou do tipo "split-system" (sistema com elementos separados)

“[...]”

“8415.8 -Outros:

“8415.81 --Com dispositivo de refrigeração e válvula de inversão do ciclo térmico (bombas de calor reversíveis)

“[...]”

“8415.81.90 Outros”

“[...]”

“8415.90.00-Partes”

A alteração, portanto, referiu-se à classificação dos aparelhos “quando apresentados separadamente”.

A classificação das unidades condensadoras utilizada pela Interessada foi a de posição 8418.69.90, que se refere a outros “Refrigeradores, congeladores (‘freezers’) e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento

elétrico ou outro; bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 84.15.”

Portanto, é elementar que, seguindo as regras de classificação, máquinas de ar condicionado somente poderiam classificar-se na posição 8415 e nunca na 8418.

Entretanto, a Interessada argumentou que, anteriormente a essa conclusão, haveria expressa previsão de exclusão “das referidas posições os elementos que compõem os aparelhos de ar-condicionado quando apresentados separadamente”, segundo o que segue:

“Os elementos dos grupos de ar condicionado apresentados separadamente que sejam ou não concebidos para serem reunidos num único corpo, classificam-se segundo as disposições da Nota 2a) da Seção XVI (posições 84.14, 84.18, 84.19, 84.21, 84.79, etc.).”

Portanto, tem-se que a divergência não se refere à modificação efetuada pela IN, uma vez que a Fiscalização entendeu que os produtos, no caso, “não se apresentavam separadamente”, classificando-os como “ar condicionado” e não como “elementos dos grupos de ar condicionados”, à vista do que chamou de “venda casada”.

De toda forma, a nota citada somente diz respeito aos elementos que se poderiam classificar nas posições indicadas, sendo que os demais elementos classificam-se na respectiva posição.

Na posição 8418, classificar-se-iam os refrigeradores e congeladores, o que não abrange as unidades condensadoras, pela simples aplicação da regra geral de classificação 2a:

“a) qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, 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 nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.”

É sabido que os dois elementos do sistema não foram projetados para funcionar separadamente. Vale dizer, não têm função quando separados.

Caso não houvesse a “venda casada”, poder-se-ia discutir a aplicação da regra acima sob algum outro aspecto interpretativo, mas o que importa, portanto, é saber se se trata de “venda casada” ou não; em outras palavras, se a Interessada vendeu “aparelho de ar condicionado” ou “elementos dos grupos de ar condicionado apresentados separadamente”.

Isso por que, segundo a regra acima citada, a venda dos elementos principais do ar condicionado deve ter o mesmo

tratamento do aparelho completo, para efeito de classificação fiscal.

Nesse contexto, a argumentação da Interessada de que há permissão legal para o seu procedimento, contida na própria Tipi, é completamente contraditória com a de que não saberia qual fim seus clientes dariam aos elementos vendidos.

A primeira argumentação pressupõe a possibilidade clara de venda de aparelho completo, adotando-se a posição menos onerosa por suposta expressa previsão legal, enquanto que a segunda justifica o procedimento pelo fato de supostamente não saber se vende ou não aparelho de ar condicionado ou elementos de ar condicionado.

A primeira alegação depende da interpretação do que sejam “elementos apresentados separadamente”; a segunda pressupõe a ignorância do fato.

No primeiro caso, a interpretação da Interessada do que seja “apresentados separadamente” é inadmissível. “Apresentar”, aqui, é utilizado como sinônimo de “por à disposição; oferecer”. Quer dizer, se o produto é oferecido separadamente, então se aplica a regra; caso seja oferecido o aparelho de ar condicionado, aplica-se a classificação própria.

Assim, no entendimento da Interessada, ela poderia vender o aparelho de ar condicionado, ofertando separadamente os elementos, por expressa previsão legal.

Entretanto, é óbvio que o fato de haver classificação fiscal para os elementos separados não implica que a discriminação nas notas fiscais de tais elementos implique que, de fato e direito, a oferta tenha sido efetuada separadamente.

Caso contrário, ter-se-ia que concluir que a classificação fiscal dependeria, unicamente, de uma escolha do contribuinte. Vale dizer, o contribuinte, embora fabrique aparelhos de ar condicionado, poderia simplesmente escolher não os vender, por vender apenas seus elementos separadamente, ainda que na mesma nota fiscal. É esse o teor da argumentação apresentada.

É elementar que não é esse o espírito da norma, que pretendeu, na realidade, esclarecer que a venda do aparelho de ar condicionado é diferente da venda dos seus elementos, separadamente.

Por isso tem toda razão a Fiscalização ao indagar sobre, quando, então, a Interessada venderia aparelhos de ar condicionado do tipo “split system”.

A conclusão lógica, portanto, é que se a Interessada vendeu os aparelhos completos, então ela vendeu aparelhos de ar condicionado e não os seus elementos.

Nesse contexto, a referência da Interessada à forma de industrialização do tipo “montagem” também é improcedente,

ao sugerir que, para resultar um aparelho de ar condicionado “split”, teria que haver uma industrialização do tipo montagem, que, não ocorreria no caso. A regra geral 2a anteriormente citada afasta essa possibilidade de interpretação.

Se assim fosse, qualquer produto que exigisse montagem no local de funcionamento seria um produto intermediário e não um produto acabado.

Logicamente, a definição de montagem contida no Regulamento do IPI é mais restrita e específica do que a mencionada pela Interessada, uma vez que um conjunto formado por unidade evaporadora e condensadora forma um aparelho de ar condicionado, ainda que não instalado.

Ademais, segundo o regulamento, a “reunião” de produtos, partes e peças, por si só, já representa montagem, o que significa que basta estarem os elementos reunidos e assim comercializados para se falar no produto aparelho de ar condicionado.

Dessa forma, não resta dúvida alguma de que a venda do conjunto formado pelas unidades evaporadora e condensadora representa a venda de um aparelho de ar condicionado.

Esclareça-se ainda que a regra geral n. 2 não é de aplicação sucessiva à regra 1, pois diz respeito a “qualquer referência a um artigo em determinada posição” (2a) da Tipi e, assim, deve ser aplicada em conjunto com a regra n. 1.

A outra questão a ser respondida é se seria possível que uma determinada venda específica de duas unidades distintas em uma mesma nota fiscal poderia representar a venda de dois produtos separadamente e não da unidade.

Em termos gerais, não se pode afirmar que não é possível, pois determinado cliente poderia ter, por exemplo, dois aparelhos instalados, que sofreram danos concomitantes, um numa unidade e o outro na outra. Então, para reparar os aparelhos instalados, tal cliente poderia muito bem adquirir duas unidades distintas com o objetivo de substituir as unidades danificadas.

Qualquer outra hipótese que se imagine é parecida com essa, no sentido de que os dois elementos juntos formam um aparelho de ar condicionado, mas, isoladamente, não tem função para o consumidor final que não tenha o outro elemento. O fato de os produtos serem compatíveis com os de outros fabricantes não muda em nada tal situação.

Portanto, é claro que essa não seria uma situação comum e que a “venda casada” dificilmente corresponderia a uma hipótese dessas.

Poder-se-ia, então, alegar que a autuação teria ocorrido por presunção, questão que, da forma aqui colocada, não foi

alegada pela Interessada, mesmo por que defendeu o direito de “optar” por uma tributação menos onerosa.

Entretanto, não se trata de presunção, pois todas as notas fiscais representam o que a Fiscalização chamou de “vendas casadas”.

A Interessada, entretanto, para se esquivar à prova específica sobre cada operação, desde logo adiantou que não teria conhecimento da intenção dos clientes que compraram os produtos.

Essa alegação não é razoável diante dos numerosos casos em que ocorreu tal situação (fls. 157 a 159) e do fato de as vendas terem sido efetuadas na maioria dos casos, o que se deduz das notas fiscais constantes dos autos, a revendedores de aparelhos de ar condicionado.

Veja-se que, se se tratasse de vendas a empresas de assistência técnica, ainda se poderiam admitir as hipóteses anteriormente mencionadas, mas, ainda assim, seria muita coincidência que, em todas as vendas, o número dos dois elementos sempre fosse o mesmo.

A alegação da Interessada de que “podem ser utilizados em conjunto com outros aparelhos produzidos por outros fabricantes para a formação de um aparelho de ar-condicionado ou, ainda, utilizados para a formação de outros equipamentos que não aparelhos de ar-condicionado, como, por exemplo, máquinas industriais (nas quais atua na refrigeração) ou de refrigeração frigorífica”, é absurda para os casos em questão.

Se se tratasse de uma venda isolada de um elemento, não haveria o que se questionar, mas não se consegue conceber a possibilidade razoável de uma empresa comprar os dois elementos, que juntos formam um aparelho de ar condicionado, para usá-los, cada um, em uma função diferente.

Por fim, destaque-se que, em muitos casos, as vendas também incluíam “kit de controle térmico” ou de controle remoto, que vários conjuntos foram entregues em canteiros de obra (p. ex., fl. 96), para instalação em construções e que sempre, nos conjuntos, ainda que em notas com maior quantidade como a de fl. 85, as unidades são compatíveis entre si em termos de voltagem e capacidade térmica.

Portanto, não restam dúvidas de que as vendas que ocorreram foram dos conjuntos e, assim, de aparelhos completos de ar condicionado.

Ainda em relação às unidades evaporadoras, a Interessada apresentou, em memoriais, a alegação de que a classificação fiscal deve seguir a ordem das regras de classificação e, assim, não se poderia aplicar a regra “2” se a regra “1” permitisse classificar os produtos.

Nesse contexto, ressalta que a 1ª regra determina a classificação seja efetuada “pelos textos das Posições e das Notas de Seção e de Capítulo”.

Entretanto, a regra “2a”¹ não se apresenta como solução a uma impossibilidade de classificação pela regra “1”, mas, sim, como um esclarecimento de como deve ser interpretada a “referência a um artigo em determinada posição”.

Dessa forma, a referida regra é de observância obrigatória para a interpretação da “referência a um artigo em determinada posição”.

Quanto às unidades evaporadoras, primeiramente afirma ser correto o seu critério de classificação e que as soluções de consulta não vinculam o órgão julgador.

De fato, em relação ao Carf as soluções de consulta não são vinculativas, embora o sejam em relação às DRJ.

Portanto, cabe analisar, em princípio, qual a classificação fiscal das referidas unidades, mas, como a Interessada as classificou na posição 8419, a questão será analisada posteriormente, juntamente com a classificação dos “fan coil.”

Ainda em relação às unidades evaporadoras, requereu a aplicação do princípio da verdade material, afirmando que, “apesar de algumas das notas fiscais analisadas pela fiscalização, com alíquotas inferiores a 20%, descrevessem a venda de Unidades Evaporadoras, NA VERDADE todas as notas fiscais em questão dizem respeito a operações de venda de aparelhos ‘Fan Coil’”.

Anteriormente à diligência, conduzi meu voto de forma a dar provimento parcial ao recurso, nos termos abaixo expostos:

“A Interessada Teria cometido equívocos ao preencher as notas fiscais, o que poderia ser comprovado pelo “código do produto” delas constantes.

“A Primeira Instância recusou credibilidade ao argumento, para efeito da desconsideração da majoração da multa, pelo fato de, em dois processos anteriores, a Interessada havê-lo apresentado.

“Nos processos 11065.002749/2007-38 e 11065.001377/2010-28 também foi discutida a questão dos “fan-coil”.

“No primeiro processo, considerou-se que a questão seria irrelevante, pois os aparelhos “fan-coil” teriam a mesma

¹ 2. a)

Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, 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 nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

classificação dos “Split systems”. No segundo, a argumento da DRJ foi a mesma apresentada nos presentes autos.

“Portanto, embora possa faltar credibilidade ao argumento, certamente é cabível a alegação de erro, uma vez que as unidades “fan coil” foram objeto de outro item da autuação, diversamente das unidades evaporadoras, o que significa que a Fiscalização aplicou a majoração da multa apenas às unidades evaporadoras.

“A tabela de saídas das unidades evaporadoras constou das fls. 166 a 176. Das fls. 470 a 488 constaram as notas fiscais de saídas de unidades evaporadoras e de “fan coils”

“O que se verifica é que os códigos relativos aos produtos “EV SPL BUILT-IN” divergem dos códigos de produtos “FAN COIL”, ao menos em parte.

“A Interessada apresentou o esquema de denominação dos códigos, em que, pelo dígito de número 9, poder-se-ia concluir que se trata de “fan coil” (“A”).

“Também apresentou, em anexos, manuais dos produtos e relação dos produtos com descrição incorreta (fls. 671 a 680).

“Todas as unidades evaporadoras constantes das notas fiscais em questão têm o código “A”, mas não no 9º e sim no 11º dígito, do mesmo modo que os “fan coils”. Os “fan coils”, entretanto, tem, a seguir, os códigos “W” ou “WB”.

“Já as unidades evaporadoras seriam identificadas pelo dígito 4 (“C” ou “Q”).

“Mas as unidades evaporadoras constantes das notas fiscais de “venda casada” trazem os dígitos “B”, “T” ou “Q” e algumas constantes das notas de fls. 470 a 488 trazem também o código “Q”. Alguns pares “fan coil” têm, ademais, códigos bastante diversos dos demais aparelhos.

“Apesar disso, a classificação das unidades evaporadoras das fls. 166 a 176 não coincide com as de fls. 470 a 488, que iniciam com os códigos “42L” e obedecem à regra constante da cópia de manual apresentado pela Interessada.

“Em relação a tais unidades (de código inicial “42L”), portanto, a Interessada demonstrou haver dúvida sobre se tratar de fato de unidades evaporadoras.”

Na sequência, concluiu-se que, pela dúvida, a multa majorada não deveria ser aplicada a tais unidades.

Entretanto, resolveu a Turma Julgadora baixar os autos em diligência, em relação a essa matéria e às que se seguiram.

Como resultado da diligência, a Fiscalização pressupôs que a dúvida referir-se-ia tanto em relação às “vendas casadas”

quanto às vendas de unidades evaporadoras, enquanto que, de fato, somente se refere a essas últimas.

Quanto à conclusão acima mencionada, a Fiscalização afirmou que “Nos livros Registro de Inventário, apresentados pela contribuinte interessada (cópias parciais às lis. 1.664 a 1.694), temos inúmeros exemplos, ao longo de todo o ano em estudo (2004), tanto de aparelhos Fan Coil cujo código começa com 42L, quanto de Unidades Evaporadoras cujo código começa com 42L.”

Segundo a Interessada, em relação ao segundo item da diligência (que perquiria sobre a existência de outros meios que poderiam provar a alegação), a resposta seria “tendenciosa e negligente”, porque, segundo alegou, somente teria reconhecido que o erro na descrição teria ocorrido também nos livros em relação aos produtos acabados.

Entretanto, os componentes utilizados na fabricação dos aparelhos possibilitaria comprovar suas alegações. Acrescentou que tais informações foram apresentadas à Fiscalização e que, ainda, teria sido demonstrada a retificação das informações em seus sistemas de controle de estoque.

De fato, a prova a ser efetuada por meio da diligência revelou-se muito mais trabalhosa do que se poderia supor.

Imagina-se que o controle de estoque revelaria, de imediato, o alegado equívoco. Entretanto, a própria Interessada reconheceu que o mesmo erro repetir-se-ia nos controles ou, de outra forma, os erros contidos nas notas derivariam dos controles de estoque.

Num primeiro momento, afirmou que a identificação dos produtos pelo seu código seria a melhor forma de verificar o erro.

Entretanto, embora o Relator tenha se convencido da possibilidade de dúvida, conforme trecho reproduzido anteriormente do voto apresentado por ocasião do primeiro julgamento, decidiu-se efetuar a diligência para que não restassem dúvidas a respeito da questão.

Esperava-se, ademais, resolver a dúvida em relação aos demais modelos de produtos (que não continham a indicação “42L” no código).

Mas a prova por meio do código revela-se muito frágil no âmbito de uma diligência, pois a alegação já era conhecida e tida como insuficiente.

A Interessada, no decorrer da diligência, pretendeu apresentar outras provas, pela análise dos componentes das unidades evaporadoras e dos “fan coils” e uma espécie de auditoria de estoque, como já esclarecido.

Essa prova não foi aceita pela Fiscalização, tendo a Interessada alegado que a Fiscalização teria sido negligente em relação a suas alegações.

Entretanto, não se pode atribuir tal acusação à Fiscalização por que não foi essa a prova requerida na resolução. Ademais, não se sabia de antemão que a prova requerida na resolução poderia ser inútil. Dentro do que foi requerido, a Fiscalização verificou o controle do estoque e concluiu que as notas fiscais estariam de acordo com ele.

As outras verificações efetuadas foram relativas à análise dos códigos e os preços.

Quanto aos códigos, a Fiscalização considerou que haveria vários casos de unidades evaporadoras com código "42L". Entretanto, a conclusão a que se chegou anteriormente não era a de que todos os produtos com início de código "42L" seriam "fan coils", mas, sim, de que, nesses casos, haveria dúvida sobre serem ou não unidades evaporadoras.

Não houve, além disso, possibilidade de verificar uma diferença sistemática de preços entre os produtos.

Dessa forma, além da considerada diferença de códigos, não haveria outra forma de comprovar as alegações da Interessada a não ser a auditoria de estoques (insumos). Ao menos é o que se deduz das alegações da própria Interessada nos autos.

Na informação de fls. 927 a 931, a Interessada relacionou, como exemplo, uma nota fiscal com seu pedido, o pedido com a ordem de produção e a ordem de produção com os insumos, concluindo que o uso de dois coletores e a ausência de distribuidor comprovariam qual foi o produto produzido ("fan coil").

A seguir, apresentou relação de documentos. A verificação das alegações da Interessada, em relação às demais unidades, somente poderia ser efetuada por meio de outra diligência.

Portanto, o problema de erro no controle de estoque é grave e de culpa exclusiva da Interessada, de forma que não se poderia afastar, hipoteticamente, a incidência do IPI sobre as referidas unidades por erro em sua identificação pela Fiscalização.

De toda forma, nunca se poderia obter a certeza de que houve o referido erro, uma vez que restou confirmado que as notas fiscais foram escrituradas de acordo com a descrição contida no controle de estoque.

De fato, os produtos em questão (evaporadoras e "fan coils") não são compostos somente pelos elementos mencionados pela Interessada, mas por vários outros. Seria preciso, assim, não só verificar o emprego desses dois componentes, mas também de outros, para se confirmar a consistência do controle de estoque.

Nesse contexto, considero que a diligência foi realizada corretamente, mas não foi muito além do que se tinha nos autos,

especialmente por que a Interessada apresentou como exemplos de suas alegações os mesmos tipos de códigos analisados pelo voto vencido na resolução.

Ademais, mantém-se a conclusão de que, ainda que se tratasse de unidades "fan coil", para efeito da exigência do imposto, a questão não se modificaria, uma vez que o mesmo problema de classificação que se apresenta em relação às unidades evaporadoras também se aplica às unidades "fan coil".

Portanto, a conclusão a que se chega é a de que não restou definida tal questão com a diligência, mas, no caso da majoração da multa, o disposto no art. 112 do CTN deve ser aplicado à vista de uma mínima dúvida existente sobre a questão.

Resta, ainda, analisar, quanto à classificação fiscal, a alegação da Recorrente de ter havido impropriedade de se classificar um "Fan Coil" como um condicionador de ar.

Esclareça-se que, embora não sejam especialmente relevantes ao caso, não se podem aceitar como provas em favor do Fisco as declarações acostadas aos autos pela Fiscalização após a diligência, uma vez que se trataria de prova emprestada, que somente seriam admissíveis se tivessem sido apresentadas anteriormente à impugnação de lançamento, à vista do princípio do contraditório.

Ainda se deve destacar que a questão da majoração da multa é distinta da presente, uma vez que, lá, discutiu-se uma situação agravante, que dependia de se tratar de fato e sem sombra de dúvidas dos mesmos aparelhos objetos da solução de consulta.

Ademais, não se aplica aqui a questão da regra geral de classificação "2a", pois a classificação é feita pelas notas de posição e subposição.

A Fiscalização destacou o seguinte em seu relatório (fls. 510 e 511):

"3.1.2.14 - Fazem parte da linha de produção da fiscalizada também os aparelhos denominados "Fan-Coil", que são aparelhos condicionadores de ar, ou unidades (partes) de um sistema condicionador de ar, sendo algumas concebidas para funcionar como um corpo único (evaporadora e condensadora) e outras concebidas para funcionar com condensação a ar remoto; algumas montadas em um gabinete com acabamento para ficar exposto no ambiente a ser refrigerado, e outras com gabinete sem acabamento tão esmerado, próprias para ficarem em ambientes reservados, mas todas apresentando ventilador motorizado, tendo a função de modificar a temperatura (arrefecimento/aquecimento) e, por condensação, a umidade do ar, conforme pode-se ver, resumidamente, nos catálogos colocados pela fiscalizada na internet, referentes aos citados aparelhos, catálogos estes anexos à fls. 177 a 180. Estes

aparelhos foram classificados erroneamente pela fiscalizada, no código 8419.50.90, o qual prevê alíquota aplicável de 5%.

“3.1.2.15 - Analisando a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, constatamos que a posição 8415 compreende as máquinas e aparelhos de ar condicionado contendo ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e umidade, incluídos as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente. [...]”

No acórdão nº 10-15.260, da 3ª Turma da DRJ / POA, constante do processo nº 11065.002749/2007-38, a DRJ assim decidiu:

“5. Já no que se refere a classificação fiscal do aparelho denominado “Fan-Coil” descrito, resumidamente, nos itens 2.2. e 2.3 do relatório deste acórdão, as alegações principais do impugnante são de que nesse aparelho circula água por uma serpentina, que não evapora, diferentemente das “unidades evaporadoras” split, nas quais circula um líquido refrigerante, o qual, segundo diz, evapora dentro da serpentina. Além disso, alega que o referido aparelho apresenta a função específica de remover calor do sistema de refrigeração, transferindo esse calor ao meio ambiente, não tendo sido concebidos para modificar, simultaneamente, a temperatura e a umidade do ar, o que impossibilitaria a classificação na posição 8415 atribuída aos aparelhos de ar-condicionado.

“5.1. O entendimento exposto pelo interessado não pode prosperar, uma vez que o contribuinte insiste na premissa de que um aparelho de ar-condicionado só pode ser assim considerado se for concebido para modificar (ou regular), simultaneamente, a temperatura e a umidade do ar, argumento que não se sustenta quando da análise do texto das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH- referente à posição 8415, abaixo transcrito, que não exige tal condição:

“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. (grifei)”*

“5.2. Ademais, é de conhecimento geral que o ar, quando sofre a ação de aparelhos condicionadores de ar, tem a temperatura alterada e, por consequência, a sua umidade também é alterada, por condensação, razão pela qual é necessário coletar e direcionar a água proveniente dessa condensação, exatamente como ocorre com o aparelho “Fan-Coil” fabricado pelo interessado, conforme catálogo técnico do produto, de fls. 346 e 389, que indica possuir uma “Bandeja de Dreno”, com as seguintes características: “A bandeja possui uma prolongação para recolhimento de água condensada proveniente das válvulas de controle (2 ou 3 vias). Isso é exatamente o que ocorre no aparelho em questão, até mesmo porque a redução na umidade também contribui para o conforto proporcionado pelo uso desses equipamentos. Desta forma, fica evidente que em seu projeto, a alteração da umidade do ar por condensação também foi considerada, por ser uma consequência natural do processo de condicionamento do ar. A título de ilustração, podemos dizer que o fenômeno da condensação que ocorre no aparelho em análise é o mesmo que acontece com um copo gelado exposto ao meio-ambiente, onde a umidade do ambiente é absorvida e condensa nas paredes externas do copo, por elas escorrendo. Por outro lado, caso os aparelhos em análise tivessem sido concebidos para não modificar simultaneamente a temperatura e a umidade, teriam que ter, p. ex., dispositivos para repor a umidade do ar, em quantia equivalente à da água condensada, o que não é o caso dos aparelhos analisados.

“5.3. Já a outra alegação do contribuinte, quando menciona que para ser considerada uma “unidade evaporadora” há a necessidade de evaporação do líquido refrigerante, no caso a água, também não se aplica ao presente caso. A diferença entre os aparelhos em questão é que o aparelho “Fan-Coil” funciona utilizando água, que passa por uma serpentina (fl.389), (e não um gás, como nas “unidades evaporadoras”), onde o ar é resfriado ou aquecido (quando funcionando em ciclo reverso), em nada interferindo na função principal do aparelho, e que realmente interessa para efeitos de classificação fiscal, que é a alteração da temperatura do ar, sofrendo, simultânea e consequentemente, como já se viu, a alteração em sua umidade.

“5.4. Desta forma, o aparelho denominado “Fan-Coil” se enquadra perfeitamente nas exigências das NESH Seção XVI da posição 8415, contendo ventilador motorizado e dispositivos que modificam a temperatura e umidade do ar, nos termos do definido na posição 8415 da TIPI/2001, acima transcrita, e mesma fundamentação utilizada na já mencionada Decisão de Consulta SRRF/10ºRF/DIANA nº 012, de 1998, conforme transcrição abaixo:

“... Do ponto de vista estrutural, as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da presente posição devem conter, por conseguinte, no mínimo, além do ventilador a motor que assegura a circulação de ar, os seguintes elementos:

“- Quer um corpo de aquecimento (de tubos de água quente, de vapor ou de ar quente, ou de resistências elétricas, etc.) e um umidificador de ar (que consiste, geralmente, em um pulverizador de água) ou um desumidificador de ar;

“- Quer uma bateria de água fria ou um evaporador de grupo frigorífico (cada um modificando ao mesmo tempo a temperatura e, por condensação, a umidade do ar);

“- Quer um outro elemento de arrefecimento e um dispositivo distinto para modificar a umidade do ar. ...” . (grifo nosso)

“5.5. Em razão de tudo o que foi exposto acima resta claro que, tanto as denominadas “unidades evaporadoras” dos aparelhos split, bem assim os aparelhos denominados “Fan-Coil”, contêm um ventilador motorizado e são destinados a funcionar em conjunto com outras unidades (unidades condensadoras ou torre de resfriamento, conforme já visto), devendo ser classificados de acordo com função principal que caracteriza o conjunto, que é a de modificar, ao mesmo tempo, a temperatura e a umidade do ar, funções típicas dos aparelhos de ar-condicionado, nos exatos termos da definição expressa na posição 8415 da TIPI/2001, com alíquota de 20%. Dessa forma, para efeitos de valor do IPI, é irrelevante verificar se a descrição dos produtos nas notas fiscais foram feitas de forma equivocada, como alegado pelo impugnante, mostrando-se, também por esse motivo, desnecessária a realização de perícia técnica, como solicitado.”

Contra tais argumentos, a Interessada alegou que haveria, à época dos fatos, previsão na Tipi para afastar a classificação como ar condicionado dos elementos que o compõem, quando apresentados separadamente. Afirmou que os aparelhos “fan coil” requereriam, para funcionar como aparelho de ar condicionado, além dos elementos de expansão, também do módulo compressor.

No caso dos “fan-coil”, dito conforme anteriormente, a Fiscalização esclareceu que se trataria de aparelhos integrados ou em módulos.

Portanto, de acordo com a própria Fiscalização, há situações em que os aparelhos são completos ou em que se aplica uma das regras reproduzidas na transcrição acima efetuada do acórdão de primeira instância (acima transcrito).

A alegação de que não haveria condensação é incorreta, uma vez que, no contato da água gelada com o ar, ocorre necessariamente condensação do ar, razão pela qual há dutos condutores da água condensada, sendo irrelevante ao caso que não haja dispositivo para controle específico da umidade.

Quanto às notas da Tipi, originalmente a redação da Nota de Posição 84.15 dizia o seguinte:

“Os elementos dos grupos de ar condicionado apresentados separadamente que sejam ou não concebidos para serem

reunidos num único corpo, classificam-se segundo as disposições da Nota 2 a) da Seção XVI (posições 84.14, 84.18, 84.19, 84.21, 84.79, etc.)”

A redação dada Pela IN RFB nº 1.072, de 2010, foi a seguinte:

“De acordo com as disposições da Nota 2 b) da Seção XVI, as unidades internas e externas de aparelhos de ar-condicionado split-system (sistema com elementos separados) desta posição, quando apresentados separadamente classificam-se sempre nesta mesma posição.

“As outras partes das máquinas e aparelhos de ar-condicionado, quer sejam ou não concebidos para serem reunidos num único corpo, classificam-se segundo as disposições da Nota 2 a) da Seção XVI (posições 84.14, 84.18, 84.19, 84.21, 84.79, etc.), ou, no caso de a Nota 2 a) não ser aplicável, de acordo com as disposições da Nota 2 b) ou da Nota 2 c) da Seção XVI, conforme sejam ou não reconhecíveis como destinadas exclusiva ou principalmente às máquinas de ar-condicionado das quais elas são partes.”

Dessa forma, para os “splits”, a nova redação dizia que os elementos classificar-se-iam na posição 84.15, mas, para as demais partes de aparelhos de ar condicionado, a classificação foi mantida em relação às disposições das Notas 2 a), b) ou c) da Seção 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 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.”

Segundo tais regras, se as partes constituírem-se, por si, em artefatos das posições próprias, elas classificam-se nestas posições próprias (a). Caso contrário, mas sejam exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina de determinada posição, então se classificam na posição da máquina.

De acordo com a Interessada, os referidos aparelhos não poderiam ser classificados na posição 8415, por não representarem aparelhos de ar condicionados, mas tão somente trocadores de calor.

Portanto, a questão é saber se um "fan coil", por si só, é um trocador de calor ou se é exclusiva ou principalmente destinado a ser utilizado com aparelhos de ar condicionado (considerando que não se classificam nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 ou 85.4).

Obviamente, por tudo o que consta dos autos, como a descrição dos manuais da máquina, a situação é, de fato, semelhante à das unidades evaporadoras, aplicam-se ao caso o raciocínio contido no final do voto proferido no acórdão de primeira instância anteriormente citado.

Por fim, deve-se considerar o que foi decidido no processo administrativo n. 11065.004409/2004-07. No mencionado processo, decidiu-se a respeito da classificação fiscal das unidades evaporadoras, tendo sido o Acórdão n. 3101-01.118 favorável à Interessada nesse ponto.

A Interessada havia adotado a posição 8418.99, enquanto que o Fisco adotou as posições 8415.10.10, 8415.82.10 ou 8415.82.90.

Concluiu o acórdão o seguinte quanto à referida classificação, no mesmo sentido do que se expôs anteriormente:

"Por outro lado, apenas perante as disposições das Notas 4 e 2.a da Seção XVI da NCM, a posição NCM 84.15, apontada pela Fazenda Nacional, também não se mostra adequada, porquanto, isoladamente, as unidades evaporadoras dos condicionadores de ar "split-system" e as máquinas "self não se identificam com o texto da posição: "MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE". O Relatório Técnico ANT 68, de 30 de novembro de 2010 [⁵⁶] contém os subsídios técnicos para fundamentar esta conclusão, por exemplo:

"[...]"

"Avançando na classificação almejada, recorro à Nota 2.b da Seção XVI da NCM, assim redigida:

“2. Ressalvadas as disposições da Nota I da presente Seção [⁵⁷] e da Nota I dos Capítulos 84 e 85 [⁵⁸], 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 [^{5<i>i}] artefatos [^{t,ii}] compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.85, 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 artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;”

“Ora, é fato que tanto as unidades evaporadoras dos condicionadores de ar "split-system" quanto as máquinas "self" são artefatos exclusiva ou principalmente destinados para compor máquinas e aparelhos de ar-condicionado alcançados pelo texto da posição NCM 84.15-MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE”.

“Por conseguinte, a Nota 2.b da Seção XVI da NCM determina o enquadramento das unidades evaporadoras dos condicionadores de ar "split-system" e das máquinas "self" na posição NCM 84.15, com quatro subposições de primeiro nível, na vigência da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) aprovada pelo Decreto 3.777, de 23 de março de 2001 [⁶¹].

“[...]

“Das quatro subposições de primeiro nível, três são sumariamente descartadas, pois os artefatos ora sob exame devem acompanhar a classificação das máquinas com as quais se identificam como exclusiva ou principalmente destinados (Nota 2.b da Seção XVI da NCM) e essas máquinas não têm corpo único (8415.1), não são utilizadas em veículos automóveis (8415.2), nem são partes de outras máquinas (8415.9). Resta a subposição residual de primeiro nível 8415.8, desdobrada em três subposições de segundo nível.

“Das três subposições de segundo nível, considero uma delas inadequada para as máquinas de ar-condicionado com as quais se identificam como exclusiva ou principalmente destinadas as unidades evaporadoras dos "split-system" e as máquinas "self": 8415.83 -- Sem dispositivo de refrigeração.

“A classificação que se busca está restrita a duas subposições de segundo nível: 8415.81 e 8415.82, cada uma delas desdobrada em dois itens: o primeiro deles, para máquinas "com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora"; o residual, para os demais casos.

“[...]

“Amparado na denúncia fiscal [] e no Relatório Técnico do Instituto Nacional de Tecnologia [^{6j}], concluo que a ora recorrente, dentre outras atividades, produz e/ou comercializa artefatos que compõem máquinas e aparelhos de ar-condicionado. Também é certo que pelo menos parte dessas máquinas é equipada com válvula de inversão do ciclo térmico (bombas de calor reversíveis), mas essa é uma informação demasiadamente vaga: não há, no lançamento do crédito tributário, separação dos produtos equipados com e sem válvula de inversão do ciclo térmico.

“Também não consta da denúncia fiscal, por exemplo, se a capacidade dessas máquinas é inferior, igual ou superior a 30.000 frigorias/hora, dado fundamental para a correta classificação desse tipo de mercadorias.

“Em princípio, na vigência da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) aprovada pelo Decreto 3.777, de 23 de março de 2001 [⁶⁴]. dos códigos NCM adotados pela Fazenda Nacional no lançamento do crédito tributário tomo quatro deles como corretos: 8415.81.10, 8415.81.90, 8415.82.10 e 8415.82.90, porque somente dependem da existência ou não de válvula de inversão do ciclo térmico e da capacidade de refrigeração de cada uma das máquinas cujo conjunto é composto ora pelas unidades evaporadoras ("split-system"), ora pelas máquinas "self, temas não litigiosos.

“Entretanto, perante o ordenamento jurídico então vigente, um dos códigos NCM utilizados pela Fazenda Nacional para a classificação de unidades evaporadoras dos "split-system" está incorreto: 8415.10.10 [⁶⁵], porque específico para máquinas em "corpo único" e, por força da Nota 2.b da Seção XVI da NCM, as unidades evaporadoras dos condicionadores de ar "split-system" devem ser esquadradas na classificação correspondente às máquinas com as quais se identificam como exclusiva ou principalmente destinadas, com as quais formam um conjunto com três unidades interligadas (unidade evaporadora, elementos de expansão e unidade condensadora), vale dizer, sistema com elementos separados.

“Esse código incorreto, por sua vez, contamina toda a parcela do lançamento associado à discutida classificação de mercadorias, pois não há, nos autos deste processo administrativo, detalhamento suficiente para permitir a exclusão da exigência de parcela correspondente ao código NCM 8415.10.10. Nos demonstrativos de débitos apurados do IPI, parte integrante do auto de infração, por exemplo, sequer são indicados os códigos NCM das mercadorias [⁶⁶], apenas genericamente mencionados no relatório de verificação fiscal [⁶⁷]: o cálculo do crédito tributário lançado foi levado a efeito de forma globalizada, sem individualização dos códigos NCM que a Fazenda Nacional apontou como corretos.

“Ademais, a denúncia fiscal e o julgamento de primeira instância, fazem remissão à Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) aprovada pelo Decreto 2.092, de 1996, à época dos fatos já revogada pelo Decreto 3.777, de 23 de março de 2001, que aprovou a TIPI vigente entre 1º de abril de 2001 e 31 de dezembro de 2001 [⁶⁸].”

Entretanto, tal questão não diz respeito ao caso dos autos, que trata de períodos posteriores sob vigência de outra Tipi, além de ter sido objeto de embargos declaratórios contestando a conclusão.

Mas a fundamentação demonstra que a classificação correta foi a adotada pelo Fisco.

Em relação à correção monetária do saldo credor de IPI, a argumentação da Interessada é de que, “uma vez julgado improcedente o lançamento efetuado no presente auto de infração, restará regularizado o conta corrente da Impugnante”, o que não ocorreu.

A Fiscalização concluiu o seguinte:

“Todavia, após a devida reconstituição da escrita fiscal em função desta fiscalização, verifica-se que, devido aos lançamentos de ofício efetuados, tanto a título de classificação fiscal erroneamente aplicada quanto a título de glosa de créditos básicos, os saldos credores de IPI da fiscalizada, nos períodos de apuração analisados sofreram alterações.”

Nesse contexto, o procedimento adotado foi correto, pois, com a redução do saldo credor, a correção monetária sofrerá redução também.

A Interessada acrescentou que a diferença de imposto deveria ser recolhida apenas com juros de mora, “não havendo que se falar na incidência de qualquer penalidade, eis que não houve descumprimento da legislação tributária”.

Ao contrário do alegado, houve, sim, descumprimento da legislação, caso contrário não seria preciso haver auto de infração, como é elementar.

Não há, igualmente, irregularidade na reconstituição da escrita fiscal, que é procedimento decorrente da própria atuação.

Entretanto, a apresentação de impugnação de lançamento no outro processo suspende não só a exigibilidade do crédito tributário lá lançado, mas, também, os demais efeitos da atuação sobre o saldo de créditos.

Ressalte-se o que foi decidido no processo mencionado sobre a mesma matéria:

“Dito isso, lembro que foi regularmente impugnado o estorno do crédito-prêmio no valor de R\$ 22.693.369,05, determinado nos autos do processo administrativo 11080.013226/2001-33. Como consequência desse fato, a definitiva implementação do estorno do crédito-prêmio depende do resultado final do julgamento daquele litígio.

“Por conseguinte, a execução administrativa de eventual crédito tributário exigível diante do julgamento do recurso voluntário ora submetido a este colegiado resta subordinada ao julgamento irrecorrível na via administrativa do estorno, no livro registro de apuração do IPI, do saldo credor no valor de R\$ 22.693.369,05, relativo ao terceiro decêndio de abril de 2001, e respectivos ajustes dos períodos de apuração subsequentes.”

Como o referido processo ainda não foi julgado definitivamente, não se podem aplicar ao presente caso, incondicionalmente, os efeitos da reconstituição da escrita fiscal.

Portanto, deve-se subordinar a execução administrativa deste acórdão, nessa parte, à conclusão do julgamento administrativo do estorno naquele processo.

Quanto à exclusão das multas, juros de mora e atualização monetária, caso mantido o lançamento, por força do disposto no artigo 110 do CTN, não é o caso dos autos, pois a classificação adotada pela Interessada não de deveu a qualquer das hipóteses previstas no referido artigo.

Para efeito do presente recurso, ainda cabem as seguintes considerações.

Primeiramente, em relação à classificação fiscal dos aparelhos “multisplits”, “air handler” e “self contained”, aplicam-se cumulativamente os fundamentos acima expostos em relação à venda conjunta e à classificação de equipamentos de ar condicionado.

No tocante às vendas de alíquota zero, cabe razão à Interessada, uma vez que a Fiscalização não fundamentou devidamente a desconsideração das operações. Nesse contexto, caberia à Fiscalização ter apontado cada caso especificamente no termo de verificação e não apenas afirmar que houve comprovação parcial.

Da mesma forma, em relação à transferência de créditos, a Interessada apresentou cópia de nota fiscal que demonstrou suas alegações em relação ao erro de cálculo, mas a DRJ afastou a prova, alegando que a modalidade de operação não permitiria o crédito.

Processo nº 11065.000667/2010-54
Acórdão n.º **3302-002.116**

S3-C3T2
Fl. 710

Tratou-se, portanto, de inovação da fundamentação do auto de infração, devendo-se ser excluída a matéria da autuação.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para afastar a autuação em relação às operações de alíquota zero e às transferências de créditos, para excluir a majoração da multa em relação às saídas dos produtos especificados no voto e por subordinar a execução administrativa deste acórdão, na parte relativa à falta de reconstituição da escrita fiscal ordenada no processo n. 11065.002749/2007-38, à conclusão do julgamento administrativo do estorno naquele processo.

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO