



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

Processo nº 11065.001377/2010-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.145 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Recorrente Springer Carrier Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 30/06/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. Se após a reconstituição da escrita fiscal no RAIPI, houver créditos validados pelo Fisco para compensar parte do saldo devedor, então houve pagamento parcial, apto a atrair a aplicação do art. 150, §4º, do CTN. Logo, conta-se o prazo decadencial de cinco anos a partir do fato gerador do tributo.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS. AR CONDICIONADO. 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, classificam-se na posição 8415 da TIPI, com alíquota de 20% para o IPI, classificando-se na mesma posição outras máquinas que, por combinação com as primeiras, complementam-nas no condicionamento de ar, o que justifica o lançamento de ofício das diferenças apuradas pela fiscalização, com o acréscimo de multa e juros.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, que entenderam pela nulidade do lançamento na parte em que a fiscalização deixou de efetuar a classificação com os oito dígitos; e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a decadência em relação a fatos geradores ocorridos entre 1º e 15 de junho de 2005 e para retirar o agravamento da multa de ofício.

José Henrique Mauri - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado por insuficiência de IPI, em razão de erro de classificação fiscal de produtos fabricados pela Recorrente, bem como a utilização de créditos indevidos do mencionado imposto.

A exação fiscal foi formalizada no Auto de Infração de e-fls. 2666- 2697, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 14.702.870,84, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, por falta de lançamento, em alguns casos majorada para 112,5%, multa essa exigida inclusive nos períodos de apuração em que houve cobertura de créditos, somando as citadas parcelas, na data da autuação R\$ 50.684.523,18. O sujeito passivo também foi intimado, pelo referido Auto de Infração, a estornar na escrita fiscal créditos no valor de R\$ 28.133.890,51.

A empresa tem por objeto social a industrialização, comércio, aluguel, importação e exportação de equipamentos para refrigeração e afins, além de atividades correlatas.

A motivação do lançamento está explicitada no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 2698-2735, do qual extrai-se o seguinte: todos os produtos a Recorrente deveria classificar no código 8415 da TIPI (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). Isso porque, segundo a NESH, 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 contêm, às 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.*

(..)

Entende a fiscalização que:

Em resumo, 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 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 será, obrigatoriamente, classificado na posição 8415. E, como referido acima, quando máquinas de espécies diferentes desempenham conjuntamente as funções de ar condicionado, também serão classificadas na posição 8415, ainda que, individualmente, não apresentem os atributos exigidos para esse enquadramento.

Outro ponto importante a ser destacado é que esses equipamentos podem ser alimentados por fluido resfriado produzido em outro equipamento (uma unidade condensadora de split ou um chiller, por exemplo) e não perderão a condição necessária à classificação na posição 8415, haja vista que continuarão tendo um ventilador a motor e um trocador de calor (serpentina ou outro elemento de arrefecimento) que, ao permitir a circulação do fluido frio, modificará a temperatura ambiental e, por condensação, a umidade do ar. Nesses casos, como já referido no parágrafo anterior, a unidade condensadora ou o chiller, ao desempenharem conjuntamente com outro dispositivo as funções de ar condicionado, também deverão ser classificados na posição 8415 (ainda que isoladamente, eventualmente possam não preencher todos os requisitos necessários a essa classificação).

Por sua vez, o contribuinte defende a classificação fiscal por ele adotada, com o argumento de que seus equipamentos não possuem um dispositivo específico para alterar a umidade, circunstância que, para a fiscalização, é irrelevante, em face do teor das NESH, segundo as quais a posição 8415 abrange também os aparelhos desprovidos de dispositivo que permita regular separadamente temperatura e umidade do ar e que a modifique por condensação.

A fiscalização apontou, no relatório fiscal, as irregularidades relativas à Classificação de Mercadorias, bem sintetizadas pela decisão de piso:

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, porém tributadas a menor, 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%. No período fiscalizado, as unidades condensadoras foram classificadas pelo contribuinte fundamentalmente no código 8418.60.10, com alíquota do IPI de 2%, até 15 de junho de 2005, e com alíquota zero, a partir dessa data. 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 informa que efetuou diligências, para apurar a ocorrência de "vendas casadas", destacando-se a que foi realizada no cliente VG Brasil Atividades Hoteleiras Ltda., inscrito no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) sob n.º 05.467.077/0001-90, conforme documentos das fls. 244 a 287 (vol. 2), que apresentou proposta ao autuado, para aquisição de quinhentos " *splits*", em que está consignada a venda de aparelhos de ar condicionado, para instalação em hotel localizado em Camaçari/BA, sendo que o próprio autuado inspecionou o local de instalação dos equipamentos. 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 48% das vendas das unidades condensadoras ocorreram nas referidas condições. Embora as demais vendas das unidades condensadoras possam também ter sido "casadas", a fiscalização considerou impossível o rastreamento das operações, visto que tais vendas foram efetuadas em datas diversas e com base em documentos distintos.

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 também verificou que, no período sob exame neste processo, o contribuinte passou a acatar de forma ampla a orientação emanada da Solução de 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 a alíquota incorreta, sendo que, na maior parte desses casos, não houve lançamento do IPI nas notas fiscais. 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.

Equipamentos 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 um trocador de calor, que pode ser com condensação à água (código 40BR) ou com condensação a ar remota (código 40BZ), caso em que é efetuada por um terceiro módulo condensador (códigos 9 A B 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. Foram realizadas diligências em clientes do autuado, conforme documentos das fls. 388 a 399 (vol. 2) e 402 a 449 (vol. 3), tendo sido apurado que a função do equipamento adquirido era a de condicionador de ar para lojas, escritórios ou centros de processamento de dados, para controle da temperatura ambiental, com interferência na umidade do ambiente, por condensação, sendo removida por dreno a água condensada. A fiscalização analisou as notas fiscais de saída e constatou que 62% 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, dependendo da existência de ciclo reverso e da 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, na maior parte dos casos sem lançamento do IPI nas notas fiscais.

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 expostos 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*. Foi realizada diligência, conforme documentos das fls. 637 a 682 (vol. 4), tendo sido apurado que o interessado teve acesso ao projeto para instalação do equipamento *Fan Coil* na sede da Associação dos Funcionários Públicos do Estado de São Paulo, equipamento esse adquirido pelo cliente Citycon Engenharia e Construções Ltda. para condicionamento de ar. No período objeto da fiscalização, tais aparelhos foram classificados indevidamente pelo interessado no código 8419.50.21 da TIPI, com alíquota de 2% até 15 de junho de 2005 e com alíquota zero após essa data. A classificação correta para os *Fan Coil* é nos códigos 8415.81.10, 8415.81.90, 8415.82.10 ou 8415.82.90, 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 V e VI [fls. 1243 a 1252 (vol. 7)] do Relatório da Ação Fiscal das fls. 1045 a 1082 (vol. 6).

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, independentemente da alimentação com fluido frio produzido em outro equipamento (um *chiller*, por exemplo). 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 71% 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 ventilador e demais acessórios, na maior parte dos casos sem lançamento do IPI nas notas fiscais. A fiscalização cita diligência efetuada na Telesp - Telecomunicações de São Paulo S/A, situação em que o interessado participou de licitação para fornecimento de sistemas de ar condicionado, para obras da referida empresa. Embora as demais vendas dos referidos produtos possam também ter sido "casadas", a fiscalização considerou impossível o rastreamento das operações, visto que tais vendas foram efetuadas em datas diversas e com base em documentos distintos.

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 42% 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 condicionado, 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 as demais vendas das unidades isoladas possam também ter sido casadas, a fiscalização considerou impossível o rastreamento das operações, visto que efetuadas em datas diversas e com base em documentos diversos.

Equipamentos *Chiller*

O contribuinte ainda produz equipamentos denominados *Chiller*, também conhecidos como resfriadores de líquidos ou centrais de água gelada, para diversas aplicações industriais ou comerciais, tendo a fiscalização analisado as situações em que os *Chillers* são utilizados para fins de condicionamento de ar. Nesses casos, é utilizada a água resfriada como fluido refrigerante intermediário, levada para unidades condicionadoras de ar, como é o caso dos *Fan Coil* e *Air Handler* citados no Relatório da Ação Fiscal das fls. 1045 a 1082 (vol. 6), situação em que o *Chiller* desempenha função análoga à da unidade condensadora dos aparelhos de ar condicionado do tipo *split-system*: fornecer o fluido frio à unidade evaporadora, para que essa última efetue a troca de calor com o ambiente, refrigerando-o, sendo que o *Fan Coil* e o *Air Handler* desempenham função análoga à função evaporadora do *split*. Conforme ressaltado anteriormente, o *Fan Coil*, o *Air Handler* e a unidade evaporadora do *split* possuem as características intrínsecas dos condicionadores de ar, independentemente de necessitarem de outro equipamento que os alimente com o fluido frio, devendo, portanto, ser classificados na posição 8415 da TIPI, inclusive nos casos de vendas isoladas. Os *Chiller*, em situação análoga a das unidades condensadoras, ao serem objeto de venda conjunta, que caracterize de forma evidente estar sendo procedida a saída de um sistema de

condicionamento de ar, e não de um *Chiller* isoladamente, por força das já referidas Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI, obrigatoriamente deveriam ter sido classificados na posição 8415. Assim, no curso das circularizações efetuadas, a fiscalização constatou três situações em que ficou caracterizada a saída de um sistema de ar condicionado integrado por *Chiller* e *Fan Coil* ou *Air Handler* (de fato, o *Air Handler* caracteriza-se também como um *Fan Coil*). A fiscalização cita, além dos casos das empresas Citycon e Telesp, antes mencionados, o caso do cliente Educadora ASC Ltda., CNPJ (34.207.923/0001-70, que adquiriu um sistema de ar condicionado, constituído por três unidades resfriadoras de água (*Chiller*), e os correspondentes condicionadores de ar *Fan Coil*, operação em que o cliente pagou R\$ 2.000,00 para custear gastos de transporte, estadia e alimentação de técnicos do interessado, conforme documentos das fls. 661 a 672 (vol. 4). Assim, entendeu a fiscalização que a classificação correta para o conjunto de equipamentos é a própria dos aparelhos de ar condicionado, 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: 8418.61.10 e 8418.61.90.

Ademais, quanto aos créditos indevidos, saldo inicial de créditos de IPI e correção monetária de créditos de IPI:

Créditos indevidos

Sob outra perspectiva, a fiscalização apurou que o interessado escriturou em abril e dezembro de 2006, a título de "Outros créditos de IPI", respectivamente, R\$ 1.619.253,42 e R\$ 382.510,81, sendo que o interessado informou que o valor escriturado em abril de 2006 se refere a créditos do IPI na importação, cujos valores não haviam sido considerados na apuração dos respectivos meses, por falhas em procedimento interno, tendo apresentado duas relações de notas fiscais de entrada, que totalizam o valor do crédito considerado. Em uma das relações, nas fls. 974 a 985 (vol. 5), estão informadas as notas fiscais de entrada de importação, em relação às quais o IPI foi informado apenas parcialmente na data do ingresso dos insumos. Nesse caso, o contribuinte informou em "Outros créditos" apenas a diferença. Já na outra relação, nas fls. 986 a 993 (vol. 5), estão as notas em que a totalidade do IPI foi equivocadamente desconsiderada na apuração do mês de ingresso dos bens. Nesses casos, a totalidade do IPI de cada nota está incluída em "Outros créditos". Confrontando as duas relações, o autor do procedimento fiscal verificou que a Nota Fiscal na 42412, emitida em 19 de dezembro de 2005, com IPI no valor de R\$ 20.384,86, foi considerada nas duas somas, segundo se verifica nas fls. 983 e 993 (vol. 5). Considerando que parcela do IPI dessa nota já havia sido apropriada na época da emissão do documento, é indevida a apropriação indicada na listagem anexada nas fls. 986 a 993 (vol. 5). Assim, foi objeto de glosa o montante de R\$ 20.384,86, que integrou o total de R\$ 1.619.253,42, registrado a título de "Outros créditos" em abril de 2006.

De outra parte, para justificar o valor de R\$ 382.510,81, creditado em dezembro de 2006, o contribuinte relacionou algumas notas fiscais de aquisição de mercadorias do próprio período, na fl. 994 (vol. 5), que, em vez de serem registradas nas linhas discriminadas por Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), foram indicadas no campo "Outros créditos". Todavia, analisando a Nota

Fiscal nº 1067, emitida por Vitality Comércio Exterior Ltda., a fiscalização verificou, segundo consta nas fls. 995 e 996 (vol. 5) que o destinatário é a filial 39 de Springer Carrier Ltda., localizada em São Paulo, e não o estabelecimento matriz, interessado neste processo e que se apropriou do crédito em tela.

Assim, foi objeto de glosa o valor de R\$ 18.969,36, referente ao IPI lançado na referida nota fiscal, que integrou o total de R\$ 382.510,81, registrado a título de "Outros créditos" em dezembro de 2006.

Saldo inicial de créditos do IPI

Em razão do lançamento de ofício objeto do Processo nº 11065.000667/2010-54, foi apurado novo saldo credor do IPI, em 31 de maio de 2005, no valor de R\$ 12.006.655,68, segundo consta na fl. 293 (vol. 2).

À vista disso, como primeira medida no sentido de apurar os corretos saldos da escrita fiscal no livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) do estabelecimento, neste processo a fiscalização efetuou a reconstituição da escrita fiscal, a partir do novo saldo credor inicial, antes mencionado. Após esse ajuste, prosseguiu-se com o lançamento dos valores apurados em decorrência das divergências na classificação fiscal adotada pelo estabelecimento, e das glosas de créditos indevidos, apontados anteriormente.

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 RAIPI, no período objeto da auditoria. Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 07, das fls. 156 a 166 (vol. 1), o contribuinte apresentou documentos c/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 e do estorno do saldo inicial referido anteriormente, 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. No Anexo XIII [fls. 1305 a 1308 (vol. 7)] do Relatório da Ação Fiscal das fls. 1045 a 1082 (vol. 6), 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 dos outros créditos indevidos 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 H do referido Anexo XIII, conforme consta nas Tabelas 7, 8 e 9, nas fls. 1080 e 1081 (vol. 6).

À vista de tudo isso, o Relatório da Ação Fiscal das fls. 1045 a 1082 (vol. 6) encerra, acrescentando que os créditos do IPI existentes na escrita fiscal do estabelecimento, no montante de R\$ 28.133.890,51 foram integralmente utilizados na reconstituição da escrita, para a dedução prioritária dos débitos do IPI apurados de ofício na autuação em comento, conforme consta no Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal das fls. 1043 e 1044 (vol. 6).

As infrações foram enquadradas nos seguintes dispositivos:

a) arts. 15, 16, 17, 24, II, 34, II 122, 123, I, "b", e II, "c", 127, 130, 131, II, 199, 200, IV, e 202 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;

b) 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 dos créditos básicos indevidos;

c) 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 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, sujeitando ainda o interessado a juros de mora, previstos no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

A Solução de Consulta da Recorrente, Decisão/SRRF 10ª RF/Diana nº 12, de 1998, tem o seguinte teor:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código TIPI	Ementa: Mercadoria
8415.10.10	Aparelhos de ar-condicionado contendo ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade: - dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando corpo único, com capacidade máxima de 6.075' frigorias/hora (30.000Btu/h), tipo HiWall, modelos 42RCA, 42RQA, 42DXA, 42DQA, 42DXB e 42DQB
8415.82.10	- dos tipos utilizados nos tetos das construções (tipo Console-Underceiling, modelos 42FMG, 42FMGH, 42MAA090226FR e 42MAA090446FR e 42MAB) ou sobre o forro (tipo Built-In, modelos 42PEA, 42PGA, FB4ANF e 40MSA), com capacidade máxima de 22.785 frigorias/hora (90.000Btu/h)
8415.82.90	- dos tipos utilizados nos tetos das construções, com capacidade de 30.380 frigorias/hora (120.000Btu/h), tipo Console-Underceiling, modelos 42MAA120226FR e 42MAA120446FR
Dispositivos Legais: RGI 1ª (texto da posição 8415) e 6ª (textos das subposições 8415.10 e 8415.82), e RGC-1 (textos dos itens 8415.10.10, 8415.82.10 e 8415.82.90), da TIPI aprovada pelo Decreto nº 2.092/96	

Os argumentos da empresa, em impugnação, foram bem sintetizados pela DRJ:

(...) preliminarmente, que se operou a decadência sobre todos os lançamentos e glosas de créditos realizados pelo Auto de Infração impugnando, relativos a fatos geradores e escrituração ocorridos antes de 15 de junho de 2005.

Na sequência, a defesa alega que são nulos os lançamentos realizados a título de erro de classificação fiscal dos equipamentos Self Contained, sistemas Air Handler 39CM, sistemas Multisplit e equipamentos Chiller, 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/horas. 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 11080.014982/200856.

A título de mérito, o impugnante alega que a TIPI possui previsão específica para a 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 disto, 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 de 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 da TIPI, citando o Parecer Técnico nº 7.283/98, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas, tendo adotado o referido código exclusivamente por força da Decisão SRFF/10ª RF/Diana nº 12, de 12 de fevereiro de 1998, no Processo nº 13002.000205/9787.

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. A fiscalização, segundo a defesa, entende que a classificação nos códigos próprios das unidades só seria possível quando as mesmas fossem “comercializadas isoladamente”. Alega que “comercializado” não se confunde com “apresentação”.

O impugnante afirma que nos Processos nºs 11080.013226/200133, 11065.004409/200407, 11065.003605/200618 e 11065.002749/200738, a fiscalização exige a classificação fiscal 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 classifica 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 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 formação de um equipamento do gênero vão além de uma unidade evaporadora e uma unidade condensadora (ou um Fan Coil e um Chiller, ou um módulo ventilador, um módulo trocador de calor e um módulo compressor), 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. 146 a 155 (vol. 1), sobre a classificação fiscal das unidades evaporadoras, 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 os 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.

Segue a defesa, dizendo que apesar de algumas notas fiscais analisadas pela fiscalização descreverem a venda de unidades evaporadoras, na verdade todas as notas fiscais em questão dizem respeito a vendas de aparelhos Fan Coil, de tal forma que toda a comercialização de unidades evaporadoras questionada no Auto de Infração impugnado representa, na verdade, a comercialização de equipamentos Fan Coil, porque, em primeiro lugar, não são mais vendidas as unidades evaporadoras com base na posição 8418 da TIPI, em face das autuações anteriores e da Decisão SRRF/10ª RF/Diana nº 12, de 12 de fevereiro de 1998, no Processo 13002.000205/9787.

Em segundo lugar, o equívoco pode ser constatado pela análise do código do produto constante das notas fiscais, código esse que se refere a Fan Coil, e não a unidade evaporadora. Em terceiro lugar, os dois aparelhos são constituídos por um trocador de calor do tipo tubo aleta (serpentina) e por um ventilador, sendo que no evaporador circula um líquido refrigerante, que evapora no interior da serpentina, ao passo que, no Fan Coil, circula água, sem evaporar. Diz o interessado que as notas fiscais relacionadas nos Anexos III e IV [fls. 1238 a 1242 (vol. 7)], em que constam unidades evaporadoras, contêm invariavelmente códigos de aparelhos Fan Coil, do que se conclui que não se pode falar em erro de classificação fiscal para unidades evaporadoras, ficando prejudicada a majoração da multa de ofício, nesses casos, para 112,5%.

A propósito dos aparelhos Fan Coil, o impugnante discorda da classificação adotada pelo autor do procedimento fiscal, sobretudo pelo motivo anteriormente exposto nas defesas do que os referidos aparelhos, por si sós, não têm a capacidade de modificar a temperatura e a umidade do ar, servindo exclusivamente para trocas de calor, podendo gerar vento.

No tocante aos equipamentos Self Contained e aos sistemas Air Handler, a defesa discorda que executem funções típicas de ar condicionado, porquanto os referidos equipamentos são constituídos de módulos “ventilação” e “trocador de calor”, os quais não têm a capacidade, por si sós, de alterar a temperatura e a umidade do ar, o que é conseguido com o acréscimo de um equipamento do tipo Chiller ou semelhante.

Quanto aos sistemas Multisplit, a defesa consigna que, ao tratar desses equipamentos, a fiscalização reconhece que um “trocador de calor” conjugado com um “ventilador” não é capaz de funcionar como um equipamento condicionador de ar, de modo a alterar a temperatura e a umidade do ar, sem a presença de outro equipamento, como por exemplo, uma unidade condensadora, um Chiller ou similares.

Com respeito aos equipamentos Chiller, a defesa repete que um “trocador de calor” conjugado com um “ventilador” não é capaz de funcionar como um equipamento condicionador de ar, sem a presença de outro elemento, no caso, um Chiller. Se assim fosse, um radiador de automóvel ou uma geladeira poderiam ser classificados na posição 8415 da TIPI. Também discorda da imputação de “vendas casadas”, quanto aos aparelhos em comento.

“Mudando de tópico, o interessado reconhece que são procedentes as glosas de créditos nos meses de abril e dezembro de 2006, a título de Outros créditos de IPI”, nos valores de R\$ 20.384,86 e R\$ 18.969,36, créditos cujo estorno dispõe-se a fazer.

Segue a defesa, dizendo que, por força dos argumentos anteriormente 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 11065.000667/201054, em tramitação, seja por força da decadência anteriormente referida, sejam por força das razões de mérito apresentadas.

Sobre 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 de apuração de débitos do IPI, débitos que não se sustentam, pelas razões antes expostas na defesa, motivo pelo qual a glosa da correção também não 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 citado artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do 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 incida e qualifica assistente técnico e elabora quesitos.

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

Analizada a impugnação, a 3ª Turma da DRJ/POA julgou-a improcedente, mantendo a exigência do crédito tributário, conforme acórdão nº 1029.730, assim ementado:

ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA.

Sem que tenha ocorrido pagamento antecipado do IPI, nos termos da legislação desse imposto, a contagem do prazo decadencial de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário ocorre do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

É descabida a alegação de nulidade da autuação, fundada em suposta preterição do direito de defesa, não verificada no caso concreto, por terem sido as infrações descritas e enquadradas com clareza, infrações que foram perfeitamente compreendidas e amplamente contestadas pelo sujeito passivo.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS.

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, classificam-se

na posição 8415 da TIPI, com alíquota de 20% para o IPI, classificando-se na mesma posição outras máquinas que, por combinação com as primeiras, complementam-nas no condicionamento de ar, o que justifica o lançamento de ofício das diferenças apuradas pela fiscalização, com o acréscimo de multa e juros.

MULTA DE OFÍCIO. MAJORAÇÃO.

É cabível a majoração da multa de ofício de 75% para 112,5%, nos casos de inobservância de classificação fiscal que já foi objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo próprio infrator que, mesmo ciente dessa decisão, utilizou classificação imprópria.

RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL.

É legítima a reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento, por terem sido apurados débitos do IPI, que devem ser deduzidos dos créditos desse mesmo imposto.

CORREÇÃO MONETÁRIA DOS SALDOS CREDORES DO IPI RECONHECIDA POR DECISÃO JUDICIAL DEFINITIVA.

A correção monetária dos saldos credores do IPI incide sobre os novos saldos, decorrentes de reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento, legitimando a glosa dos valores excedentes.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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

O crédito tributário decorrente da glosa de aproveitamento de créditos indevidos, nos meses de competência de abril e dezembro de 2006, lançada no auto de infração sob o título de “Outros créditos de IPI”, foi acatado pela Recorrente, sendo incontroverso.

Cientificada dessa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário, cujos fundamentos foram compilados na decisão de e-fls. 3268-3288:

Em preliminar: **A)** a nulidade da decisão recorrida, sob a alegação de cerceamento do seu direito de defesa, pelo fato de a autoridade julgadora de primeira instância ter indeferido a realização da perícia solicitada; **B)** o reconhecimento da decadência do direito de a Fazenda Pública glosar e lançar a parte do crédito referente aos fatos geradores ocorridos depois de cinco anos, contados nos termos do CTN, art. 150, §4º, atingindo o período de 1º a 15 de junho de 2005; e, **C)** o reconhecimento da nulidade da autuação referente aos equipamentos *Self Contained*, sistemas *Air Handler 39 CM*, sistemas *Multisplit* por violação ao princípio da motivação, pelo fato de a fiscalização não ter indicado a classificação NCM completa que entendeu como correta para cada um destes equipamentos.

No mérito: **I)** a classificação fiscal adotada por ela está de conformidade com as especificações da TIPI; **II)** ao contrário do que constou do lançamento, a venda dos

equipamentos (elementos) produzidos e comercializados para um mesmo cliente, em um mesmo período, não caracteriza um aparelho de ar condicionado completo (NCM 8415 e sub posições) e sim produção e venda de equipamentos separados com classificação e alíquota diferentes do conjunto dos equipamentos; **III)** a TIPI prevê para aparelhos completos a classificação 8415.10.11 ou 8415.10.90, alíquota de 20,0%, e para equipamentos individuais que formam conjunto de sistemas de ar condicionado a classificação 8418.61.10 e 8419.50.90, alíquota de 5,0%; **IV)** a fiscalização classificou as vendas de equipamentos vendidos separadamente como vendas casadas e, conseqüentemente, vendas de sistemas de ar condicionado; **V)** esse entendimento é equivocado porque existe previsão legal na TIPI para classificação de equipamentos que compõem os sistemas de ar condicionado; **VI)** vendeu apenas equipamentos, componentes de sistemas de ar condicionado; **VII)** a simples conjugação dos equipamentos não é capaz de formar um sistema e/ ou aparelho completo; **VIII)** não realizou qualquer atividade de montagem de sistemas e/ ou aparelhos; **IX)** a TIPI estabelece alíquotas diferenciadas para aparelhos sistema e/ ou aparelho de ar condicionado e para os aparelhos que os compõem; **X)** nas posições NCM 8415 se enquadram os sistemas e aparelhos completos capazes de modificar simultaneamente a temperatura e a umidade do ar; **XI)** as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) excluem destas posições os equipamentos que compõem os sistemas e aparelhos de ar condicionado, quando comercializados individualmente; **XII)** as unidades condensadoras e evaporadoras, bem como os demais equipamentos, objetos do lançamento impugnado, são apenas elementos de sistema e de aparelho de ar condicionado e não podem ser classificados nestas posições; **XIII)** a Regra 1, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado dispõe que “*os títulos das seções, Capítulos e Subcapítulos têm valor apenas indicativo*”, e que “*para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção de Capítulo*”, o que implica na exclusão desta classificação dos “*elementos dos grupos de ar condicionado apresentados separadamente ou não concebidos para serem reunidos num único corpo*”, uma vez que, por si, não se caracterizam como condicionadores de ar porque não têm capacidade de modificar a temperatura e umidade do ar exigida pela posição 8415; a Regra 2, adotada pela Fiscalização, não se aplica ao presente caso, pois esta exige que os equipamentos, objetos da classificação, apresentem, no estado em que se encontram “*as características essenciais do artigo completo ou acabado, o que não ocorre com os equipamentos da recorrente*”; **XIV)** tem direito de optar pela tributação menos onerosa, conforme lhe garante a CF/1988, planejando sua produção e venda de equipamentos de sistema e aparelho de ar condicionado; por outro lado, não só tinha o direito de optar pela classificação fiscal adotada por ela, como tinha obrigação, no caso das unidades evaporadoras e condensadoras por força da resposta que obteve no processo de consulta nº 13003.000205/97-87 e, ainda, no disposto na solução de divergência Coana nº 20/2002 que determinaram as posições 8415.82.10 e 8418.69.90, respectivamente; **XV)** o parecer técnico emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia nos autos dos processos nº 11065.003605/200618 e 11065.004409/200407, embora tratem exclusivamente de unidades evaporadoras e dos aparelhos *Self*, concluiu que “*não basta a conjugação de uma unidade evaporadora e uma unidade condensadora para a formação de um aparelho de ar; faz-se necessário, no caso do aparelho tipo Split System, a conjugação de um terceiro elemento, no caso os chamados elementos de expansão*”; elementos de expansão são os tubos capilares e as válvulas que fazem a união entre as duas

unidades; assim, unidade evaporadora e unidade condensadora carecem de elementos de expansão para formação de um condicionador de ar; a união de um módulo de ventilação e um módulo de trocador de calor (aparelhos *Self Contained*, *Air Handler* e *Multisplit*) precisa dos elementos de expansão e de um módulo compressor (como o *Chiller*, por exemplo; já o *Fan Coil* também necessita ser conjugados com elementos de expansão e módulo compressor, e o *Chiller* carece de elementos de expansão, módulo de ventilação e módulo trocador de calor; **XVI**) a fiscalização violou o artigo 4º do RIPI/2002, porque a recorrente não exerce a atividade montagem e instalação dos equipamentos produzidos e vendidos por ela nem produz e vende elementos de expansão; assim, concluiu, mais uma vez, que não realizou a produção e venda de condicionadores de ar; **XVII**) em relação à classificação fiscal dos aparelhos Fan Coil, tudo que foi dito até agora serve a respeito da classificação fiscal destes aparelhos, todos os seus componentes são apresentados separadamente e suas classificações devem ser feitas de acordo com a função que exercem no estado em que se encontram e não pelo conjunto, ou seja, o aparelho completo que é composto por um ventilador e um trocador de calor cuja função é alterar o calor do ambiente; **XVIII**) as alterações realizadas por meio da IN/SRF nº 1.072/2010 confirmam as posições fiscais até então adotadas pela recorrente; esta instrução alterou a classificação fiscal dos produtos objeto do lançamento em discussão, estendendo aos elementos das máquinas de ar condicionado o mesmo tratamento tributário dado aos aparelhos de ar condicionado completos ao alterar a parte final das notas explicativas do capítulo referente aos condicionadores de ar (6415), afastando justamente a exclusão dos “*elementos dos grupos de ar condicionado apresentados separadamente que sejam ou não concebidos para serem reunidos num único corpo*” e fazendo constar que as unidades internas externas (elementos tratados no auto de infração), quando apresentadas separadamente, devem ser classificadas na sub posição 8415.90 referentes a partes; a referida instrução corrobora o entendimento adotado por ela recorrente de dar o mesmo tratamento previsto para os aparelhos de ar condicionado completo e para os seus elementos; **XIX**) a multa majorada é imprópria, tendo em vista que não mais comercializa unidades evaporadoras com base na posição 84.18 da TIPI que deixou de ser adotada após as autuações anteriormente sofridas e pela vinculação gerada no processo de consulta nº 13002.000205/9787 que classificou tais unidades na posição 8415 e, apesar de algumas notas fiscais analisadas pela fiscalização conterem alíquotas inferiores a 20,0% e descreverem a venda de **unidades evaporadoras**, na verdade, foram vendas de **aparelhos “Fan Coil”**, o que ocorreu foi erro na descrição da mercadoria que pode ser constatado pelos códigos dos produtos, conforme se verifica às fls. 34/39; **XX**) é improcedente a reconstituição da escrita fiscal, com base no lançamento, objeto do processo 11065.000667/201054, uma vez que foi ignorada a impugnação apresentada contra o referido lançamento, assim os valores lançados em virtude do estorno de créditos da escrita fiscal devem ser cancelados; **XXI**) também não procede a glosa dos valores escriturados a título de correção monetária dos saldos credores do IPI, eis que não houve equívoco na classificação fiscal e, consequentemente, os saldos credores existem e deve ser mantida a correção monetária; e, **XXII**) as multas, juros de mora e atualização monetária da base de cálculo do tributo são improcedentes por ferir o art. 100 do CTN, tendo em vista que o procedimento fiscal, adotado por ela recorrente e objeto do lançamento em discussão, esteve pautado na Solução de Consulta dada no proc. 13002.000205/9787 e na Solução de Divergência Coana nº 20/2002, e, ainda, de

acordo com as práticas da d. fiscalização nos processos 11080.013226/200133, 11065.004409/200404, 11065.003605/200618, 11065.002749/200738, 11065.005554/200821.

Ao final requereu a baixa dos autos à unidade de origem para realização da perícia requerida na fase recursal anterior.

A 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária converteu o julgamento em diligência, Resolução nº 3301000.163, para:

A recorrente, dentre as alegações de mérito, argumenta no recurso voluntário que as vendas dos elementos objeto da autuação não podem ser classificados como máquinas e aparelhos de ar condicionado, posição 84.15 da TIPI, por não possuírem os elementos necessários que atendam às condições exigidas das notas da posição 84.15, especificamente os elementos de expansão e o módulo compressor, conforme quadro abaixo transcrito da página 1.610 do processo (recurso voluntário):

	Elementos considerados pelo Fisco para caracterização da "venda-casada" de um ar condicionado	Elementos complementares necessários à formação de um condicionador de ar
<i>Split system</i>	Unidade Condensadora e Unidade Evaporadora	Elementos de expansão
<i>Self Contained</i>	Módulo de Ventilação e Módulo Trocador de Calor	Elementos de expansão e Módulo Compressor
<i>Fan Coil</i>	Trocador de Calor (com ventilador acoplado)	Elementos de expansão e Módulo Compressor
<i>Air Handler</i>	Módulo de Ventilação e Módulo Trocador de Calor	Elementos de expansão e Módulo Compressor
<i>Multisplit</i>	Módulo de Ventilação e Módulo Trocador de Calor	Elementos de expansão e Módulo Compressor
<i>Chiller</i>	Módulo Compressor	Elementos de expansão, Módulo de Ventilação e Módulo Trocador de Calor

Entretanto, o elemento módulo compressor não foi expressamente analisado nos pareceres e relatório acima, gerando dúvidas no colegiado a respeito de suas características técnicas, função exercida, local de instalação e demais aspectos.

Assim, faz-se necessária a conversão em diligência à repartição de origem para realização de perícia técnica a ser realizada pelo Instituto Nacional de Tecnologia – Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação – com ônus financeiro suportado pela recorrente, tendo como objeto o módulo compressor mencionado

no recurso voluntário, especificamente no quadro da página 1.610, acima transcrito, integrante dos sistemas Self Contained, Fan Coil, Air Handler e Multisplit.

Os quesitos abaixo formulados, juntamente com os adicionais formulados pelas partes, deverão ser encaminhados ao Instituto Nacional de Tecnologia para realização da perícia, a qual terá prazo de duração de 30 (trinta) dias, podendo ser prorrogado a pedido do referido instituto.

Quesitos formulados:

1. Qual a função do módulo compressor nas máquinas Self Contained, no Fan Coil, no Air Handler e no Multisplit?

Elaborar diagrama para cada sistema acima, indicando sua localização em relação às unidades e ao ambiente a ser refrigerado.

2. O módulo compressor contém um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade do ar?

3. O módulo compressor é concebido 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?

4. O módulo compressor contém alguns dos seguintes elementos:

a) 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?

b) 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)?

c) um outro elemento de arrefecimento e um dispositivo distinto para modificar a umidade do ar?

5. módulo compressor a que se refere a recorrente é o compressor incorporado às unidades condensadoras 38AB e 38MZ, como informado nas fichas técnicas das páginas 229 e 230 deste processo?

6. módulo compressor a que se refere a recorrente é o compressor incorporado às unidades condensadoras 38MS, 38 C e 38 HC, como informado nas fichas técnicas da página 243, 244 deste processo?

7. As máquinas Self de condensação à água contém o módulo compressor a que se refere a recorrente dentro do condensador (compressor Scroll referido na página 637 do processo e na página 1.629 Relatório Técnico INT nº 68/2010)?

Intimada, a Recorrente apresentou seus quesitos para a perícia técnica, nas e-fls. 3295-3301. A RFB também apresentou quesitos, nas e-fls. 3305-3312.

Elaborado o laudo, o Relatório Técnico nº 000.595/2015 foi juntado aos autos nas e-fls. 3327-3361.

A Fiscalização manifestou-se sobre o laudo nas e-fls. 3362-3413. E a empresa, com petição de e-fls. 3424-3449.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa

Alega que o indeferimento do pedido de realização de perícia torna a decisão recorrida nula, diante do manifesto cerceamento de defesa, ferindo os princípios da ampla defesa, contraditório e, ainda, do devido processo legal (art. 5, LIV e LV, da CF/88), eis que sua função jurisdicional não foi plenamente exercida. Assim sendo, ante a inegável controvérsia existente sobre os aspectos técnicos dos aparelhos objeto da fiscalização resta claro que a perícia requerida pela ora Recorrente não se enquadra no conceito de *prescindível*.

O Decreto nº 70.235/1972, dispõe que:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...);

IV- as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...).

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Entendeu a decisão recorrida que as características e funções dos produtos, objetos da autuação por erro de classificação fiscal, estavam claras com os elementos que já constavam nos autos. Logo, há que ser rejeitada essa preliminar.

Decadência

Aduz que, considerando que a intimação do auto se deu em 16 de junho de 2010, verifica-se que foram atingidos pela decadência todos os lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos entre 1 e 15 de junho de 2005.

A constituição do crédito tributário refere-se à exigibilidade do pagamento do saldo devedor do IPI, o qual foi apurado na reconstituição da escrita fiscal do RAIPI. A constituição do crédito tributário pelo lançamento deve se dar no prazo de 5 anos. Se da glosa dos créditos escriturados resultar a apuração de saldos devedores, estes serão passíveis de exigência mediante lançamento de ofício se relativos aos últimos cinco anos, contados pela regra do art. 150, § 4º do CTN ou do art. 173, I, do CTN.

O prazo decadencial para a constituição de crédito tributário foi tratada pelo STJ, no REsp nº 973.733/SC, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, no qual se pacificou que a constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos a pagamento lançamento por homologação rege-se pelo art.150, §4º, do CTN, quando ocorre pagamento antecipado, ainda que inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Inexistindo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo é o do art.173, I, do CTN, ou seu parágrafo único, se verificada a existência de medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento.

Entendo que assiste razão à Recorrente, uma vez que na reconstituição da sua escrita fiscal, há outros créditos validados pelo Fisco para compensar parte do saldo devedor, então houve pagamento parcial, apto a atrair a aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

Logo, entendo merecer reparos a decisão de piso, motivo pelo qual dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer a ocorrência da decadência lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos entre 1 e 15 de junho de 2005.

Da nulidade da autuação para os equipamentos Self Contained, sistemas Air Handler 39CM, sistemas Multisplit e Chiller - Violação ao Princípio da Motivação

Defende a Recorrente que a autoridade fiscal não foi capaz de apontar com a precisão necessária qual a correta classificação fiscal NCM para os referidos equipamentos, limitando-se a afirmar que os mesmos deveriam ser classificados na "posição 8415, mais

especificamente 8415.81 ou 8415.82 e subposições, dependendo da existência de ciclo reverso e da capacidade defrigorias/hora".

Assim, para a empresa *"em que pese as subposições da posição indicada pela d. fiscalização possuam a mesma alíquota (20%), a indicação precisa da classificação fiscal NCM na situação sob exame é condição indispensável não só para o exercício de defesa da Recorrente, como para garantir como a mesma deve agir caso venha a acatar a posição do Fisco. Como ficará a Recorrente caso alguma das alíquotas das subposições em questão vierem a ser alteradas no futuro? Ela continuará sem saber qual o entendimento da d. fiscalização quanto à classificação fiscal dos aparelhos em questão, uma vez que o auto de infração impugnado não atendeu à necessidade de motivação!"*

Por isso, entende ser nulo o auto de infração decorrente de suposto equívoco de classificação fiscal, por deixar de indicar com precisão a posição, a subposição e o subitem que entende corretos.

Entendo que não há nulidade, pois a alíquota de cálculo do imposto é estabelecida de acordo com a posição e não com a classe. A autuação reclassificou todos os produtos fabricados e comercializados pela Recorrente foram classificados na posição 8415, com alíquota de 20,0%.

MÉRITO

A Recorrente alega que inexistente qualquer irregularidade no procedimento por ela adotado, ao comercializar os *elementos* separadamente, situação que encontra fundamento expresso no ordenamento jurídico que regula a matéria em questão.

São seus argumentos:

Com efeito, ao tratar das máquinas e aparelhos de ar-condicionado, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) estipula alíquotas (i) para a industrialização de aparelhos de ar condicionado completos (formado por um corpo único ou um sistema com elementos separados) ou (ii) para a industrialização dos elementos (partes) que integram os aparelhos de ar-condicionado, quer sejam eles concebidos ou não para serem reunidos num único corpo.

Ainda, é importante observar que a TIPI prevê, para cada uma das situações acima descritas, alíquotas diferentes, conforme se verifica pelas alíquotas estabelecidas para os aparelhos de ar condicionado completos (por exemplo, posições 8415.10.11 ou 8415.10.90, com alíquota de 20% no período fiscalizado), bem como pelas alíquotas estabelecidas para os elementos que integram os aparelhos de ar-condicionado (por exemplo, posições 8418.61.10 e 8419.50.90, com alíquota de 5% no período fiscalizado).

Portanto, verificam-se precipitadas e incorretas as conclusões do auto de infração e da r. decisão recorrida no sentido de que a

Recorrente estaria realizando a "venda-casada" de aparelhos de ar condicionado completos, isso porque: (i) existe previsão específica da TIPI para a industrialização de elementos das máquinas de ar condicionado; (ii) a Recorrente vendeu apenas elementos que poderão compor a formação de um condicionador de ar e não vendeu nenhum condicionador de ar; (iii) não há que se falar em "vendas casadas", uma vez que não cabe à Recorrente decidir a destinação dos aparelhos comercializados; (iv) a simples conjugação dos elementos objeto do auto de infração não é capaz de formar um condicionador de ar (faltaria um terceiro ou quarto elemento); (v) é indevido classificar os elementos que integram os aparelhos de ar condicionado como aparelhos de ar condicionado completos; e (vi) a Recorrente não realiza qualquer atividade de industrialização para montagem do condicionador de ar, mediante conjugação dos elementos objeto do presente auto de infração.

Diante disso, reitera que, sendo as unidades condensadoras e evaporadoras e demais aparelhos objeto do auto de infração impugnado apenas *elementos* do sistema de ar condicionado não podem ser classificados na posição 84.15 da TIPI, conforme se verifica pela parte final das notas explicativas desta classificação:

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 partir disso, conclui que os equipamentos objeto do auto de infração não se caracterizam, por si só, como condicionadores de ar, eis que não possuem a capacidade de modificar a temperatura e umidade do ar exigida pela posição 8415.

Ademais, sustenta que lhe é assegurado optar e adequar o seu processo industrial de acordo com a forma que lhe for mais favorável sob vários aspectos, tanto de mercado, como, inclusive, do ponto de vista fiscal, sendo o planejamento tributário um direito do contribuinte. São suas palavras: “*Ou seja, se a Recorrente tem a opção (leia-se: direito) de industrializar apenas os elementos dos aparelhos de ar condicionado e assim os comercializar, sob alíquotas mais favoráveis ou não, inexistente disposição legal que a obrigue a optar pela tributação mais onerosa.*”

A Fiscalização classificou todos os produtos na posição 8415 da TIPI, correspondente a sistemas e aparelhos de ar condicionado, cuja alíquota do IPI é de 20,0%. Para a Recorrente, a posição seria a 8418 e 8419 sob o argumento de que os equipamentos são vendidos em separado, classificando nesta posição e não naquela que se aplica a aparelhos e sistemas completos.

A posição 84.15 da TIPI prescreve:

84.15	Máquinas e aparelhos de ar-condicionado que contenham um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluindo as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente.	
8415.10	-Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando um corpo único ou do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados)	
8415.10.1	Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora	
8415.10.11	Do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados)	20
	Ex 01 - Com capacidade inferior a 7.500 frigorias/hora	35
8415.10.19	Outros	20
8415.10.90	Outros	20
8415.20	-Do tipo dos utilizados para o conforto dos passageiros nos veículos automóveis	
8415.20.10	Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora	20
8415.20.90	Outros	20
8415.8	-Outros:	
8415.81	-Com dispositivo de refrigeração e válvula de inversão do ciclo térmico (bombas de calor reversíveis)	
8415.81.10	Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora	20
8415.81.90	Outros	20
8415.82	-Outros, com dispositivo de refrigeração	
8415.82.10	Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora	20
8415.82.90	Outros	20
8415.83.00	-Sem dispositivo de refrigeração	20
8415.90	-Partes	
8415.90.10	Unidades evaporadoras (internas) de aparelho de ar-condicionado do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados), com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora	20
	Ex 01 - Com capacidade inferior a 7.500 frigorias/hora	35
8415.90.20	Unidades condensadoras (externas) de aparelho de ar-condicionado do tipo <i>split-system</i> (sistema com elementos separados), com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora	20
	Ex 01 - Com capacidade inferior a 7.500 frigorias/hora	35
8415.90.90	Outras	20

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), na posição 8415, prescreve:

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**:

a) 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;

b) 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);

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

(...).

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 frequentemente 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).

(...).

As Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI dispõem:

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

4. Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 96, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.

Já a Regra 2 do Sistema Harmonizado determina:

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

A nota explicativa dessa regra esclarece:

V) A segunda parte da Regra 2 a) classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar; apresentam-se desta forma principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte.

Como bem colocado pela DRJ, a posição 8415:

Pode-se resumir que a posição 8415 da TIPI 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, sendo que, na referida posição, só se incluem 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 (a referida posição também abrange os aparelhos desprovidos de dispositivo que permita regular separadamente a umidade do ar e que a modifique por condensação) e (3) nos quais os elementos anteriormente citados se apresentem em conjunto, como é o caso dos produtos objeto da presente autuação, formalizada exclusivamente nos casos denominados pela fiscalização de "vendas casadas", muito bem descritas no Auto de Infração impugnado, expressão que, em outras palavras, quer dizer "produtos apresentados em conjunto".

(...)

*Além disso, a posição 8415 da TIPI é adequada para todos os demais produtos em questão, porque se trata de máquinas concebidas para executar funções **complementares**, classificando-se de acordo com a função **principal** que caracterize o conjunto, função sobre a qual inexistente controvérsia no caso concreto: é a de condicionamento de ar. Essa combinação de máquinas, constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84, leva a classificação do conjunto para a posição correspondente à função que desempenha, que, no caso, é a função própria de máquinas e aparelhos de ar-condicionado, da posição 8415 da TIPI.*

(...)

*Ressalte-se também que não foi dito nos julgamentos de primeira instância, neste ou nos outros processos anteriormente citados, que os elementos de aparelhos/sistemas de ar-condicionado em causa, individualmente considerados, desempenhem, por si sós, todas as funções das máquinas e aparelhos do gênero, funções que, vale repetir, são exercidas pelos dispositivos apresentados em conjunto e, segundo a demonstração anterior, levam a classificação **fiscal** para a posição 8415, no caso, com alíquota de 20% do IPI, para os produtos objeto do lançamento de ofício.*

Por sua vez, as posições 8418 e 8419 defendidas pela Recorrente não se aplicam a elementos (partes) de ar condicionado, mas a refrigeradores, congeladores (freezer) e máquinas e aparelhos para produção de frios, bem como a aparelhos e máquinas de produção de calor, respectivamente, conforme consta da TIPI:

84.18	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.
84.19	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.

Assim, não se aplica a notas explicativas, da Seção XVI, *verbis*:

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.).

Isso porque, as notas não tratam de parte de aparelhos e máquinas (sistemas) de ar condicionado, mas sim de outros: **84.14** (partes de bombas de ar ou vácuo, compressores de ar de ar ou de outros gases e ventiladores); **84.18** (refrigeradores, congeladores (*freezers*) e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro), bombas de calor; **84.19** (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; **84.21** (centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases) e **84.79** (máquinas e aparelhos mecânicos com função própria, não especificados nem compreendidos noutras posições do capítulo).

Diante disso, entendo que a classificação está correta, pois os produtos vendidos em conjuntos completos e/ ou peças separadas para montagem posterior do aparelho e/ ou da máquina (sistema) de ar condicionado, são classificados na posição fiscal 8415 da TIPI.

Logo, sistemas de ar condicionados completos devem ser classificados na posição 8415, subposição 10 e código 11; 19 e 90, estes dependendo da capacidade de aparelho e as partes vendidas em separados na mesma posição 8415, subposição 90 e código 10 (evaporadoras) e 20 (condensadoras).

Quanto ao argumento de inocorrência de "vendas-casadas:

Com efeito, os elementos dos aparelhos de ar condicionado produzidos pela Recorrente são aparelhos independentes e com finalidades específicas, os quais isoladamente executam também

funções diferentes da exercida pelo aparelho de ar condicionado (completo), mas que se conjugados a outro(s) elemento(s) poderão exercer uma outra função, a de refrigeração do ar (função que nenhum dos mencionados aparelhos/elementos é capaz de executar sozinho).

Assim, os referidos aparelhos (por possuírem uma função específica e também, dependendo da destinação, função diferente da exercida pelo aparelho de ar-condicionado) podem ter destinação outra que não a formação de um aparelho do tipo "split-system" ou, ainda, serem utilizados como peças de reposição para aparelhos de ar condicionado já em funcionamento.

Nesse sentido, merece ainda ser esclarecido que os aparelhos produzidos pela Recorrente 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 atuariam na refrigeração) ou de refrigeração frigorífica.

Não procedem os argumentos, pois a posição 8415 refere-se a aparelhos e sistemas de ar condicionado e de seus elementos (partes) independentemente de vendas de sistemas completos e/ou não.

Ressalte-se que a fiscalização apenas autuou as vendas, que, embora faturadas em separado, formaram conjuntos de elementos de aparelhos/sistemas de ar condicionado.

Em suma, deve ser mantida a reclassificação fiscal dos produtos autuados.

Ademais, o auto referiu-se à apuração do IPI no período de junho de 2005 a dezembro de 2006, sendo que o período de janeiro a maio de 2005 foi objeto de outro Auto de Infração, formalizado no Processo nº 11065.000667/2010-54, que já fora julgado pelo CARF, com a manutenção da classificação fiscal no item 8415, com provimento parcial do recurso voluntário (no acórdão nº 3302002.116, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária).

Síntese das conclusões do laudo do INT

- Os Fan Coil e Air Handler não possuem módulo compressor. Os Self possuem compressor no módulo trocador de calor. Os Multisplit possuem compressor na unidade condensadora. Os compressores são dispositivos que participam do processo de produção do fluido com temperatura alterada para fornecer ao equipamento de ar condicionado.

- O módulo compressor não é concebido 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.

- Os compressores não são aparelhos de ar condicionado.

- As unidades evaporadoras do sistema split possuem um ventilador a motor. As unidades evaporadoras, por si só, não são capazes de alterar temperatura e a umidade. Para constituir um sistema precisa estar atrelada a unidade condensadora e elementos de conexão (em que são criados vácuo, no momento da instalação). É apenas um elemento do sistema de refrigeração, uma vez que separadamente não possuem os dispositivos necessários à alteração da temperatura e umidade. Unidades Evaporadoras podem ser consideradas máquina para a produção do frio.

- unidades condensadoras do sistema split, conjuntamente com as unidades evaporadoras, exercem a função de ar condicionado, somente se montadas e interligadas com tubos, gás e vácuo.

- Relativamente ao Equipamento Self, a conjugação do módulo ventilação (40 BR) com um código Trocador de Calor (40 BR ou 40 BZ) só formam um conjunto se presentes os elementos de expansão e ainda um módulo condensador (no caso do Trocador de Calor BZ) ou torre de resfriamento (no caso do Trocador de Calor 40BR).

- os equipamentos Self Contained não são, por si só, capazes de alterar temperatura e a umidade, pois demandam conexão a outros equipamentos, como torres de resfriamento, no caso do Self com condensação à água. Para o funcionamento completo do sistema, é preciso a interligação dos módulos com dutos, etc. e, no caso de condensação à água, também à torre de refrigeração.

- O Fan Coil, (a exemplo dos modelos 42 DCA e 42 LS) possui um ventilador a motor.

- Relativamente ao Equipamento Air Handler, a conjugação do módulo “Ventilador” com o módulo “Trocador de Calor” (independentemente de estar acompanhado ou não por módulos acessórios como “Módulo de Filtragem” ou outros) não forma um conjunto, mas possuem ventilador a motor.

- O Air Handler é formado pela junção dos módulos Trocador de Calor e Ventilador. O trocador de calor recebe água gelada do chiller e promove a troca de calor com o ambiente onde está situado, promovendo sua refrigeração. O ventilador otimiza o processo.

- Os Air Handler 39CM não são, por si só, capazes de alterar temperatura e a umidade do ar.

- Para a constituição de um sistema de refrigeração a partir de um Air Handler 39CM, é preciso outros elementos como termostato, dutos e elementos de conexão bem como o chiller e seus acessórios (torre de resfriamento, bomba d’água, tubulação).

- Se interligados ao chiller/torre de resfriamento/bomba/tubulações, o Air Handler fará parte de uma máquina para produção de frio.

- Os *fan coil* são compostos por trocador de calor, ventilador, motor do ventilador, chassi e painel eletrônico. O seu trocador de calor recebe como fluido frigorígeno a água gelada proveniente do chiller, o que o diferencia das evaporadoras dos splits que recebem o fluido (gás) proveniente do ciclo de refrigeração por compressão (sequência compressão/expansão).

-
- Os Fan Coil não são, por si só, capazes de alterar temperatura e a umidade.
 - A constituição de um sistema de refrigeração a partir de um Fan Coil, se dá com a presença de outros elementos como termostato, dutos e elementos de conexão bem como o chiller e seus acessórios (torre de resfriamento, bomba d'água, tubulação).
 - Se interligados ao chiller/torre de resfriamento/bomba/tubulações o fan coil fará parte de uma máquina para produção de frio.
 - Relativamente ao Equipamento Multisplit, a conjugação do módulo “Ventilador” com o módulo “Trocador de Calor” não forma um conjunto, mas possui um ventilador a motor e é necessária conjugação de uma unidade condensadora e de elementos de conexão.
 - As unidades Condensadoras do Equipamento Multisplit, conjuntamente com o conjunto “Módulo Ventilador + Módulo Trocador de Calor”, exercem a função de ar condicionado, apenas se montadas e interligadas com tubos, gás e vácuo e, adicionalmente, unidas a uma unidade condensadora.
 - Multisplit, na forma módulo trocador de calor; módulo ventilação; e condensadora não são capazes de alterar temperatura e a umidade, pois demanda a interligação entre suas unidades com elementos de conexão (dutos e sifões) e criação de vácuo para a carga do fluido frigorígeno (gás). Se interligadas, produzirão frio.
 - Um conjunto formado por um “chiller + unidades de Fan Coil”, ou por um “chiller + unidade de Air Handler (de fato uma espécie de fan coil)”, exerce as funções de ar condicionado se interligados com tubulações, bombas de água, torre de resfriamento, tanques de água gelada.
 - Os Chiller são equipamentos que produzem água gelada para ser remetida para terminais de sistemas de refrigeração, inclusive industriais (resfriamento de máquinas).
 - Os Chiller são, por si só, não capazes de alterar temperatura e a umidade.
 - A partir de um Chiller, para a constituição de um sistema, deve haver fan coil ou Air Handler, tubulação de água e bomba d'água e, nos sistemas mais complexos, haverá torres de resfriamento, caldeiras, etc.

Os laudos comprovaram as alegações da Recorrente de que os elementos objeto do auto de infração isolados não são capazes de formar um condicionador de ar, uma vez que a montagem de um aparelho condicionador de ar completo pressupõe, em todos os casos objeto de análise do auto de infração combatido, a presença de um terceiro ou quarto elemento. Alega que os aparelhos, em alguns casos, não possuem, isoladamente, os requisitos mínimos para serem enquadrados na posição 8415 e subposições da TIPI, isso porque nenhum é capaz, por si só, de alterar a temperatura e a umidade do ar.

Também sustenta que nenhuma das conjugações de elementos consideradas pelo auto de infração como vendas casadas é capaz de formar um aparelho de ar condicionado completo:

De fato, conforme demonstrado a união de uma Unidade Evaporadora e uma Unidade Condensadora carece dos Elementos de Expansão para a formação de um condicionador de ar. Já a união de um Módulo de Ventilação e um Módulo Trocador de Calor (característica dos aparelhos Self Contained, Air Handler e Multisplit) carece dos Elementos de Expansão e de um Módulo Compressor (como o Chiller, por exemplo). O Fan Coil igualmente necessita ser conjugado com os Elementos de Expansão e um Módulo Compressor. Já o Chiller, por sua vez, carece dos Elementos de Expansão, de um Módulo de Ventilação e um Módulo Trocador de Calor.

Entretanto, as máquinas de espécies diferentes que desempenham conjuntamente as funções de ar condicionado, também serão classificadas na posição 8415 da NCM, ainda que, individualmente, não apresentem os atributos exigidos para esse enquadramento.

Isso porque, para fins de classificação fiscal, o equipamento ou conjunto de equipamentos deve preencher apenas os requisitos essenciais exigidos pela norma, o que difere do conceito ordinário de ar condicionado.

Segundo a Nesh, é irrelevante que esses equipamentos dependam de fonte externa de frio/calor bem como de elementos de conexão entre eles. Não afasta a posição 8415.

Para classificação na posição 8415, o equipamento deve ser concebido para modificar a temperatura do ambiente, mas isso não significa que ele sozinho tenha condições de modificar a temperatura, mas sim que esse é o motivo para o qual foi projetado.

Concordo com os termos da fiscalização de que:

Em resumo, 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 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 será, obrigatoriamente, classificado na posição 8415. E, como referido acima, quando máquinas de espécies diferentes desempenham conjuntamente as funções de ar condicionado, também serão classificadas na posição 8415, ainda que, individualmente, não apresentem os atributos exigidos para esse enquadramento.

Outro ponto importante a ser destacado é que esses equipamentos podem ser alimentados por fluido resfriado produzido em outro equipamento (uma unidade condensadora de split ou um chiller, por exemplo) e não perderão a condição necessária à classificação na posição 8415, haja vista que continuarão tendo um ventilador a motor e um trocador de calor

(serpentina ou outro elemento de arrefecimento) que, ao permitir a circulação do fluido frio, modificará a temperatura ambiental e, por condensação, a umidade do ar. Nesses casos, como já referido no parágrafo anterior, a unidade condensadora ou o chiller, ao desempenharem conjuntamente com outro dispositivo as funções de ar condicionado, também deverão ser classificados na posição 8415 (ainda que isoladamente, eventualmente possam não preencher todos os requisitos necessários a essa classificação).

A NESH prescreve que, para essa posição, a alteração da umidade não precisa ser decorrente de dispositivo específico, mas pode ser em consequência do próprio processo de alteração de temperatura, que produz condensação. As máquinas e aparelhos de ar condicionado podem ser alimentados por uma fonte externa de calor ou de frio e há a necessidade de um trocador de calor com o ambiente.

Assim, se um aparelho concebido para manter, em espaço 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 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 será, obrigatoriamente, classificado na posição 8415.

A NESH não exige que o aparelho disponha de fonte interna de calor ou frio, pode depender de uma fonte externa.

A NESH também não exige a independência de elementos de conexão entre si (tais como condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos).

Os compressores possuem a função de comprimir o fluido refrigerante (em estado gasoso) elevando sua pressão e temperatura, para em seguida, o mesmo fluido dissipar o calor na unidade condensadora, estando apto a seguir até a unidade trocadora de calor, onde irá absorver o calor do ambiente, reduzindo a temperatura. Por condensação, a umidade do ar será alterada, motivo pelo qual os equipamentos de ar condicionado exigem drenos.

Logo, as unidades que incorporam compressores que comprimem o fluido não apresentam todos os requisitos para a classificação na posição 8415, mas classificam-se como ar condicionado exclusivamente na hipótese de venda em conjunto com outros dispositivos que, conjuntamente, exerçam as funções de ar condicionado (Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI).

Multa de ofício agravada

Alega a Recorrente, quanto à majoração da multa de ofício, de 75% para 112,5%, pela inobservância do teor da Decisão/SRRF 10ª RF/Diana nº 12, de 1998, que algumas notas fiscais analisadas pela fiscalização descrevem a venda de unidades evaporadoras, mas que, na verdade, diriam respeito a vendas de aparelhos *Fan Coil*, que não foram objeto da decisão antes mencionada.

O laudo do INT aponta que os equipamentos descritos nas notas fiscais como “Evaporadoras” e classificados fora da posição 8415 (Anexos III e IV do Relatório da Ação Fiscal), seriam, de fato, *fan coil*.

Assim, tendo havido um equívoco do contribuinte ao descrever a mercadoria na nota Fiscal, deve ser cancelada a multa agravada quanto a esses itens, já que não houve então o descumprimento à Solução de Consulta da RFB.

Deve ser mantida a multa de 75%, por erro de classificação, mas sem o agravamento.

Demais pontos

Nos demais pontos, concordo integralmente com a decisão recorrida, por isso adoto seus fundamentos:

Glosas de créditos - saldo credor inicial - reconstituição da escrita

No tocante à inconformidade da defesa, sobre a reconstituição da escrita fiscal no Processo nº 11065.000667/2010-54, em que os créditos do IPI foram utilizados para dedução prioritária dos débitos desse mesmo imposto, apurados de ofício naquele processo, cumpre dizer que se trata de procedimento legítimo, em prejuízo do argumento do impugnante.

Além disso, o impugnante não demonstrou, neste processo, qualquer erro que lhe prejudicasse, ocasionado pela reconstituição contestada.

Glosas de créditos - correção monetária

A glosa de valores escriturados a título de correção monetária dos saldos credores do IPI, reconhecida em juízo, se deu em face da apuração, neste processo, de débitos do mencionado tributo, o que levou à reconstituição da escrita fiscal, sendo que os créditos legítimos do IPI servem para a já referida dedução prioritária dos débitos desse mesmo imposto. Esse fato levou à redução dos saldos credores passíveis de correção, o que está correto, pelas razões anteriormente expendidas neste voto, e implica a manutenção da glosa em comento, ao contrário do que pensa a defesa.

Pedido de exclusão de multa e juros

Com respeito à alegação da defesa, de que a multa de ofício, os juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do IPI seriam indevidos, cumpre dizer, em primeiro lugar, que não houve atualização monetária da base de cálculo do IPI.

Em segundo lugar, não existe qualquer motivo para exclusão de multa e juros, parcelas que foram exigidas conforme enquadramento mencionado no relatório que antecede este voto, a saber: art. 80, I, da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação que lhe foi dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com o art. 69, I, "a", da referida Lei nº 4.502, de 1964, no caso da multa de ofício de 75%, por falta de lançamento do IPI, ou de 112.5%, nos casos em que não foi observada a

Processo nº 11065.001377/2010-28
Acórdão n.º **3301-004.145**

S3-C3T1
Fl. 3.484

Decisão/SRRF 10a RF/Diana nº 12, de 1998; e art. 61, § 32, da Lei nº 9.430, de 1996, no caso dos juros de mora.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência em relação a fatos geradores ocorridos entre 1º e 15 de junho de 2005 e para retirar o agravamento da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora