



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.001377/2010-28
Recurso Embargos
Acórdão nº **9303-011.358 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 14 de abril de 2021
Embargante SPRINGER CARRIER LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO DE
CONTRADIÇÃO/OBSCURIDADE/OMISSÃO. OCORRÊNCIA.
ACOLHIMENTO. INTEGRAÇÃO DO ACÓRDÃO. RERRATIFICAÇÃO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando identificado vício de contradição/obscuridade/omissão, para integração da decisão embargada. Não se lhes concedendo efeitos infringentes, o aresto deve ser rerratificado.

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente, o que deve ser feito de forma analítica, com a indicação dos pontos específicos dos acórdãos paradigma que divergiram do entendimento que prevaleceu no acórdão recorrido (art. 67, caput, e §§ 1º e 8º, do RI-CARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para rerratificar o acórdão embargado, vencida a conselheira Vanessa Marini Ceconello, que acolheu os embargos com efeitos infringentes, para conhecer do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.358 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 11065.001377/2010-28

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pelo sujeito passivo contra decisão tomada no acórdão n.º 9303-010.285, de 10 de março de 2020 (e-folhas 3.926 e segs.), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA NÃO CONHECIMENTO.

Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente, o que será feito analiticamente, com a indicação dos pontos dos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido (art. 67, caput, e §§ 1º e 8º. do RI-CARF).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

FALTA DA INDICAÇÃO DO CÓDIGO COMPLETO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

A falta de indicação do código de classificação fiscal até o nível de subitem não eiva de nulidade o lançamento, pois o objeto do procedimento de determinação e exigência de créditos tributários é diverso do objeto do processo de consulta fiscal. Se todos os códigos de determinada posição possuem a mesma alíquota e se a controvérsia nos autos reside no enquadramento do produto ao nível de posição na TIPI, para fins de exigência das diferenças de IPL basta que o fisco indique o código de classificação até o nível de posição.

O sujeito passivo interpôs os aclaratórios por entender que o acórdão embargado fora omissivo no juízo de prelibação da matéria intitulada *Do vício na motivação dos lançamentos relacionados à reclassificação fiscal das Evaporadoras e dos Fan Coil*.

Para melhor entendimento, reproduzo os fundamentos presentes no despacho de admissibilidade dos embargos de declaração.

Segundo o contribuinte a **omissão** da decisão recai sobre o exame da premissa que norteou o recurso especial, uma vez que não se buscou alterar a correção da classificação fiscal adotada, mas sim a ocorrência de vício de motivação do lançamento.

Sob esse aspecto, no recurso especial, essa matéria foi tratada sob o título “*III. 1 – Do vício na motivação dos lançamentos relacionados à reclassificação fiscal das ‘Evaporadoras e dos Fan Coil’*”, com enfoque na nulidade da autuação por falha em sua motivação, sendo o seguinte excerto a condensação da argumentação coligida no ponto:

“Não obstante, a motivação do auto de infração com relação às ‘evaporadoras’ e aos equipamentos fan coil deverá ser reconhecida como nula, em compasso com uma gama de precedentes em processos em que foi parte a

própria Recorrente, ocasiões em que se decidiu que equipamentos fan coil, per se, não são equipamentos de ar condicionado completos e não podem ser classificados nas subposições da posição 8415 relativas a tais equipamentos completos, na medida em que dependem necessariamente de conjugação com outros equipamentos para serem capazes de alterar e temperatura e a umidade do ar. E tais precedentes também divergem da solução encontrada pela decisão recorrida para manter os lançamentos relacionados à reclassificação fiscal das 'evaporadoras', pois, conforme admitido expressamente pela própria decisão, as ditas 'evaporadoras' objeto da reclassificação fiscal eram, de fato, equipamentos fan coil." (grifos no original).

O despacho de admissibilidade do recurso especial, no entanto, trata a controvérsia sob o prisma da classificação fiscal e aponta a ausência de similitude fática, em relação ao Acórdão n.º 9303-007.029 (paradigma), sem maiores considerações a respeito, nestes termos:

“Relativamente à questão da classificação fiscal dos aparelhos de ar condicionado do tipo Fan Coil, o colegiado entendeu que eles devem ser classificados na posição 8415 porque essa posição engloba não só os aparelhos de ar condicionado completos, mas também suas partes independentemente da forma como são vendidos, conforme deflui dos seguintes excertos do voto condutor:

(...)

Por outro lado, no paradigma 9303-007.029 em situação fática totalmente distinta da do caso concreto, o colegiado decidiu cancelar a autuação baseada na classificação fiscal dos aparelhos Fan Coil não em razão da classificação do contribuinte estar correta, mas sim em razão da deficiente motivação declinada pela fiscalização, conforme deflui do seguinte excerto do voto condutor:

(...)

No caso concreto não existe a divergência alegada, pois o paradigma da CSRF não decidiu que a classificação dos aparelhos Fan Coil adotada pelo contribuinte estava correta. Aquele lançamento foi cancelado em razão de vício na motivação do lançamento. Já no caso concreto, não foi constatado nenhum vício na motivação e o colegiado entendeu que as provas existentes no processo foram suficientes para decidir que os aparelhos Fan Coil deveriam ser classificados na posição 8415.”

O despacho de agravo, acolhendo parcialmente a reclamação, atesta a similitude fática e qualifica o tema recorrido como a higidez do lançamento quanto à sua motivação, nessas palavras:

“Em síntese, defende a recorrente, ora agravante, que, diferentemente do que se concluiu no despacho agravado, os procedimentos fiscais em debate nos acórdãos recorrido e paradigmas seriam idênticos, pois estariam baseados em acusação idêntica sobre o mesmo contribuinte, diferenciando-se exclusivamente no que se refere aos períodos de apuração, o que afastaria, consequentemente, a alegada ausência de similaridade.

Parcial razão assiste à agravante.

De fato, após comparar os autos de infração analisados nos presentes autos e no litígio solucionado pelo paradigma de nº 9303-007.029, conclui-se que, diante de um contexto fático-probatório similar, o colegiado recorrido concluiu pela higidez do procedimento fiscal e o paragonado, pela insuficiência da fundamentação.” (grifado)

Diante desse panorama, o acórdão embargado, acatando as contrarrazões da PGFN, não conhece do recurso especial, em juízo de delibação, por não vislumbrar a demonstração da divergência jurisprudencial tocante à classificação fiscal, isso porque, consoante se depreenderia do voto condutor do aresto paradigmático, “*a classificação fiscal utilizada pelo recorrente estava incorreta*”, *verbis*:

*“Quanto ao **conhecimento** entendo que existe razão à PGFN no que tange à classificação fiscal dos aparelhos Fan Coil, matéria admitida só em relação ao paradigma nº 9303-007.029 (de relatoria do Ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire), de cuja Ementa e Voto Condutor transcrevo alguns excertos, no que interessa à discussão:*

(...)

*Não **conheço**, assim, do Recurso Especial no tocante a esta segunda matéria admitida em razão de Agravo, pois não demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária (ao contrário: o julgador até dá a entender que a classificação fiscal utilizada pelo recorrente estava incorreta).”*

Ocorre que o fundamento da manifestação da PGFN, quanto ao conhecimento da matéria, consistiu na reprodução *ipsis litteris* do despacho de admissão do recurso especial.

Nesse diapasão, sob a perspectiva do vício de motivação do lançamento, que é o tema proposto no capítulo correspondente do recurso especial, como acatado pelo agravo, o acórdão recorrido, de fato, não deduziu claramente as razões para o não conhecimento da questão, haja vista que se manifestou apenas sobre a classificação fiscal, sem adentrar a validade do lançamento ou mesmo sobre a semelhança entre os julgados submetidos a cotejo.

Com essas considerações, **DOU SEGUIMENTO** aos embargos de declaração para saneamento da decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Desde logo, faz-se necessário dizer que há, de fato, obscuridade/omissão/contradição no juízo de prelibação do acórdão embargo. Com efeito, supondo que, provavelmente, a classificação tarifária adotada pelo sujeito passivo estava

incorreta, o Colegiado deixou de admitir a matéria *vício na motivação dos lançamentos (...)*, vinculada à ausência de motivação, por parte da Fiscalização Federal, na justificação da decisão de classificar a mercadoria no código tarifário que considerou correto.

Ora, a razão pela qual a decisão paradigma considerou nulo o lançamento não guarda nenhuma relação com a classificação fiscal escolhida pelo contribuinte, mas sim com os fundamentos (ou falta deles) declinados pela Fiscalização no procedimento fiscal que redundou na reclassificação das mercadorias. Se ficar demonstrado que, em situação semelhante, o recorrido entendeu de forma diversa, estará caracterizada a divergência de interpretação da legislação tributária. A classificação tarifária adotada pelo sujeito passivo em nada modifica esse cenário.

Passo à integração do acórdão.

Retornando ao juízo de prelibação.

Inicialmente, vejamos, na íntegra, os fundamentos da decisão paradigma neste particular – acórdão n.º 9303-007.029.

3 A Classificação Fiscal dos *fans coils* Quanto à classificação fiscal dos fans coils, assim se deu a motivação do lançamento (fls. 1341/1342):

3.1.2.14 Fazem parte da linha de produção da fiscalizada também os aparelhos denominados "FanCoil", que são aparelhos condicionadores de ar, ou unidades (partes) de um sistema condicionador de ar, sendo algumas concebidas para funcionar como um corpo único (evaporadora e condensadora) e outras concebidas para funcionar com condensação a ar remoto; algumas montadas em um gabinete com acabamento para ficar exposto no ambiente a ser refrigerado, e outras com gabinete sem acabamento tão esmerado, próprias para ficarem em ambientes reservados, mas todas apresentando ventilador motorizado, tendo a função de modificar a temperatura (arrefecimento/aquecimento) e, por condensação, a umidade do ar, conforme pode-se ver, resumidamente, nos catálogos colocados pela fiscalizada na internet, referentes aos citados aparelhos, catálogos estes anexos à fls. 177 a 180. Estes aparelhos foram classificados erroneamente pela fiscalizada, no código 8419.50.90, o qual prevê alíquota aplicável de 5%.

Tudo leva a crer que a classificação adotada pelo contribuinte está equivocada (posição 8419). A fiscalização se refere ao *fan coil* como sendo um conjunto de equipamentos, um que produz a água quente ou gelada e outro, constituído de serpentina e ventilador motorizado, que injeta o ar quente ou gelado no ambiente. Consigna que esse aparelho pode se apresentar em um corpo único ou pode ser separado em módulos. O exame dos catálogos juntados ao processo e do manual de instalação e operação, não solucionam a dificuldade encontrada para definir a classificação fiscal do *fan coil*.

Como articulado no item 1 deste voto, as notas NESH da posição 8415, definem quais aparelhos podem ser classificados naquela posição. Veja-se:

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.

A meu juízo, a precária motivação nesse ponto não é suficiente para que possam tais aparelhos serem classificados na posição 8415, pois **não identifico nos autos que todos os elementos acima referidos estejam presentes, o que não significa que a classificação adotada pela recorrente seja a correta. Me parece, com efeito, que não.**

Assim, entendo que quanto à classificação específica desses aparelhos, a motivação foi precária, de modo a não trazer elementos suficientes para formar minha convicção. Contudo, por outro lado, também não há elementos suficientes a atestar que a classificação adotada pela empresa esteja correta. Ante tais dúvidas, do ponto de vista processual, o correto é anular, de ofício, o lançamento por vício material quanto à classificação fiscal dos *fan coil*.

Dessarte, dou provimento parcial ao recurso especial do contribuinte para anular, por **vício material**, o lançamento decorrente da reclassificação fiscal do *fan coil*.

Por seu turno, a decisão confrontada com o acórdão paradigma, cujos fundamentos foram acima reproduzidos, assim manifestou-se sobre a classificação dos aparelhos *fan coil*.

Em um primeiro momento, esclarece no Relatório do voto que

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 TIPL 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 FPL. 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).

E, depois, no voto.

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:

(...)

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 S41S, 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 i e 4 da Seção XVI da TIPI).

O que se observa é que as decisões paragonadas não só não são idênticas, mas sequer semelhantes.

Com efeito, na fundamentação do voto do acórdão paradigma não se faz menção a venda casadas (apenas no relatório e sem menção aos aparelhos *fan coil*), tampouco a um laudo técnico que tivesse esclarecido as características merceológicas dos produtos objeto de reclassificação fiscal. O Relator considera que a autuação fiscal está eivada de vício material porque o “*exame dos catálogos juntados ao processo e do manual de instalação e operação, não solucionam a dificuldade encontrada para definir a classificação fiscal do fan coil*”. O acórdão recorrido, por seu turno, não se deparou com esse entrave. Não há a mais breve evidência de que o Relator do voto condutor da decisão recorrida tenha considerado os elementos colacionados aos autos insuficientes para formação de sua convicção. Outrossim, também não é sequer possível afirmar que as decisões comparadas valoraram de forma diferente as provas carreadas aos autos pela Fiscalização Federal, pois, repita-se, os elementos de convicção **mencionados** numa e noutra decisão não são os mesmos – a fundamentação do voto condutor da decisão não toma por base a ocorrência de vendas casadas, assim como não faz menção a um laudo técnico que identifique precisamente as características merceológicas dos produtos.

Ante tais considerações, considero que o juízo de prelibação do acórdão embargado resta integrado com os fundamentos acima declinados, que rerratificam a decisão de obstar andamento à matéria admitida em despacho de agravo sob o título *Do vício na motivação dos lançamentos relacionados à reclassificação fiscal das Evaporadoras e dos Fan Coil*.

Voto por acolher os aclaratórios para rerratificar o acórdão embargado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

