



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

Processo n° 11065.003605/2006-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.402 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria Auto de Infração - IPI
Recorrente SPRINGER-CARRIER LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

ESCRITA FISCAL. SALDO INICIAL. PROCEDIMENTO FISCAL CONTROVERTIDO EM OUTRO PROCESSO. AFETAÇÃO.

O saldo inicial do período fiscalizado é afetado pela revisão da escrita feita pela Fiscalização Federal em outro procedimento fiscal, ainda que o auto de infração correspondente tenha sido contestado e esteja pendente de decisão administrativa definitiva.

O contribuinte deve estornar em sua escrita os créditos glosados pelo Fisco.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. APARELHO DE CONDICIONAMENTO DO AR. PARTE. UNIDADES EVAPORADORAS.

A Unidade interna de um aparelho de condicionamento do ar, tipo “split-system”, compreendendo uma serpentina evaporadora (trocador de calor), um ventilador de motor elétrico que circula o ar pela serpentina evaporadora e o projeta dentro de um cômodo (local a ser climatizado), um filtro de ar, um termostato e um painel de controle, montados juntos num mesmo receptáculo, concebida para ser conectada a uma unidade externa por fios elétricos e tubos de cobre, classifica-se na NCM 8415.90.00.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. DECISÕES DE PRIMERIA E SEGUNDA INSTÂNCIAS. DELIMITAÇÃO DA LIDE.

O julgamento do auto de infração controvertido deve observar os limites da lide. A acusação veiculada pelo Fisco no relatório de auditoria que narra os

fatos identificados durante o procedimento e as infrações cometidas pela parte delimitam o julgamento. Se a Fiscalização, embora ciente do fato, não o considerou irregular, não cabe ao julgador torná-lo, e decidir com base nesse entendimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Exonerado em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência decorrente da reclassificação fiscal das mercadorias comercializadas pela empresa. A Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar e o Conselheiro José Luiz Feistauer de Oliveira votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral a Dra. Dolina Sol Pedroso de Toledo – OAB 219932.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

EDITADO EM: 02/06/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Nanci Gama, José Luiz Feistauer de Oliveira, Andréa Medrado Darzé, Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

A Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo empreendeu ação fiscal junto ao estabelecimento acima qualificado, a fim de proceder à verificação da regularidade do cumprimento das suas obrigações tributárias relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi do ano de 2002. O procedimento fiscal apurou as irregularidades relatadas a seguir, que resultaram na lavratura do Auto de Infração de fls. 416/417 e dos demonstrativos de fls. 418 a 457, acompanhado do Relatório de Ação Fiscal, de fls. 395 a 415, com crédito tributário exigido no valor total de R\$ 46.176.523,02.

1.1. O interessado fabrica, dentre outros, aparelhos de ar-condicionado denominados genericamente de “split”, composto de duas unidades básicas: as “unidades evaporadoras” e as “unidades condensadoras”, que funcionam conjuntamente, ligadas por meio de dutos e fios, para atender a função para a qual foram criadas (resfriamento/aquecimento de ar). Nos trabalhos de fiscalização, foi identificado erro de classificação fiscal referente a uma das unidades “split”, “a unidade evaporadora”, que o contribuinte adota como sendo o código 8419.50.90 da TIPI, com alíquota de 5%, amostra de notas fiscais, de fls. 330 a 334. Segundo o agente fiscal, essa matéria já foi objeto de lançamento anterior, cujo auto de infração foi formalizado no processo administrativo nº 11065.004409/2004-07, com pendência de julgamento no Conselho de Contribuintes, bem como, foi objeto de consulta do próprio interessado, no processo nº 13002.000205/97-87, tendo sido

emitida a Decisão SRRF/10ªRF/DIANA nº 12, de 12 de fevereiro de 1998, cópia de fls. 43 a 48, cuja classificação fiscal enquadrava as “unidades evaporadoras” em questão nos códigos 8415.10.10, 8415.82.10 e 8415.82.90, todos com alíquota do IPI de 20%.

1.1.1. Além do aparelho retro-citado, o contribuinte também fabrica os aparelhos denominados “fan coil” e “self”, segundo especificações constante nos catálogos das fls. 65 a 74, que são classificados pelo contribuinte, via de regra, nos códigos 8418.69.90, 8419.50.90, 8418.99.00, 8414.59.90 e 8418.6110, conforme amostra das cópias de notas fiscais, de fls. 324 a 329 e 335 a 353, todos com alíquota do IPI de 5%, enquanto que a fiscalização entendeu que seria aplicável ao caso a orientação dada nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), relativas à posição 8415 da TIPI, concluindo pela classificação dos produtos nos códigos 8415.81.10, 8415.81.90, 8415.82.10 e 8415.82.90 da TIPI/2001, todos com alíquota do IPI de 20%.

1.2. Diante desses fatos, a fiscalização lançou de ofício o IPI destacado a menor nas notas fiscais de saída dos produtos mencionados acima, conforme planilhas de apuração para cada tipo de produto, “unidades evaporadoras – split”, de fls. 49 a 64, e dos produtos “self” e “fan coil”, planilhas de fls. 75 a 119, todas do ano 2002, com infração aos arts. 15, 16, 17, 23, inciso II, 32, inciso II, 109, 110, inciso I, letra “b” e inciso II, letra “c”, 114, 117, 118, inciso II, 182, 183, inciso IV e 185, inciso III, do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98), bem como aos arts. 15, 16, 17, 24, inciso II, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, letra “b” e inciso II, letra “c”, 127, 130, 131, inciso II, 199, 200, inciso IV e 202, inciso III, do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/02). A multa de lançamento de ofício de 75% foi majorada em 50%, alcançando 112,5% para os produtos denominados “unidades evaporadoras – split”, porque se trata de produtos cuja classificação fiscal já foi objeto da mencionada Decisão SRRF/10ªRF/DIANA nº 12, de 1998, passada em julgado, com enquadramento no art. 451, inciso I, alínea “a”, c/c os arts. 448, 449, inciso II e 461, inciso I, do RIPI/98 e com o art. 478, inciso I, alínea “a”, c/c os arts. 475, 476, inciso II e 488, inciso I, do RIPI/2001, bem como, no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 69, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 4.502, de 1964. Para os demais produtos classificados erroneamente, foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75%, conforme art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 1996.

1.3. Aproveitamento a maior do crédito presumido do IPI, apurado segundo regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, porque o contribuinte considerou como receita operacional bruta (ROB) o valor de R\$ 411.059.716,22, quando o correto, segundo a fiscalização, seria R\$ 609.336.312,61 conforme registrado na DIPJ/AC-2002, fl. 355, o que acarretou um percentual maior na relação RExp/ROB e, em consequência, foi registrado na escrita fiscal do contribuinte, no ano de 2002, um excedente do crédito presumido do IPI, no valor de R\$ 2.270.426,38, conforme cálculo demonstrado na planilha da fl. 219.

1.4. Aproveitamento indevido dos créditos do IPI decorrente de “atualização do saldo credor - BEFIEX”, com origem no crédito-prêmio do IPI, nos valores de R\$ 211.923,40, R\$ 144.240,58 e R\$ 682.020,48, porque a decisão judicial que justificaria o pretense crédito, na Ação Ordinária nº 90.0010905-1 da 14ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, cópia de fls. 228 a 238, não teria autorizado qualquer espécie de atualização do benefício fiscal.

1.5. Não estorno pelo contribuinte, no final do 3º decêndio de 12/2001 (início do 1º decêndio de 01/2002), do saldo credor registrado no livro Registro de Apuração do IPI, no valor de R\$ 14.687.388,73, integralmente absorvido por ocasião da reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, relativo ao ano de 2001, em decorrência do Auto de Infração do IPI lavrado contra o impugnante e formalizado no processo nº 11065.004409/2004-07;

1.6. Aproveitamento indevido, na escrita fiscal, do valor de R\$ 360.036,50 proveniente da atualização monetária dos saldos credores do IPI, autorizada judicialmente, conforme cópia da decisão judicial na ação Ordinária nº 93.0009213-8, da 1ª Vara da Justiça Federal de Porto Alegre, cópia nas fls. 240 a 244, porque, embora exista tal autorização, após a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte efetuado pela fiscalização em razão das irregularidades apontadas acima, não se verificaram saldos credores nos períodos de apuração em que foram registrados os créditos, não havendo, em consequência, que se falar em correção onde não existe saldo credor.

1.7. As irregularidades apontadas nos itens 1.3 a 1.6 retro, foram enquadradas nos arts. 32, inciso II, 109, 114, caput e parágrafo único, 117, 165, 166, 166, 167, 168, 169, 170, 182, 183, inciso IV, 184, 185, inciso III, 403, 404, 407, 408, 412, 418, 419, 442, 443 e 444 do Decreto n.º 2.637, de 1998 (RIPI/98), bem como nos arts. 34, inciso II, 122, 127, 130, 179, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 189, 199, 200, inciso IV, 202, inciso III, 427, 428, 431, 432, 436, 443, 444, 469, 470, e 471 do Decreto n.º 4.544, de 2002 (RIPI/02). A multa de ofício, no percentual de 75%, foi aplicada conforme art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 1996.

2. O contribuinte, tempestivamente, por intermédio de seu procurador, instrumento da fl. 500, impugnou integralmente o lançamento efetuado, mediante arrazoado de fls. 459 a 497, alegando em síntese:

2.1. Preliminarmente, reclama da ocorrência de vício material quanto à legislação aplicada, isso porque o lançamento fiscal teria enquadrado as infrações no Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 2002, cuja publicação se deu em data posterior aos fatos imputados nas infrações, o que violaria o princípio da irretroatividade da lei.

2.2. Prossegue impugnando a autuação na parte que se refere à classificação das unidades evaporadoras, relatada no item 1.1. acima. Menciona que os aparelhos denominados “split”, são compostos por duas unidades básicas, a unidade evaporadora e a unidade condensadora, apresentados em corpos distintos, funcionando fisicamente separados, interligados por fios e dutos. Em que pese tal separação física, as duas unidades somente poderão funcionar como um aparelho de ar-condicionado se atuarem em conjunto. Entretanto, no caso do lançamento ora impugnado, as unidades evaporadoras e condensadoras foram comercializadas isoladamente, isso porque os clientes fazem o uso que lhe convém para cada produto individualizado, segundo as suas necessidades, não se podendo presumir que venham a ser utilizadas como aparelhos de ar-condicionado. Faz menção ao laudo técnico emitido pelo CENPC, cópia de fls. 633 a 642, que conclui que as unidades evaporadoras e condensadoras executam funções diferentes e somente quando funcionam em conjunto é que passam a exercer uma nova função que é a de refrigerar o ar. Dessa forma, a unidade evaporadora agindo isoladamente não pode ser considerada como um aparelho de ar-condicionado com a dupla função de modificar a temperatura e a umidade, porque ela é uma máquina que desempenha função própria (transferência de ar – sem redução da umidade do ar), não podendo, em consequência, ser classificada na mesma posição 8415 atribuída aos aparelhos de ar-condicionado, como quer a fiscalização, mas sim na posição 8418, subposição 8418.99.00, conforme laudo técnico. Transcreve parte da Nota 4 da Seção XVI da

NESH, relativo à posição 8418, que em determinado ponto menciona que se determinada máquina foi concebida para funcionar em conjunto com outra, “nada se opõe que se classifique o conjunto na posição correspondente à função que este executa”. Prossegue dizendo que se o impugnante incorreu em erro, isso aconteceu, na pior das hipóteses, com a classificação em outro código, o de 8419.50.90, com a mesma alíquota de 5%, não trazendo nenhum prejuízo ao fisco. Faz menção, na fl 470 da impugnação, ao processo de consulta nº 87/00 da SRRF/8ª RF, que concluiu classificarem-se no código 8418.99.00 o produto denominado “Evaporador do tipo tubo-aleta para ar condicionado, marca Heatcraft 3EZ 1403 A”, mesmo aparelho produzido pelo autuado. Quanto ao processo de consulta formulado pelo interessado, de nº 13002.000205/97-87, cópia de fls. 645 a 651, alega que a unidade evaporadora objeto da consulta não é a mesma que aqui se trata, tendo funções e características diferentes, não cabendo também, por consequência, o agravamento da penalidade imposta em 50%. Por fim, questiona a aplicabilidade das notas 3, 4 e 5 da Seção XVI (NESH), exposto no Relatório de Ação Fiscal, mencionando que a nota 3 trata somente de aparelhos de ar-condicionado de corpo único, não analisados no presente caso.

2.3. Em relação à classificação fiscal do aparelho denominado “self”, o impugnante menciona que a fiscalização analisou de forma superficial a questão, restringindo-se a informar que o aparelho tem a função de modificar a temperatura do ar e, por condensação, a umidade do ar. A fiscalização equivoca-se ao considerar que o aparelho contém ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade do ar funções típicas dos aparelhos de ar-condicionado, isso porque o produto comercializado, de forma individualizada, apresenta a função específica de remover calor do sistema de refrigeração, não podendo ser enquadrados na posição 8415 porque não possui a duplicidade de funções retro-citadas. Para corroborar esse entendimento, aporta aos autos parecer técnico (folhas 633 a 642 e 767 a 770) que ratificam a classificação na posição 8418, adotada pelo autuado. Além disso, menciona que as notas explicativas de classificação - Nota 4 da Seção XVI da NESH – excluiu os aparelhos que produzem ar refrigerado da posição 8415 para a posição 8418 ou 8419.

2.4. Quanto à classificação do aparelho denominado “fan coil”, alega o impugnante que o mesmo tem a função específica de trocar calor com o meio ambiente, possuindo um motor elétrico, serpentina com tubos, por onde circula água gelada ou quente, para resfriamento ou aquecimento do ar, e ventilador com aspiração, tudo conforme laudo a ser juntado oportunamente, no prazo a ser concedido pela autoridade julgadora. Dessa forma, entende que o produto em questão não poderia ser classificado na posição 8415, como pretende a fiscalização, pois sua função principal é de trocar o calor com o meio ambiente e não de alterar a temperatura e a umidade do ar, atividades próprias dos aparelhos de ar-condicionado.

2.5. Relativamente à glosa de créditos do IPI, no valor de R\$ 14.687.388,73, em decorrência do Auto de Infração do IPI, formalizado, anteriormente, no processo nº 11065.004409/2004-07, a defesa combate a autuação argumentando que o lançamento agora efetuado decorre diretamente da autuação anterior, pendente de julgamento no Conselho de Contribuintes, estando a exigência nele contida com a exigibilidade suspensa, o que acarretou ao autuado uma dupla exigência fiscal, no auto de infração anterior e no presente. Embasa seu entendimento argumentando que caso o julgamento naquele processo lhe seja favorável neste tópico, o correspondente lançamento, aqui discutido, deixaria de existir e caso a decisão mantenha o lançamento anterior, somente então estaria obrigado a efetuar o estorno em questão.

2.5.1. Alega, ainda, que os créditos glosados se referem ao crédito-prêmio do IPI, garantido pelo acordo BEFLEX, que foram reconhecidos judicialmente na Ação Declaratória nº 90.0010905-1, não podendo o fisco desrespeitar a coisa julgada, juntando cópias das decisões, de fls. 1330 a 1406. No que se refere à glosa da correção monetária aplicada ao crédito-prêmio do IPI, aduz o impugnante que esta também foi reconhecida na mesma Ação Declaratória retro-citada, motivo pelo qual a sua incidência deve ser acatada.

2.6. Em relação à glosa relativa ao crédito presumido do IPI, o impugnante alega que a fiscalização teria arbitrado a Receita Bruta do interessado em R\$ 609.336.312,61 com base no valor declarado na DIPJ, mas deixou de subtrair os valores referentes ao IPI, nos termos da legislação de regência, devendo ser mantido o valor de R\$ 411.059.716,21 informado no DCP.

2.7. Por fim, o interessado protesta pela glosa levada a efeito pela fiscalização quanto à correção monetária dos saldos credores do IPI registrados na escrita fiscal, informando que esta correção também possui amparo judicial, conforme Ação Ordinária nº 93.0009213-8, cópias das decisões juntadas às fls. 1410 a 1682. Atualmente, os autos encontram-se no Superior Tribunal de Justiça, com Recurso Especial impetrado pela Fazenda Nacional pendente de julgamento, sem efeito suspensivo. Dessa forma, entende o interessado que o lançamento fiscal, quanto à essa matéria, deve ser suspenso, até o julgamento final do referido recurso sob pena de ser violado, mais uma vez, a coisa julgada material. Transcreve Ementário do STJ em apoio à tese da incidência de correção monetária aos créditos em questão.

2.8. Conclui seu arrazoado, requerendo que seja julgado improcedente o lançamento do IPI formalizado no Auto de Infração, protestando pela produção de prova pericial, bem como pela juntada de outros documentos.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

Ementa: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS — Máquinas e aparelhos do tipo "split-system", "self" e "fan coil", que atuam conjuntamente, contendo ventilador motorizado e dispositivo que modifica, simultaneamente, a temperatura e a umidade do ar, funções típicas das máquinas de ar-condicionado, classificam-se na posição 8415 da TIPI de 2001.

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.

Aplicação de alíquota de imposto, menor do que a devida, por erro de classificação fiscal do produto, justifica o lançamento de ofício, com os respectivos consectários legais.

Cabível o agravamento da multa quando se referir a produto cuja classificação fiscal já tenha sido objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo próprio infrator que, mesmo ciente da mesma, continuou utilizando classificação imprópria.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO IPI - É procedente a correção monetária de crédito-prêmio do IPI, reconhecida em decisão judicial transitada em julgado.

Está correta a glosa da correção monetária dos saldos credores do IPI, registrados na escrita fiscal e autorizada judicialmente se, na reconstituição da escrita fiscal por ocasião do lançamento efetuado pela fiscalização, não se apuraram saldos credores nas datas dos créditos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - Base de Cálculo — O valor da Receita Operacional Bruta obtido na declaração DIPJ entregue pelo contribuinte, se presta para apuração do crédito presumido do IPI, salvo prova em contrário.

INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. Indefere-se o pedido de perícia quando não expostos os motivos que justifiquem os exames desejados. Providência desnecessária à solução da lide.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício da decisão tomada.

Por seu turno, insatisfeita com a decisão de primeira instância, a autuada apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - folhas 1.704 e seguintes.

Preliminarmente, aponta vício material do lançamento e da decisão de piso, por ter aplicado como fundamento de validade da exigência o Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, editado em data posterior ao fatos geradores objeto da lide, assim como pelo fato de não ter havido menção à lei que dá suporte legal à autuação, mas apenas ao Decreto que lhe regulamentou.

Passa ao mérito.

Classificação Fiscal das Unidades Evaporadoras

No mérito, contesta a classificação escolhida pela Fiscalização Federal, NCM 8415.10. Considera correta a posição escolhida: NCM 8418.99.00.

Argumenta que "*as unidades evaporadora e condensadora devem funcionar em conjunto para que sejam consideradas como um ar-condicionado*".

Explica,

18. Entretanto, no caso ora combatido, as unidades evaporadoras e condensadoras foram comercializadas isoladamente, não existindo qualquer venda casada, isso porque esses produtos, por terem funções próprias, podem ser comercializadas isoladamente.

19. E fato que um cliente poderá adquirir, como aconteceu nas operações objeto do lançamento fiscal, uma unidade evaporadora ou uma unidade condensadora para aplicar em funções próprias. Com isso, não se pode presumir, como fez a fiscalização e os inclitos julgadores de primeiro grau, que tais unidades, mesmo comercializadas individualmente, foram utilizadas como ar-condicionado.

Que o Laudo Técnico emitido pela CENPEC - Centro Profissional de Comércio Exterior, assinado pelo Sr. Cláudio R. G. V. Pinto confirma que as unidades evaporadoras e condensadoras exercem, isoladamente, funções diferentes.

Transcreve excertos extraídos do laudo para concluir:

*Nesse sentido, em razão das especificações técnicas trazidas pelo laudo quanto à unidade evaporadoras, máquina constituída por uma serpentina de tubo metálico termocondutor e um ventilador com motor elétrico, em que não apresenta função qualquer de produzir ar refrigerado, mas apenas a sua transferência, deverá ser classificada como uma máquina cuja função principal se dá pelo evaporador, **jamais pelo ar-condicionado que exige dupla função de modificar temperatura e a umidade. As unidades evaporadoras não exercem a função de reduzir a umidade do ar!***

Que as próprias Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado - NESH excluem da posição 8415 os elementos das máquinas e aparelhos de ar condicionado apresentados separadamente, classificando-os na posição 84.18 ou 84.19. E que, da mesma forma, lhe é favorável a Nota 4 da Seção XVI (NESH).

Que a alíquota incidente sobre as duas classificações objeto da lide é a mesma.

Cita diversas manifestações da Secretaria da Receita Federal que lhe são favoráveis.

Questiona a interpretação dada pela Fiscalização às Notas 3, 4 e 5 da Seção XVI (NESH).

Esclarece que o produto objeto do processo nº 13002.000205/97-87 não é o mesmo que se discute na vertente lide.

Classificação Fiscal dos *Self*

Argumenta que equivoca-se a Fiscalização Federal quando considera que as máquinas e aparelhos denominados de *Self* são condicionadores de ar contendo ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e umidade, porque o produto comercializado de forma individualizada é o condensador, que possui função própria e independente, e não o equipamento todo, que apresenta função específica de remover calor do sistema de refrigeração, conforme é atestado pelo Laudo da ENGEP - Engenharia e Perícia Ltda.

Que as mesmas Notas Explicativas apresentadas na defesa da classificação dos Evaporadores valem para os *Self*.

Que também neste caso a alíquota é a mesma.

Classificação Fiscal das Unidades *Fan Coil*

Contesta o fato de a decisão de primeira instância não ter adentrado às características próprias de cada aparelho, classificando-os como se fossem um só.

Explica que os aparelhos *Fan Coil* são aparelhos que realizam como função principal e específica a troca de calor do ambiente, com serpentina de aquecimento e resfriamento do ar, possuem um motor elétrico, serpentinas com tubos, serpentinas com água gelada ou quente e ventilador com aspiração; portanto, muito diferente das condições técnicas para enquadramento na classificação 8415, como ar-condicionado.

Demonstra que as Notas Explicativas não excluem esses aparelhos da NCM escolhida.

E conclui:

64. Diante do exposto, a unidades Fan Coil jamais poderiam ser classificadas no código 8415, como pretende a fiscalização e a decisão recorrida, pois sua função específica e principal é de trocar (permutar) o calor com o meio ambiente, e não de alterar umidade e temperatura, como são os casos específicos dos ar-condicionados.

Dos créditos indevidos apurados pelo Fisco. Falta de estorno em razão de intimação

Contesta o entendimento da decisão de primeira instância de que o valor do crédito aqui discutido foi integralmente absorvido quando a escrita fiscal do contribuinte foi reconstituída por ocasião do lançamento do IPI das infrações sobre ele imputadas no processo 11065.004409/2004-07, que pende de Recurso Voluntário perante o Conselho de Contribuintes. Da mesma forma, contesta o entendimento do Fisco de que não existe duplicidade de cobrança.

E questiona:

71. A resposta que tem que ser dada aos I. julgadores de primeira instância administrativa quanto à possível vitória do contribuinte no primeiro processo é que, caso haja o cancelamento do primeiro lançamento, o crédito glosado poderá ser integralmente aproveitado, se e somente se estiver dentro do prazo de decadência, e não ao arrepio da lei como pretende a decisão recorrida, sob o pretexto de dar um conforto ao contribuinte cobrado em duplicidade.

Do Crédito Presumido do IPI

Após fazer considerações e transcrever excertos do Relatório Fiscal, esclarece que a diferença apurada pela Fiscalização Federal tem origem nos critérios utilizados para quantificação da Receita Operacional Bruta. Mas que, contudo, o valor calculado no ano-calendário de 2002, de R\$ 411.059.716,21, é o correto, não havendo por que se falar em erro do contribuinte na informação declarada em DCP. Esclarece mais uma vez que não foi subtraído o valor correspondente ao IPI.

b) A Receita Bruta Operacional não é de R\$ 609.336.312,61, pois a DIPJ (já juntada nos autos) demonstra o valor com as deduções feitas quanto As vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais e o IPI, que deixou de ser subtraído do cálculo;

Da correção monetária do saldo credor do IPI

Assevera que a correção monetária do saldo credor está amparada em medida judicial, e não em processo administrativo como afirmado pela decisão recorrida, conforme se depreende dos documentos juntados nos autos da ação ordinária nº 93.0009213-8. E que a exigência deve ser suspensa até a decisão definitiva pelo Superior Tribunal de Justiça.

A primeira análise do Processo demonstrou a necessidade de que o julgamento fosse convertido em diligência para que, dentre outras providências, fosse realizada perícia em um dos equipamentos comercializados pela Recorrente. Os termos foram os seguintes.

Diante disso, VOTO PELA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que seja solicitada a elaboração de laudo pericial contendo além dos quesitos que o contribuinte e a fiscalização desejem incluir as seguintes questões:

1- As unidades evaporadoras vendidas pelo contribuinte podem ser utilizadas em outras finalidades que não as que desempenham quando operam em conjunto com as unidades condensadoras dos condicionadores de ar modelo split?

2- Caso a resposta ao item anterior seja afirmativa, descrever as aplicações.

E que a Unidade Local examine os documentos apresentados pelo contribuinte em sede de impugnação e investigue a existência ou não de outras notas fiscais não apresentadas emitidas para as mesmas empresas para as quais foram vendidos os evaporadores, sendo possível, diligencie os clientes para os quais o contribuinte vendeu os aparelhos, com vistas a esclarecer qual foi a efetiva aplicação destes, desde o seu recebimento, armazenagem e destino final, em quantidade suficiente para que fique caracterizado o modus operandi nessas operações.

Após, seja concedido prazo de trinta dias para manifestação do contribuinte.

Feito isso, o processo retorna para decisão final.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa - Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

Da preliminar de nulidade por vício material

Não procede a alegação de vício material arguída pela Recorrente, que teria ocorrido, segundo defende, por que a base legal, Decreto nº 4.544/02, foi editada em data posterior à ocorrência das infrações de que é acusada.

Primeiro, que se diga que a regra de anterioridade ou não retroação da lei aplica-se às leis que instituem as obrigações ao administrado e às penalidades por sua inobservância, não aos decretos que as regulamentam. O que é preciso saber é se as Leis que instituíram as regras cuja inobservância deu azo à autuação já eram vigentes na época dos fatos, assim como as leis que definiram penalidades e infrações às condutas consideradas ilícitas. A organização e a compilação das normas legais feitas pelos decretos regulamentares editado pelo Poder Executivo, salvo situações nas quais eles próprios criem regras não previstas em lei, não afeta o direito do contribuinte de que só lhes sejam aplicadas disposições legais vigentes à época dos fatos objeto da autuação.

Ainda mais, no caso concreto, o que se vê é que a Recorrente não tem mesmo qualquer razão para protesto. Encontra-se clara referência no Auto de Infração também ao Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), vigente antes da entrada em vigor do Decreto nº 4.544/02.

Afasto, de plano, a preliminar de nulidade por vício material.

Passo ao mérito.

A classificação fiscal das mercadorias comercializadas pela Recorrente será analisada no final do vertente Voto.

Dos créditos indevidos. Falta de estorno

A Recorrente contesta a decisão de primeira instância que considerou correta a necessidade de estorno do saldo credor do decêndio 3-12/2001, com base nas apurações realizadas pelo Fisco em procedimento discutido nos autos do Processo 11065.004409/2004-07, que, à época, encontrava-se para julgamento do Recurso Voluntário interposto, perante o Conselho de Contribuintes, e que, hoje, segundo consta, está na pendência do julgamento de Embargos de Declaração interpostos à decisão tomada pela Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara dessa Terceira Seção.

De se observar que o que está em discussão neste tópico diz respeito ao saldo inicial considerado para efeito de apuração do débito anotado no Auto de Infração aqui discutido.

Trata-se de uma questão bastante comum em fiscalizações do Imposto sobre Produtos Industrializados, na medida em que a revisão de um período determina modificação do saldo inicial do período seguinte. Segundo me parece, contudo, não chega a ser um assunto de difícil equacionamento. Esse problema será resolvido na medida em que a Unidade de Preparadora considere o resultado de todos os litígios que tenham relação de interdependência, para então determinar o valor final da exigência.

E não se justificam os protestos dirigidos à exigência do estorno. Não há a reclamada duplicidade de cobrança. Se o valor é considerado indevido, seja ele decorrente da glosa de créditos ou verificação de débitos não lançados, ele não pode estar escriturado na contabilidade da pessoa jurídica e, ao mesmo tempo, deverá, de fato, compor o valor do débito exigido no auto de infração. A constituição da exigência decorre da revisão dos lançamentos no Livro de Apuração do IPI e passa, necessariamente, pela glosa dos lançamentos considerados indevidos. Não é possível conceber a ideia de que o crédito cuja desconsideração integra o cálculo da dívida anotada na autuação possa ser utilizado pelo contribuinte, como se duas verdades incompatíveis pudessem coexistir. Ou o crédito não existe e o débito calculado deve ser exigido do contribuinte, com todas as repercussões que são inerentes a essa decisão, inclusive o estorno dos lançamentos contábeis e revisão do saldo final/inicial, ou o crédito existe e o débito não pode ser exigido, assim como os valores não devem ser estornados e o saldo não pode ser revisto.

Do Crédito Presumido do IPI

Basicamente, o que a Recorrente contesta é, mais uma vez, que os valores considerados pela Fiscalização Federal, extraídos das informações por ela próprias prestadas na DIPJ, não levam em conta o Imposto sobre os Produtos Industrializados, que, segundo entende, deve ser excluído da Receita Operacional Bruta.

Esse assunto foi abordado em primeira instância de julgamento. Reproduzo a íntegra da decisão nesse particular.

Erro no cálculo do Crédito Presumido do IPI

7. Em relação ao correto valor da Receita Operacional Bruta-ROB, que influenciou a relação RExp/ROB e, por consequência o valor do crédito presumido do IPI a que o contribuinte tem direito, no ano de 2002, pode-se constatar que o valor da ROB, foi regularmente obtido pela fiscalização na declaração DIPJ entregue pelo próprio interessado, de fls. 354 a 394, o que implica em reconhecer que o valor esteja correto. Já o impugnante menciona que a diferença se deve ao fato de que no valor considerado pela fiscalização estaria incluído o valor IPI, valor esse que deve ser subtraído do montante da Receita Bruta, sem que tenha trazido qualquer comprovação sobre tal fato. Já a definição de Receita Bruta obtida na legislação do Imposto de Renda, no art. 279, do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, encontra-se abaixo transcrito, para melhor clareza:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

7.1. Como se observa da leitura do parágrafo único do art. 279, no cômputo da receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos, como é o caso do IPI, como deve ser informado na DIPJ, o que cai por terra a alegação apresentada pelo impugnante, o que leva a concluir que a fiscalização agiu corretamente ao efetuar novo cálculo do crédito presumido do IPI da fl. 219, com a utilização do valor de R\$ 609.336.312,61 de ROB, glosando o valor excedente do benefício, registrado na escrita fiscal, no valor de R\$ 2.270.426,38.

Na essência, portanto, é incontroverso que a autuada tem direito de excluir da Receita Operacional Bruta o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados retido. O problema é que não foi feita nenhuma prova dessa alegação, nem em sede de impugnação nem em fase recursal. No corpo do Recurso Voluntário, a Recorrente apenas reitera alegação de um direito que, como se viu, não lhe é negado no mérito, mas em face da ausência de provas.

Uma vez que subsista a ausência de provas, não vejo como rever a decisão tomada em primeira instância.

Da correção monetária do saldo credor do IPI

Me parece que haja uma certa confusão a respeito dessa questão.

A Recorrente assevera que a decisão de primeira instância é que teria feito a confusão. Que seu direito não decorre de processo administrativo como lá foi dito, mas de processo judicial e que é preciso aguardar a decisão do Superior Tribunal de Justiça a esse respeito.

Mas não é nada disso que leio na decisão de piso. Observe-se.

Erros no aproveitamento dos demais créditos

8. Sobre a glosa dos créditos do IPI decorrente de "atualização do saldo credor - BEFIEX", com origem no crédito-prêmio do IPI, nos valores de R\$ 211.923,40, R\$ 144.240,58 e R\$ 682.020,48, entendo ser procedente a irresignação do impugnante. A fiscalização entendeu que a decisão judicial na Ação Ordinária nº 90.0010905-1, que justificaria o crédito, não teria se manifestado sobre a pretensa atualização. Cópia da decisão, de fls. 1358 a 1367, mostra na parte

dispositiva que houve o reconhecimento do direito, pelo juízo monocrático, da atualização monetária dos créditos-prêmio do IPI, que se trata, consoante seguinte redação: " o crédito-prêmio do IPI, no período acima definido, será apurado mediante a conversão da moeda estrangeira em moeda nacional na data da exportação, a partir daí incidirá a mesma correção monetária aplicada pela Fazenda Nacional na manutenção do valor dos seus créditos." Ademais, saliente-se que essa decisão foi mantida nas demais instâncias do Poder Judiciário, consoante cópia dos respectivos acórdãos acostados aos autos, de fls. 1360 a 1406, com trânsito em julgado 10/11/2000, de acordo com extrato da fl. 1684, obtido na internet.

8.1. Dessa forma, devem ser cancelados os valores do IPI de R\$ 211.923,40, período de apuração 3-03/2002 e R\$ 144.240,58, período de apuração 3-07/2002, bem como os respectivos acréscimos legais, da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora com base na taxa Selic. Já o valor de R\$ 682.020,48, período de apuração 3-12/2002, também glosado, poderá ser somado ao saldo credor de R\$ 1.425.225,52, apurado na reconstituição da escrita fiscal da fl. 453.

9. Com relação à glosa do crédito do IPI de R\$ 360.036,50, registrado na escrita fiscal do autuado, em 30/12/2001, 30/06/2002, 31/08/2002 e 30/09/2002, cumpre esclarecer ao impugnante que não há nenhum desrespeito às decisões judiciais acostadas aos autos, de fls. 1410 a 1682, posto que com a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte levada a efeito por ocasião das infrações constantes do processo 11065.004409/2004-07 e no presente processo, não se apuraram saldos credores do IPI nas datas citadas, não havendo, por consequência que se falar em atualização monetária do que não existe, motivo pelo qual resta correta a glosa efetuada pela fiscalização.

Quer dizer, se algum motivo há para irrisignação da autuada, haveria de sê-lo apenas em relação ao valor de R\$ 360.036,50, mantido não pela inexistência do direito à correção, mas porque não havia saldo nos períodos acima listados.

Contudo não é contra isso que a Recorrente expressa sua inconformidade, mas contra um suposto equívoco da decisão ao vincular o direito à correção ao Processo Administrativo nº 11065.004409/2004-07 e requer a suspensão de *eventual cobrança até a decisão do Superior Tribunal de Justiça*. Mas a decisão, como sobressai incontroverso da leitura do excerto acima transcrito, não fez essa vinculação e expressou claramente o entendimento de que a sentença favorável ao contribuinte transitou em julgado e reconheceu o direito reclamado.

Classificação Fiscal

De início, necessário esclarecer que são três os equipamentos sobre os quais recaem dúvidas acerca da correta classificação tarifária: os *Self*, os *Fain Coil* e as Unidades Evaporadoras.

Embora isso, a Fiscalização esclarece no corpo do Relatório Fiscal, folhas 395 e seguintes, que os dois primeiros, tendo em vistas suas características de funcionamento, receberão a mesma abordagem destinada aos Evaporadores. A seguir excerto extraído do Relatório.

3.1.2.2 — Outra linha ampla, com os aparelhos comumente denominados "SPLIT" que são aparelhos cujas duas unidades básicas (unidade evaporadora e unidade condensadora) são apresentadas em corpos distintos, as quais, mesmo após a instalação, ou seja, já durante o funcionamento, permanecem fisicamente

separadas, interligadas apenas por fios e dutos. Aqui incluímos, a fim de simplificar a explanação e o entendimento, devido as suas características de funcionamento semelhantes, os aparelhos denominados "SELF" e "FAN COIL", dos quais trataremos adiante.

Na parte final do Relatório Fiscal a Autoridade atuante apresenta algumas considerações em particular sobre os aparelhos *Self* e *Fan Coil*, que serão examinadas oportunamente.

Importante destacar que, ainda conforme informações trazidas pelo Fisco, a classificação tarifária das Unidades Evaporadoras foi objeto de consulta por parte da Fiscalizada - Processo nº 13002.000205/97-87. A Solução de Consulta encontra-se às folhas 43 e seguintes.

E, de fato, a autuação em tela está fundamentada basicamente na inobservância da decisão tomada nos autos do Processo nº 13002.000205/97-87 em resposta à Solução de Consulta apresentada pela própria autuada. Essa foi, inclusive, a razão para o agravamento da penalidade imposta à Recorrente.

Abro aqui parêntese para, como já tive a oportunidade de fazer em diversas outras ocasiões, expressar o meu entendimento a respeito do que seja a correta leitura dos efeitos que devam ser atribuídos ao processo de consulta.

Em primeiro lugar, devo sublinhar que, a meu sentir, é inadmissível a cogitação de que a decisão tomada pela Administração em resposta ao questionamento interposto pelo administrado lhe subtraia o direito de discutir a exigência veiculada no auto de infração. De fato, parece-me que seria um excesso aceitar que o consulente, por ter se dirigido à Administração Tributária no intento de conhecer seu entendimento sobre determinado assunto, veja-se impedido de expor as razões pelas quais não concorda com a solução proferida.

E, de fato, a experiência prática mostra que, com muita frequência, só os argumentos apresentados pela parte são capazes de abrir uma nova perspectiva sobre o assunto objeto da lide. Afinal, é essa a finalidade do contencioso tributário, do qual o contraditório constitui elemento essencial.

No entanto, as decisões proferidas no processo de consulta eram, até pouco tempo, singulares e sem direito de contestação, no que muito se assemelhavam à formação de convicção da própria autoridade autuante nos processo em que se discute exigência formulada em auto de infração.

Noutro giro, da leitura das disposições normativas aplicáveis à matéria, nenhuma das conseqüências previstas pelo legislador para o processo de consulta cuidou de determinar qualquer efeito na tramitação do processo de discussão do crédito tributário. Fosse a intenção que o primeiro sobrestasse o segundo ou suprimisse instância e isso teria sido expressamente consignado em lei. Não foi.

Aliás, é pertinente que se diga: a inobservância da decisão tomada no processo de consulta não pode ter o efeito aqui discutido tanto quanto não o tem a inobservância dos próprios atos normativos editados pelo Secretaria da Receita Federal do Brasil. O direito a interposição de impugnação e recurso administrativos sempre prevalece. Cumpre às Delegacias de Julgamento expor a obrigação que têm de observar esses atos, fundamentando assim sua decisão, e ao CARF formar seu juízo com maior independência.

Sobre isso, oportuno acrescentar que a supressão do direito de discutir a classificação tarifária revela-se ainda mais improvável quando se inclui no debate o fato de que nem as Delegacias da Receita Federal de Julgamento (segundo entendo) e muito menos este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm o dever de observar a decisão veiculada na solução de consulta. Se há espaço para decisão autônoma, como cogitar da indisponibilidade desse expediente?

Isto posto, imperioso destacar que as razões que motivaram a autuação trarão expressivas consequências à decisão que será proposta na vertente lide.

É meu entendimento que a questão que se apresenta pouca relação tem com a classificação das Unidades Evaporadoras propriamente ditas. Em lugar disso, creio o problema de que aqui nos ocupamos diga respeito à transação comercial levada a efeito pela Recorrente e a aparência que ela, Recorrente, pretendeu lhe dar.

Definitivamente, não acredito que a empresa tenha de fato comercializado, isoladamente, quantidade tão expressiva de Unidades Evaporadoras. A toda evidência, as transações envolveram aparelhos de condicionamento de ar completos, que foram "desdobrados" nos documentos fiscais, acarretando incidência tributária menor. Isso, inclusive, é testemunhado nas declarações prestadas pelos clientes da empresa que, em resposta à diligência demandada por este Relator, invariavelmente afirmam ter adquirido condicionadores de ar *Split*, constituídos por Unidades Evaporadoras e Unidades Condensadoras, para utilização em conjunto.

É por esse caminho que, segundo leitura que faço, haveria de ser identificada a infração cometida pela Parte, mas, definitivamente, necessário reconhecer que a acusação não é constituída pela observação dessa prática e mantê-la com base nisso representaria uma inovação intolerável acerca das razões de decidir e agir da Fiscalização Federal.

A esse respeito, para que não restem dúvidas, transcrevo a seguir a única menção que encontrei no Relatório da Fiscalização sobre as operações de venda das mercadorias.

3.1.2.3 — As vendas de aparelhos da linha "SPLIT" são feitas com as unidades separadas, isto é, a fiscalizada vende uma unidade condensadora e uma unidade evaporadora, as quais serão posteriormente instaladas para funcionamento, permanecendo, entretanto, fisicamente separadas.

Trata-se de uma simples anotação a respeito do *modus operandi* da Recorrente. Nenhuma conclusão ou acusação está relacionada a essa prática.

A seguir, a teor das considerações feita no Relatório, a Autoridade autuante até chancela essa conduta. Observe-se.

3.1.2.4 — Quanto à classificação fiscal das unidades condensadoras não há divergência entre o procedimento adotado pela fiscalizada e o entendimento desta fiscalização.

3.1.2.5 — Por outro lado, quanto à classificação das unidades evaporadoras, a fiscalizada cometeu erro de classificação fiscal e aplicação de alíquota, procedimento este que já vinha sendo combatido pela Secretaria da Receita Federal, através desta Delegacia da Receita Federal, em períodos de apuração

anteriores aos períodos abrangidos por esta fiscalização, tendo sido esta matéria objeto de lançamento através do Auto de Infração constante do processo administrativo fiscal nº11065.004409/2004-07.

O que se percebe é que a Fiscalização classificou as Unidades Evaporadoras admitindo que as vendas eram realizadas separadamente, ainda que em uma mesma operação. Numa consequência direta disso, admitiu também que a classificação poderia ser feita como se a mercadorias se apresentassem¹ em partes separadas. É o que depreendo da afirmação acima transcrita de que *as vendas de aparelhos da linha "SPLIT" são feitas com as unidades separadas. A fiscalizada vende uma unidade condensadora e uma unidade evaporadora (...).*

Salvo engano, não vejo como incluir nesta fase processual a acusação de que as vendas não foram de unidades separadas, mas de aparelhos da linha de condicionador de ar do tipo *Split* completos e indevidamente desdobrados nas notas fiscais de venda.

E cabe aqui uma observação a respeito da diligência demandada por este Relator.

Reiteradamente se disse no Processo que as Unidades Evaporadoras poderiam e eram utilizadas em outras muitas finalidades. À luz das considerações que fiz até aqui, pareceu-me fundamental esclarecer em quais finalidades afinal esses equipamentos poderiam ser utilizados e no que foram efetivamente utilizados por quem os adquiriu. A resposta à diligência, tanto a pericial quanto a testemunhal, confirmaram a expectativa que tinha de que as Unidades Evaporadoras são para utilização e foram utilizadas apenas em conjunto com as Unidades Condensadoras para aquecimento ou resfriamento do ar em ambientes que se pretende climatizar. Em nada mais. Embora isso, o fato é que não tinha me apercebido na ocasião em que propus a conversão do julgamento em diligência, que esse aspecto não era objeto da autuação, razão pela qual tais esclarecimentos terminarão sendo muito pouco úteis à solução da presente lide.

Feitas essas considerações preambulares, retorno à classificação fiscal das Unidades Evaporadoras.

A Solução de Consulta em torno da qual gira a presente lide, decidiu que as Unidades Evaporadoras devem ser classificadas todas na Posição 8415², cujo texto traz a seguinte especificação:

8415 - Máquinas e aparelhos de ar-condicionado contendo um ventilador motorizado e dispositivos próprios para mudar a temperatura e a umidade, incluídas as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente.

A Solução de Consulta, salvo melhor juízo, não traz os fundamentos que lhe serviram de base para escolha dessa classificação. Identifico em seu texto apenas esclarecimentos técnicos a respeito das máquinas e aparelhos da Posição 8415, a transcrição das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH e, logo após, a decisão. Observe-se abaixo a reprodução parcial.

¹ A metodologia aplicável ao procedimento de classificação fiscal de mercadorias exige que seja levado em consideração o estado em que o bem se apresenta no momento em que a operação específica está acontecendo. A mercadoria objeto de exame é aquela que é observada no estado em que se apresenta naquele momento, seja no curso do despacho aduaneiro, seja na venda realizada no mercado interno.

² 8415.10.10, 8415.82.10 ou 8415.82.90, conforme o caso.

2. A posição 8415 compreende as máquinas e aparelhos de ar-condicionado contendo 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.

3. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435/92 e publicadas no suplemento ao D.O.U. de 28/01/92, relativas à posição 8415, fornecem subsídios para elucidar a classificação do produto em exame:

(...) (transcrição das NESH)

Do confronto do texto da posição 8415 e das NESH a ela relativas com as especificações do produto em tela, em seus diversos tipos e modelos, conclui-se que devem os mesmos ser classificados na citada posição 8415.

A seguir passa à NCM específica de cada modelo, sem ocupar-se da demonstração das razões porque essa escolha foi feita.

Por isso, não há o que opor aos fundamentos da Decisão SRRF/10ª RF/DIANA Nº 12, de 12 de fevereiro de 1998. Por outro lado, na medida em que as decisões tomadas no Processo Administrativo Fiscal devam ser fundamentadas³, cumpre aqui apreciar o mérito do assunto em debate e decidir fundamentadamente pela correta classificação fiscal das mercadorias vendidas pela Recorrente, sem perder de vista o fato de que restringimo-nos à acusação feita pela Fiscalização Federal, que reconheceu a ocorrência de vendas regulares de Unidades Evaporadoras. Ou seja, é preciso determinar a correta classificação fiscal de Unidades Evaporadoras, isoladamente. Fizéssemos diferente, e estaríamos classificando um conjunto formado por uma unidade evaporadora e uma unidade condensadora, conjunto esse que compõe uma mercadoria que não foi objeto de exame e classificação nos autos.

Ainda sobre a Solução de Consulta nº 12, principal fundamento da autuação, fundamental acrescentar que encontrei e continuo encontrando grande dificuldade em estabelecer perfeita identidade entre a mercadoria objeto da autuação e a mercadoria lá examinada.

Transcrevo a seguir a ementa.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa:

³ Lei 9.784/99

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

Decreto 7.574/11

Art. 65. O acórdão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências (Decreto no 70.235, de 1972, art. 31, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

Código TIPI Mercadoria

Aparelhos de ar-condicionado contendo ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade:

8415.10.10 - 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 la (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

Primeiro, há referência a aparelhos de ar-condicionado e não a evaporadores de aparelhos de ar condicionado.

Depois há descrição de três tipos de aparelhos de ar-condicionado: dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando corpo único, dos tipos utilizados nos tetos das construções e, mais uma vez, dos tipos utilizados em tetos de construções.

Não vejo em nenhuma das três descrições um condicionador de ar *Split*. Salvo melhor juízo, o equipamento conhecido como *Split*, hoje tão popular, não forma de maneira nenhuma um corpo único e não é, pelo menos em regra, utilizado no teto das construções.

Seguindo adiante, necessário trazer à luz a Regra Geral nº 2 "a" para interpretação do Sistema Harmonizado.

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

Conforme reza, qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado.

Daí a necessidade de determinar se uma Unidade Evaporadora, nas condições em que se apresenta, trata-se de uma parte de um condicionador de ar ou do próprio condicionador de ar incompleto ou inacabado. Isso porque, se for considerado como sendo uma parte, classifica-se segundo as regras válidas para as partes; se for considerado como sendo o próprio produto, apenas incompleto, classifica-se segundo as regras válidas para o produto.

Quanto a isso, como já tive oportunidade de me manifestar em outras ocasiões, segundo entendo, essa é uma regra carregada de conteúdo subjetivo. Na maior parte dos casos, não há critérios objetivos que determinem quando um produto começa ou deixa de ser ele. Trata-se de uma escolha pessoal.

No caso concreto, devo dizer, de início, que não consigo enxergar na Unidade Evaporadora um condicionador de ar incompleto, mas apenas uma das duas partes da qual ele é constituído.

E, de fato, embora a subjetividade que permeia essa decisão, é preciso reconhecer que quanto menor a complexidade do produto, mais ele depende de todas as partes de que é constituído para ser identificado como tal⁴. No caso em exame, embora condicionadores de ar do tipo *Split* sejam mercadorias relativamente complexas, simplificam-se quando subdivididas em apenas duas partes: um evaporador e um condensador. Sem uma delas, parece-me que a mercadoria fique reduzida a uma parte do todo.

Noutro giro, abstraindo-se dos aspectos nos quais a decisão remete à convicção pessoal, encontra-se no resultado da Perícia demandada por este Colegiado informações que corroboram o entendimento acima.

1. As unidades evaporadoras são partes integrantes de máquinas e aparelhos de ar-condicionado que contém um ventilador motorizado, com ou sem dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade? (grifos meus)

Resposta: Sim, são partes integrantes de máquinas e aparelhos de ar-condicionado que contém um ventilador motorizado, sem dispositivos próprios para mo temperatura e a umidade. (grifos meus)

3. As máquinas SELF são partes integrantes de máquinas e aparelhos de ar-condicionado que contém um ventilador motorizado, com ou sem dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade? (grifos meus)

Resposta: Sim, são partes integrantes de máquinas e aparelhos de ar-condicionado que contém um ventilador motorizado, sem dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade. (grifos meus)

Também é de se observar que, conforme esclarecimentos presentes nas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado - NESH, para que um produto seja classificado na Posição 8415, há necessidade de que ele seja constituído por um dispositivo próprio para mudar simultaneamente a umidade e a temperatura do ar.

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

Contudo, segundo informação pericial, os evaporadores, considerados isoladamente em relação às unidades condensadoras, não foram concebidos para modificar simultaneamente a temperatura e a umidade do ar. Observe-se.

⁴ Por exemplo: dificilmente poder-se-ia identificar em uma mesa sem o tampo ou sem as pernas o produto inacabado, mas apenas uma de suas partes.

1. As "unidades evaporadoras" descritas no auto de infração, consideradas isoladamente em relação as unidades condensadoras, foram concebidas para modificar simultaneamente a temperatura e a umidade do ar?

Resposta: Não.

3. Os denominados "aparelhos SELF", em si mesmo, apresentam dispositivos próprios para modificar simultaneamente a temperatura e a umidade do ar?

Resposta: Não

Destaque-se que, no corpo da Solução de Consulta, o Auditor-Fiscal responsável pela decisão, embora não tenha apresentado de forma clara suas razões de decidir, grifou algumas partes do texto transcrito das Notas Explicativas, se não vejamos.

(...)

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); (grifos no original)

Como acima se viu, o Laudo Pericial é taxativo em esclarecer que as Unidades Evaporadoras não modificam simultaneamente temperatura e umidade do ar.

Ou seja, isoladamente, o evaporador não preenche as condições necessárias à sua inclusão na Posição 8415 como um equipamento incompleto ou inacabado.

Decidido isso, devem ser observadas as Notas de Seção e Capítulo para classificação das partes de condicionadores de ar.

PARTES

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

As outras partes das máquinas e aparelhos de ar-condicionado classificam-se, conforme sejam ou não reconhecíveis como destinadas exclusiva ou principalmente a estas máquinas e aparelhos, de acordo com as disposições da Nota 2 b) ou da Nota 2 c) da Seção XVI

...

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

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

b) quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas em uma mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66,

84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;

c) as outras partes classificam-se nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38, conforme o caso, ou, não sendo possível tal classificação, nas posições 84.87 ou 85.48.

Baseado nessas disposições, parece-me claro que as mercadorias não podem ser classificadas como pretendeu a Fiscalização Federal, mas conforme determinação expressa na Nota 2 "b" da Seção XVI, na posição correspondente a esta ou a estas máquinas (8415), especificamente no Código 8415.90.00, destinada às partes.

Para concluir, acrescento que, ainda que em data posterior aos fatos controvertidos no Processo, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 873/08, que traz em seu Anexo Único a tradução para a língua portuguesa dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado, da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), dentre os quais o a seguir transcrito.

8415.90 1. Unidade interna de um aparelho de ar condicionado do tipo "split-system" (sistema com elementos separados), do tipo compressor, compreendendo uma serpentina evaporadora (trocaador de calor), um ventilador de motor elétrico que circula o ar pela serpentina evaporadora e o projeta dentro de um cômodo (local a ser climatizado), um filtro de ar, um termostato e um painel de controle, montados juntos num mesmo receptáculo. A unidade é concebida para ser conectada a uma unidade externa por fios elétricos e tubos de cobre através dos quais o fluido refrigerante circula.

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

No que se refere aos aparelhos *Self* e *Fan Coil*, uma vez que a Fiscalização os tenha avaliado em conjunto com os Evaporadores⁵, haveriam de lhes ser aplicados os mesmos critérios. Contudo, também é verdade que o Relatório Fiscal afirma que eles serão *tratados adiante*. Assim, julgo necessário formar juízo de forma independente a respeito da classificação desses equipamentos.

A seguir excerto do Relatório no qual a questão é examinada.

3.1.2.9 - *Fazem parte da linha de produção da fiscalizada também os aparelhos denominados "SELF" e "FAN COIL", que são aparelhos condicionadores de ar, montados em um gabinete e apresentam 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. 65 a 74. Estes aparelhos foram classificados erroneamente pela fiscalizada, via de regra, nas posições 8418.69.90, 8418.99.00 ou 8419.50.90, todos tributados em uma alíquota de IPI na ordem de 5%.*

Diferentemente do que ocorre com as Unidades Evaporadoras, no caso dos *Self* e *Fan Coil* não houve maiores preocupações na busca de esclarecimentos periciais. Ainda assim, o que se observa nos catálogos carreados aos autos nas folhas 65 a 74, é que inexistem nos

⁵ Aqui incluímos, a fim de simplificar a explanação e o entendimento, devido as suas características de funcionamento semelhantes, os aparelhos denominados "SELF" e "FAN COIL", dos quais trataremos adiante

autos a informação de que esses equipamentos tenham a função de modificar a temperatura e a umidade do ar simultaneamente. Sendo essa uma condição para seu enquadramento no código tarifário escolhido pela Fiscalização Federal, aplicam-se-lhes, ainda que apenas em parte, as regras que nortearam a classificação das unidades evaporadoras, restando também eles incorretamente classificados no Auto de Infração controvertido.

Recurso de Ofício

Da correção monetária do saldo credor do IPI

O crédito tributário exonerado em primeira instância diz respeito ao reconhecimento do direito à correção monetária do saldo credor - BEFIEX", com origem no crédito-prêmio do IPI, nos valores de R\$ 211.923,40, R\$ 144.240,58 e R\$ 682.020,48.

Conforme muito bem apontado pelo i. Julgador de piso, a decisão judicial na ação ordinária nº 90.0010905-1 traz em seu dispositivo o reconhecimento do direito à atualização monetária dos créditos-prêmio do IPI.

Nenhuma ressalva a fazer.

Conclusão

VOTO por negar provimento ao Recurso de Ofício e por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência decorrente da reclassificação fiscal das mercadorias comercializadas pela empresa.

Sala de Sessões, 18 de março de 2015.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator