



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

Processo nº 11065.004409/2004-07
Recurso nº 133.478 Voluntário
Acórdão nº **3101-01.118 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de maio de 2012
Matéria IPI (classificação de mercadorias, ressarcimento e crédito-prêmio)
Recorrente SPRINGER CARRIER LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2001

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO. UNIDADES EVAPORADORAS DOS "SPLIT-SYSTEM". APARELHOS DENOMINADOS "SELF". TIPI 2001.

As unidades evaporadoras dos "split-system" e os aparelhos denominados "self" são artefatos exclusiva ou principalmente destinados para compor máquinas e aparelhos de ar-condicionado alcançados pelo texto da posição NCM 84.15, com as quais formam um conjunto com três unidades interligadas (unidade evaporadora, elementos de expansão e unidade condensadora) e nesta posição tais artefatos se classificam. Na vigência da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) aprovada pelo Decreto 3.777, de 23 de março de 2001 (vigente de 1º de abril de 2001 e 31 de dezembro de 2001), esses artefatos são passíveis de classificação nos códigos NCM 8415.81.10, 8415.81.90, 8415.82.10 e 8415.82.90. Incorreta uma das pretendidas classificações adotadas pela Fazenda Nacional para unidades evaporadoras dos "split-system", a do código NCM 8415.10.10, específica para máquinas em "corpo único". Quando o lançamento do crédito tributário não permite a segregação das parcelas da exigência vinculadas a cada código de classificação das mercadorias, a adoção de um código NCM incorreto contamina toda a parcela do lançamento associado à discutida classificação de mercadorias. RGI 1, Notas 2.a, 2.b e 4 da Seção XVI da NCM.



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/06/1999 a 31/12/2001

IPI. RESSARCIMENTO. EXPORTAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO PIS-PASEP E COFINS. CONCEITO DE RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

A Lei 9.363, de 1996, norma jurídica instituidora do benefício fiscal, atribuiu ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para definir “receita de exportação”. Para período de apuração anterior a 26 de março de 2003, a “receita de exportação” alcançava, indistintamente, todas as mercadorias nacionais.

IPI. CRÉDITO-PRÊMIO.

Crédito-prêmio de IPI, incentivo fiscal de natureza setorial não confirmado por lei superveniente no biênio posterior à publicação da Constituição da República de 1988, deixou de vigorar em 5 de outubro de 1990. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

IPI. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO-PRÊMIO.

Carece de fundamento jurídico a pretendida atualização monetária de crédito-prêmio do IPI reconhecido em decisão judicial transitada em julgado, silente quanto à atualização destes créditos. O direito de corrigir o saldo credor de créditos básicos, jurisdicionalmente tutelado, não alcança créditos-prêmio do IPI.

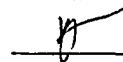
IPI. ESCRITA FISCAL. RECONSTITUIÇÃO. DECISÃO CONDICIONAL. CERTEZA. EFICÁCIA.

A reconstituição da escrita fiscal para estornar créditos do IPI discutidos em determinado processo administrativo somente é exigível em ulterior lançamento de crédito tributário mediante decisão administrativa irrecorrível do primeiro litígio. A inexistência de decisão administrativa irrecorrível do primeiro litígio não impede o julgamento do segundo litígio, porém a execução administrativa deste acórdão resta subordinada à solução dada para o estorno de créditos naquele. O preceito que traça a norma jurídica para o caso concreto pode indicar uma condição para que sua própria eficácia. A certeza é atributo do plano de validade da decisão. Eventuais condições pertencem ao plano da eficácia.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para: (1) excluir da exigência a parcela do crédito tributário associado à discutida classificação de mercadorias; (2) incluir na rubrica “receita de exportação”, utilizada para o cálculo da proporção entre a “receita de exportação” e a “receita operacional bruta do produtor exportador”, as receitas decorrentes das operações de simples



revenda de mercadorias para o exterior; e (3) subordinar a execução administrativa deste acórdão à conclusão do julgamento administrativo do estorno, no livro registro de apuração do IPI, do saldo credor no valor de R\$ 22.693.369,05, relativo ao terceiro decêndio de abril de 2001, discutido no processo 11080.013226/2001-33 (reconstituição da escrita fiscal). Vencidos os conselheiros Mônica Monteiro Garcia de los Rios e Henrique Pinheiro Torres quanto à classificação de mercadorias e a reconstituição da escrita fiscal. O conselheiro Luiz Roberto Domingo votou pelas conclusões quanto à classificação de mercadorias..

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Tarásio Campelo Borges - Relator

Formalizado em: 26/05/2012

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Mônica Monteiro Garcia de los Rios, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente.

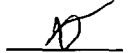
Relatório

Cuida-se de retorno de diligência à repartição de origem nos autos de recurso voluntário perante acórdão unânime da Terceira Turma da DRJ Porto Alegre (RS), cujo dispositivo anuncia [1]: preliminarmente, indeferimento do pedido de perícia; no mérito, lançamento do imposto sobre produtos industrializados (IPI) julgado procedente (acrescido de multa de ofício e juros de mora) [2] e declarada definitiva, na via administrativa, a parcela da exigência correspondente à matéria não impugnada [3].

¹ Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 801 a 812 (volume IV).

² Lançamento do crédito tributário às folhas 670 a 720 (volume IV). Crédito presumido indevido, períodos de apuração: junho de 1999 a dezembro de 2001. Classificação fiscal incorreta, períodos de apuração: 1º de maio a 31 de dezembro de 2001. Multa: 75%, exceto no caso da classificação incorreta das unidades evaporadoras dos aparelhos "split", em desacordo com solução de consulta, porque majorada em 50% (multa de 112,5%). A majoração da penalidade, [...], deve-se a circunstância agravante, qual seja, o fato de o imposto, não destacado, ou destacado em valor inferior ao devido, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenha sido objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pela fiscalizada [Relatório de Verificação Fiscal, folha 676, volume IV, parágrafo 3.1.2.8, parte final].

³ Matéria não impugnada: glosa de valores lançados em maio e junho de 2001 relativos à alegada nova apuração do crédito presumido de IPI dos anos de 1996 a 2000 (Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e Lei 10.276, de 10 de setembro de 2001), que teria sido mal calculado anteriormente (acórdão recorrido,



Segundo a denúncia fiscal, na auditoria do estabelecimento industrial restou constatada a produção de: (a) aparelhos condicionadores de ar do tipo comumente denominado “split”, compostos de unidade condensadora e de unidade evaporadora ^[4]; e (b) aparelhos denominados “self” ^[5].

A ciência pessoal do lançamento aqui discutido a preposto da sociedade empresária se deu em 6 de dezembro de 2004. Na parte que interessa a este colegiado, são matérias litigiosas:

- classificação de unidades evaporadoras dos condicionadores de ar “split-system”;
- classificação dos aparelhos denominados “self”;
- glosa de créditos presumidos do IPI ^[6];
- glosa de crédito-prêmio de IPI (acordo Beflex vinculado ao Ato Concessório 1690/00-123/5) ^[7];
- glosa de créditos correspondentes à atualização monetária de créditos-prêmio do IPI ^[8]; e
- reconstituição da escrita fiscal para estornar créditos no valor de R\$ 22.693.369,05, apurados no processo administrativo fiscal 11080.013226/2001-33.

A classificação de unidades evaporadoras dos condicionadores de ar “split-system” foi tema objeto de consulta então formulada pela ora recorrente nos autos do processo administrativo 13002.000205/97-87, solucionada pela Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, em decisão de 12 de fevereiro de 1998. Solução de consulta publicada no Diário Oficial de 8 de maio de 1998 ^[9].

parágrafos 3.4.1 c/c 1.3.1.a), exceto a glosa do crédito presumido do IPI (Lei 9.363, de 1996) apurado mediante inclusão da receita obtida nas operações de simples revenda no cálculo da receita de exportação.

- ⁴ Nos aparelhos condicionadores de ar do tipo “split”, a unidade condensadora permanece separada da unidade evaporadora após a instalação. Elas são interligadas por fios elétricos e tubo metálico para transporte de matéria em estado gasoso.
- ⁵ Os aparelhos denominados “self” são “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” (relatório de verificação fiscal, folha 676). “As ‘SELF’ objeto da perícia variam basicamente de acordo com sua aplicabilidade aos ambientes que se pretenda climatizar e os modelos conforme as necessidades desejadas, ou sejam, sistemas de refrigeração com condensadoras instaladas em local externo ao ambiente a ser climatizado [...]” (Relatório Técnico INT 68, de 30 de novembro de 2010, folha 949, primeiro parágrafo, volume V).
- ⁶ Fatos geradores: junho de 1999, setembro, novembro e dezembro de 2000, maio, junho, novembro e dezembro de 2001.
- ⁷ Fato gerador: setembro de 2001.
- ⁸ Fato gerador: dezembro de 2001.
- ⁹ Inteiro teor da solução de consulta às folhas 68 a 73.



Subposição NCM adotada pelo sujeito passivo, tanto para as unidades evaporadoras dos *split-system* quanto para os aparelhos denominados *self*: 8418.99 [10] [11].

Códigos NCM exigidos pelo fisco para as unidades evaporadoras dos *split-system*: 8415.10.10 [12], 8415.82.10 [13] e 8415.82.90 [14] [15].

Códigos NCM exigidos pelo fisco para os produtos denominados *self*: 8415.81.10 [16], 8415.81.90 [17], 8415.82.10 [18] e 8415.82.90 [19] [20].

¹⁰ Relatório de verificação fiscal, folha 676. Impugnação da exigência, folha 724.

¹¹ 84.18 REFRIGERADORES, CONGELADORES ("FREEZERS") E OUTROS MATERIAIS, MÁQUINAS E APARELHOS PARA A PRODUÇÃO DE FRIO, COM EQUIPAMENTO ELÉTRICO OU OUTRO; BOMBAS DE CALOR, EXCLUÍDAS AS MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO DA POSIÇÃO 84.15. 8418.1.00 - Combinações de refrigeradores e congeladores ("freezers"), munidos de portas exteriores separadas. 8418.2 - Refrigeradores de tipo doméstico. 8418.30.00 - Congeladores ("freezers") tipo cofre, de capacidade não superior a 800 litros. 8418.40.00 - Congeladores ("freezers") tipo armário, de capacidade não superior a 900 litros. 8418.50 - Outros congeladores ("freezers") e refrigeradores, vitrinas, balcões e móveis semelhantes, para a produção de frio. 8418.6 - Outros materiais, máquinas e aparelhos, para produção de frio; bombas de calor. 8418.9 - Partes. 8418.99.00 -- Outras.

¹² 84.15 MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE. 8415.10 - Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando corpo único. 8415.10.10 Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora.

¹³ 84.15 MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE. 8415.10 - Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando corpo único. 8415.20 - Do tipo dos utilizados para o conforto dos passageiros nos veículos automóveis. 8415.8 - Outros. 8415.81 -- Com dispositivo de refrigeração e válvula de inversão do ciclo térmico. 8415.82 -- Outros, com dispositivos de refrigeração. 8415.82.10 Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora.

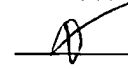
¹⁴ 8415.82.90 Outros.

¹⁵ Relatório de verificação fiscal, folha 675.

¹⁶ 84.15 MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE. 8415.10 - Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando corpo único. 8415.20 - Do tipo dos utilizados para o conforto dos passageiros nos veículos automóveis. 8415.8 - Outros. 8415.81 -- Com dispositivo de refrigeração e válvula de inversão do ciclo térmico. 8415.81.10 Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora.

¹⁷ 84.15 MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE. 8415.10 - Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando corpo único. 8415.20 - Do tipo dos utilizados para o conforto dos passageiros nos veículos automóveis. 8415.8 - Outros. 8415.81 -- Com dispositivo de refrigeração e válvula de inversão do ciclo térmico. 8415.81.10 Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora. 8415.81.90 Outros.

¹⁸ 84.15 MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA



Quanto ao cálculo do crédito presumido do IPI, com fundamento na Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996, o contribuinte incluiu a receita da revenda de mercadorias para o exterior nas rubricas “receita de exportação” e “receita operacional bruta”; a Fazenda Nacional somente a incluiu na segunda rubrica.

A glosa de crédito-prêmio de IPI relativo ao acordo Befiex vinculado ao Ato Concessório 1690/00-123/5 se deu porque nenhum documento foi apresentado à fiscalização da Receita Federal do Brasil para justificá-lo.

Também foram glosados créditos correspondentes à atualização monetária de créditos-prêmio do IPI, porque a fiscalização entendeu que o título judicial apresentado para justificar o procedimento concedia ao contribuinte o direito de creditar-se do crédito-prêmio de IPI, mas a atualização do saldo credor não era objeto da tutela jurisdicional.

A reconstituição da escrita fiscal foi levada a efeito no procedimento administrativo ora examinado porque não atendida, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, ordem da Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre (RS) no sentido de estornar, em sua escrita fiscal, créditos no valor de R\$ 22.693.369,05, apurados no processo administrativo fiscal 11080.013226/2001-33 ^[21] ^[22] ^[23].

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 723 a 751 (volume IV), assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

Erro de classificação fiscal nas saídas de unidades evaporadoras

REGULÁVEL SEPARADAMENTE. 8415.10 - Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando corpo único. 8415.20 - Do tipo dos utilizados para o conforto dos passageiros nos veículos automóveis. 8415.8 - Outros. 8415.81 -- Com dispositivo de refrigeração e válvula de inversão do ciclo térmico. 8415.82 -- Outros, com dispositivos de refrigeração. 8415.82.10 Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora.

¹⁹ 8415.82.90 Outros.

²⁰ Relatório de verificação fiscal, folha 677.

²¹ Crédito-prêmio do IPI, Ação Ordinária Declaratória 90.0010905-1, 14ª Vara da Seção Judiciária de Brasília (DF), correspondente a exportações levadas a efeito por empresa comercial exportadora, períodos de apuração: 3º decêndio setembro 1999 ao 3º decêndio dezembro 2000.

²² Decreto-lei 1.248, de 29 de novembro de 1972, artigo 3º: São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.894, de 1981) (Vide Decreto-Lei nº 2.134, de 1984) (Vide Decreto-Lei nº 2.397, de 1987) (Vide Decreto-Lei nº 2.413, de 1988).

²³ Decreto-lei 491, de 5 de março de 1969, artigo 1º: As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente. (Vide Decreto-lei nº 1.362 de 1974) (Vide Decreto-lei nº 1.658, de 1979) (Vide Decreto-lei nº 1.722, de 1979) (Vide Decreto-lei nº 1.724, de 1979) (Vide Decreto-lei nº 1.894, de 1981) (Vide Resolução do Senado Federal nº 71, de 2005).



2.1.1 Inicialmente, impugna a autuação na parte que se refere à classificação das unidades evaporadoras, relatada nos itens 1.1.1 a 1.2.1 acima. A defesa reclama que autuação não teria examinado ou demonstrado o funcionamento dos equipamentos. Alega que as unidades evaporadoras em questão (as que já tinham sido objeto da consulta e as "SELF", modelos 50, TB e outros) não podem ser classificadas no código 8415 porque não atendem aos dois requisitos expressamente estabelecidos na NESH (página 436, do Suplemento do Diário Oficial da União de 28 de janeiro de 1992) de que, funcionalmente, sejam concebidas para modificar, simultaneamente, a temperatura e a umidade do ar e, estruturalmente, tenham um corpo de aquecimento e umidificador/desumidificador de ar. Para corroborar esse entendimento, aporta aos autos pareceres técnicos (folhas 755 a 765 e 766 a 771) que ratificam a classificação na código 8418.99, adotada pelo autuado.

Não efetuar estorno do saldo credor do decênio 3-04/2001

2.2.1. Relativamente a este item, a defesa combate a autuação (conforme relatado nos itens 1.4.1 a 1.4.4), argumentando que o lançamento agora efetuado decorre diretamente da autuação anterior, constante no processo nº 11080.013226/2001-33, que ainda aguarda julgamento no 2º Conselho de Contribuintes, estando a exigência nele contida, com a sua exigibilidade suspensa. Desta forma, seria inadmissível o lançamento agora impugnado, especialmente quanto à incidência de multa.

2.2.2. Embasa seu entendimento argumentando que caso o julgamento naquele processo lhe seja favorável neste tópico, o correspondente lançamento, aqui discutido, deixaria de existir, e que caso a decisão mantenha o lançamento anterior, somente então estaria obrigado a efetuar o estorno em questão, devendo o imposto, eventualmente resultante dos saldos devedores apurados, ser recolhido apenas com a incidência de juros, sendo incabível a exigência de penalidade.

2.2.3. Conclui questionando a legalidade do lançamento agora impugnado, pois entende que o mesmo se refere ao mesmo fato gerador que originou o lançamento efetuado em 2001.

Erros no Aproveitamento do Crédito Presumido de IPI

2.3.1. O impugnante informa que após realizar uma profunda análise do crédito presumido do IPI, concluiu que vinha adotando critérios equivocados em seu cálculo, que foi então corrigido, com os consequentes lançamentos no Livro Registro de Apuração do IPI. Reclama que a fiscalização teria se negado a aceitar esses novos valores apurados, em função dos mesmos não terem sido previamente informados em DCP.

2.3.2. Alega ainda que a diferença existente entre o cálculo do benefício realizado pela fiscalização e o seu, está na consideração da receita obtida pelas operações de simples revenda efetuada por suas filiais comerciais, que foram incluídas pela fiscalização no cômputo da Receita Operacional Bruta e portanto reduziram o valor do benefício.

2.3.3. Argumenta que deveria ser considerada neste cálculo apenas a Receita Operacional Bruta da Atividade Produtora, mencionando também que mesmo não estando prevista expressamente na lei, sua lógica aqui exposta deveria ser admitida, tendo em vista a interpretação da lei à luz de sua intenção. Cita e transcreve, em suporte a seus argumentos, o acórdão 201-72727, de 29 de



abril de 1999, proferido pelo 2º Conselho de Contribuintes, que decidiu neste sentido.

2.3.4. Prossegue suas alegações, reclamando que caso a receita proveniente das operações de simples revenda seja considerada no cálculo do benefício, deveria então ser admitido o valor referente às aquisições dos produtos revendidos e também dos demais insumos glosados pela fiscalização, por não integrarem o processo produtivo e não serem admissíveis no cálculo do benefício.

Demais casos de erros no aproveitamento de créditos

2.4.1. Sobre o crédito de R\$ 5.042,48, lançado em 30/09/2001 e glosado pela fiscalização, informa que teria origem ainda em crédito prêmio de IPI, decorrente de acordo BEFIEX, o que seria comprovado pelos documentos referentes ao ato concessório 1690/00-123/5.

2.4.2. Com relação ao crédito de R\$ 445.572,09, lançado em 31/12/2001 e glosado pela fiscalização, alega que este valor se refere à atualização do saldo do crédito decorrente do acordo BEFIEX e que, pelo teor da decisão judicial que reconheceu o seu direito ao benefício, o valor deste crédito deveria ser atualizado até a sua efetiva utilização. Neste sentido, menciona também que a própria fiscalização teria reconhecido, à fl. 16 do Termo de Verificação Fiscal, o seu direito de atualizar o crédito prêmio até sua efetiva utilização, tendo inclusive anexado demonstrativo de cálculo na fl. 649. Por último, informa o reconhecimento de seu direito de corrigir monetariamente os saldos credores da escrita fiscal, em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, cópia nas fls. 552 a 561.

Pedido de perícia

2.5.1. A impugnante, amparando-se nos termos do art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235, de 1972, requereu expressamente a realização de prova pericial técnico-contábil, para comprovar, pela perícia contábil e documental, o direito ao crédito presumido do IN, bem como aos demais créditos glosados pela fiscalização. Pela perícia de engenharia, quer comprovar a impossibilidade de enquadramento dos produtos fabricados pelo impugnante, que chamou genericamente de "Evaporadoras", na posição 84.15 e a correção do seu enquadramento na classificação fiscal 84.18.99. Para tanto, formalizou quesitos e nomeou 2 (dois) peritos, identificando suas nacionalidade, profissão, endereço e número de registro no órgão fiscalizador do exercício da profissão.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

Ementa: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS - Aparelhos de ar-condicionado contendo ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade classificam-se na posição 8415 da TIPI de 1996.

Havendo semelhança entre dois produtos, aplicar-se-á a orientação especializada dada pela Administração, para o produto sob discussão, merecendo a mesma classificação daquele já classificado.

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.

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO - A falta ou insuficiência de recolhimento de débito do imposto, constatada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício, com os respectivos consectários legais.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI - É procedente a glosa da correção monetária de crédito-prêmio do IPI, reconhecido em decisão judicial transitada em julgado, quando esta não autorizou expressamente a hipótese de atualização destes créditos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - Base de Cálculo - Não pode ser incluído na Receita de Exportação, compondo, todavia, a Receita Operacional Bruta, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo exportador.

Torna-se definitiva, na esfera administrativa, a parte não expressamente contestada da exigência fiscal.

Lançamento Procedente

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 819 a 849 (volume V). Nessa petição, preliminarmente, é apontada nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa decorrente do indeferimento da prova pericial.

No mérito:

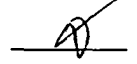
(1) contesta a classificação das mercadorias adotada pela Fazenda Nacional para as unidades evaporadoras dos condicionadores de ar “split-system” e dos aparelhos denominados “self”;

(2) defende “a necessidade de refazimento do conta corrente fiscal, em obediência ao Regulamento do IPI, considerando, o não estorno do conta corrente fiscal do crédito prêmio de IPI, de que trata o item 003 da autuação” [24] enquanto pendente de julgamento o processo administrativo 11080.013226/2001-33, no qual foi glosado referido crédito [25];

(3) argumenta que a glosa do crédito presumido do IP, extemporaneamente lançado, para ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre

²⁴ Recurso voluntário, folha 836, penúltimo parágrafo (volume V).

²⁵ Termo de verificação fiscal vinculado ao processo 11080.013226/2001-33, último parágrafo (fotocópia às folhas 43 a 67 dos autos do processo ora examinados): “Fica o contribuinte intimado a estornar o saldo credor constante do Livro Registro de Apuração do IPI, no decêndio 3-04/01, no valor de R\$ 22.693.369,05, ajustando os saldos posteriores a partir do mês de maio/01”.



insumos utilizados na fabricação de produtos exportados ^[26] se deu por divergências entre as partes quanto aos “critérios de apuração da receita para cálculo do lucro de exploração, base do incentivo” ^[27], visto que “a diferença existente entre o cálculo realizado pela Recorrente e o cálculo realizado pela fiscalização está na consideração da receita obtida pelas operações de simples revenda” ^[28]; e

(4) sustenta, ainda, carecer de amparo jurídico a glosa de outra parcela de crédito-prêmio de IPI, decorrente do acordo Befiex vinculado ao Ato Concessório 1690/00-123/5 ^[29], bem como a glosa dos créditos correspondentes à “atualização do saldo do crédito decorrente do acordo BEFLEX, pelo qual – concessão do benefício – assim como pelo teor da decisão judicial que reconheceu o direito da Recorrente a fruição do benefício, o valor do crédito deve ser atualizado até sua efetiva utilização pelo contribuinte, ou seja, até sua compensação com débitos do contribuinte ou mesmo seu ressarcimento pela Receita Federal” ^[30] ^[31].

Na sessão de julgamento de 13 de junho de 2007, este recurso foi relatado pelo então conselheiro Zenaldo Loibman. Na ocasião o julgamento foi convertido em diligência à repartição de origem na forma da Resolução 303-01.320 ^[32], embargada pela Delegada da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (RS), que nela apontou obscuridade ^[33].

Depois de explicitar a inexistência de dúvida quanto ao objeto da decisão colegiada fundada no voto condutor da resolução – necessidade de perícia técnica –, diz que não ficara clara a maneira pela qual se deveria operacionalizar o procedimento.

Assevera que a referência à sigla INT deixou subentendida a referência ao Instituto Nacional de Tecnologia, mencionado no artigo 30 do Decreto 70.235, de 1972, porém, demonstra dúvidas porque antes determinada a indicação de um perito por cada uma das partes, destacada, entre parênteses, que a opção tomada no voto condutor foi expressamente por uma Perícia Técnica, com quesitos formulados por este colegiado e prévio oferecimento de oportunidade às partes para apresentação de questionamentos adicionais.

Diante disso, indaga se a perícia deverá ser realizada pelos peritos indicados pelas partes ou se os peritos indicados seriam apenas peritos assistentes de perícia realizada

²⁶ Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

²⁷ Recurso voluntário, folha 840, segundo parágrafo (volume V).

²⁸ Recurso voluntário, folha 841, antepenúltimo parágrafo (volume V).

²⁹ Período de apuração encerrado em 30 de setembro de 2001. Valor do crédito glosado: R\$ 5.042,48. Item 3.2.3.5 do Relatório de Verificação Fiscal de folhas 670 a 695 (volume IV).

³⁰ Recurso voluntário, folha 848, último parágrafo (volume V).

³¹ Período de apuração encerrado em 31 de dezembro de 2001. Valor do crédito glosado: R\$ 445.572,09. Item 3.2.3.6 do Relatório de Verificação Fiscal de folhas 670 a 695 (volume IV).

³² Inteiro teor da resolução embargada acostada às folhas 875 a 885.

³³ Embargos de declaração às folhas 888 a 890.



pelo Instituto Nacional de Tecnologia. Igualmente procura saber dos prazos para a conclusão dos trabalhos e da forma de pagamento dos custos envolvidos [³⁴].

De volta à segunda instância administrativa os autos foram distribuídos a este conselheiro para enfrentamento dos embargos, cujo julgamento se deu na sessão de 10 de setembro de 2008 [³⁵], com o voto condutor que reproduzo:

De princípio, examino a admissibilidade dos embargos declaratórios. Eles são tempestivos, entretanto, conforme menciona a embargante à folha 888, foram interpostos com fundamento no artigo 57, *caput* e § 1º, do nosso Regimento Interno, que se refere a acórdão. A embargante entendeu ser suficiente a previsão normativa regimental apontada por similaridade. Sem dúvida o nosso ordenamento jurídico adota como um dos seus pilares fundamentais, o princípio da completude do sistema, e a analogia é método integrativo plenamente aceito, portanto, entendo admissíveis os embargos à resolução com fundamento normativo vinculado a embargos a acórdão.

Quanto à obscuridade apontada, entendo-a pertinente, porquanto a redação do voto condutor da resolução embargada não é suficientemente clara ao explicitar o procedimento a ser seguido pela repartição de origem, a despeito de relativamente freqüente no âmbito do processo administrativo fiscal, executado nos prazos previstos no Decreto 70.235, de 1972, subsidiado tanto pela Lei 9.784, de 1999, quanto pelo Código de Processo Civil.

Passo, então, aos esclarecimentos dos detalhes da diligência prescrita por esta Terceira Câmara.

Os quesitos formulados na resolução embargada – e outros eventualmente apresentados tempestivamente – serão dirimidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia, com ônus financeiro suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Aos litigantes deve ser facultada oportunidade para, no prazo de cinco dias, dilatado até o dobro mediante comprovada necessidade³⁶, nomeação de peritos assistentes bem como para formulação de quesitos adicionais sobre a controvérsia.

A perícia técnica sob a responsabilidade do Instituto Nacional de Tecnologia alcançará dois tipos de máquinas produzidas pela Springer Carrier Ltda.: (1) “Unidade Evaporadora”, parte integrante do sistema denominado “SPLIT”; máquina objeto de consulta no processo administrativo 13002.000205/97-87, e do Parecer Técnico IPT 7.283, de 1998, elaborado a pedido da ora recorrente; (2) “aparelhos SELF”, condicionadores de ar, segundo a fiscalização; ou unidades evaporadoras, na opinião do fabricante que busca amparo no citado parecer técnico do IPT e em parecer exarado pelo engenheiro mecânico Cláudio Lindenmeyer (CREA-RS 61.227-D).

Isso posto, com o objetivo de enriquecer a instrução dos autos deste processo, voto no sentido de acolher os embargos de declaração, rerratificar a

³⁴ No voto condutor da resolução embargada, trecho motivador dos embargos: a partir dos dois parágrafos imediatamente antecedentes aos seis quesitos (folhas 884 e 885).

³⁵ Acórdão 303-35.619, de 10 de setembro de 2008.

³⁶ Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, artigo 24 e parágrafo único.

Resolução 303-01.320, de 13 de junho de 2007 ^[37], da lavra do então conselheiro Zenaldo Loibman, e converter o julgamento do recurso voluntário em nova diligência à repartição de origem para que a autoridade competente promova a consecução de perícia técnica na qual o Instituto Nacional de Tecnologia, assistido por eventuais peritos indicados pelas partes litigantes, deve responder aos seguintes quesitos:

[quesitos estão transcritos nos trechos do Relatório Técnico INT 68, de 2010, parcialmente reproduzido na sequência]

Posteriormente, após facultar aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, nessa ordem, oportunidade de manifestação quanto ao resultado da diligência, providenciar o retorno dos autos a esta câmara.

Em atendimento à determinação deste colegiado, foram acostados aos autos os documentos de folhas 919 a 978 (volume V), dentre eles, o Relatório Técnico INT 68, de 30 de novembro de 2010 ^[38], subscrito por dois engenheiros mecânicos do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) do Ministério da Ciência e Tecnologia. Desse relatório técnico, transcrevo:

6. Um dos itens em questão, fabricado, importado ou comercializado pela empresa, fazem parte de um conjunto, identificado como sistema condicionador de ar "SPLIT" que tem como função o resfriamento ou aquecimento do ar visando à climatização de ambientes. O sistema se compõe de 3 unidades interligadas que possuem intrínseca interdependência, não cumprindo sua finalidade de maneira individualizada. São elas a Unidade Externa, ou **Unidade condensadora**, fornecida pela empresa, composta basicamente do compressor, condensador, conexões, ventilador e motor, os **Elementos de Expansão**, composto de tubos capilares e válvulas, que fazem a união entre as duas unidades e a Unidade Interna, ou **Unidade Evaporadora**, objeto desta perícia, que é composta basicamente de um trocador de calor (aletado, radiador, colméia) que é um conjunto de aletas de alumínio corrugado perpassados, em serpentina, por uma ou mais tubulações de cobre, ventilador(es) e motor(es), conexões, dreno, filtros e gabinetes em chapa de aço galvanizada ou plástico injetado.

7. O princípio de funcionamento do produto, sistema condicionador de ar, é regido pelo *Ciclo de Carnot*, ou seja, pelo ciclo convencional de refrigeração por compressão de vapor para arrefecimento da temperatura de ambientes, utilizando um fluido frigorígeno que se liquefaz na Unidade Condensadora por compressão, aumento de pressão, e se expande na Unidade Evaporadora, pela troca térmica com o ambiente, abaixando a temperatura do ambiente e provocando a mudança de fase do fluido. Em alguns modelos de Unidades Evaporadoras pode-se atuar por meio de ciclo reverso, transformando o sistema em uma bomba de calor, podendo-se desempenhar a função tanto de resfriamento, quanto de aquecimento de ambientes.

8. As Unidades Evaporadoras objeto da perícia realizada por este Instituto, detêm como aplicação, a sua utilização estritamente em conjunto com as demais unidades que compõem o produto denominado condicionador de ar, tipo "SPLIT", desempenhando função essencial ao pleno funcionamento do

³⁷ Inteiro teor da resolução embargada acostada às folhas 875 a 885 (volume V).

³⁸ Inteiro teor do Relatório Técnico INT 68, de 30 de novembro de 2010, às folhas 923 a 932 (volume V).



equipamento, de acordo com sua finalidade primordial, que é a de alterar a temperatura de ambientes pelo seu resfriamento ou de forma secundária pelo seu aquecimento, não sendo possível o seu desmembramento funcional do conjunto para que sejam cumpridas as tarefas para as quais foram concebidas, embora sejam unidades distintas quanto as suas funções, fisicamente individualizadas e comercializadas separadamente.

9. A função primordial da Unidade Evaporadora é a de resfriar o ar ambiente em que se encontra, conforme já descrito, podendo, através da agregação de componentes secundários, transformarem-se em uma bomba de calor para aquecimento do ar ambiente, podendo também funcionar alternadamente. Não há, dentro de suas finalidades, a função de controlar e regular a umidade relativa do ar ambiente, embora a alteração desse parâmetro físico ocorra como decorrência própria do processo utilizado.

10. As "SELF" objeto da perícia variam basicamente de acordo com sua aplicabilidade aos ambientes que se pretenda climatizar e os modelos conforme as necessidades desejadas, ou sejam, sistemas de refrigeração com condensadoras instaladas em local externo ao ambiente a ser climatizado (BR e BZ), podendo ser com condensação à água (BR) ou condensação a ar remoto (BZ). São características básicas os compressores SCROLL, serpentinas com tubos de alta eficiência, quadro elétrico com contadores, relés de sobrecarga, dispositivo eletrônico de proteção contra a ciclagem do compressor (CLO), fusíveis de controle, proteção dos compressores contra sobrecarga e temperatura através de "line break", relé de sequência de fase, pressostato miniatura de alta e baixa, filtros de ar em tela lavável individuais por grelha, gabinete em chapa de aço galvanizado e fosfatizado, insuflamento de ar através de dutos com descarga vertical ou horizontal (BR e BZ) ou direto no ambiente através de caixa "plenum" fornecida opcionalmente, máquinas com condensação a água fornecidas com trocadores de placas soldadas tipo BRAZED PLATE possibilitando o uso de bombas de água de potências inferiores e aptos a trabalhar em maiores diferenciais de altura entre a torre de arrefecimento e o "self", válvulas de serviço de 1/4" para tomada de pressão e carga de refrigerante, ainda com adição, para as máquinas do tipo PREMIUN, de válvulas de serviço para bloqueio das linhas de sucção, descarga e líquido, visor de líquido e indicador de umidade, válvula solenóide na linha de líquido somente nas máquinas 50BZ e condensador casco & tubo (shell & tube) somente nas máquinas 50BR. As unidades em questão não configuram um sistema completo de refrigeração. Para configuração de um sistema completo de refrigeração (com controle de temperatura) a unidade 50BZ necessita de um condensador e um comando com termostato. De outro lado, a unidade 50BR necessita de uma torre de resfriamento, bem como de um comando com termostato. A unidade 50BR possui um condensador que somente funciona como condensador se ligado a uma torre de resfriamento. Essa torre envia água arrefecida ao condensador, troca calor (R22 com água) e recebe água quente do condensador.

11. A função primordial das unidades SELF é a de trocar calor com o ambiente externo por meio da compressão do fluido frigorígeno e, ao mesmo tempo, alterar a temperatura deste mesmo fluido visando ou o resfriamento ou o aquecimento do ambiente, podendo funcionar alternadamente. Não há dentro de suas finalidades, a função de reduzir a umidade relativa do ar ambiente, embora a alteração deste parâmetro físico ocorra como decorrência própria do processo utilizado.

12. Em resposta a todos os quesitos formulados, abaixo transcritos, podemos afirmar que:



I. Quesitos formulados pelos Assistentes da Receita Federal do Brasil:

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?

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.

2. Em caso de resposta negativa ao item anterior, quais são as funções realizadas pelas unidades evaporadoras?

Resposta: A única função exercida pelas unidades evaporadoras separadamente é ventilação, sem modificar a temperatura e a umidade.

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?

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.

4. 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?

Resposta: A única função exercida pelas máquinas SELF separadamente é ventilação, sem modificar a temperatura e a umidade.

II. Quesitos formulados pela Segunda Camara do Terceiro Conselho de Contribuintes:

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*?

Resposta: Não, a única função exercida pelas unidades evaporadoras separadamente é ventilação.

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

Resposta: Não Aplicável.

III. Quesitos formulados pela Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes:

1. As “unidades evaporadoras” descritas no auto de infração, consideradas isoladamente em relação às unidades



condensadoras, foram concebidas para modificar simultaneamente a temperatura e a umidade do ar?

Resposta: Não.

2. As “unidades evaporadoras” podem ser consideradas como um grupo frigorífico completo?

Resposta: Não.

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

Resposta: Não.

4. Os denominados “aparelhos SELF” podem ser considerados um grupo frigorífico completo?

Resposta: Não.

5. Que outros elementos estruturais, além do ventilador motorizado, constituem as “unidades evaporadoras” e os denominados “aparelhos SELF”? Quais as funções de cada um desses elementos estruturais das “unidades evaporadoras” e dos denominados “aparelhos SELF”? Quais as funções das “unidades evaporadoras” e dos denominados “aparelhos SELF”?

Resposta: As Unidades Evaporadoras são compostas basicamente de um trocador de calor (aletado, radiador, colméia) que é um conjunto de aletas de alumínio corrugado perpassado, em serpentina, por uma ou mais tubulações de cobre, ventilador(es) e motor(es), conexões, drena, filtros, sistema de controle (termostato, chave liga/desliga, velocidade do fluxo de ar, direção do fluxo de ar) e gabinete estrutural em chapas de aço galvanizada e plástico injetado ou todo de plástico injetado.

As Self são compostas de um trocador de calor, ventilador(es) e motor(es), compressor, conexões, drena, filtros, sistema de controle (termostato, chave liga/desliga, velocidade do fluxo de ar, direção do fluxo de ar) e gabinete estrutural em chapas de aço galvanizada pintadas.

Nas Unidades Evaporadoras, o trocador de calor junto com o motor e ventilador é responsável pela troca de energia entre dois meios, refrigerando ou aquecendo o ambiente, sendo a unidade controle regulando a temperatura, fluxo de ar, direção do ar e o filtro para filtrar o ar, tendo o gabinete estrutural para fixar todos os componentes e dar acabamento a Unidade.

Nas Self, o trocador de calor junto com o motor e ventilador é responsável pela troca de energia entre dois meios, refrigerando ou aquecendo o ambiente, sendo a unidade controle regulando a temperatura, fluxo de ar, direção do ar e o filtro para filtrar o ar, o compressor representa a peça mais importante e de mais valor, ele é o coração do aparelho. O compressor comprime o gás obrigando-o a passar pela serpentina da condensadora onde libera o calor e, ao mesmo tempo, é resfriado pela ação da hélice, e o gabinete estrutural para fixar todos os componentes e dar acabamento a Self.

As Unidades Evaporadoras e as Self isoladas das unidades condensadoras, [sic] só tem [sic] a função de ventilar o ambiente.



6. Os denominados “aparelhos SELF” podem ser considerados condicionadores de ar? Em caso de resposta negativa, eles têm funções similares às de uma unidade evaporadora?

Resposta: Não. Para o condicionamento de ar é necessário o acoplamento a uma unidade condensadora ou a uma torre de refrigeração (água fria), sendo assim a única função possível dos aparelhos é a de ventilação, similar a das Unidades Evaporadoras.

IV. Quesitos formulados pela empresa interessada:

1. Diga o Sr. Perito se as unidades evaporadoras elencadas no auto de infração de fls. foram projetadas e dimensionadas para, isoladamente, modificar a temperatura e a umidade do ar, controlando esta última. Há dentre suas finalidades a função de controlar e regular a umidade do ar?

Resposta: Não. Não há, dentro de suas finalidades, a função de controlar a umidade relativa do ar ambiente, embora a alteração deste parâmetro físico ocorra como decorrência própria do processo utilizado.

2. Diga o Sr. Perito se as máquinas SELF arroladas no auto de infração de fls. tem [sic] em si dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade do ar simultaneamente. Dentre suas finalidades há a função de reduzir a umidade relativa do ar ambiente?

Resposta: Não. Não há, dentro de suas finalidades, a função de controlar a umidade relativa do ar ambiente, embora a alteração deste parâmetro físico ocorra como decorrência própria do processo utilizado.

3. Esclareça o Sr. Perito se as máquinas SELF mencionadas no quesito anterior possuem sistema de refrigeração ou podem ser consideradas um grupo frigorífico completo?

Resposta: Não, as máquinas Self não tem [sic] acoplada a unidade condensadora, conforme descrito no item 7 deste Parecer.

4. Esclareça o Sr. Perito se as unidades evaporadoras mencionadas no quesito 1 (um) podem ser consideradas um sistema de refrigeração ou um grupo frigorífico completo?

Resposta: Não, em função de não ter acoplada a unidade condensadora, conforme descrito no item 7 deste Parecer.

5. Esclareça o Sr. Perito se as unidades evaporadoras e as máquinas SELF apresentam, além de um ventilador e motor os seguintes elementos:

- Um corpo de aquecimento (de tubos de água quente, de vapor ou de ar quente, ou resistência elétrica, etc.) e um umidificador de ar (que consiste geralmente num pulverizador de água) ou um desumidificador de ar;

Resposta: Não.

- 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);



Resposta: Não.

- Um outro elemento de arrefecimento e um dispositivo distinto para modificar a umidade do ar

Resposta: Não.

6. Queira o Sr. Perito descrever a composição bem como a função das unidades evaporadoras e máquinas SELF mencionadas no auto de infração de fls?

Resposta: As Unidades Evaporadoras são compostas basicamente de um trocador de calor (aletado, radiador, colméia) que é um conjunto de aletas de alumínio corrugado perpassado, em serpentina, por uma ou mais tubulações de cobre, ventilador(es) e motor(es), conexões, drena, filtros, sistema de controle (termostato, chave liga/desliga, velocidade do fluxo de ar, direção do fluxo de ar) e gabinete estrutural em chapas de aço galvanizada e plástico injetado ou todo de plástico injetado.

As Self são compostas de um trocador de calor, ventilador(es) e motor(es), compressor, conexões, drena, filtros, sistema de controle (termostato, chave liga/desliga, velocidade do fluxo de ar, direção do fluxo de ar) e gabinete estrutural em chapas de aço galvanizada pintadas.

Nas Unidades Evaporadoras, o trocador de calor junto com o motor e ventilador é responsável pela troca de energia entre dois meios, refrigerando ou aquecendo o ambiente, sendo a unidade controle regulando a temperatura, fluxo de ar, direção do ar e o filtro para filtrar o ar, tendo o gabinete estrutural para fixar todos os componentes e dar acabamento a [sic] Unidade.

Nas Self, o trocador de calor junto com o motor e ventilador é responsável pela troca de energia entre dois meios, refrigerando ou aquecendo o ambiente, sendo a unidade controle regulando a temperatura, fluxo de ar, direção do ar e o filtro para filtrar o ar, o compressor representa a peça mais importante e de mais valor, ele é o coração do aparelho. O compressor comprime o gás obrigando-o a passar pela serpentina da condensadora onde libera o calor e, ao mesmo tempo, é resfriado pela ação da hélice, e o gabinete estrutural para fixar to os o componentes e dar acabamento a [sic] Self.

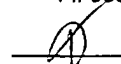
As Unidades Evaporadoras e as Self isoladas das unidades condensadoras, [sic] só tem [sic] a função de ventilar o ambiente.

7. Queira o Sr. Perito informar se as unidades evaporadoras possuem funções próprias, mencionando-as quais são, que permitisse o seu funcionamento de forma independente?

Resposta: Sim, a única função possível é de ventilação.

Os autos distribuídos a este conselheiro estão sendo submetidos a julgamento em cinco volumes, ora processados com 981 folhas. Na última delas consta o termo de juntada dos documentos de folhas 979 e 980.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Relator)

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 819 a 849 (volume V), porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

Na sessão de julgamento de 10 de setembro de 2008, quando subscrevi o voto com encaminhamento de quesitos para colher resposta do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) em perícia técnica assistida por representantes das partes litigantes, o fiz na qualidade de relator designado para submeter à deliberação do colegiado solução para eliminar obscuridade na Resolução 303-01.320, de 13 de junho de 2007, da lavra do então eminente conselheiro Zenaldo Loibman, que já havia reconhecido a existência do vício.

Faço esse preâmbulo porque, naquela ocasião, como relator designado, examinei tão somente a resolução referida no parágrafo precedente e os respectivos embargos de declaração. Nada abstando, ao receber os autos do processo com o retorno da diligência, passo ao exame do litígio em todos os seus aspectos.

No primeiro momento, há uma questão preliminar a ser enfrentada.

Diante dos documentos acostados e dos fatos revelados nos autos deste processo, o órgão julgante de primeira instância administrativa invocou o princípio da livre convicção do julgador enunciado no artigo 29 do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972 [³⁹] para considerar desarrazoado o pedido de produção de prova pericial.

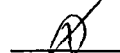
Assim, sem delongas, afasto a pretendida nulidade da decisão recorrida por alegado cerceamento de defesa em face do indeferimento da prova pericial.

No mérito, conforme relatado, versa o litígio sobre lançamento do IPI decorrente de:

- incorreta classificação de unidades evaporadoras dos condicionadores de ar “split-system”;
- incorreta classificação das máquinas “self”;
- glosa de créditos presumidos do IPI (no cálculo do crédito presumido, o contribuinte incluiu a receita da revenda de mercadorias para o exterior nas rubricas “receita de exportação” e “receita operacional bruta”; a Fazenda Nacional somente a incluiu na segunda rubrica) [⁴⁰];
- glosa de crédito-prêmio de IPI (acordo Beflex vinculado ao Ato Concessório 1690/00-123/5);

³⁹ Decreto 70.235, de 1972, artigo 29: Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

⁴⁰ Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996.



- glosa de créditos correspondentes à atualização monetária do saldo de crédito decorrente de acordo Befiex;

- reconstituição da escrita fiscal para estornar créditos no valor de R\$ 22.693.369,05, apurados no processo administrativo fiscal 11080.013226/2001-33 ^[41] ^[42] ^[43].

classificação de mercadorias

A propósito da classificação de mercadorias, nas razões que inauguram o litígio, a então impugnante assegura:

Essa divergência nos critérios adotados para classificar os produtos da Impugnante já é objeto de discussão no processo administrativo fiscal nº 11080.013.226/2001-33.013226/2001-33 [sic] e compreende os produtos referenciados pela Impugnante como 42RCB [unidade evaporadora de condicionador de ar “split-system”] e SELF. ^[44]

É certo que também são temas litigiosos nos autos do processo administrativo 11080.013.226/2001-33 tanto a classificação de unidades evaporadoras dos condicionadores de ar “split-system” quanto a classificação das máquinas “self”, nada obstante, nesse outro processo administrativo, os fatos geradores são de períodos anteriores ao período aqui enfrentado, regido por outra Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) e a classificação lá discutida sequer foi apreciada pela segunda instância administrativa: o litígio lá instaurado ainda reclama uma solução irrecorrível na via administrativa.

Desta forma, tenho por irrelevante no julgamento aqui iniciado a discussão travada nos autos do processo identificado no parágrafo precedente.

Passo, doravante, ao exame do caso concreto.

⁴¹ Crédito-prêmio do IPI, Ação Ordinária Declaratória 90.0010905-1, 14ª Vara da Seção Judiciária de Brasília (DF), correspondente a exportações levadas a efeito por empresa comercial exportadora, períodos de apuração: 3º decêndio setembro 1999 ao 3º decêndio dezembro 2000.

⁴² Decreto-lei 1.248, de 29 de novembro de 1972, artigo 3º: São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.894, de 1981) (Vide Decreto-Lei nº 2.134, de 1984) (Vide Decreto-Lei nº 2.397, de 1987) (Vide Decreto-Lei nº 2.413, de 1988).

⁴³ Decreto-lei 491, de 5 de março de 1969, artigo 1º: As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente. (Vide Decreto-lei nº 1.362 de 1974) (Vide Decreto-lei nº 1.658, de 1979) (Vide Decreto-lei nº 1.722, de 1979) (Vide Decreto-lei nº 1.724, de 1979) (Vide Decreto-lei nº 1.894, de 1981) (Vide Resolução do Senado Federal nº 71, de 2005).

⁴⁴ Impugnação da exigência, folha 724 (volume IV), segundo parágrafo.



É sabido de todos que quando faço uso das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), sempre destaco o uso subsidiário delas na classificação de mercadorias, sem reconhecer nessas notas explicativas pujança legal para inibir, por exemplo, a força normativa das Notas de Seção e de Capítulo, a teor do disposto no enunciado da primeira das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, *verbis*:

RGI 1: Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

Sob o aspecto fático, nenhuma controvérsia exsurge quanto à existência de solução de consulta inerente à classificação de unidades evaporadoras dos condicionadores de ar “split-system”. Todavia, a decisão de 12 de fevereiro de 1998, proferida no âmbito da Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, nos autos do processo 13002.000205/97-87 e publicada no Diário Oficial de 8 de maio de 1998 [45], está fundamentada na TIPI aprovada pelo Decreto 2.092, publicado em 11 de dezembro de 1996, norma revogada pelo Decreto 3.777, de 23 de março de 2001, que aprovou a TIPI subsequente, vigente de 1º de abril a 31 de dezembro de 2001, período no qual se encontram os fatos geradores ora examinados.

Desconsidero, por esse motivo, a solução de consulta arrolada nos fundamentos do lançamento do crédito tributário.

No que respeita à identificação das unidades evaporadoras dos condicionadores de ar “split-system” e à identificação das máquinas “self”, tratados pela ora recorrente como artefatos semelhantes, a própria recorrente aduz que eles “são equipamentos que fazem parte de sistemas de condicionamento de ar” e continua: “quando acoplados a unidades condensadoras e a elementos de expansão (válvulas ou tubos capilares), constituem ciclos convencionais de refrigeração por compressão de vapor empregados no resfriamento de ambientes, eventualmente, como qualquer equipamento de produção de frio, podem e transformar em bombas de calor quando se fizer necessário esquentar o ambiente interno, para evitar o seu congelamento” [46].

Essa perfeita identificação das mercadorias cuja classificação se busca é corroborada pelos engenheiros do Instituto Nacional de Tecnologia no Relatório Técnico 68, de 30 de novembro de 2010 [47], nestas palavras:

6. Um dos itens em questão, fabricado, importado ou comercializado pela empresa, fazem parte de um conjunto, identificado como sistema condicionador de ar “SPLIT” que tem como função o resfriamento ou aquecimento do ar visando à climatização de ambientes. O sistema se compõe de 3 unidades interligadas que possuem intrínseca interdependência, não cumprindo sua

⁴⁵ Inteiro teor da solução de consulta às folhas 68 a 73.

⁴⁶ Recurso voluntário, folha 827, terceiro parágrafo (volume V).

⁴⁷ Inteiro teor do Relatório Técnico INT 68, de 30 de novembro de 2010, às folhas 923 a 932 (volume V).



finalidade de maneira individualizada. São elas a Unidade Externa, ou **Unidade condensadora**, fornecida pela empresa, composta basicamente do compressor, condensador, conexões, ventilador e motor, os **Elementos de Expansão**, composto de tubos capilares e válvulas, que fazem a união entre as duas unidades e a Unidade Interna, ou **Unidade Evaporadora**, objeto desta perícia, que é composta basicamente de um trocador de calor (aletado, radiador, colméia) que é um conjunto de aletas de alumínio corrugado perpassados, em serpentina, por uma ou mais tubulações de cobre, ventilador(es) e motor(es), conexões, dreno, filtros e gabinetes em chapa de aço galvanizada ou plástico injetado.

7. O princípio de funcionamento do produto, sistema condicionador de ar, é regido pelo *Ciclo de Carnot*, ou seja, pelo ciclo convencional de refrigeração por compressão de vapor para arrefecimento da temperatura de ambientes, utilizando um fluido frigorígeno que se liquefaz na Unidade Condensadora por compressão, aumento de pressão, e se expande na Unidade Evaporadora, pela troca térmica com o ambiente, abaixando a temperatura do ambiente e provocando a mudança de fase do fluido. Em alguns modelos de Unidades Evaporadoras pode-se atuar por meio de ciclo reverso, transformando o sistema em uma bomba de calor, podendo-se desempenhar a função tanto de resfriamento, quanto de aquecimento de ambientes.

8. As Unidades Evaporadoras objeto da perícia realizada por este Instituto, detêm como aplicação, a sua utilização estritamente em conjunto com as demais unidades que compõem o produto denominado condicionador de ar, tipo "*SPLIT*", desempenhando função essencial ao pleno funcionamento do equipamento, de acordo com sua finalidade primordial, que é a de alterar a temperatura de ambientes pelo seu resfriamento ou de forma secundária pelo seu aquecimento, não sendo possível o seu desmembramento funcional do conjunto para que sejam cumpridas as tarefas para as quais foram concebidas, embora sejam unidades distintas quanto as suas funções, fisicamente individualizadas e comercializadas separadamente.

9. A função primordial da Unidade Evaporadora é a de resfriar o ar ambiente em que se encontra, conforme já descrito, podendo, através da agregação de componentes secundários, transformarem-se em uma bomba de calor para aquecimento do ar ambiente, podendo também funcionar alternadamente. Não há, dentro de suas finalidades, a função de controlar e regular a umidade relativa do ar ambiente, embora a alteração desse parâmetro físico ocorra como decorrência própria do processo utilizado.

10. As "*SELF*" objeto da perícia variam basicamente de acordo com sua aplicabilidade aos ambientes que se pretenda climatizar e os modelos conforme as necessidades desejadas, ou sejam, sistemas de refrigeração com condensadoras instaladas em local externo ao ambiente a ser climatizado (BR e BZ), podendo ser com condensação à água (BR) ou condensação a ar remoto (BZ). São características básicas os compressores *SCROLL*, serpentinas com tubos de alta eficiência, quadro elétrico com contadores, relés de sobrecarga, dispositivo eletrônico de proteção contra a ciclagem do compressor (CLO), fusíveis de controle, proteção dos compressores contra sobrecarga e temperatura através de "*line break*", relé de sequência de fase, pressostato miniatura de alta e baixa, filtros de ar em tela lavável individuais por grelha, gabinete em chapa de aço galvanizado e fosfatizado, insuflamento de ar através de dutos com descarga vertical ou horizontal (BR e BZ) ou direto no ambiente através de caixa "*plenum*" fornecida opcionalmente, máquinas com condensação a água fornecidas com trocadores de



placas soldadas tipo BRAZED PLATE possibilitando o uso de bombas de água de potências inferiores e aptos a trabalhar em maiores diferenciais de altura entre a torre de arrefecimento e o "self", válvulas de serviço de 1/4" para tomada de pressão e carga de refrigerante, ainda com adição, para as máquinas do tipo PREMIUN, de válvulas de serviço para bloqueio das linhas de sucção, descarga e líquido, visor de líquido e indicador de umidade, válvula solenóide na linha de líquido somente nas máquinas 50BZ e condensador casco & tubo (shell & tube) somente nas máquinas 50BR. As unidades em questão não configuram um sistema completo de refrigeração. Para configuração de um sistema completo de refrigeração (com controle de temperatura) a unidade 50BZ necessita de um condensador e um comando com termostato. De outro lado, a unidade 50BR necessita de uma torre de resfriamento, bem como de um comando com termostato. A unidade 50BR possui um condensador que somente funciona como condensador se ligado a uma torre de resfriamento. Essa torre envia água arrefecida ao condensador, troca calor (R22 com água) e recebe água quente do condensador.

Dito isso, considero de somenos importância, neste momento, outros detalhes consignados nas respostas oferecidas pelo Instituto Nacional de Tecnologia e busco solucionar a controvérsia apoiado nas Notas 2.a, 2.b e 4 da Seção XVI da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Para facilitar nosso raciocínio, começarei pela citada Nota 4:

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 85, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.

Logo, por expressa determinação da Nota 4 da Seção XVI da NCM, concluo que classifica-se na posição 84.15 ^[48] o conjunto no qual as unidades evaporadoras (no caso do "split-system") ou as máquinas "self" são elementos distintos (artefatos do conjunto).

Definida a posição NCM do conjunto do qual são partes integrantes, ora as unidades evaporadoras (no caso do "split-system"), ora as máquinas "self", avanço na procura da classificação de artefatos desse conjunto:

- unidades evaporadoras dos condicionadores de ar "split-system" e
- máquinas "self".

Relevantes, nesse ponto, as duas outras Notas da Seção XVI já anunciadas: Notas 2.a e 2.b. Uma por vez, primeiro, a Nota 2.a:

2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção ^[49] e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85 ^[50], as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das

⁴⁸ 84.15 MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE.

⁴⁹ Seção XVI, Nota 1: A presente Seção não compreende: [...].



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 ^[51] artefatos ^[52] compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.85, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

Para aplicar a Nota 2.a da Seção XVI da NCM, lanço mão dos textos das posições dos Capítulos 84 e 85, mas em nenhuma delas encontro um enunciado que descreva, especificamente, as mercadorias cuja classificação se investiga:

- unidades evaporadoras dos condicionadores de ar “split-system” e
- máquinas “self”.

O sujeito passivo da obrigação tributária as classifica na posição NCM 84.18 ^[53], enquanto a Fazenda Nacional entende correta a posição NCM 84.15 ^[54].

Ainda limitado às disposições das Notas 4 e 2.a da Seção XVI da NCM, não considero razoável concluir a favor de nenhuma das duas posições NCM. Afasto a posição NCM 84.18, eleita pelo sujeito passivo, porque esses artefatos não são refrigeradores, não são congeladores (nem *freezers*), não são bombas de calor, nem se enquadram na descrição genérica: outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio.

Com efeito, em diversas passagens, o Relatório Técnico INT 68, de 30 de novembro de 2010 ^[55], afirma que, isoladamente, as unidades evaporadoras dos condicionadores de ar “split-system” e as máquinas “self” apenas ventilam o ambiente, sem modificar a temperatura. A título de exemplo, transcrevo, mais uma vez:

**I. Quesitos formulados pelos Assistentes da
Receita Federal do Brasil:**

1. As unidades evaporadoras são partes integrantes de máquinas e aparelhos de ar-condicionado que contém um ventilador

⁵⁰ Capítulo 84 e Capítulo 85, Nota 1: Este Capítulo não compreende: [...].

⁵¹ Constituir, segundo Aurélio Buarque de Holanda: “1. Ser a base, a parte essencial, de; formar; compor; representar”.

⁵² Artefato, segundo Aurélio Buarque de Holanda: “1. Qualquer objeto manufaturado; peça”.

⁵³ 84.18 REFRIGERADORES, CONGELADORES (“FREEZERS”) E OUTROS MATERIAIS, MÁQUINAS E APARELHOS PARA A PRODUÇÃO DE FRIO, COM EQUIPAMENTO ELÉTRICO OU OUTRO; BOMBAS DE CALOR, EXCLUÍDAS AS MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO DA POSIÇÃO 84.15.

⁵⁴ 84.15 MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE.

⁵⁵ Inteiro teor do Relatório Técnico INT 68, de 30 de novembro de 2010, às folhas 923 a 932 (volume V).



motorizado, com ou sem dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade?

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.

2. Em caso de resposta negativa ao item anterior, quais são as funções realizadas pelas unidades evaporadoras?

Resposta: A única função exercida pelas unidades evaporadoras separadamente é ventilação, sem modificar a temperatura e a umidade.

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?

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

4. 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?

Resposta: A única função exercida pelas máquinas SELF separadamente é ventilação, sem modificar a temperatura e a umidade.

II. Quesitos formulados pela Segunda Camara do Terceiro Conselho de Contribuintes:

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*?

Resposta: Não, a única função exercida pelas unidades evaporadoras separadamente é ventilação.

III. Quesitos formulados pela Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes:

5. Que outros elementos estruturais, além do ventilador motorizado, constituem as “unidades evaporadoras” e os denominados “aparelhos SELF”? Quais as funções de cada um desses elementos estruturais das “unidades evaporadoras” e dos denominados “aparelhos SELF”? Quais as funções das “unidades evaporadoras” e dos denominados “aparelhos SELF”?

Resposta: As Unidades Evaporadoras são compostas basicamente de um trocador de calor (aletado, radiador, colméia) que é um conjunto de aletas de alumínio corrugado perpassado, em serpentina, por uma ou mais tubulações de cobre, ventilador(es) e motor(es), conexões, drena, filtros.



sistema de controle (termostato, chave liga/desliga, velocidade do fluxo de ar, direção do fluxo de ar) e gabinete estrutural em chapas de aço galvanizada e plástico injetado ou todo de plástico injetado.

As Self são compostas de um trocador de calor, ventilador(es) e motor(es), compressor, conexões, drena, filtros, sistema de controle (termostato, chave liga/desliga, velocidade do fluxo de ar, direção do fluxo de ar) e gabinete estrutural em chapas de aço galvanizada pintadas.

Nas Unidades Evaporadoras, o trocador de calor junto com o motor e ventilador é responsável pela troca de energia entre dois meios, refrigerando ou aquecendo o ambiente, sendo a unidade controle regulando a temperatura, fluxo de ar, direção do ar e o filtro para filtrar o ar, tendo o gabinete estrutural para fixar todos os componentes e dar acabamento a Unidade.

Nas Self, o trocador de calor junto com o motor e ventilador é responsável pela troca de energia entre dois meios, refrigerando ou aquecendo o ambiente, sendo a unidade controle regulando a temperatura, fluxo de ar, direção do ar e o filtro para filtrar o ar, o compressor representa a peça mais importante e de mais valor, ele é o coração do aparelho. O compressor comprime o gás obrigando-o a passar pela serpentina da condensadora onde libera o calor e, ao mesmo tempo, é resfriado pela ação da hélice, e o gabinete estrutural para fixar todos os componentes e dar acabamento a Self.

As Unidades Evaporadoras e as Self isoladas das unidades condensadoras, [sic] só tem [sic] a função de ventilar o ambiente.

.....
IV. Quesitos formulados pela empresa interessada:
.....

6. Queira o Sr. Perito descrever a composição bem como a função das unidades evaporadoras e máquinas SELF mencionadas no auto de infração de fls?

Resposta: As Unidades Evaporadoras são compostas basicamente de um trocador de calor (aletado, radiador, colméia) que é um conjunto de aletas de alumínio corrugado perpassado, em serpentina, por uma ou mais tubulações de cobre, ventilador(es) e motor(es), conexões, drena, filtros, sistema de controle (termostato, chave liga/desliga, velocidade do fluxo de ar, direção do fluxo de ar) e gabinete estrutural em chapas de aço galvanizada e plástico injetado ou todo de plástico injetado.

As Self são compostas de um trocador de calor, ventilador(es) e motor(es), compressor, conexões, drena, filtros, sistema de controle (termostato, chave liga/desliga, velocidade do fluxo de ar, direção do fluxo de ar) e gabinete estrutural em chapas de aço galvanizada pintadas.

Nas Unidades Evaporadoras, o trocador de calor junto com o motor e ventilador é responsável pela troca de energia entre dois meios, refrigerando ou aquecendo o ambiente, sendo a unidade controle regulando a temperatura, fluxo de ar, direção do ar e o filtro para filtrar o ar, tendo o gabinete estrutural para fixar todos os componentes e dar acabamento a [sic] Unidade.



Nas Self, o trocador de calor junto com o motor e ventilador é responsável pela troca de energia entre dois meios, refrigerando ou aquecendo o ambiente, sendo a unidade controle regulando a temperatura, fluxo de ar, direção do ar e o filtro para filtrar o ar, o compressor representa a peça mais importante e de mais valor, ele é o coração do aparelho. O compressor comprime o gás obrigando-o a passar pela serpentina da condensadora onde libera o calor e, ao mesmo tempo, é resfriado pela ação da hélice, e o gabinete estrutural para fixar todos os componentes e dar acabamento a [sic] Self.

As Unidades Evaporadoras e as Self isoladas das unidades condensadoras, [sic] só tem [sic] a função de ventilar o ambiente.

7. Queira o Sr. Perito informar se as unidades evaporadoras possuem funções próprias, mencionando-as quais são, que permitissem o seu funcionamento de forma independente?

Resposta: Sim, a única função possível é de ventilação.

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

IV. Quesitos formulados pela empresa interessada:

.....

3. Esclareça o Sr. Perito se as máquinas SELF mencionadas no quesito anterior possuem sistema de refrigeração ou podem ser consideradas um grupo frigorífico completo?

Resposta: Não, as máquinas Self não tem [sic] acoplada a unidade condensadora, conforme descrito no item 7 deste Parecer.

4. Esclareça o Sr. Perito se as unidades evaporadoras mencionadas no quesito 1 (um) podem ser consideradas um sistema de refrigeração ou um grupo frigorífico completo?

Resposta: Não, em função de não ter acoplada a unidade condensadora, conforme descrito no item 7 deste Parecer.

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

⁵⁶ Inteiro teor do Relatório Técnico INT 68, de 30 de novembro de 2010, às folhas 923 a 932 (volume V).



2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção ^[57] e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85 ^[58], as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:

a) as partes que constituam ^[59] artefatos ^[60] compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.85, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

b) quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;

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

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

CÓDIGO NCM	EX	DESCRIÇÃO
84.15		MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE
8415.10		-Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando corpo único
8415.20		-Do tipo dos utilizados para o conforto dos passageiros nos veículos automóveis
8415.8		-Outros

⁵⁷ Seção XVI, Nota 1: A presente Seção não compreende: [...].

⁵⁸ Capítulo 84 e Capítulo 85, Nota 1: Este Capítulo não compreende: [...].

⁵⁹ Constituir, segundo Aurélio Buarque de Holanda: “1. Ser a base, a parte essencial, de; formar; compor; representar”.

⁶⁰ Artefato, segundo Aurélio Buarque de Holanda: “1. Qualquer objeto manufaturado; peça”.

⁶¹ TIPI vigente entre 1º de abril de 2001 e 31 de dezembro de 2001.

CÓDIGO NCM	EX	DESCRIÇÃO
8415.90.00		-Partes

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

CÓDIGO NCM	EX	DESCRIÇÃO
8415.8		-Outros
8415.81		--Com dispositivo de refrigeração e válvula de inversão do ciclo térmico
8415.82		--Outros, com dispositivos de refrigeração
8415.83.00		--Sem dispositivo de refrigeração

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

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

CÓDIGO NCM	EX	DESCRIÇÃO
8415.81		--Com dispositivo de refrigeração e válvula de inversão do ciclo térmico
8415.81.10		Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora
	Ex 01	Para uso em aeronáutica
8415.81.90		Outros
	Ex 01	Para uso em aeronáutica

CÓDIGO NCM	EX	DESCRIÇÃO
8415.82		--Outros, com dispositivos de refrigeração
8415.82.10		Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora
8415.82.90		Outros

Amparado na denúncia fiscal ^[62] e no Relatório Técnico do Instituto Nacional de Tecnologia ^[63], concluo que a ora recorrente, dentre outras atividades, produz

⁶² Relatório de Verificação Fiscal, folhas 670 a 695 (volume IV).



e/ou comercializa artefatos que compõem máquinas e aparelhos de ar-condicionado. Também é certo que pelo menos parte dessas máquinas é equipada com válvula de inversão do ciclo térmico (bombas de calor reversíveis), mas essa é uma informação demasiadamente vaga: não há, no lançamento do crédito tributário, separação dos produtos equipados com e sem válvula de inversão do ciclo térmico.

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

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

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

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

Ademais, a denúncia fiscal e o julgamento de primeira instância, fazem remissão à Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) aprovada pelo Decreto 2.092, de 1996, à época dos fatos já revogada pelo Decreto 3.777, de 23 de

⁶³ Relatório Técnico INT 68, de 30 de novembro de 2010, folhas 923 a 932 (volume V).

⁶⁴ TIPI vigente entre 1º de abril de 2001 e 31 de dezembro de 2001.

⁶⁵ Relatório de verificação fiscal, folha 675.

⁶⁶ Auto de infração, demonstrativos de débitos apurados do IPI, folhas 703 a 705 (volume IV).

⁶⁷ Relatório de verificação fiscal, folhas 675 e 677 (volume IV).

março de 2001, que aprovou a TIPI vigente entre 1º de abril de 2001 e 31 de dezembro de 2001 [68].

Concluo, conseqüentemente, pela reforma do acórdão recorrido para excluir da exigência a parcela do crédito tributário associado à discutida classificação de mercadorias.

glosa de créditos presumidos do IPI

Nesse ponto da controvérsia, o artigo 6º da Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996 [69], atribui ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para definir receita de exportação e ele o fez em três momentos: por intermédio da Portaria MF 38, de 27 de fevereiro de 1997, na sua revogação pela Portaria MF 64, de 24 de março de 2003, e na revogação desta última pela Portaria MF 93, de 27 de abril de 2004.

Atualmente, a receita de exportação referida no artigo 2º da Lei 9.363, de 1996, é “o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora”, mas essa definição somente foi introduzida no ordenamento jurídico pelo artigo 3º, § 12, inciso II, da Portaria MF 93, de 2004 [70], publicada no Diário Oficial de 30 de abril de 2004.

Antes dela, na apuração do crédito presumido do IPI, o artigo 3º, § 12, inciso II, da Portaria MF 64, de 2003 [71], publicada no Diário Oficial de 26 de março de 2003, já restringia a receita bruta de exportação referida na Lei 9.363, de 1996, à venda dos

⁶⁸ TIPI 1996, publicada na Seção 1 do Diário Oficial de 11 de dezembro de 1996, disponível em www.in.gov.br.

⁶⁹ Lei 9.363, de 1996, artigo 6º: O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador. (Vide Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005).

⁷⁰ Portaria MF 93, de 2004, artigo 3º: O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. [...] (§ 12). Para os efeitos deste artigo, considera-se: (I) receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora nos mercados interno e externo; (II) receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora; (III) venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente. [...].

⁷¹ Portaria MF 64, de 2003, artigo 3º: O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (§ 12) Para os efeitos deste artigo, considera-se: (I) receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora nos mercados interno e externo; (II) receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados nacionais; (III) venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente. [...].



“produtos industrializados nacionais”, mas não vinculava essa produção industrial à pessoa jurídica exportadora, para fins do conceito de receita bruta de exportação.

Nada obstante, na época da apuração do crédito presumido ora discutido (entre junho de 1999 e dezembro de 2001, inclusive), a receita bruta de exportação alcançava, indistintamente, todas as mercadorias nacionais, a teor do disposto no artigo 3º, § 15, inciso II, da Portaria MF 38, de 1997 [72], publicada no Diário Oficial de 3 de março de 1997.

Destarte, no caso concreto, as receitas obtidas nas operações de simples revenda de mercadorias para o exterior devem compor a receita de exportação para o cálculo da “relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador” [73].

glosa de crédito-prêmio de IPI (acordo Befiex vinculado ao Ato Concessório 1690/00-123/5)

A Fazenda Nacional promoveu a glosa de crédito-prêmio de IPI fundado no acordo Befiex vinculado ao Ato Concessório 1690/00-123/5 e apurado no período de 1º a 30 de setembro de 2001.

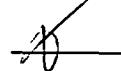
A *contrário* das razões recursais, o pleno do Supremo Tribunal Federal pacificou essa matéria em julgamento encerrado no dia 13 de agosto de 2009, quando enfrentou o RE 577.348-RS, processado no rito da repercussão geral [74], sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, tese resumida na ementa que reproduzo, *ipsis litteris*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/1969 (ART. 1º). ADCT, ART. 41, § 1º. INCENTIVO FISCAL DE NATUREZA SETORIAL. NECESSIDADE DE CONFIRMAÇÃO POR LEI SUPERVENIENTE À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRAZO DE DOIS ANOS. EXTINÇÃO DO BENEFÍCIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E DESPROVIDO. I - O crédito-prêmio de IPI constitui um incentivo fiscal de natureza setorial de que trata o do art. 41, caput,

⁷² Portaria MF 38, de 1997, artigo 3º: O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (§ 15) Para os efeitos deste artigo, considera-se: (I) receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia; (II) receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais; (III) venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente. [...].

⁷³ Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996, artigo 2º, *caput*.

⁷⁴ Decisão: “O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário. Deliberou, ainda, o Tribunal a aplicação do artigo 543-B, do Código de Processo Civil, vencido no ponto o Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciados, os Senhores Ministros Joaquim Barbosa e Menezes Direito. Falaram, pela recorrente, o Dr. Antônio Nabor Areias Bulhões e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional”.



do Ato das Disposições Transitórias da Constituição. II - Como o crédito-prêmio de IPI não foi confirmado por lei superveniente no prazo de dois anos, após a publicação da Constituição Federal de 1988, segundo dispõe o § 1º do art. 41 do ADCT, deixou ele de existir. III - O incentivo fiscal instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei 491, de 5 de março de 1969, deixou de vigorar em 5 de outubro de 1990, por força do disposto no § 1º do art. 41 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, tendo em vista sua natureza setorial. IV - Recurso conhecido e desprovido.

Tal e qual o pleno do Pretório Excelso, considero revogado, desde 5 de outubro de 1990, o crédito-prêmio de IPI, instituído como estímulo fiscal à exportação de manufaturados pelo Decreto-lei 491, de 5 de março de 1969, porque incentivo fiscal de natureza setorial não confirmado por lei superveniente no biênio posterior à publicação da Constituição da República de 1988.

glosa de créditos correspondentes à atualização do saldo de crédito decorrente de acordo BEFIEX

No que respeita à glosa dos créditos correspondentes à atualização monetária dos créditos-prêmio do IPI, adoto e transcrevo o parágrafo 3.5.2 do voto condutor do acórdão recorrido, *ipsis litteris*:

3.5.2. Com relação à glosa do crédito de R\$ 445.572,09, lançado em 31/12/2001, o interessado alega a existência de decisão do Supremo Tribunal Federal que ampararia o creditamento da correção monetária glosada pela fiscalização, indicando as fls. 552 a 561 do presente processo, onde constam cópias da sentença prolatada nos autos de Ação Ordinária que tramitou na 1ª Vara Federal em Porto Alegre, além do Relatório e do Voto proferido no Acórdão da Apelação Cível. Ocorre que o pedido inicial desta ação, cópia nas fls. 774 a 798, visava unicamente reconhecer ao impugnante o direito de corrigir o saldo credor na sua escrita fiscal, apurados a contar do advento da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, pela variação do BTNF/UFIR, sendo exatamente o que foi concedido na decisão, vide fl. 555, que transitou em julgado, fls. 799 e 800. Ressalte-se ainda que toda a argumentação proferida pelo interessado na inicial desta ação se refere ao direito de corrigir o saldo credor de **créditos básicos** de IPI, lançados em sua escrita fiscal, no que a decisão judicial lhe foi favorável. Porém, o que foi concedido nesta ação, por se tratar de matéria distinta, não pode ser aproveitado em **outra decisão** judicial que autorizou o direito ao **crédito-prêmio** do IPI, conforme cópias anexadas nas fls. 650 a 655, a qual também transitou em julgado, mas não autorizou expressamente a hipótese de atualização destes créditos, restando portanto, correta, a glosa efetuada.



**conta corrente IPI (estorno crédito-prêmio
determinado noutro processo administrativo)**

O crédito tributário exigido nos autos do processo administrativo aqui examinado depende do resultado final, pelo menos na via administrativa, de matéria discutida noutro processo administrativo.

Com efeito, em termo de verificação fiscal vinculado ao processo 11080.013226/2001-33, último parágrafo (fotocópia às folhas 43 a 67 dos autos do processo ora examinados), está consignado: “Fica o contribuinte intimado a estornar o saldo credor constante do Livro Registro de Apuração do IPI, no decêndio 3-04/01, no valor de R\$ 22.693.369,05, ajustando os saldos posteriores a partir do mês de maio/01”.

Esse, portanto, é um caso típico de relação jurídica condicional, que nos leva à clássica polêmica da decisão condicional. A respeito desse tema, trago à colação lições de direito processual proferidas por Fredie Didier Jr., Paula Sarno Braga e Rafael Oliveira [75]:

É corrente o entendimento de que, pelo teor do art. 460, p. único, do CPC, a decisão judicial não pode, ele [sic] mesma, criar condições à sua própria eficácia⁷⁶.

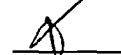
Essa afirmação precisa ser bem analisada, para que se possam definir os seus limites. Com efeito, o art. 460, p. ún., do CPC, dispõe que “a sentença deve ser certa, ainda quando decida relação jurídica condicional”. Pelo que se vê, o dispositivo determina que a sentença (e, pois, a decisão de uma forma geral) seja *certa*; nada há aí que diga que ela não pode criar uma condição para que seja eficaz. Existe uma diferença entre esses conceitos.

Certo é o pronunciamento do juiz quando ele expressamente *certifica* a existência ou inexistência de um direito afirmado pela parte, ou ainda quando expressamente *certifica* a inviabilidade de analisá-lo (quando falta requisito de admissibilidade do procedimento). A *certeza* consubstancia-se, portanto, na necessidade de que o juiz, ao analisar o pedido que lhe foi dirigido, firme um *preceito*, definindo a norma jurídica para o caso concreto e, com isso, retire as partes do estado de dúvida no qual se encontravam⁷⁷.

⁷⁵ DIDIER Jr., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: direito probatório, decisão judicial, cumprimento e liquidação da sentença e coisa julgada**. 3. ed. rev. amp. atual. Salvador: JusPodivm, 2008, p. 297-301.

⁷⁶ Nesse sentido, por exemplo: SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Manual de direito processual civil*, 11. ed., v. 1, São Paulo: Saraiva, 2006, p. 223; OLIVEIRA, Valisney de Souza. *Nulidade da sentença e o princípio da congruência*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 202; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 3. ed., v. 3, São Paulo: Malheiros, 2003, p. 214.

⁷⁷ “A sentença deve ser *precisa*, no sentido de *certa*, tradutora de *certeza*, de modo a tornar indubitável aquilo a que condena o réu (sentença condenatória) ou o que declara (sentença declaratória) ou o que constitui ou desconstitui (sentença constitutiva)” (SANTOS, Moacyr Amaral. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 443).



A certeza é requisito que deve ser observado mesmo quando o pedido se refira a uma *relação jurídica condicional*, isto porque uma coisa é a condição que eventualmente recai sobre o direito reconhecido na decisão, outra coisa é a condição que se erige para o reconhecimento desse direito⁷⁸. É o que ocorre, por exemplo, quando, em ação declaratória, se pede para que o magistrado certifique a existência de um determinado contrato verbal cujos efeitos estão sujeitos a termo ou condição. Em casos tais, a efetivação da decisão proferida somente será possível se o credor demonstrar, na própria fase executiva do procedimento, que se realizou a condição ou que ocorreu o termo a cuja superveniência estão submetidos os efeitos do negócio firmado (art. 572, CPC).

Disso se pode concluir que a *certeza* a que alude o art. 460, p. ún., do CPC, é atributo que se relaciona à *validade* do pronunciamento judicial; é um qualificativo que se pode atribuir à decisão. Inicialmente, deve *existir* uma decisão, ou seja, uma conclusão expressa acerca do pedido dirigido ao órgão jurisdicional. Existindo essa conclusão, a decisão será válida se, dentre outras coisas, for *certa*, se firmar um preceito estabelecendo uma certeza.

A exigência da certeza como requisito de validade da decisão não impede que o juiz ao julgar, crie, ele mesmo, uma condição de eficácia do seu pronunciamento⁷⁹. E isto se dá porque, enquanto a *certeza* é atributo que se relaciona ao *plano da validade* do ato jurídico sentença, a sujeição, ou não, desse ato a uma *condição* é uma situação relacionada ao *plano da eficácia*.

Vale a pena repetir para que fique bem claro o ponto de vista ora defendido: o art. 460, p. ún., do CPC, não veda que a decisão judicial preveja uma condição de eficácia do direito por ela certificado, isto é, não proíbe a prolação de uma decisão condicional; ele veda a não-certificação do direito afirmado e posto à análise pelo juiz. [...] Do mesmo modo, é possível que, à luz do caso concreto ou de permissivo legal, a decisão condicione seus efeitos a evento futuro e incerto sem que isso signifique, necessariamente, que seja *incerta*.

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

Por conseguinte, a execução administrativa de eventual crédito tributário exigível diante do julgamento do recurso voluntário ora submetido a este colegiado resta subordinada ao julgamento irrecorrível na via administrativa do estorno, no livro registro de

⁷⁸ CARNELUCCI, Francesco. "La sentencia condicional". *Estudios de derecho procesal*. Santiago Sentis Melendo (trad.). Buenos Aires: Ediciones Juridicas Europa-America, 1952, v. 2, p. 185.

⁷⁹ Vicente Greco Filho afirma o seguinte: "Isso não quer dizer que a sentença não possa estabelecer, por exemplo, alguma prestação do autor para que se possa executá-la, mas isso não a torna incerta ou condicional. A condenação é certa, mas a execução deve ser precedida de algum ato do credor" (GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. 17. ed. v. 2, p. 258).



apuração do IPI, do saldo credor no valor de R\$ 22.693.369,05, relativo ao terceiro decêndio de abril de 2001, e respectivos ajustes dos períodos de apuração subsequentes.

conclusão

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para: (1) excluir da exigência a parcela do crédito tributário associado à discutida classificação de mercadorias; (2) incluir na rubrica “receita de exportação”, utilizada para o cálculo da proporção entre a “receita de exportação” e a “receita operacional bruta do produtor exportador”, as receitas decorrentes das operações de simples revenda de mercadorias para o exterior; e (3) subordinar a execução administrativa deste acórdão à conclusão do julgamento administrativo do estorno, no livro registro de apuração do IPI, do saldo credor no valor de R\$ 22.693.369,05, relativo ao terceiro decêndio de abril de 2001, discutido no processo 11080.013226/2001-33.

Tarásio Campelo Borges