



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

Processo n° 11065.005554/2008-21
Recurso n° 907.842 Voluntário
Acórdão n° 3302-002.117 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2013
Matéria IPI - Classificação Fiscal
Recorrente SPRINGER-CARRIER LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUTUAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

APARELHOS DE AR CONDICIONADO DO TIPO “SPLIT SYSTEM”. VENDA CONJUNTA DE UNIDADES CONDENSADORA E EVAPORADORA. CARACTERIZAÇÃO DE VENDA DE AR CONDICIONADO COMPLETO.

A venda conjunta de unidades condensadora e evaporadora de aparelhos de ar condicionado do tipo “split system”, compatíveis entre si e sempre em situações que indiquem a venda para instalação conjunta, à vista da Regra Geral de Interpretação n. 2a da Nesh, implica a caracterização do produto como ar condicionado, para efeito de classificação fiscal.

APARELHOS DE AR CONDICIONADO.

Máquinas e aparelhos de ar-condicionado contendo um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluídos as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente, classificam-se na posição 8415 da TIPI, com alíquota de 20% para o IPI, classificando-se na mesma posição outras máquinas que, por combinação com as primeiras, complementam-nas no condicionamento de ar, o que justifica o lançamento de ofício das diferenças apuradas pela fiscalização, com o acréscimo de multa e juros.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL.

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.

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

A correção monetária dos saldos credores do IPI incide sobre os novos saldos, decorrentes da reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento, legitimando a glosa dos valores excedentes, mas não em relação aos valores glosados e eventualmente mantidos por meio de auto de infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

MULTA DE OFÍCIO. MAJORAÇÃO.

É cabível a majoração da multa de ofício de 75% para 112,5%, nos casos de inobservância de classificação fiscal que já foi objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo próprio infrator que, mesmo ciente dessa decisão, utilizou classificação imprópria. Incabível a majoração, entretanto, quando evidenciada dúvida na descrição do produto, quanto a não corresponder àquele objeto da consulta.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto, Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes, que davam provimento, exceto com relação à reconstituição da escrita fiscal. Os conselheiros Walber José da Silva e Maria da Conceição Arnaldo Jacó foram vencidos quanto à redução da multa de ofício.

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

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Relator

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

Relatório

Trata-se de retorno de diligência, aprovada pela Resolução n. 3302-00.174, de 09 de novembro de 2011 (fls. 818 a 828), cujo relatório foi o seguinte:

Trata-se de recurso voluntário (fls. 768 a 805 (e-Processo)) apresentado em 04 de abril de 2011 contra o Acórdão nº 10-29.728, de 27 de janeiro de 2011, da 3ª Turma da DRJ/POA (fls. 716 a 722), cientificado em 04 de março de 2011, que, relativamente a auto de infração de IPI dos períodos de janeiro de 2004 a dezembro de 2004, considerou improcedente a impugnação da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

“Período de apuração: 15/01/2004 a 31/12/2004

“ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

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

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS.

“Máquinas e aparelhos de ar-condicionado contendo um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluídos as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente, classificam-se na posição 8415 da TIPI, com alíquota de 20% para o IPI, classificando-se na mesma posição outras máquinas que, por

combinação com as primeiras, complementam-nas no condicionamento de ar, o que justifica o lançamento de ofício das diferenças apuradas pela fiscalização, com o acréscimo de multa e juros.

“MULTA DE OFÍCIO. MAJORAÇÃO.

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

“RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL.

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

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

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

“SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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

“Impugnação Improcedente”

O auto de infração foi lavrado em 08 de dezembro de 2008, de acordo com o termo de fls. 501 a 519.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

“O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) lotado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (DRF/NHO), por falta (insuficiência) de lançamento do IPI, em razão de erro de classificação fiscal de máquinas e aparelhos de ar-condicionado, fabricados pelo estabelecimento, conforme cópias das respectivas notas fiscais nas fls. 43 a 156 (vol. I), e também foi autuado pelo aproveitamento indevido de créditos do mencionado imposto. A exigência, no valor total geral de R\$ 4.371.445,72, foi formalizada nos Autos de Infração a seguir discriminados:

“a) Auto de Infração das fls. 520 a 527 (vol. III), e anexos, referente aos períodos de apuração quinzenais, que formalizou a exigência do IPI, no valor de R\$ 1.431.170,82, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, por falta de lançamento, em alguns casos majorada para 112,5%, multa essa exigida inclusive nos períodos de apuração em que houve cobertura de créditos, somando as citadas parcelas, na data da

autuação, R\$ 3.887.819,12; o sujeito passivo também foi intimado, pelo referido Auto de Infração, a estornar na escrita fiscal, no mês de dezembro de 2004, o valor de R\$ 1.369.842,74; e

“b) Auto de Infração das fls. 546 a 550 (vol. III), e anexos, referente aos períodos de apuração mensais, que formalizou a exigência da multa de 75% sobre o IPI não lançado, com cobertura de créditos, multa essa no valor total de R\$ 483.626,60.

“Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Relatório da Ação Fiscal das fls. 501 a 519 (vol. III), resumido na sequência.

“Erro de classificação fiscal de unidades condensadoras

“A fiscalização verificou que o interessado fabricou e realizou “vendas casadas” de unidades evaporadoras e unidades condensadoras, em igual número, no mesmo documento fiscal e para o mesmo cliente. Tais unidades foram classificadas na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), pelo interessado, separadamente, como se não formassem um conjunto entre si, com o que a fiscalização não concordou. As unidades evaporadoras foram classificadas, pelo interessado, no código 8415.82.10 da TIPI, com alíquota de 20%, e as unidades condensadoras, no código 8418.69.90, com alíquota de 5% para o IPI.

“O tratamento correto para as referidas vendas, segundo o autor do procedimento fiscal, seria o de classificar o conjunto formado por unidade evaporadora e unidade condensadora no código 8415.10.11 da TIPI, próprio para máquinas e aparelhos de ar-condicionado do tipo “split-system”, código esse instituído a partir da TIPI aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, com alíquota de 20%.

“A fiscalização refere que a conduta do contribuinte fez com que o componente de maior valor do conjunto, a unidade condensadora, fosse tributada indevidamente com alíquotas do IPI que variaram de zero a 5%, ressaltando que embora o interessado seja um notório fabricante de sistemas e aparelhos de ar-condicionado, dentre eles os do tipo “split-system”, não foram identificadas notas fiscais de saída com essa classificação. Acrescenta que, mediante consulta à página do contribuinte na rede mundial de computadores (Internet), é possível ter acesso aos manuais dos equipamentos em causa, com destaque para a descrição dos componentes: unidade interna (evaporadora) e unidade externa (condensadora).

“Na planilha intitulada “SAÍDAS DE UNIDADES CONDENSADORAS CASADAS COM EVAPORADORAS (=SPLIT SYSTEM)” das fls. 157 a 159 (vol. I) foram relacionadas as notas fiscais de venda objeto de lançamento de ofício das diferenças do IPI, quanto às referidas unidades condensadoras.

“Erro de classificação fiscal de unidades evaporadoras

“Também foi constatado pelo AFRFB que o interessado cometeu erro de classificação fiscal de unidades evaporadoras, sendo que essa irregularidade foi objeto de lançamentos de ofício anteriores, nos Processos nos 11065.004409/2004-07, 11065.003605/2006-18 e 11065.002749/2007-38, além de, sobretudo, ter sido objeto de consulta formulada por Springer Carrier S/A, no Processo no 13002.000205/97-87, solucionada pela Decisão/SRRF 10a RF/Diana no 12, de 12 de fevereiro de 1998, publicada no Diário Oficial da União em 8 de maio de 1998.

“A decisão mencionada no item precedente classificou as diversas unidades evaporadoras lá mencionadas, mesmo apresentadas isoladamente, nos códigos 8415.10.10, 8415.82.10 ou 8415.82.90 da TIPI, informando a fiscalização que as unidades evaporadoras objeto de verificação e lançamento por erro de classificação fiscal neste processo são as mesmas objeto da consulta antes referida, apresentando basicamente as mesmas características técnicas, diferindo apenas em formato, apresentação e capacidade, sendo que todos os modelos prestam-se a uma função específica e possuem os mesmos componentes básicos que determinam a sua classificação na posição 8415 da TIPI. As unidades evaporadoras objeto do lançamento de ofício em comento foram indevidamente classificadas pelo interessado no código 8419.50.90 da TIPI, tendo sido tributadas às alíquotas de 2%, 3,5% ou 5%, conforme o caso, em detrimento da alíquota correta de 20%. No lançamento de ofício das diferenças correspondentes, houve a majoração da multa de ofício, de 75% para 112,5%, pela inobservância do teor da Decisão/SRRF 10a RF/Diana no 12, de 1998.

“Na planilha intitulada “SAÍDAS DE UNIDADES EVAPORADORAS” das fls. 166 a 176 (vol. I) foram relacionadas as notas fiscais de venda objeto de lançamento de ofício das diferenças do IPI, quanto às referidas unidades.

“Erro de classificação fiscal de aparelhos Fan Coil

“Na sequência, a fiscalização apurou erro de classificação fiscal de aparelhos de ar-condicionado, ou unidades de sistemas de ar-condicionado, do tipo Fan Coil, que podem funcionar em corpo único ou em módulos, conforme catálogos respectivos, nas fls. 177 a 180 (vol. I), os quais foram classificados indevidamente no código 8419.50.90 e tributados à alíquota de 5%. Alguns desses equipamentos são montados em um gabinete com acabamento para ficar expostos no ambiente a ser refrigerado e outros com gabinete sem acabamento esmerado, próprios para ficarem em ambientes reservados, mas todos apresentando ventilador motorizado, tendo a função de modificar a temperatura (arrefecimento/aquecimento) e, por condensação, a umidade do ar.

“A classificação correta para os Fan Coil, segundo o autor do procedimento fiscal, é nos códigos 8415.81.10, 8415.81.90, 8415.82.10 ou 8415.82.90, dependendo da existência de válvula de inversão do ciclo térmico e da capacidade em frigorias/hora [1 frigoria = 3,95 British Thermal Unit (ou Unidade Térmica Britânica) – Btu], todos com alíquota de 20% para o IPI.

“Na planilha intitulada “SAÍDAS DE APARELHOS FAN COIL” das fls. 181 a 199 (vol. I) e 202 a 221 (vol. II) foram relacionadas as notas fiscais de venda objeto de lançamento de ofício das diferenças do IPI, quanto aos referidos aparelhos.

“Correção monetária indevida de saldos credores do IPI

“Sob outra perspectiva, a fiscalização constatou na escrita do estabelecimento a existência de diversos créditos alusivos à correção monetária do saldo credor do IPI, efetivamente reconhecidos em caráter definitivo pela Sentença no 095/96, exarada na Ação Ordinária no 93.0009213-8, tendo sido indicados os valores correspondentes em planilhas próprias, conforme documentos das fls. 222 a 328 (vol. II).

“Ocorre que, após a devida reconstituição da escrita fiscal em função dos erros de classificação fiscal de produtos apurados neste processo, verificou-se que os saldos credores do IPI nos períodos de apuração examinados sofreram alterações, implicando o recálculo da correção monetária autorizada em juízo.

“Foi então elaborada a planilha “Apuração dos valores a glosar dos créditos de correção monetária do saldo credor do IPI”, das fls. 264 e 265 (vol. II), somando R\$ 132.066,12, e os demonstrativos de reconstituição da escrita fiscal, das fls. 557 a 562 (vol. III), tendo sido formalizada a exigência dos valores indevidamente aproveitados.

“Falta de estorno de saldo credor indevido do IPI

“Por último, o autor do procedimento fiscal verificou que o sujeito passivo, descumprindo a determinação contida no Processo no 11065.002749/2007-38, deixou de estornar, no livro Registro de Apuração do IPI o saldo credor apresentado no terceiro decêndio de dezembro de 2003, no valor de R\$ 230.225,65, o que levou à falta de declaração e de recolhimento do IPI, tendo sido formalizada neste processo da exigência do valor correspondente.

“As infrações anteriormente relatadas foram enquadradas pela fiscalização nos seguintes dispositivos: (a) arts. 15, 16, 17, 24, II, 34, II, 122, 123, I, “b”, e II, “c”, 127, 130, 131, II, 199, 200, IV, e 202, III, do Decreto no 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002, no caso dos erros de classificação fiscal; e (b) arts. 34, II, 122, 123, I, “b”, e II, “c”, 127, 130, 131, II, 164, 199, 200, IV, e 202, III, 427, 428, 431, 432, 436, 443, 444, 469, 470 e 471 do RIPI de 2002, no caso do aproveitamento de créditos indevidos.

“Esse enquadramento sujeitou o interessado à multa de ofício de 75%, por falta de lançamento do IPI, ou de 112,5%, nos casos em que não foi observada a Decisão/SRRF 10a RF/Diana no 12, de 1998, conforme art. 80, I, da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pelo art. 45 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 69, I, “a”, da referida Lei no 4.502, de 1964, sujeitando ainda o interessado a juros de mora, previstos no art. 61, § 3o, da Lei no 9.430, de 1996.

“Impugnação

“O sujeito passivo foi cientificado dos lançamentos de ofício em 8 de dezembro de 2008, conforme consta nas fls. 521 e 547 (vol. III), e impugnou tempestivamente a exigência, em 7 de janeiro de 2009, pelo arrazoado das fls. 568 a 598 (vol. IV), firmado por advogados, credenciados pela procuração da fl. 608 (vol. IV), pelas cópias de documentos de identidade das fls. 609 e 610 (vol. IV) e pelas cópias de documentos societários das fls. 601 a 606 (vol. IV), além de estar instruída a impugnação com os documentos das fls. 611 a 707 (vol. IV).

“A impugnação principia com a descrição das atividades do estabelecimento e com o registro de que vem sofrendo constantes fiscalizações, citando processos administrativos anteriores, e dizendo que neste processo foram apuradas supostas infrações, semelhantes ou decorrentes das infrações discutidas nos demais processos a que se refere.

“Diz que neste processo existe uma argumentação confusa, sem a devida fundamentação, em prejuízo da defesa.

“Discorda da fiscalização, para a qual os produtos objeto do lançamento de ofício teriam uma classificação fiscal quando comercializados individualmente e outra quando comercializados conjuntamente, situação denominada pela fiscalização de “venda casada”.

“O impugnante alega que a TIPI possui previsão específica para a industrialização de elementos das máquinas de ar-condicionado, quer sejam eles concebidos ou não para serem reunidos em um único corpo, e que esses elementos são excluídos expressamente da classificação na posição 8415 pelas Notas Explicativas (Nesh) do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), quando apresentados separadamente, conforme transcrição efetuada pela defesa, que também se reporta à Regra Geral 1 (RGI 1), para interpretação do SH.

“Segue o impugnante dizendo que tem o direito de adequar o seu processo industrial de acordo com a forma que lhe for mais favorável, sob vários aspectos, tanto de mercado, como, inclusive, do ponto de vista fiscal. Alega também que, se a vontade da União fosse tributar as unidades condensadoras com a mesma alíquota prevista para o aparelho de ar-condicionado do tipo split-system, por exemplo, bastaria aumentar a alíquota

correspondente ao referido aparelho, e não excluir de tal classificação os elementos apresentados separadamente.

“Acrescenta ainda que não concorda com a classificação das unidades evaporadoras na posição 8415.82.10 da TIPI, citando o Parecer Técnico no 7.283/98, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas, tendo adotado o referido código exclusivamente por força da Decisão SRRF/10ª RF/Diana no 12, de 12 de fevereiro de 1998, no Processo no 13002.000205/97-87.

“Adiante, a defesa alega que não se pode sustentar a ocorrência de “vendas casadas”, uma vez que não cabe ao impugnante decidir sobre a destinação dos aparelhos que comercializa, os quais não são por ele instalados.

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

“Segue a defesa, dizendo que apesar de algumas notas fiscais analisadas pela fiscalização descreverem a venda de unidades evaporadoras, na verdade todas as notas fiscais em questão dizem respeito a vendas de aparelhos Fan Coil, de tal forma que toda a comercialização de unidades evaporadoras questionada no Auto de Infração impugnado representa, na verdade, a comercialização de equipamentos Fan Coil, porque, em primeiro lugar, não são mais vendidas as unidades evaporadoras com base na posição 8418 da TIPI, em face das autuações anteriores e da Decisão SRRF/10ª RF/Diana no 12, de 12 de fevereiro de 1998, no Processo no 13002.000205/97-87. Em segundo lugar, o equívoco pode ser constatado pela análise do código do produto constante das notas fiscais, código esse que se refere a Fan Coil, e não a unidade evaporadora. Em terceiro lugar, os dois aparelhos são constituídos por um trocador de calor do tipo tubo-aleta (serpentina) e por um ventilador, sendo que no evaporador circula um líquido refrigerante, que evapora no interior da serpentina, ao passo que, no Fan Coil, circula água. Diz o interessado que as notas fiscais relacionadas na planilha intitulada “SAÍDAS DE UNIDADES EVAPORADORAS” das fls. 166 a 176 (vol. I), contêm invariavelmente códigos de aparelhos Fan Coil, do que se conclui que não se pode falar em erro de classificação fiscal para unidades evaporadoras, ficando prejudicada a majoração da multa de ofício, nesses casos, para 112,5%.

“Sobre a glosa dos valores creditados a título de correção monetária dos saldos credores do IPI, o impugnante alega que essa glosa se deu em face da apuração de débitos do IPI, neste

processo, débitos que não se sustentam, pelas razões antes expostas na defesa, motivo pelo qual a glosa da correção deve ser desfeita, sobretudo por ser indevida a reconstituição da escrita fiscal do IPI, com base nas conclusões do Processo no 11065.002749/2007-38, em tramitação.

“A defesa também solicita a realização de perícia técnica, para determinar as características e funções dos produtos que deram causa aos erros de classificação na TIPI, segundo a fiscalização, para o que indica e qualifica assistente técnico e elabora quesitos. O interessado encerra, pedindo a procedência da impugnação.

“Na fl. 713 (vol. IV), foi juntada petição do interessado, apresentada em 20 de outubro de 2010, informando a substituição do assistente técnico anteriormente indicado na impugnação.”

No recurso, a Interessada inicialmente resumiu as razões da impugnação:

“i) ser equivocada a premissa de que a venda conjunta das Unidades Condensadoras e Evaporadoras em questão seria equiparável a venda de um aparelho de ar-condicionado;

“ii) a possibilidade jurídica, expressamente prevista em lei, de se vender os equipamentos em questão como partes e elementos individuais de aparelhos de refrigeração;

“iii) a impropriedade de se classificar um "Fan Coil" como um condicionador de ar;

“iv) a necessidade de exclusão das multas, juros de mora e atualização monetária caso mantido o lançamento, por força do disposto no artigo 110, II do CTN; e

“v) a necessidade de se produzir prova pericial a fim de identificar com detalhe as reais funcionalidades dos bens que foram objeto da fiscalização e, assim afastar a alegação de que a venda simultânea de determinados equipamentos seria equiparada a de um condicionador de ar.”

A seguir, alegou ser nula a decisão de primeira instância, por ter cerceado seu direito de defesa, ao indeferir a realização de perícia. Segundo a Interessada, o Parecer Técnico do IPT juntado aos autos comprovaria “erros crassos e contradições cometidos pela Fiscalização na própria verificação da finalidade dos equipamentos autuados [...]”.

No mérito, inicialmente alegou que, do auto de infração, poder-se-ia concluir que a “premissa da d. fiscalização é de que as Unidades Condensadoras comercializadas pela Recorrente teriam uma classificação fiscal quando comercializadas individualmente e outra quando comercializadas conjuntamente”, repetindo, a seguir, os argumentos apresentados na impugnação.

Tratou, também, das disposições da IN RFB nº 1.072, de 2010, alegando que, até sua edição, “o ente tributante não desejava dar aos ‘elementos dos grupos de ar condicionado apresentados separadamente’ o mesmo tratamento dado aos condicionadores de ar completos, resta evidente a improcedência do auto de infração combatido que busca situação contrária.”

Contestou, também, a majoração da multa, alegando que, “apesar de algumas das notas fiscais analisadas pela fiscalização, com alíquotas inferiores a 20%, descrevessem a venda de Unidades Evaporadoras, NA VERDADE todas as notas fiscais em questão dizem respeito a operações de venda de aparelhos ‘Fan Coil’”.

Finalmente, tratou da reconstituição da escrita e da correção monetária dos saldos credores e requereu a aplicação do art. 100 do CTN, para excluir multa, juros e correção monetária.

A diligência foi requerida nos seguintes termos:

Do voto do relator, concluiu-se o seguinte:

1) Em relação às vendas casadas, está demonstrado nos autos que a questão a ser decidida é de direito e não de fato, uma vez que as vendas efetuadas referiram-se aos dois elementos (unidades condensadora e evaporadora), restando saber se, nos termos das regras de classificação de mercadorias, tais vendas são consideradas de ar condicionado completo ou não;

2) Em relação às vendas das unidades evaporadoras com classificação incorreta, restou demonstrado nos autos dúvida relevante em relação aos produtos cujo código inicia-se por “42L”, sendo suficiente tal fato para excluir a majoração da multa;

3) Em relação aos “fan coil”, a Fiscalização relatou tratar-se, indistintamente, de casos em “que podem funcionar em corpo único ou em módulos”.

A Interessada, em resumo, apresentou um quadro demonstrativo dos elementos que faltariam aos produtos objeto do auto de infração para que fossem classificados nas posições pretendidas pela Fiscalização, relativamente a cada item acima: 1) elementos de expansão; 2) elementos de expansão e unidade condensadora; 3) elementos de expansão e módulo compressor.

Diante do anteriormente exposto, entretanto, verifica-se que a perícia requerida pela Interessada é desnecessária em relação ao primeiro item. Já se conhece quais os elementos faltantes e consta dos autos Parecer Técnico esclarecendo a funcionalidade do produto.

Em relação ao segundo, embora haja provas ou indícios de que a Interessada tem razão, ao menos em parte, quanto a suas alegações, o Relator considerou que o ônus da prova caberia à Interessada, que deveria apresentar as provas nos autos.

No tocante ao terceiro, seriam desnecessários maiores esclarecimentos.

Em meu entender, todavia, a questão não é passível de ser solucionada de pronto, são necessários alguns esclarecimentos.

Quanto ao item (2) acima mencionado, sou da opinião que não se trata apenas de analisar a majoração da multa, mas se o lançamento foi efetuado corretamente, o que exige saber com clareza se as saídas foram de unidades evaporadoras ou de aparelhos “fan coil”.

Neste sentido, torna-se imprescindível verificar, juntamente com o controle de estoque, se os bens saídos são “Fan Coil”, o que permitirá, inclusive, analisar adequadamente a alegação do Fisco de afronta à resposta de consulta.

Quanto ao item 3, é preciso discriminar as unidades de aparelhos “fan coil” de corpo único ou de módulos e, em relação aos últimos, se foram vendidos os dois módulos ou apenas um deles.

Dessa forma, considero necessária a realização de diligência, devendo a Interessada ser intimada para apresentar a documentação necessária às seguintes finalidades:

1) Em relação às unidades evaporadoras, deverá ser verificado o controle de estoque da Interessada, a fim de constatar se reflete o erro na descrição dos produtos vendidos.

Para tanto, a autoridade administrativa deverá realizar relatório demonstrativo indicando de forma clara quais aparelhos saíram do estabelecimento, bem como se houve erro na descrição do produto.

2) Verificar, por meio de intimação da Interessada, se há outros elementos, como preços e códigos dos produtos (especialmente aqueles que não se iniciam com os dígitos “42L”), que corroboram suas alegações. Tais informações deverão ser analisadas e consideradas pela fiscalização quando da realização do mencionado relatório.

3) Em relação aos aparelhos “fan coils”, esclarecer, (i) quais/quantos saíram em módulos; (ii) quanto àqueles apresentados em módulos, se as vendas eram efetuadas conjuntamente. Mais uma vez solicita-se a elaboração de relatório conclusivo neste sentido.

Após intimar a Interessada e analisar a documentação, a Fiscalização lavrou o termo de fls. 1712 a 1717, cuja conclusão foi a seguinte:

RESPOSTA AO QUESITO 1 - Os aparelhos relacionados na planilha a que se refere o quesito 1, antes transcrito, são unidades evaporadoras. A dúvida surgiu na mente da Conselheira Relatora em decorrência da argumentação da contribuinte interessada de que todas as unidades evaporadoras

existentes nas operações denominadas "vendas casadas" e "Saídas de Unidades Evaporadoras" são, na realidade, vendas de aparelhos Fan Coil:

"...apesar de algumas notas fiscais analisadas pela fiscalização descreverem a venda de unidades evaporadoras, na verdade todas as notas fiscais em questão dizem respeito a vendas de aparelhos Fan Coil... "

Entretanto, esta declaração não faz o menor sentido, pois na coluna "descrição dos produtos" de todas as notas fiscais constantes da planilha "Vendas Casadas" às fls. 162 a 164 e da planilha "Saídas de Unidades Evaporadoras", às fls. 171 a 181 está escrita a expressão "evaporadora", "evap.", "ev.", e assim por diante. Ora, se a própria contribuinte interessada, ao descrever os seus produtos perante os seus clientes, os classifica como unidades evaporadoras, sendo eles assim desta forma chamados, identificados e vendidos ao longo dos anos, não é possível que ela, agora perante o fisco, venha a querer declarar que aqueles aparelhos não são aquilo do que foram chamados ao longo do tempo, sendo na realidade, outro tipo de aparelho. É necessário manter a lógica e a coerência.

Também carece de fundamento o entendimento que está se formando no julgamento deste processo (ver texto do quesito 2, acima) de que os aparelhos cujo código de identificação interna do produto iniciam-se com 42L seriam todos aparelhos Fan Coil. Nos livros Registro de Inventário, apresentados pela contribuinte interessada (cópias parciais às lis. 1.664 a 1.694), temos inúmeros exemplos, ao longo de todo o ano em estudo (2004), tanto de aparelhos Fan Coil cujo código começa com 42L, quanto de Unidades Evaporadoras cujo código começa com 42L. Temos também naqueles livros inúmeros exemplos de aparelhos Fan Coil cujo código começa com outros números/letras, bem como Unidades Evaporadoras cujo código começa também com outros números/letras.

Assim, salvo melhor juízo, torna-se impossível fazer uma distinção para fins tributários de classificação de mercadorias, partindo da informação prestada pela contribuinte interessada em sua resposta apresentada em 02 de julho de 2012, de que a única diferença entre os Aparelhos Fan Coil e as Unidades Evaporadoras consiste na presença de "Conjuntos Coletores" nos Aparelhos Fan Coil e "Conjunto Distribuidor" nas Unidades Evaporadoras. Segundo a alegação da contribuinte, a diferença fundamental entre os dois tipos de aparelho (Aparelhos Fan Coil e Unidades Evaporadoras) é que enquanto circula água na tubulação de um Aparelho Fan Coil, circula gás na tubulação de uma Unidade Evaporadora. Tendo em vista que a própria contribuinte interessada não conseguiu, segundo as suas respostas à nossa intimação, encontrar outras provas de que teria vendido apenas Fan Coil descritos erroneamente como Unidades Evaporadoras, além da diferença que dentro dos tubos (circuito fechado) dos ditos aparelhos há água em um e gás no outro, mantemos a nossa firme convicção de que as notas fiscais

que descrevem vendas de Unidades Evaporadoras referem-se, realmente a Unidades Ev, p^{ck} s.

ressalte-se que esta diferença de sistema de funcionamento (água em um aparelho c gás ;m outro) não faz a menor diferença para o uso que se dá ao aparelho. Em ambos os tipos de aparelho (refrigerados/aquecidos a água/gás), ao acioná-lo o usuário liga um ventilador que sopra ar sobre tubos e/ou aletas, mais frios que o ambiente que se quer resfriar ou mais quentes que o ambiente que se quer aquecer. Concluindo, podemos afirmar que a diferenciação dos aparelhos alegada pela contribuinte interessada (água em um e gás cm outro) não faz a menor diferença para o usuário.

Por outro lado, as notas fiscais que descrevem vendas de aparelhos Fan Coil referem-se, realmente, a aparelhos Fan Coil.

RESPOSTA AO QUESITO 2 - Conforme as respostas da contribuinte interessada, não há outros elementos, além do já citado no item anterior, para se fazer uma distinção entre uma Unidade Evaporadora de um aparelho condicionador de ar do tipo split system c a parte interna de um Aparelho Fan Coil vendido em módulos. Ainda segundo a interessada, os preços variam muito, sendo comuns aos dois tipos de aparelhos, o que, ao nosso ver, torna-os inadequados para servirem de base para uma nova classificação ou distinção entre aparelhos Fan Coil e Unidades Evaporadoras, desprezando, assim, a descrição dos produtos nas respectivas notas fiscais.

Também os livros Registro de Inventário não se prestaram para fazer esta nova separação e identificação dos aparelhos em análise, pois, novamente segundo a própria contribuinte interessada, os livros contém a mesma descrição constante nas notas fiscais.

RESPOSTA AO QUESITO 3 - Quanto a este quesito, o qual fundamenta-se no item 3 do Voto Vencedor, redigido pela Redatora Designada, Conselheira Fabíola Cassiano Kcramidas, que refere-se a vendas de aparelhos Fan Coil tratados por esta fiscalização na planilha de vendas de aparelhos Fan Coil, analisando as respostas prestadas pela contribuinte interessada, bem como os catálogos da linha de produtos da empresa, constatamos que tratam-se, realmente de aparelhos do tipo corpo único.

Assim, os aparelhos Fan Coil, constantes na planilha "Saídas de Aparelhos Fan Coil", anexa às fls. 186 a 227, são, efetivamente, apresentados em um corpo único, isto é, não são apresentados em módulos.

Este fato, ao nosso ver, fortalece inequivocamente a argumentação para a exigência do imposto, pois esta constatação torna ainda mais clara a convicção de que estes aparelhos tratam-se, sim, de aparelhos condicionadores de ar,

cuja única finalidade possível de uso c refrigerar e/ou aquecer os ambientes, para o conforto das pessoas.

Tendo assim relatado os procedimentos adotados, os dados colhidos e as conclusões obtidas em diligência determinada pela Resolução nº 3302-00.174 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF, de 09 de novembro de 2011, foi lavrado o presente relatório, do qual foi dada ciência à contribuinte interessada, a qual terá, nos termos daquela Resolução do CARF, o prazo de 30 (trinta) dias após a ciência para, querendo manifestar-se sobre este relatório. Decorrido este prazo, com ou sem manifestação da contribuinte, este relatório será acostado ao processo I 1065.005554/2008-21, o qual será remetido novamente ao CARF, para prosseguimento.

Em resposta ao termo, a Interessada apresentou a contestação de fls. 1718 a 1733, em que alegou, resumidamente, o seguinte:

[...]

II. Da resposta ao Quesito 1 Em relação ao Quesito 1, o seguinte foi requisito por esta D. Turma julgadora:

"1) Em relação às unidades evaporador as, deverá ser verificado o controle de estoque da Interessada, a fim de constatar se reflete o erro na descrição dos produtos vendidos. Para tanto, a autoridade administrativa deverá realizar relatório demonstrativo indicando de forma clara quais aparelhos saíram do estabelecimento, bem como se houve erro na descrição do produto, "(fl. 828)

Conforme já referido acima, a resposta ao presente quesito evidencia que a Autoridade Fiscal não empreendeu o mínimo esforço para realizar a investigação determinada por esta D. Turma julgadora, em que pese tenha permanecido por mais de 45 (quarenta e cinco) dias com todos os livros registros de entrada, de saída e de inventário da Contribuinte.

Com efeito, a resposta apresentada limita-se a afirmar que o que "vale" é a descrição do produto constante nas notas fiscais, a despeito de todas as provas constantes do processo e, inclusive, das provas que lhe foram apresentadas pela Contribuinte no decorrer da diligência conforme se passa a analisar na resposta ao Quesito 2, conforme segue.

III. Da resposta ao Quesito 2

No Quesito 2, esta D. Turma julgadora solicitou para a Autoridade Fiscal:

2) Verificar, por meio de intimação da Interessada, se há outros elementos, como preços e códigos dos produtos (especialmente aqueles que não se iniciam com os dígitos "42L "), que corroboram suas alegações. Tais informações deverão ser analisadas e consideradas pela fiscalização quando da realização do mencionado relatório. " (fl. 828)

Na resposta oferecida ao referido quesito, o Relatório de Diligência se limita a analisar a tentativa de comparação de preços entre as mercadorias em questão, assim como à tentativa de análise do controle de estoque para concluir que não existem outros elementos para comprovar que os aparelhos objeto da planilha "Saídas de Unidades Evaporadoras" se tratam, na verdade de aparelhos FAN COIL e não de Unidades Evaporadoras, conforme equivocadamente registrado na descrição do produto constante nas notas fiscais da Contribuinte.

Todavia, a resposta oferecida é tendenciosa e negligente.

Com efeito, tendenciosa porque afirma que a Contribuinte teria alegado que os Livros não teriam se prestado para realizar a diferenciação entre os aparelhos porque apresentavam os mesmos erros de descrição. A afirmativa é procedente EM PARTE porque o que a Contribuinte afirmou foi que as descrições dos produtos acabados constantes nos Livros continha os mesmos equívocos das notas fiscais.

Entretanto, o mesmo não ocorre se analisados os insumos (componentes) utilizados para a fabricação dos aparelhos objeto da autuação, conforme comprovação realizada através da documentação apresentada ao Fisco no dia 29/06/12 (fls. 927/1.694 do e-CAC).

Ademais, a Contribuinte entregou à Autoridade Fiscal uma comprovação de que aquelas descrições de produtos que estavam equivocadas no seu sistema foram quase todas retificadas pela empresa, situação que demonstra que efetivamente estavam erradas à época dos fatos objeto do lançamento, conforme petição protocolada no dia 12/06/12.

Ocorre, Ilustres Julgadores, que muito estranhamente o Relatório de Diligência SE OMITIU COMPLETAMENTE EM RELAÇÃO ÀS INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS QUE LHE FORAM ENTREGUES NESTE SENTIDO.

De fato, verifica-se que o Relatório de Diligência foi capaz de ignorar completamente as informações prestadas pela Contribuinte, situação que volta a corroborar pela falta de interesse de Autoridade Fiscal em colaborar com o descobrimento da verdade no presente feito, bem como no sentido de violação ao princípio da imparcialidade acima invocado.

Por tal razão, diante da completa omissão do Relatório de Diligência, a Contribuinte pede para reiterar brevemente as informações apresentadas à Autoridade Fiscal que comprovam que os produtos objeto das notas fiscais relacionadas na "Saídas de Unidades Evaporadoras" se tratam, na verdade de aparelhos FAN COIL.

III. a. Da análise dos insumos (componentes) utilizados para a fabricação dos aparelhos Conforme detalhado através da

petição protocolada em 29/06/12 (fls. 927/931), é possível rastrear, a partir das informações constantes nas notas fiscais objeto da autuação, quais os insumos foram utilizados para produção de cada produto e, a partir daí, demonstrar que o mesmo é um FAN COIL ou não de acordo com a presença de determinados componentes que o caracterizam.

Neste sentido, a Contribuinte apresentou a planilha "IPI_tudo.xlsx" (fls. 1.064/1.694) onde consta a relação de todos os componentes utilizados nas ordens de produção relacionadas aos equipamentos comercializados através das notas fiscais relacionadas pela planilha "Saídas de Unidades Evaporadoras" de fls. 166/176.

Através desta relação de componentes, pode-se verificar que os insumos utilizados na fabricação dos equipamentos em questão são referentes a aparelhos FAN COIL.

Com efeito, um exemplo claro para a distinção das Unidades Evaporadoras em relação aos aparelhos FAN COIL é a verificação das peças chamadas "conjunto coletor" e "conjunto distribuidor". Embora realizem funções semelhantes, estas peças diferenciam-se pelo fato de a primeira trabalhar com líquidos (água, no caso do FAN COIL) e a segunda trabalhar com gás.

Por tais características, pode-se afirmar que um aparelho FAN COIL deve conter no mínimo 2 (dois) "conjuntos coletores" e nenhum "conjunto distribuidor", enquanto que a Unidade Evaporadora deve conter no mínimo 1 (um) "conjunto distribuidor" e 1 (um) "conjunto coletor".

Portanto, um exemplo claro e incontestável na diferenciação dos componentes utilizados na fabricação destes produtos é a presença do "conjunto distribuidor" ou a presença e 2 (dois) "conjuntos coletores", sendo que:

[...]

Sendo assim, se analisada a relação dos componentes (vide planilha "IPIJudo.xlsx") utilizados pela Contribuinte para fabricação de cada um dos equipamentos comercializados através das notas fiscais da planilha de fls. 166/176, verificar-se-á que todos consumiram, no mínimo, 2 (dois) "conjuntos coletores", e, ainda, não consumiram nenhum "conjunto distribuidor", situação que comprova que tais aparelhos tratam-se, na verdade, de FAN COIL.

Na petição de fls. 927/931, a Contribuinte apresentou exemplos e ainda demonstrou como que cada produto é relacionado às notas fiscais objeto da autuação. Todavia, em que pese a demonstração realizada pela Contribuinte, constata-se que o Relatório de Diligência apresentado foi completamente omissivo em relação às planilhas e demais evidências apresentadas. Certamente porque a Autoridade Fiscal não teria argumentos contra esta demonstração cabal de que os aparelhos objeto da autuação eram, de fato, aparelhos FAN COIL.

III.b. Da análise retificações das descrições dos produtos realizadas no sistema de controle de produção da Contribuinte

Também como prova da efetiva ocorrência de equívoco na descrição dos produtos objeto das notas fiscais relacionadas nas "Saídas de Unidades Evaporadoras", a Contribuinte apresentou ao Fisco, através da petição protocolada em 12/06/12 (fls. 848/852 do e-CAC), uma de linha e, por isso, não precisarem ter sua descrição retificada nos sistemas da empresa.

Tal demonstração encontra-se detalhada na petição de fls. 848/852 e documentos anexos, razão pela qual deixa-se de repetir para evitar tautologia.

Infelizmente, Ilustres Julgadores, o Relatório de Diligência furtou-se na análise das informações levadas a seu conhecimento, assim como na sua obrigação de levantar novas provas para atender à determinação desta D. Turma julgadora exposta no Quesito 1 acima, razão pela qual o Relatório de Diligência, além de nulo, mostra-se imprestável ao fim a que deveria ter se dedicado.

O que importa é que foram apresentadas pela Contribuinte novas provas acerca do equívoco das descrições dos produtos objeto das notas fiscais relacionadas na "Saídas de Unidades Evaporadoras". Todas dando suporte às alegações da Contribuinte já apresentadas em sede de impugnação no sentido de que tais produtos tratam-se, na verdade, de aparelhos FAN COIL e não Unidades Evaporadoras, razão pela qual, não só a classificação fiscal pretendida pelo Fisco está equivocada, mas também é indevida a aplicação de multa agravada no caso concreto.

Isto porque a Contribuinte, tendo em vista a solução de consulta proferida neste sentido, estava obrigada a classificar somente as Unidades Evaporadoras na posição 8415 da TIPI, sob pena de incidência de multa agravada em eventual lançamento de ofício, o que não ocorria, todavia, com os aparelhos de FAN COIL. Logo, a multa agravada não é aplicável quando se trata destes últimos, exatamente como ocorre no caso em tela.

Improcedentes, portanto, as alegações da Autoridade Fiscal de que não influi no presente caso diferenciar quais aparelhos são Unidades Evaporadoras e quais são FAN COIL, eis que classificar as mercadorias em um ou outro tipo definirá a aplicação ou não de multa agravada.

Aliás, a atitude da Autoridade Fiscal de afirmar que não faz diferença classificar as mercadorias em comento como Unidades Evaporadoras ou FAN COIL, já que supostamente todas seriam condicionadores de ar, revela com clareza, mais uma vez, a parcialidade da mesma, que ao invés de cumprir sua diligência e verificar se as referidas Unidades Evaporadoras devem ser classificadas como FAN COIL, para fins de afastamento da multa agravada, proferiu juízo de mérito sob os fatos discutidos nos autos.

IV. Da resposta ao Quesito 3

Por fim, no que tange ao Quesito 3, eis os esclarecimentos solicitados por esta D. Turma julgadora:

"3) Em relação aos aparelhos "fan coils", esclarecer, (i) quais/quantos saíram em módulos; (ii) quanto àqueles apresentados em módulos, se as vendas eram efetuadas conjuntamente. Mais uma vez solicita-se a elaboração de relatório conclusivo neste sentido." (fl. 828)

Pois bem, não fossem pelos "conceitos" e comentários apresentados ao longo do Relatório de Diligência, poder-se-ia dizer que a resposta apresentada a este quesito é a única correta do relatório, eis que conclui que os aparelhos FAN COIL objeto da autuação são todos do tipo corpo único.

Todavia, pecou uma vez mais o Relatório de Diligência quando alega (ainda que sem uma explicação lógica) que a conclusão de que os aparelhos FAN COIL objeto da autuação são todos do tipo corpo único "fortalece a argumentação" do Fisco.

Com efeito, a conclusão apresentada no presente quesito apenas demonstra que a Autoridade Fiscal responsável pelo Relatório de Diligência incorreu nos mesmos equívocos do auto de infração, não sabendo identificar o modo de funcionamento dos aparelhos FAN COIL.

Conforme já sustentado à exaustão no presente processo, está errado acreditar que um aparelho FAN COIL constitui, por si só, um aparelho condicionador de ar completo. Da mesma forma que está errado querer equiparar um sistema de refrigeração que trabalhe com aparelhos FAN COL "aqueles sistemas mais simples que funcionam com uma Unidade Evaporadora.

Isso porque estes sistemas trabalham de formas diferentes e possuem componentes diferentes. Conforme já demonstrado ao longo do presente processo, os aparelhos FAN COIL são destinados a soluções mais complexas de refrigeração que trabalham com água, ao contrário dos condicionadores de ar comuns que trabalham com gás refrigerante.

E um equívoco comparar um tipo de sistema com o outro, na medida que os sistemas de refrigeração que utilizam o aparelho FAN COIL (denominado no meio de "Sistema de Água Gelada") funcionam com uma central de refrigeração que envia a água gelada para os trocadores de calor (aparelhos FAN COIL) situados nos ambientes, os quais são responsáveis pelas trocas de calor entre a água e o ambiente em que está situado. Ou seja, o aparelho FAN COIL não produz frio, função essencial de um aparelho condicionador de ar. Ele pode ser considerado como um instrumento difusor do sistema de refrigeração e, por isso, não pode ser considerado um aparelho de ar condicionado, sobretudo quando apresentado separadamente (ainda que em corpo único), como no caso concreto.

Por tal razão, é que os aparelhos FAN COIL podem ser utilizados para diferentes aplicações e, inclusive, são comercializados independentemente dos outros aparelhos que compõem o sistema de refrigeração com água gelada, como é o caso das vendas realizadas pela Contribuinte que sequer fabrica ou comercializa todos os componentes necessários para a composição de um sistema desta natureza.

Sendo assim, Ilustres Julgadores, dúvidas não restam de que é indevida a tentativa de classificar os aparelhos FAN COIL como condicionadores de ar completos. Resta suficientemente comprovado que tais aparelhos são apenas elementos de sistemas de refrigeração e, por isso, expressamente excluídos da posição 8415 da TIPI.

Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

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

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

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

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

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

Nesse contexto, os quesitos formulados pela Interessada estão direcionados a provar fatos que utiliza em sua defesa e que desejou contrapor aos fatos afirmados pela Fiscalização. Entretanto, ainda que tais fatos sejam conhecidos nos presentes autos, a questão-

chave para resolver o presente processo não está na possibilidade de ocorrência de tais fatos, mas, sim, na interpretação da legislação e nas provas que constam dos autos.

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

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

É indiscutível que as provas trazidas aos autos trouxeram dúvidas sobre a procedência de mérito do auto de infração, mas somente em relação a algumas questões específicas. Nesse contexto, com a realização da diligência aprovada, considera-se que a prova adicional necessário à solução do litígio foi efetuada, muito embora a Interessada não tenha concordado com o resultado, como ficou esclarecido no relatório.

Passa-se ao exame do mérito.

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

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

Esta subposição compreende, quando apresentadas separadamente, as unidades internas e externas de aparelhos de ar-condicionado split-system da subposição 8415.10. Essas unidades são concebidas para ser conectadas entre si por fios elétricos e tubos de cobre pelos quais o fluido refrigerante circula entre as unidades internas e externas.”

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

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

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

[...]

8415.8 -Outros:

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

[...]

8415.81.90 Outros

[...]

8415.90.00 -Partes

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

A classificação das unidades condensadoras utilizada pela Interessada foi a de posição 8418.69.90, que se refere a outros “Refrigeradores, congeladores (‘freezers’) e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 84.15.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse contexto, a referência da Interessada à forma de industrialização do tipo “montagem” também é improcedente, ao sugerir que, para resultar um aparelho de ar condicionado “split”, teria que haver uma industrialização do tipo montagem, que, não ocorreria no caso. A regra geral 2a anteriormente citada afasta essa possibilidade de interpretação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Poder-se-ia, então, alegar que a autuação teria ocorrido por presunção, questão que, da forma aqui colocada, não foi alegada pela Interessada, mesmo por que defendeu o direito de “optar” por uma tributação menos onerosa.

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

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

Essa alegação não é razoável diante dos numerosos casos em que ocorreu tal situação (fls. 157 a 159) e do fato de as vendas terem sido efetuadas na maioria dos casos, o

que se deduz das notas fiscais constantes dos autos, a revendedores de aparelhos de ar condicionado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ 2. a)

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

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

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

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

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

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

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

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

No primeiro processo, considerou-se que a questão seria irrelevante, pois os aparelhos “fan-coil” teriam a mesma classificação dos “Split systems”. No segundo, a argumento da DRJ foi a mesma apresentada nos presentes autos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como resultado da diligência, a Fiscalização pressupôs que a dúvida referir-se-ia tanto em relação às “vendas casadas” quanto às vendas de unidades evaporadoras, enquanto que, de fato, somente se refere a essas últimas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse contexto, considero que a diligência foi realizada corretamente, mas não foi muito além do que se tinha nos autos, especialmente por que a Interessada apresentou como exemplos de suas alegações os mesmos tipos de códigos analisados pelo voto vencido na resolução.

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

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

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

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

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

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

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

“3.1.2.14 - Fazem parte da linha de produção da fiscalizada também os aparelhos denominados "Fan-Coil", que são aparelhos condicionadores de ar, ou unidades (partes) de um sistema condicionador de ar, sendo algumas concebidas para funcionar como um corpo único (evaporadora e condensadora) e outras concebidas para funcionar com condensação a ar remoto; algumas montadas em um gabinete com acabamento para ficar

exposto no ambiente a ser refrigerado, e outras com gabinete sem acabamento tão esmerado, próprias para ficarem em ambientes reservados, mas todas apresentando ventilador motorizado, tendo a função de modificar a temperatura (arrefecimento/aquecimento) e, por condensação, a umidade do ar, conforme pode-se ver, resumidamente, nos catálogos colocados pela fiscalizada na internet, referentes aos citados aparelhos, catálogos estes anexos à fls. 177 a 180. Estes aparelhos foram classificados erroneamente pela fiscalizada, no código 8419.50.90, o qual prevê alíquota aplicável de 5%.

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

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

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

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

“Esta posição abrange também os aparelhos desprovidos de dispositivo que permita regular separadamente a umidade do ar e que a modifique por condensação. Entre eles, podem-se citar os aparelhos acima mencionados formando corpo único e os do tipo split-system compreendendo um condensador instalado no exterior do edifício e um evaporador individual para cada área a ser climatizada (por exemplo, cada cômodo de uma casa). São igualmente compreendidos aqui os aparelhos para equipar câmaras frias constituídos por um evaporador de resfriamento e

um ventilador motorizado acondicionados em um mesmo invólucro e as unidades de aquecimento e/ou de refrigeração de um espaço fechado (caminhão, reboque ou contêiner (contentor)), constituídos por um compressor, um condensador e um motor, montados em um receptáculo situado no exterior do compartimento de mercadorias, bem como um ventilador e um evaporador montados num receptáculo situado no interior deste compartimento. (grifei)*

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

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

5.4. Desta forma, o aparelho denominado “Fan-Coil” se enquadra perfeitamente nas exigências das NESH Seção XVI da posição 8415, contendo ventilador motorizado e dispositivos que modificam a temperatura e umidade do ar, nos termos do definido na posição 8415 da TIPI/2001, acima transcrita, e mesma fundamentação utilizada na já mencionada Decisão de

Consulta SRRF/10ºRF/DIANA nº 012, de 1998, conforme transcrição abaixo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

“a) as partes que constituam [^{5<i>i}] artefatos [^{t,ii}] compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.85, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A Fiscalização concluiu o seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

Processo nº 11065.005554/2008-21
Acórdão n.º **3302-002.117**

S3-C3T2
Fl. 1.774

CÓPIA