



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

Processo nº 11065.725367/2011-62
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-003.537 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria IPI
Recorrente SPRINGER CARRIER LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. REVISÃO DE OFÍCIO. LANÇAMENTO IMPUGNADO.

A impugnação do lançamento não impede sua revisão de ofício, desde que a autoridade administrativa se sujeite ao prazo de decadência, no caso de agravamento da exigência.

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

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

DECADÊNCIA. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CONFRONTO ENTRE DÉBITOS E CRÉDITOS ADMITIDOS PELO REGULAMENTO SEM RESTAR SALDO A RECOLHER.

A presunção de ocorrência de pagamento antecipado contida no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002 só se verifica quando os créditos de IPI escriturados pelo contribuinte forem legítimos. Constatada a ilegitimidade dos créditos e revelada a existência de saldos devedores não declarados e não recolhidos, o prazo de decadência para a feitura do lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 173, I, do CTN.

GLOSA DE CRÉDITOS. DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSAR. INEXISTÊNCIA.

A decadência fulmina o direito da fazenda pública exigir tributo por meio do lançamento de ofício e não o direito de o fisco efetuar glosas no livro de IPI. As glosas podem retroagir a tempos imemoriais, mas o fisco só pode exigir o imposto relativo aos últimos cinco anos, contados pela regra do art. 150, § 4º do CTN ou do art. 173, I, do CTN, conforme for o caso.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. APARELHOS DE AR CONDICIONADO DO TIPO "SPLIT SYSTEM". VENDA CONJUNTA DE UNIDADES EVAPORADORAS E CONDENSADORAS.

A venda conjunta de uma unidade condensadora e uma unidade evaporadora caracteriza a venda de um aparelho de ar condicionado do tipo "split system", devendo o conjunto ser classificado na posição 8415 como aparelho de ar condicionado.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. APARELHOS DE AR CONDICIONADO DO TIPO "MULTISPLIT". VENDA CONJUNTA DE UMA UNIDADE CONDENSADORA E VÁRIAS UNIDADES EVAPORADORAS.

A venda conjunta de uma unidade condensadora e de várias unidades evaporadoras caracteriza a venda de um aparelho de ar condicionado "multisplit", devendo o conjunto ser classificado na posição 8415 como aparelho de ar condicionado.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EVAPORADORAS. SOLUÇÃO DE CONSULTA.

Existindo solução de consulta que fixou a classificação fiscal das unidades evaporadoras, quando vendidas isoladamente, a interpretação assim fixada, certa ou errada, justa ou injusta, vincula tanto a Administração quanto o contribuinte.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. APARELHOS DE AR CONDICIONADO TIPO "FAN COIL".

Não tendo o fisco demonstrado a venda conjunta do equipamento que produz a água gelada ou quente e do equipamento constituído pelo ventilador motorizado conjugado com a serpentina; nem que os equipamentos vendidos constituíam um corpo único, cancela-se o lançamento por carência probatória da acusação.

GLOSA DE CRÉDITOS.

O crédito glosado em outros processos não impede o julgamento, mas repercute na reconstituição dos saldos da escrita fiscal, podendo alterar os saldos devedores lançados de ofício, caso haja reversão total ou parcial da glosa ou decisão quanto à improcedência de débitos apurados em algum processo. Sendo assim, a liquidação deste julgado fica na dependência do resultado dos processos anteriores.

SALDO CREDOR DE ESCRITA. CORREÇÃO MONETÁRIA. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

Existindo saldo credor de escrita a ser transportado para períodos seguintes, o valor sofrerá a correção monetária, conforme estabelecido na decisão judicial transitada em julgado a favor do contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE.

Constitui circunstância agravante da multa de ofício o fato de o contribuinte dar saída a produto com classificação fiscal incorreta, após a classificação fiscal ter sido objeto de decisão em consulta por ele formulada.

CONSECTÁRIOS DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO. OBSERVÂNCIA DAS NORMAS COMPLEMENTARES.

Inexistindo solução de consulta específica para o ar condicionado "split system" e "fan coil", devem ser mantidos os consectários do lançamento de ofício.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da autuação as vendas de aparelhos *fan coil* e para que a autoridade administrativa, no momento da execução conjunta de todas as decisões derradeiras que vierem a ser proferidas quanto aos autos de infração desta ação fiscal, aplique a correção monetária, nos termos da decisão judicial que beneficia o contribuinte, sobre os eventuais saldos credores que possam vir a surgir se houver reversão total ou parcial das glosas efetuadas. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho (Relator) e Luiz Rogério Sawaya Batista, quanto à classificação fiscal do *split system* e quanto às evaporadoras. Vencido o Conselheiro Ivan Allegretti quanto à decadência. Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que negou provimento na íntegra. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. O Conselheiro Ivan Allegretti apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Cláudio Moretti, OAB/RS 28.384.

Antonio Carlos Atulim - Presidente e redator designado.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Jorge Freire, Ivan Allegretti e Luiz Rogério Sawaya Batista.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário visando modificar a decisão de piso que manteve o lançamento referente IPI período de apuração de primeiro de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2008, para tanto, foi lavrado auto de infração, fls. 192 a 195 e anexo, exigência no valor de R\$ 11.910.862,02 de Imposto Sobre Produtos Industrializados, acrescido de juros de mora e da multa por lançamento de ofício de 75%, em alguns casos majorada para 112,5%, totalizando, na data da autuação, R\$ 26.345.948,18. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Relatório da Ação Fiscal das fls. 216 a 246, retificado pelo Relatório de Diligência Fiscal das fls. 1144 a 1147, abaixo resumidos:

“Unidades condensadoras A Recorrente classificou esses aparelhos nos códigos 8418.6110 ou 8418.6190, de acordo com a capacidade do equipamento.

A autuação considerou que tais aparelhos, quando vendidos conjuntamente com unidades evaporadoras, formariam um aparelho de ar condicionado completo do tipo split system, eis que a junção de ambos os elementos possibilitaria, no entender do Fisco, a modificação, simultaneamente, da temperatura e da umidade do ar, funções típicas dos sistemas de ar-condicionado. São aparelhos cujas unidades ditas principais (evaporadora e condensadora) são apresentadas em corpos distintos, as quais, após a instalação, permanecem fisicamente separadas, interligadas por fios e dutos.

O Agente Fiscal consigna que a Recorrente formulou consulta perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a classificação fiscal das unidades condensadoras, apresentadas isoladamente, consulta que foi objeto da Solução de Divergência Coana nº 20, de 27 de maio de 2002 (fls. 224), determinando que tal produto fosse classificado no código 8418.69.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), alusivo a “outras máquinas e aparelhos para produção de frio”.

Assim, imputa-se à contribuinte erros de classificação fiscal junto a TIPI relativamente a elementos de sistemas de refrigeração de ar, produzidos e comercializados pela Recorrente. Em decorrência dos erros de classificação fiscal incorridos pela Recorrente, esta teria aplicado alíquotas de IPI inferiores àquela efetivamente incidente na saída dos equipamentos denominados (i) “Unidades Condensadoras”, (ii) “Unidades Evaporadoras”, (iii) aparelhos “FanCoil” e (iv) Módulos Condensadores, Evaporadores e Trocadores de Calor Multisplit.

Entende a fiscalização, na espécie teriam ocorrido “vendas casadas”, assim entendidas vendas conjuntas de unidades evaporadoras e de unidades condensadoras, em igual número, em documentos fiscais sequenciais e para o mesmo cliente, porém tributadas como elementos separados.

Discordando da classificação adotada pela Recorrente, **da fiscalização entendeu que o enquadramento correto do conjunto formado por evaporador e condensador**, também conhecido por aparelho do tipo “split-system”, é no código 8415.10.11 ou 8415.10.90 da TIPI, dependendo da capacidade de extração de calor, em frigorias/hora, relativos a “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 – dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando um corpo único ou do tipo ‘split-system’ (sistema com elementos separados)”, códigos aos quais corresponde alíquota de 20% para o IPI.

A irregularidade abordada no presente tópico, apontada no item 3.1 do Relatório da Ação Fiscal das fls. 216 a 246 (fls. 223 a 227), foi apurada conforme planilha intitulada “Saídas de Unidades Condensadoras Casadas com Evaporadoras (Split System)” das fls. 902 a 1090.

Das Unidades evaporadoras.

A Recorrente classificou esses aparelhos nos códigos 8418.69.40 e 8419.50.90. E por vezes também no código 8415.82.10, porém sem lançamento de IPI.

Conforme consignado no auto de infração, as Unidades Evaporadoras (fl. 228), assim como os aparelhos FanCoil (fl. 230 - veremos adiante) são considerados aparelhos condicionadores de ar completos, independentemente de eventual "venda casada" com outros elementos e, por isso, deveriam ser classificados na **posição 8415**. Nesse sentido, afirmou-se que a evaporadora *"é um aparelho destinado a manter, em recinto fechado, uma determinada atmosfera sob o duplo aspecto da temperatura e da umidade, contém um ventilador a motor e é concebida para modificar simultaneamente temperatura (dispositivo de aquecimento, dispositivo de arrefecimento ou os dois juntos) e a umidade (umidificador, desumidificador ou os dois juntos) do ar."* (fl. 228).

O entendimento da fiscalização que mesmo quando comercializadas sozinhas, seriam consideradas aparelhos de ar-condicionado completos, com capacidade de modificar a temperatura e a umidade independente da junção com quaisquer outros aparelhos.

O auto de infração destaca que as evaporadoras foram objeto de consulta sobre classificação fiscal pela Recorrente no passado, tendo sido emitida a Decisão nº 12 SRRF/10a RF/Diana, de 12 de fevereiro de 1998, cuja ementa, publicada na página 58 da Seção 1 do Diário Oficial da União de 8 de maio de 1998, é a seguinte:

*"DECISÃO No 12, DE 12 DE FEVEREIRO DE 1998
ASSUNTO: Classificação de Mercadorias CÓDIGO TIPI:
MERCADORIA:*

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

8415.10.10 - dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando corpo único, com capacidade máxima de 6.075 frigorias/hora (30.000Btu/h), tipo HiWall, modelos 42RCA, 42RQA, 42 DXA, 42DQA, 42DXB e 42DQB **8415.82.10** - dos tipos utilizados nos tetos das construções (tipo Console-Underceiling, modelos 42FMG, 42FMGH, 42MAA090226FR e 42MAA090446FR e 42MAB) ou sobre o forro (tipo Built-In, modelos 42PEA, 42PGA, FB4ANF e 40MSA), com capacidade máxima de 22.785 frigorias/hora (90.000Btu/h)

8415.82.10 - dos tipos utilizados nos tetos das construções (tipo Console- Underceiling, modelos 42FMG, 42FMGH, 42MAA090226FR e 42MAA090446FR e 42MAB) ou sobre o forro (tipo Built-In, modelos 42PEA, 42PGA, FB4ANF e 40MSA), com capacidade máxima de 22.785 frigorias/hora (90.000Btu/h)

8415.82.90 - dos tipos utilizados nos tetos das construções, com capacidade de 30.380 frigorias/hora (120.000Btu/h), tipo Console-Underceiling, modelos 42MAA120226FR e 42MAA120446FR **DISPOSITIVOS LEGAIS:** RGI 1ª (texto da posição 8415) e 6ª (textos das subposições 8415.10 e 8415.82), e RGC-1 (textos dos itens 8415.10.10, 8415.82.10 e 8415.82.90), *da TIPI aprovada pelo Decreto no 2.092/96."*

A fiscalização ressalta que o dito erro de classificação fiscal das unidades evaporadoras foi objeto de autuações anteriores, conforme Processos nos 11065.004409/2004-07, 11065.003605/2006-18, 11065.002749/2007-38, 11065.005554/2008-21, 11065.000667/2010-54 e 11065.001377/2010-28, referentes aos anos-calendário 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006. Pondera que, no período objeto da respectiva auditoria, o interessado acatou, em regra, a orientação emanada da Decisão no 12 SRRF/10a RF/Diana, de 1998, antes referida.

Todavia, foi constatado que, em algumas vendas, as unidades evaporadoras foram classificadas nos códigos 8418.69.40, relativo a “*outros materiais, máquinas e aparelhos, para produção de frio; bombas de calor*”, e 8419.50.90, referente a “*outros trocadores (permutadores) de calor*”, ou, simplesmente, não houve lançamento do IPI nas notas fiscais em que a classificação ocorreu no antes mencionado código 8415.82.10. Em relação a algumas saídas, a contribuinte alegou tratar-se de operações amparadas pelo instituto da suspensão do IPI, o que restou acatado pelo auditor fiscal, tendo sido excluídas essas ocorrências dos Anexos do Relatório da Ação Fiscal das fls. 216 a 246.

A irregularidade objeto deste tópico, apontada no item 3.2 do Relatório da Ação Fiscal das fls. 216 a 246 (fls. 228 a 229) foi apurada conforme planilha intitulada “Saídas de Unidades Evaporadoras” das fls. 1091 a 1095.

O lançamento de ofício por falta de lançamento do IPI, devido a erro de classificação fiscal fez incidir multa de 75%, e, o lançamento de ofício em relação às unidades evaporadoras, a multa foi majorada em cinquenta por cento, passando para 112,5%, por força do art. 478, I, “a”, combinado com os artigos 475, 476, I, e 488, do Decreto no 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002, dada a ocorrência da circunstância agravante de o imposto, destacado em valor inferior ao devido, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já havia sido objeto de decisão proferida em consulta formulada pela contribuinte.

DO FANCOIL

A Recorrente teria também classificados esses aparelhos no código 8419.50.90. No que tange aos aparelhos denominados “*FanCoil*”, conforme destacado acima, a fiscalização **entendeu que estes, quando comercializados isoladamente, são aparelhos condicionadores de ar completos**. Diante disso, a fiscalização considera correto o enquadramento na posição 8415, mais especificamente, nas subposições 8415.81 ou 8415.82, dependendo da existência de ciclo reverso e da capacidade em frigorias/hora, produtos sujeitos, em qualquer caso, **à alíquota de 20% para o IPI**.

A irregularidade focalizada neste tópico, apontada no item 3.3 do Relatório da Ação Fiscal das fls. 216 a 246 (fls. 230 a 232), foi apurada conforme planilha intitulada “Saídas de *FanCoil*” das fls. 1096 a 1116.

DOS MULTISPLIT

Na sequência, a fiscalização menciona que a Interessada fabrica aparelhos denominados “*multisplit*”, divididos em duas linhas, uma de alta e outra de baixa capacidade.

Descreveu os princípios de funcionamento desses aparelhos, afirmando serem semelhantes aos antes referidos, no tocante aos equipamentos do tipo “*split-system*”. Nas duas linhas, as unidades evaporadoras são constituídas pela conjugação de dois módulos independentes, denominados “*Módulo Trocador de Calor*” e “*Módulo Ventilação*” (códigos 40MZ, na linha de alta capacidade, e 40MS na linha de baixa capacidade). As condensadoras

são identificadas pela fiscalizada com os códigos 38MZ (ventilador centrífugo) ou 38AB (ventilador axial) na linha de alta capacidade e 38MS na linha de baixa capacidade.

Da análise das notas fiscais de saída desses produtos levou a fiscalização a concluir que boa parte das vendas de unidades condensadoras e dos módulos “**Trocador de Calor**” e “**Ventilação**” era “casada”, ou seja, era feita aos mesmos clientes, em notas fiscais sequenciais. Consequentemente, a classificação fiscal correta do conjunto de equipamentos em causa, segundo a fiscalização, é a própria dos condicionadores de ar, na “posição 8415, mais especificamente 8415.81 ou 8415.82 e subposições, dependendo da existência de ciclo reverso e da capacidade de frigorias/hora” (fls. 230 e 234), todas com IPI à alíquota de 20%, em prejuízo da classificação adotada pela contribuinte nos códigos 8418.61.10, 8418.61.90 e 8418.69.99 para as unidades condensadoras, referentes a “equipamentos para refrigeração ou para ar-condicionado”, 8414.59.90 para o módulo “Ventilador”, referente a “outros ventiladores”, e 8419.50.90 para o módulo “Trocador de Calor”, referente a “outros trocadores (permutadores) de calor”.

A irregularidade em comento, apontada no item 3.4 do Relatório da Ação Fiscal das fls. 216 a 246 (fls. 232 a 234), foi apurada conforme planilha intitulada “Saídas de Multisplit” das fls. 1.117 a 1.143.

Assim, menciona o relatório fiscal que a contribuinte foi atuada por erro de classificação fiscal, consequentemente, destaque a menor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, nas notas fiscais de saídas no período de primeiro de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2008.

DOS CRÉDITOS INDEVIDOS DE IPI (Manutenção de crédito glosado pela fiscalização em ações fiscais anteriores).

A fiscalização afirma que, no processo no 11065.001377/2010-28, houve reconstituição da escrita fiscal de IPI da empresa, havendo ordem para estorno do saldo credor escritural verificado em 31 de dezembro de 2006, no valor de R\$ 28.133.890,51, estorno que, todavia, não aconteceu, distorcendo o saldo credor do período anterior ao primeiro período de apuração objeto da fiscalização de que trata este processo.

Consequentemente, em nova reconstituição da escrita fiscal, foi feito o estorno, de ofício, do referido saldo credor, na mencionada importância de R\$ 28.133.890,51, no período de apuração correspondente a janeiro de 2007, reduzindo-o a zero, conforme consta na fl. 212.

Correção monetária de créditos do IPI

A ação fiscal identificou no livro RAIPI da contribuinte a escrituração de valores a título de “outros créditos”, referentes à “Correção Monetária do Saldo Credor de IPI”, com base na Sentença no 095/96, proferida na Ação Ordinária no 93.0009213-8, sentença cuja cópia já havia sido apresentada em procedimentos fiscais anteriores, acompanhada por certidão comprobatória do respectivo trânsito em julgado, autorizando crédito com a natureza mencionada.

Ressalta a fiscalização que, embora o direito de corrigir monetariamente os saldos credores do IPI tenha sido reconhecido em caráter definitivo, em juízo, após a reconstituição de ofício da escrita, pela apuração de débitos do citado imposto, e o estorno,

também de ofício, do saldo credor inicial referido no tópico precedente, deixaram de existir saldos credores do IPI passíveis de correção, motivo pelo qual foram integralmente glosados os créditos referentes à atualização monetária. Na Tabela 05, intitulada “Correção monetária dos saldos credores – Glosa – em R\$”, da fl. 245, são exibidos os valores glosados no período de janeiro a dezembro de 2007.

Nestes termos resume-se o auto de infração.

Tomado ciência em 26 de janeiro de 2012, e, inconformada com o lançamento decorrente da acusação de erro de classificação dos produtos por ela produzidos e comercializados, a Recorrente, impugna, apontando nulidades que impossibilitavam sua defesa (mais de 250 páginas em branco - além de uma série de entrelinhas sem ressalvas nas planilhas que supostamente deveriam apurar o crédito tributário objeto do lançamento).

Arguiu ainda nulidade por ausência de motivação suficiente da autuação quanto aos aparelhos FanCoil e Multisplit, ausência de estorno das vendas com suspensão do IPI, bem como atacou a autuação integralmente no mérito.

Ao apreciar a impugnação, a Delegacia de Julgamento de Porto Alegre/RS (DRJ/POA) entendeu por bem determinar a devolução do processo à autoridade lançadora para que a mesma “sanasse” falhas nos documentos entregue ao contribuinte, evitando, assim, alegação de nulidades constantes no auto de infração (despacho de fls. 899/900) no que tange às páginas em branco acima referidas:

“Acrescente-se que o Relatório da Ação Fiscal das fls. 216 a 246 alude a Anexos I a III, “VI e VII” e “IX e X”, sem que se verifique no processo a existência de documentos assim identificados”.

Em razão disso determinou o retorno do processo à autoridade lançadora, realizada diligência fiscal (fls. 1144/1147) por meio da qual foram anexadas, novas, planilhas de apuração do crédito tributário (fls. 902/1.143).

Intimada a se manifestar acerca da diligência fiscal, a Recorrente reiterou a nulidade do auto de infração, assim como, da diligência realizada, uma vez que o art. 145 do CTN veda a modificação do auto de infração após a notificação do contribuinte.

A diligência realizada não teria se resumido a trazer o conteúdo das páginas em branco, mas teria elaborado novas planilhas de cálculo do auto de infração, embora seu valor final tenha permanecido inalterado. Ademais, apontou que o trabalho realizado na diligência fiscal teria apenas demonstrado a precariedade do lançamento como um todo, eis que se se limitou a cobrar a diferença entre as alíquotas aplicadas pela Recorrente e a alíquota de 20% que entende aplicável, sem verificar, contudo, as peculiaridades dos produtos ou das operações objeto do lançamento (entre elas operações isentam ou suspensas).

Concluso novamente à DRJ/POA, o processo foi encaminhado mais uma vez

para a autoridade lançadora, em diligência, para verificação de *“eventual exigência indevida*

do IPI em operações desoneradas desse imposto” (fl. 1354).

Retornado o processo ao auditor fiscal, foi constatado o lançamento indevido no montante total de R\$ 491.626,24 (quatrocentos e noventa e um mil, seiscentos e vinte e seis reais e vinte e quatro centavos) relativo a operações desoneradas do IPI. Após nova manifestação da Recorrente (fls. 1399/1402), foi proferido acórdão pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, a qual considerou afastadas as nulidades alegadas pela Recorrente, e manteve o lançamento, exceto na parte em que a própria fiscalização reconheceu lançamento indevido sobre operações desoneradas. O acórdão restou assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS

INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2007 a

31/12/2008 ALEGAÇÃO DE DECADENCIA.

Sem que tenha ocorrido pagamento antecipado do IPI, nos

termos da legislação desse imposto, a contagem do prazo

decadencial de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário ocorre do primeiro dia do exercício seguinte

àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS.

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

na posição 8415 da TIPI, com alíquota de 20% para o IPI,

classificando-se na mesma posição outras máquinas que, por

combinação com as primeiras, complementam-nas no

condicionamento de ar, o que justifica o lançamento de ofício

das diferenças apuradas pela fiscalização, com o acréscimo de

multa e juros, exceto nos casos em que as saídas dos referidos

produtos estavam amparadas por imunidade, isenção ou suspensão.

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, reconhecida por decisão transitada em julgado, resta prejudicada após reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento, em razão da qual deixaram de existir os saldos credores sobre os quais incidiria a correção.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte." (fls. 1432/1433)

Ciente da decisão em 24 de julho de 2013, “AR” – fl. 1470 ofereceu recurso em 23 de agosto de 2013, fl. 1480.

A contribuinte recorreu da decisão, reiterando a nulidade do auto de infração e a improcedência das suas razões de mérito, bem como apontando a ocorrência de decadência, mormente em virtude das diligências de saneamento do auto.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digitalmente em 15/05/2015 por IVAN ALLEGRETTI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Controvérsia a ser examinada neste caderno processual se refere a erro de classificação fiscal, consequentemente, levou destaque menor do IPI devido. A contribuinte sustenta, também, em sede de preliminar nulidade do auto de infração e de decadência.

Passa-se ao exame de tais pontos separadamente.

Nulidade do Auto de Infração

Páginas em Branco e retificações dos montantes tributáveis por período de apuração

Há sustentação de que, embora a matéria de mérito tratada no presente lançamento seja de seu conhecimento da Recorrente, encontrou dificuldades em verificar os valores apurados pela fiscalização no auto de infração, eis que se deparou com a existência de 258 (duzentos e cinquenta e oito) páginas em branco quando da intimação recebida originalmente, no lugar das páginas onde deveriam conter as planilhas de apuração do crédito tributário constituído no presente processo.

Tais páginas, de fato, vieram em branco, conforme comprovam as fls. 463/680 e fls. 737/776 dos autos. Em tais folhas, embora tenha havido numeração, autenticação e assinatura, não há qualquer conteúdo. Algumas ainda possuem grifos coloridos (p. ex., às fls. 470, 750, 758 e 764, entre outras) levando a crer que ali teria conteúdo que não aparece nos autos do processo. Constatou-se, ainda, a existência de entrelinhas sem ressalvas nas páginas onde as planilhas aparecem, como, por exemplo, à fl. 310, correspondente à linha 16, ou à fl. 425, correspondente à linha 2.

Entende a Recorrente, por tais razões, há nulidade do auto de infração, por violação ao art. 2º¹ do Dec. nº 70.235/72, bem como ao art. 171² do Código de Processo Civil. Nesse sentido tratou de trazer à baila precedente nesse sentido (Acórdão do CARF nº 108-05.954 e Decisão nº 1.176 da DRFCampinas).

Não obstante o entendimento do Contribuinte, saneado tal equívoco, não há mais falar em nulidade do auto de infração. De fato, inicialmente sua defesa restava prejudicada, pela impossibilidade de verificação em detalhe dos valores que lhe estavam sendo imputados pelo auto.

No entanto, sanado tal equívoco, com nova notificação da empresa (09 de julho de 2012), que inclusive propiciou-o apresentar nova impugnação aos termos da acusação, não há mais razão para cogitar existência de nulidade.

Decadência Parcial do Auto de Infração

Como referido acima, as duas diligências, efetuadas pela própria fiscalização, que visaram "retificar" o auto de infração e corrigir seus erros materiais, implicaram em clara substituição do auto de infração original, levando à conclusão de que se o lançamento anterior

¹Art. 2º Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

²Art. 171 Não se admitem, nos atos e termos, espaços em branco, bem como entrelinhas, emendas ou rasuras, salvo se aqueles forem inutilizados e estas expressamente ressalvadas.

foi anulado/substituído, o prazo decadencial assume como novo termo final o Auto de Infração Complementar. Neste sentido, é a lição de Vladimir Passos de Freitas nos comentários ao art. 149 do CTN, *in verbis*: “A efetivação do lançamento tem como resultado a constituição do crédito tributário. A revisão do lançamento, como posta no artigo, não tem o sentido de um reexame puramente confirmatório, mas de uma atuação de que resulta a modificação do lançamento revisado e, conseqüentemente, do crédito tributário constituído. A modificação implicará anulação, total ou parcial, do lançamento revisado, e substituição deste, ou sua complementação por um lançamento de ofício.” (In Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência..., Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2005, p. 644). Nesse sentido, também, é o consolidado entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça:

“O lançamento pode ser revisto se constatado erro em sua feitura, desde que não esteja extinto pela decadência o direito de lançar da Fazenda.” (REsp 676.378/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 16/12/2009).

No caso concreto, o auto de infração foi modificado em duas oportunidades: a primeira, referente às páginas que constavam em branco nos autos; a segunda, referente à ausência de exclusão do auto das operações não sujeitas ao IPI.

É importante observar, porém, que a existência de nova notificação com o auto de infração supostamente "saneado", implica na invalidação da notificação anteriormente efetuada, o que terá impacto na contagem do prazo decadencial do presente auto de infração, conforme veremos a seguir.

O mesmo vale para a alegada segunda causa de nulidade do auto de infração, evidenciada pelo procedimento de "saneamento do auto de infração" determinado pela DRJ para identificação das operações não tributáveis, determinação essa ocorrida após a primeira diligência que resultou na apresentação de novas planilhas em substituição àquelas apresentadas em branco e em nova intimação (23 de maio de 2013).

A Recorrente afirma que a Delegacia Regional de Porto Alegre, extrapolando os limites da sua competência³, resolveu remeter os autos à autoridade fiscal para que **sanasse** as nulidades existentes, conforme se verifica pelo teor da decisão de fl. 899, *in verbis*:

"Em face do exposto, proponho encaminhar este processo à unidade da RFB de origem, em diligência, para saneamento, com a devida ciência do interessado sobre as medidas corretivas adotadas, dando a ele a oportunidade de impugnação complementar, e posterior retorno, para solução do litígio."

Todavia, tal procedimento estaria proibido pelo art. 9 do Dec. 70.235/72, que estabelece que o auto de infração deve ser instruído com todos os seus termos e elementos. Ou seja, não seria dada a complementação posterior dos termos e elementos do auto de infração.

³ Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB (Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012): " Art. 233. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, com jurisdição nacional, **competência conhecer e julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais (Ita) (grifamos)**..."

Embora não comungue do entendimento de que é impossível sanear o auto de infração, devo reconhecer que qualquer alteração no auto de infração pela própria fiscalização por erros originais do auto, seja por ausência de páginas prejudicial à defesa da contribuinte, seja por ausência de exclusão de operações não sujeitas ao IPI, consoante ocorrido nas duas diligências fiscais anteriores ao acórdão recorrido, é equivalente à nova autuação, nova notificação de lançamento, inclusive com abertura de novo prazo para impugnação do contribuinte. Tal "nova notificação" terá, também, impacto na verificação de decadência da autuação, conforme veremos a seguir.

Ainda assim, é importante atentar para a afirmação da Recorrente no sentido de que o dito "saneamento" ocasionou uma modificação dos valores objeto de autuação em comparação com aqueles apresentados no lançamento original. De fato, observemos, por exemplo, o que consta na planilha denominada "Saídas de Unidades Condensadoras Casadas com Evaporadoras (Split System)" (fl. 902). Pelo fato de iniciar pela Nota Fiscal nº 106240, poderíamos presumir que ela seria o "aperfeiçoamento da apresentação" da planilha constante da pág. 247 e ss. do auto de infração original (a qual não apresenta nome ou indicação de qual anexo se refere).

Pois bem, na planilha original o valor do lançamento relativo ao mês de Janeiro de 2007 foi de **R\$ 934.583,18** (novecentos e trinta e quatro mil, quinhentos e oitenta e três reais e dezoito centavos), conforme se verifica pela soma constante da pág. 264 do processo. O valor relativo ao mês de Janeiro de 2007 apresentado na planilha correspondente ao "aperfeiçoamento da apresentação" (fl. 917), por outro lado, é de **R\$ 899.128,76** (oitocentos e noventa e nove mil, cento e vinte e oito reais e setenta e seis centavos). Houve, portanto, verdadeira alteração na apuração dos montantes tributáveis relativos a cada período de apuração, em que pese os somatórios finais da autuação tenham permanecido inalterados. Daí que, apesar de sanadas as nulidades de apuração do lançamento, oportunizando-se nova intimação à Recorrente, tal situação terá efeito sobre a contagem do prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício.

Constatado que a notificação da empresa quanto à primeira decisão/retificação ocorreu em **09 de julho de 2012**; quanto à segunda, em **23 de maio de 2013**. Ocorre que eventual diligência para sanar omissões do auto de infração só pode ocorrer se não transcorrido o prazo decadencial para lançamento. Nesse exato sentido:

"Ano calendário: 2006, 2007, 2008 NULIDADE. LANÇAMENTO APERFEIÇOADO EM DILIGÊNCIA. VALIDADE PARCIAL. As omissões que resultem em prejuízo ao sujeito passivo, quando este não lhes der causa, podem ser sanadas com reabertura do prazo para impugnação, desde que não transcorrido o prazo decadencial para revisão do lançamento. DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o

encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de que não apurou base tributável no período. (CARF, 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, Processo 10945.721240/2011-04, Acórdão 1101-011.013, Sessão de 03 de dezembro de 2013 - grifado)

Essa discussão foi afastada pelo julgado recorrido ao argumento como se extrai do acórdão recorrido a fls. 1458 do processo:

"Em relação a janeiro de 2007, período de apuração que poderia ser atingido pelo prazo decadencial de cinco anos, dado que o sujeito passivo foi cientificado do Auto de Infração das fls. 192 a 195 e do Relatório da Ação Fiscal das fls. 216 a 246 em 26 de janeiro de 2012, segundo consta nas fls. 192 e 246, cumpre dizer que no referido período houve glosa de crédito a título de correção monetária, que passou a ser indevida, pela inexistência de saldo credor em janeiro de 2007, após a reconstituição da escrita fiscal, conforme consta nas fls. 212 e 213.(grifo é nosso)

À vista disso, constata-se que, no caso, houve dedução dos débitos, em janeiro de 2007, de crédito inadmitido, sem resultar saldo a recolher, fato que, por força da legislação antes mencionada (art. 124, parágrafo único, III, e art. 125, III, do RIPI de 2002), não configura pagamento do IPI, para aperfeiçoar o lançamento por homologação, motivo pelo qual a contagem do prazo decadencial de cinco anos não ocorre a partir da data do fato gerador (regra específica do lançamento por homologação) e, sim, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que é a regra geral do art. 173, I, do CTN (art. 129, II, do RIPI de 2002).

Consequentemente, o prazo decadencial em relação ao mês de janeiro de 2007 iniciou em 1º de janeiro de 2008 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) e findou cinco anos depois, em 1º de janeiro de 2013, sendo que a ciência do Auto de Infração das fls. 192 a 195 e do Relatório da Ação Fiscal das fls. 216 a 246 ocorreu antes dessa data, em 26 de janeiro de 2012, segundo consta nas fls. 192 e 246, motivo pelo qual a alegação de decadência não pode ser acolhida."

A meu sentir, tal entendimento não pode prosperar! Isso porque a inadmissibilidade dos créditos é matéria de mérito, é lançamento, que só pode ocorrer caso não tenha sido atingido pela decadência.

Entendimento contrário levaria à conclusão de que a decadência nunca atingiria situações em que o mérito do lançamento estivesse correto. Mas isso não é verdade. Só haverá lançamento de ofício se não houver decadência para tanto. Este é condição daquele, razão pela qual não poderia o acórdão recorrido ter desconsiderado os pagamentos feitos

com créditos de IPI, a não ser que, os mesmos tivessem sido objeto de lançamento transitado em julgado ao tempo da sua utilização, parece que não é o caso.

Assim, não vislumbro aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, pois o acórdão recorrido construiu a tese de que o pagamento se deu com créditos inadmitidos - inadmitidos pelo próprio auto de infração cuja decadência se busca verificar.

Considerando que a Recorrente foi intimada da segunda revisão do **lançamento em 23 de maio de 2013**, entendo que foram atingidos pela decadência os lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos até maio de 2008 inclusive, aplicável a regra do art. 150, §4º do CTN, que determina como termo a quo da contagem do prazo decadencial a data dos fatos geradores, eis que, conforme reconhecido pelo próprio acórdão recorrido, houve não só declaração do imposto devido, como também pagamento.

Em assim sendo, entrevejo aplicação do §4º, art. 150, do CTN para contagem do prazo decadencial na espécie, razão pela qual entendo decaídos todos os lançamentos constantes do auto de infração relativos ao período de 01/01/2007 a 30/05/2008.

Doutra banda, mesmo que assim não fosse, e se admitisse a aplicação do art. 173, I, do CTN, não haveria muita diferença na espécie, pois a contagem do prazo decadencial **começaria no dia 01 de junho de 2008, e não no próprio mês de maio de 2008**. Assim, a diferença da aplicação da regra do § 4º do 150, é apenas de um mês, **eis que o exercício do IPI é mensal e o primeiro dia do exercício subsequente, no caso seria o dia 01 de junho de 2008**.

De qualquer forma, entendo que aplicável à espécie é o art. 150, §4º do CTN, e por isso foram abrangido pela decadência os lançamentos relativos aos períodos de 01/01/2007 a 30/05/2008.

Nulidade por Vício de Motivação

A Recorrente aponta vícios de motivação na autuação. Tais vícios dizem respeito ao fato de que a Fiscalização, que entendeu equivocada a classificação fiscal NCM utilizada pela Recorrente para os aparelhos FanCoil e Multisplit, não apontou com precisão qual a classificação entende aplicável, deixando de indicar as subposições e subitens da NCM, em flagrante violação ao Princípio da Motivação, o qual determina que os atos administrativos devem ser realizados com precisa e perfeita descrição dos fatos. Deixo essa análise, entretanto, para quando da análise de mérito dos fundamentos do lançamento, ainda necessária, eis que os lançamentos de junho a dezembro de 2008 não foram atingidos pela decadência.

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE.

É nulo o Auto de Infração que ao imputar ao contribuinte errônea classificação fiscal, descreve de maneira incompleta aquela que entende ser a correta, limitando-se a indicar apenas a posição composta de (4) quatro dígitos e a sub-posição composta de (2) dois dígitos.” (3º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 303-30798, Relator: IRINEU BIANCHI, Publicado no DOU em: 22.06.2004).

No que tange às evaporadoras, saliento que embora haja solução de consulta alegadamente aplicável pela fiscalização a esses equipamentos, solução essa proferida no âmbito da Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, nos autos do processo 13002.000205/97-87 (citada acima), entendo que tal consulta além de abranger outros equipamentos e modelos, tais como ar-condicionados de corpo único e tipo console *Underceiling*, está fundamentada na TIPI aprovada pelo Decreto 2.092, publicado em 11 de dezembro de 1996, norma revogada pelo Decreto 3.777, de 23 de março de 2001, que aprovou a TIPI subsequente.

Desconsidero, por tal revogação, a solução de consulta arrolada nos fundamentos do lançamento do crédito tributário, que se dá sempre à luz de uma determinada legislação, e perdura enquanto o quadro jurídico no qual foi proferida permanecer inalterado.

Relativamente às Condensadoras e aos Módulos que compõem o Multisplit, arguo o auto de infração e a decisão recorrida que a comercialização desses equipamentos deu-se conjuntamente, no primeiro caso com evaporadoras, e no segundo com todos os módulos necessários à composição de um ar-condicionado. Ou seja, a venda conjunta de Condensadoras com evaporadoras e de módulos que compõem o Multisplit formariam cada qual um ar-condicionado do tipo split system, capaz de alterar a temperatura e a umidade do ar simultaneamente.

Tenho que essa matéria, também, confunde com o mérito, e, será melhor apreciada quando da análise da matéria de fundo.

Exaurido as preliminares, passa-se ao exame da matéria de fundo, Mérito.

O presente caso trata de divergência na classificação fiscal dos equipamentos denominados **(i) Unidades Condensadoras, (ii) Unidades Evaporadoras, (iii) FanCoil e (iv) Multisplit**. Conforme já examinado, os referidos aparelhos, no entender da fiscalização, ou caracterizam sozinhos sistemas de ar-condicionado completos (Evaporadoras e FanCoil), ou o caracterizariam (Unidades condensadoras e módulos do Multisplit) se conjugados a outros equipamentos ou entre si, formando um sistema de refrigeração capaz de exercer as funções básicas exigidas pela TIPI para a classificação na posição 8415, quais sejam: *ventilar e alterar a temperatura e umidade do ar*.

A matéria não é nova, em parte, e, essa Turma em outra oportunidade apreciou e decidiu, sendo vencido esse Relator. Mesmo vencido naquela oportunidade continuou convencido de que não se trata de único equipamento, haja vista que cada um deles possuir funções diferentes.

Ao ler o relatório do douto auditor, certo momento lança questionamento se algum anúncio comercial oferece condensadora e evaporadora separada, afirma ainda não ter lido, motivo suficiente para convencê-lo de que a comercialização se refere venda casada, daí o equívoco da classificação fiscal pela interessada. Não obstante a autuação tenha se dado nesse sentido, observo que o próprio acórdão reconhecido afirma que **nenhum dos referidos aparelhos é capaz, por si só, de realizar as três tarefas acima (ventilar e alterar a temperatura e umidade do ar).**

"Ressalte-se também que não foi dito nos julgamentos de primeira instância, neste ou nos processos anteriores, que os elementos de aparelhos/sistemas de ar- condicionado em causa, individualmente considerados, desempenhem, por si sós, todas as funções das máquinas e aparelhos do gênero, funções que, vale repetir, são exercidas pelos dispositivos apresentados em conjunto e, segundo a demonstração anterior, levam a classificação fiscal para a posição 8415, no caso, com alíquota de 20% do IPI, para os produtos objeto do lançamento de ofício." (fl. 1.463)

Logo, contrariando o que fora afirmado no auto de infração, o acórdão de primeira instância verificou que os aparelhos "**Evaporadoras**" e "**FanCoil**" são incapazes de, sozinhos, desempenharem as funções essenciais de um aparelho de ar condicionado, necessitando a inserção **em um sistema específico** para tanto.

Demonstrou a Recorrente em seu recurso, inclusive, que os aparelhos de FanCoil **são meros ventiladores**, que distribuem no ambiente a troca de calor realizada por um trocador de calor que funciona por meio de um fluido que circula e é refrigerado à água, diferentemente das evaporadoras que trabalham com trocadores de calor cujo fluido utilizado é o ar, de modo que o FanCoil sequer poderia ser combinado com quaisquer dos aparelhos objetos da autuação, necessitando para funcionar de diversos elementos de grande dimensão, entre esses, torres de resfriamento e bombas de água, elementos esses que não se noticia neste caderno processual administrativo que tenha sido comercializados pela empresa Recorrente.

O fato é que nem as "evaporadoras", nem o "FanCoil" tem a capacidade de por si só alterar simultaneamente a temperatura e a umidade do ar, propriedade essencial a caracterização de um ar-condicionado conforme definido na posição 8415: *"Máquinas e aparelhos de ar-condicionado contendo um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluídas as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente"*.

No caso desses dois equipamentos, como não há a alegação de venda casada, não há que se tergiversar sobre a sua classificação nas posições que contenham textos específicos às características de tais equipamentos, conforme determinado na RGI 01:

*"Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a **classificação é determinada pelos textos das Posições e das Notas de Seção e de Capítulo** e, desde que não sejam contrárias às referidas Posições e Notas, pelas Regras Seguintes." Mesmo que venham a ser parte de outras máquinas, a classificação desses equipamentos deve ser em suas posições específicas e não na posição das máquinas a que venham eventualmente a compor, conforme determina a nota 2. a) da Seção XVI: "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, 84.85, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem.**"*

Ou seja, de acordo com a referida Nota de Seção, se uma parte de máquina (elemento) constituir artefato compreendido em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85, como é caso da Evaporadora na NCM 8418.6910 ("Outros materiais, máquinas e aparelhos, para produção de frio" – "Outros") e do FanCoil na NCM 8419.50.90, essa parte de máquina deve ser incluída em sua posição específica, independentemente de se destinar à composição de um sistema condicionador de ar.

A Nota 2 a), na verdade, enfatiza a força dos textos das posições, essa minha compreensão do tema. Afinal, se existe posição que enquadre uma determinada parte ou elemento, tenho que é o texto da posição que deve prevalecer e não a destinação (uso) que se dará ao elemento.

Além disso, o texto das NESH para a posição 8415 continha previsão excluindo dessa posição os elementos dos grupos de ar condicionado, como é o caso dos aparelhos em questão. Veja-se:

"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.)"

O trecho acima cita justamente a Nota 2 a) da Seção XVI como fundamento para classificação fiscal dos elementos do sistema de ar-condicionado.

Ademais, observa-se, que houve alterações realizadas nas NESH pela IN/RFB nº 1.072/2010, a qual foi editada justamente com a finalidade de estender aos referidos *elementos* o mesmo tratamento tributário dado aos aparelhos de ar-condicionado completos, situação realizada justamente com a exclusão da passagem da NESH acima transcrita e com a inclusão de previsão para que *"as unidades internas e externas [ou seja, os elementos tratados no presente auto de infração] quando apresentadas separadamente classificam-se sempre nesta mesma posição"*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digitalmente em 14/05/2015

por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado d

igitalmente em 15/05/2015 por IVAN ALLEGRETTI

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, a edição da IN/RFB nº 1.072/2010 corrobora a tese da Recorrente, no sentido de que se fosse a vontade do ente tributante dar o mesmo tratamento previsto para os aparelhos de ar-condicionado *completos* para os seus *elementos*, teria alterado as alíquotas correspondentes aos últimos ou, como realizado através da IN/RFB nº 1.072/2010, alterado o conteúdo das notas explicativas, afastando a exclusão dos *elementos* do capítulo referente aos condicionadores de ar *completos*.

E se analisadas as NESH das Posições adotadas pela contribuinte, ver-se-á o acerto da classificação fiscal por ela aplicada. As NESH das Posições 8418 e 8419 recepcionam expressamente os elementos que compõem os sistemas de ar condicionado, tanto Condensadores, como Evaporadoras, como Multisplit, como FanCoil, conforme se verifica pelas seguintes passagens:

“Os aparelhos acima mencionados só se classificam aqui se se apresentarem nas seguintes formas:

*1) Grupos frigoríficos de compressão (compreendendo o compressor, com ou sem motor, e o condensador, montados em uma base comum, com ou sem evaporador, ou formando um conjunto monobloco) e grupos de absorção formando corpo. Estes grupos frigoríficos são comumente utilizados para equipar refrigeradores domésticos ou outros móveis ou conjuntos frigoríficos. Alguns grupos de compressão, denominados “grupos resfriadores de líquidos”, compreendem, sobre uma base comum, com ou sem condensadores, compressores e um trocador (permutador) de calor contendo um evaporador e condutos, nos quais circula o líquido a refrigerar. **Estes aparelhos incluem os aparelhos de refrigeração utilizados nos sistema de ar-condicionado.**”*

*“Ressalvadas as disposições gerais relativas à classificação das partes (ver as Considerações Gerais da Seção), **também se incluem aqui as partes das máquinas ou aparelhos domésticos ou industriais da presente posição, tais como condensadores, absorvedores, evaporadores** e ebulidores, armários, balcões e outros móveis incluídos no parágrafo 2), acima, ainda não equipados com um grupo frigorífico completo ou com um evaporador, mas manifestamente concebidos para receber tais equipamentos.”*

*“esta posição **não compreende:***

(...)

b) Os simples trocadores (permutadores) de calor, tais como os resfriadores de circulação ou fluxo de água fria (posição 84.19). (...)” (Grifado)

Assim, se as *evaporadoras* e o *fancoil* devem ser classificados em posições que descrevam especificamente as propriedades dessas máquinas, então não há que se falar no seu enquadramento na posição 8415 relativa a ar-condicionados, pois para tanto necessitariam ter a propriedade de alterar a temperatura e a umidade do ar simultaneamente conforme determina essa posição. Tais equipamentos não tem essa propriedade. E mesmo que venham a

ser parte dessa espécie de máquina, haverão que ser classificadas em suas posições específicas, conforme determina a Nota 2 "a" antes referida.

Assim, tenho que merece acolhida o pleito, conseqüentemente, provir o recurso para afastar a exigência de IPI no que se refere a esses equipamentos, pois a pretensão do Fisco em classificá-los na posição 8415, não se coaduna com as orientações aqui espostas.

No que tange ao equipamento denominado *fancoil*, a impropriedade do lançamento é reforçada pela nulidade apontada pela Recorrente, decorrente do fato de não terem sido indicadas as subposições em que se enquadrariam tais equipamentos.

De fato, o auto de infração refere apenas que tais aparelhos deveriam ser classificados na "posição 8415, mais especificamente 8415.81 ou 8415.82 e subposições, dependendo da existência de ciclo reverso e da capacidade de frigorias/hora" (fls. 230 e 234).

Isso posto, em que pese as subposições da posição indicada pela Fiscalização possuam a mesma alíquota (20%), a ausência de indicação precisa da classificação fiscal sob exame, além de ser ilegal, inviabiliza o correto exercício de defesa da Recorrente. Com efeito, em casos de autuação por equívoco de classificação fiscal, é nulo o auto de infração que deixa de indicar com precisão a posição, a subposição e o subitem que entende corretos. É o que se extrai do seguinte julgado, que se assemelha em tudo e por tudo ao caso em evidência:

"IPI. LANÇAMENTO. REQUISITOS. Lançamento é o procedimento destinado a constituição do crédito tributário, que se opera de ofício, ou por iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária e compreende a descrição da operação que lhe dá origem, a identificação do sujeito passivo, a descrição e classificação do produto, o cálculo do imposto, com a declaração do seu valor e, sendo o caso, a penalidade prevista (CTN, art. 142, c/c RIPI, art. 54 e § 1º).

TIPI - CLASSIFICAÇÃO. POSIÇÃO. A classificação dos produtos se faz à luz das Regras Gerais para Interpretação e Regras Gerais Complementares e compõe-se de dez (10) dígitos. As RGI de números 1 a 5 servem para o reconhecimento da posição (quatro dígitos) enquanto a regra número 6 (seis) se aplica para o reconhecimento da subposição (quinto e sexto dígitos). A Regra Geral Complementar (RGC) é utilizada para o reconhecimento do código item/subitem (dígitos 7 a 10) (Cfe. PAULO DE BARROS CARVALHO, Revista Dialética de Direito Tributário nº 12, pp. 42 e segs.).

Em assim sendo, conheço do recurso e dou provimento: 1) acatar decadência da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário, aplicando a regra do § 4º do art. 150 do CTN; 2) parcial para afastar reclassificação procedida pela fiscalização e manter a classificação fiscal consignado nos documentos fiscais e as alíquotas aplicadas.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado.

Atrevo-me a divergir da integralidade do voto do ilustre Conselheiro Domingos de Sá Filho, relator originário deste processo.

Alegou a recorrente a nulidade do procedimento, pois o lançamento, após impugnado, não poderia ter sido revisto de ofício.

No que tange à possibilidade de revisão de ofício do lançamento, o Conselheiro Domingos de Sá Filho sustentou o seguinte:

"(...) Embora não comungue do entendimento de que é impossível sanear o auto de infração, devo reconhecer que qualquer alteração no auto de infração pela própria fiscalização por erros originais do auto, seja por ausência de páginas prejudicial à defesa da contribuinte, seja por ausência de exclusão de operações não sujeitas ao IPI, consoante ocorrido nas duas diligências fiscais anteriores ao acórdão recorrido, é equivalente à nova autuação, nova notificação de lançamento, inclusive com abertura de novo prazo para impugnação do contribuinte. Tal "nova notificação" terá, também, impacto na verificação de decadência da autuação, conforme veremos a seguir.(...)"

Quanto a essa questão, cabe esclarecer que a impugnação do lançamento não constitui óbice à sua revisão de ofício. Se a autoridade administrativa descobre um erro ou uma falha no lançamento e resolve saná-la, ela pode fazê-lo independentemente de o lançamento estar impugnado ou não, desde que tenha por base um dos motivos do art. 149 do CTN.

Em outras palavras, o lançamento não pode ser alterado de ofício em razões de questões de direito, apenas por questões de fato mencionadas no art. 149 do CTN.

E neste caso concreto, entendo que a revisão ocorreu com base no inciso IX do art. 149, pois houve omissão por parte da fiscalização de ato ou formalidade especial. A alegação da defesa foi no sentido de que as planilhas continham entrelinhas sem ressalvas e páginas em branco, o que viola o art. 2º do Decreto nº 70.235/72.

Então, com base no art. 149, IX, do CTN, não é nula a revisão do lançamento que foi efetuada, principalmente porque no relatório da primeira diligência a fiscalização apresentou tabelas nas quais foram mantidos os mesmos valores exigidos no auto de infração. Basta comparar as tabelas de fls. 242 a 244 (relatório fiscal) com as tabelas apresentadas às fls. 1146/1147 (relatório da primeira diligência), para se constatar que não houve mudança em nenhum dos valores lançados e também não houve mudança no critério jurídico adotado para o lançamento.

Portanto, se não houve alteração do crédito tributário lançado e nem do critério jurídico adotado pela fiscalização, trata-se do mesmo lançamento e não de um novo lançamento como alegou a defesa.

Além disso, o contribuinte foi notificado das novas planilhas e teve o prazo legal de 30 dias para apresentar impugnação complementar, tendo exercido esse direito.

Sendo assim, não tendo havido inovação nem na fundamentação do lançamento e nem na sua quantificação e tendo sido respeitado o direito de defesa do contribuinte, não há que se falar em nulidade.

Outra nulidade alegada foi o fato de que em relação aos *fan coil* e aos *multisplit* a fiscalização não teria declinado o código específico para cada um dos equipamentos.

Tal alegação de nulidade não prospera, pois como bem apontou a DRJ, a indicação feita pelo fisco é o quanto basta para a exigência das diferenças do imposto, uma vez que a alíquota estabelecida de IPI para todos os produtos classificados na posição 8415 é 20%. Para fins de exigência do imposto, basta saber se o produto é classificável ou não na posição 8415, pois todos os códigos desta posição são tributados com a mesma alíquota. Se o contribuinte sente a necessidade de conhecer o código de classificação do *fan coil* até o nível de subitem, a fim de se proteger de uma futura alteração de alíquota, deve formular consulta específica à Receita Federal, pois conforme já foi dito, este processo se destina apenas ao lançamento das diferenças do IPI por fatos geradores já ocorridos, onde as alíquotas são as mesmas para todos os códigos da posição 8415.

No que concerne à decadência, não há como se concordar com o voto do ilustre relator originário. Isto porque o exame dos livros modelo 8 que se encontram anexados ao processo revela que, no período fiscalizado, o contribuinte apresentava saldo credor de escrita. Com a reconstituição dos saldos da escrita em virtude da falta de lançamento de IPI decorrente do erro de classificação fiscal e da glosa do saldo credor inicial (31/12/2006) que já havia sido determinada em outro processo, surgiram saldos credores não declarados e não recolhidos.

Esses fatos revelam a inexistência do pagamento antecipado a que alude o art. 150, § 1º do CTN, combinado com o art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, deslocando a regra de contagem do prazo de decadência para o art. 173, I, do CTN.

Adotando-se esse critério, verifica-se nos autos que o período de apuração mais antigo abrangido pelo auto de infração remonta a janeiro de 2007. O primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/2008. Sendo assim, a fazenda pública dispunha de prazo até 31/12/2012 para efetuar o lançamento de ofício.

Se o contribuinte tomou ciência do auto de infração em 26/01/2012 não há que se cogitar de decadência, pois todos os períodos de apuração estão hígidos quanto a este aspecto.

No que tange às retificações das planilhas na primeira diligência e à redução do valor do crédito tributário promovida pela fiscalização quando da segunda diligência, também não ocorreu a decadência.

Conforme foi visto antes, a retificação das planilhas na primeira diligência não implicou um novo lançamento, pois foram mantidos os valores originais e o mesmo critério jurídico. Além disso, a ciência do contribuinte quanto à retificação efetuada se deu antes da data fatal de 31/12/2012.

No que concerne à segunda diligência, na qual houve redução do crédito tributário originalmente lançado, também não há que se falar em decadência, pois houve apenas desoneração do contribuinte e não agravamento da exigência.

O contribuinte alega que o fisco perdeu o direito de glosar o saldo credor inicial de 31/12/2006. Cabe esclarecer que a decadência fulmina apenas e tão-somente o direito de o fisco exigir tributo por meio de lançamento de ofício e não o de efetuar glosas no livro de IPI. As glosas podem retroagir no tempo há mais de cinco anos, mas o fisco só pode exigir os saldos devedores dos últimos cinco anos. Ademais, essa glosa já havia sido determinada em procedimento fiscal anterior e está sendo discutida em outro processo. A fiscalização, para manter a coerência entre o procedimento anterior e este, teve que adotar como sendo zero o saldo inicial da escrita fiscal para a reconstituição efetuada neste processo.

Também não há como se concordar com o voto do ilustre Conselheiro Domingos de Sá Filho, na parte em que contesta o critério estabelecido no art. 124, parágrafo único, III do RIPI/2002. Eis o trecho do voto vencido em que ele externa suas razões:

"(...) A meu sentir, tal entendimento não pode prosperar! Isso porque a inadmissibilidade dos créditos é matéria de mérito, é lançamento, que só pode ocorrer caso não tenha sido atingido pela decadência.

*Entendimento contrário levaria à conclusão de que a decadência nunca atingiria situações em que o mérito do lançamento estivesse correto. Mas isso não é verdade. Só haverá lançamento de ofício se não houver decadência para tanto. Este é condição daquele, razão pela qual não poderia o **acórdão recorrido ter desconsiderado os pagamentos feitos com créditos de IPI**, a não ser que, os mesmos tivessem sido objeto de lançamento transitado em julgado ao tempo da sua utilização, parece que não é o caso.*

Assim, não vislumbro aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, pois o acórdão recorrido construiu a tese de que o pagamento se deu com créditos inadmitidos - inadmitidos pelo próprio auto de infração cuja decadência se busca verificar.

*Entendimento contrário levaria à conclusão de que a decadência nunca atingiria situações em que o mérito do lançamento estivesse correto. Mas isso não é verdade. Só haverá lançamento de ofício se não houver decadência para tanto. Este é condição daquele, razão pela qual não poderia o **acórdão recorrido ter desconsiderado os pagamentos feitos com créditos de IPI**, a não ser que, os mesmos tivessem sido objeto de lançamento transitado em julgado ao tempo da sua utilização, parece que não é o caso.(...)"*

O art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002 está presente em todos os regulamentos do imposto desde a sua instituição. Esse dispositivo regulamentar estabelece que deve ser considerado pagamento antecipado a inexistência de saldo a recolher no final do período de apuração, se esse saldo (que pode ser zero ou pode ser saldo credor) resultar do abatimento dos débitos com créditos **admitidos** pelo regulamento.

Obviamente, se os créditos escriturados não forem admitidos pelo regulamento, eles deverão ser glosados. E se dessa glosa resultar saldo devedor, não se poderá considerar que houve pagamento antecipado, fato que desloca a regra de contagem para o art. 173, I, do CTN.

O relator entende que tal interpretação, fixada em decreto, não tem cabimento porque a verificação da legitimidade do crédito é questão de mérito, ou seja, primeiro seria necessário analisar o mérito, para só depois aferir se a decadência ocorreu ou não. E isso acarretaria que a decadência jamais ocorreria, se o mérito do lançamento estivesse correto.

Não existe inconsistência alguma em verificar primeiro se o crédito é legítimo ou não (analisar o mérito) para depois aferir se houve ou não houve a decadência, pois essa necessidade decorre da aplicação da própria legislação tributária.

A aplicação da legislação da forma como se encontra posta, não implica a consequência de que nunca ocorrerá a decadência, se o lançamento estiver correto pelo mérito. Isto porque a fiscalização está limitada pela regra do art. 170, I, do CTN. Em outras palavras, ainda que o mérito do lançamento esteja correto (ou seja, que os créditos utilizados na escrita sejam de fato ilegítimos) a fiscalização dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte para fazer o lançamento. O que ocorre é apenas o deslocamento do termo inicial do prazo da data da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte.

O argumento do ilustre relator só válido se não houvesse a previsão contida no art. 173, I, do CTN, o que não é o caso.

No mérito, trata-se de decidir quanto à correta classificação dos aparelhos de ar condicionado. Para tanto, é preciso aferir se um aparelho apresenta conjuntamente as seguintes características: **a) possuir um ventilador motorizado; b) o aparelho precisa ser capaz de modificar a temperatura ambiente e a umidade do ar; e c) não é necessário que a umidade do ar possa ser regulada separadamente.**

Se um aparelho formando um corpo único, ou um conjunto de aparelhos ligados por dutos e cabos (Nota 4 da Seção XVI) possuírem aquelas características, ele deverá ser classificados na posição 8415.

Quanto aos *split-system*, já decidimos no Acórdão nº 3403-002.464, proferido em relação a este mesmo contribuinte, que quando ocorre a venda casada de uma unidade evaporadora e uma unidade condensadora, o conjunto deve ser classificado na posição 8415 como sendo um aparelho de ar condicionado. Sendo assim, valho-me do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, para adotar, nesta parte, os mesmos fundamentos lançados pelo Conselheiro Ivan Allegretti no voto condutor do Acórdão nº 3403-002.464.

Quanto aos *multisplit* a única diferença existente entre esses aparelhos e o *split* é que no *multisplit* temos uma unidade condensadora (equipamento externo) e várias unidades evaporadoras (equipamentos internos) nos diversos ambientes que serão climatizados. A condensadora é dimensionada para suportar várias evaporadoras ligadas ao mesmo tempo em vários ambientes diferentes. Já no *split-system*, temos uma evaporadora e uma condensadora apenas. Portanto, com os mesmos fundamentos adotados para o *split-system*, o *multisplit* deve ser classificado na posição 8415 como um aparelho de ar condicionado e não separadamente por componente como deseja o contribuinte.

Quanto aos *fan coil*, foram tais aparelhos que motivaram meu pedido de vista, pois durante a sustentação oral não ficou claro para mim o que seriam esses aparelhos,

tendo em vista que a defesa mencionou que não seria um ar condicionado, mas apenas e tão-somente um ventilador montado em conjunto com uma serpentina pela qual passaria água gelada ou água quente.

Conforme foi dito antes, para que um aparelho seja classificado na posição 8415 é preciso que cumpra três requisitos objetivamente colocados na Nomenclatura. Vale apenas repeti-los: **a) possuir um ventilador motorizado; b) o aparelho precisa ser capaz de modificar a temperatura ambiente e a umidade do ar; e c) não é necessário que a umidade do ar possa ser regulada separadamente.**

Quanto ao requisito "a" a própria defesa confirmou que os *fan coil* possuem um ventilador motorizado.

Quanto aos requisitos "b" (modificar a temperatura) e "c" (modificar a umidade) seria necessária a comprovação de que a fiscalização tributou o conjunto (equipamento que produz a água gelada ou quente + equipamento que contém o ventilador motorizado e serpentina), ou que esses dois equipamentos estão reunidos em um corpo único.

A fiscalização não comprovou nem uma coisa e nem outra.

Aparentemente, a fiscalização se refere ao *fan coil* como sendo um conjunto de equipamentos, um que produz a água quente ou gelada e outro, constituído de serpentina e ventilador motorizado, que injeta o ar quente ou gelado no ambiente. Diz que esse aparelho que denomina *fan coil* pode se apresentar em um corpo único ou pode ser separado em módulos.

Já a defesa se refere ao *fan coil* como sendo apenas o ventilador motorizado montado em conjunto com a serpentina.

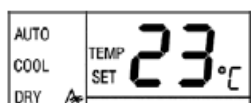
O exame dos catálogos juntados ao processo e do manual de instalação e operação existente na página da Springer na *internet*, não solucionam a dificuldade encontrada por este julgador em analisar a classificação fiscal do *fan coil*.

Quanto ao quesito "b" é incontroverso que o conjunto constituído pelo equipamento que produz a água quente ou gelada e pelo equipamento que injeta o ar no ambiente é capaz de modificar a temperatura ambiente, pois se assim não fosse a Springer não conseguiria vender nenhum.

A dúvida quanto ao quesito "c" (capacidade de alteração da umidade do ar) é resolvida por meio da consulta ao manual de instalação, operação e manutenção, que pode ser encontrado na página da Springer na *internet*, encontra-se a seguinte instrução no item 9.3 de fl. 39:

Operação no Modo DESUMIDIFICAÇÃO

1. Pressione MODE para selecionar DESUMIDIFICAÇÃO (DRY).
2. Ajuste a temperatura através das teclas ▼ e ▲. Recomenda-se em geral que a temperatura selecionada seja a da faixa de conforto térmico, entre 21°C e 24 °C.
3. Pressione ON/OFF e a luz indicadora de operação acenderá. A unidade irá operar no modo DESUMIDIFICAÇÃO. Caso queira parar a operação utilize a tecla ON/OFF.
4. No modo DESUMIDIFICAÇÃO, não estão disponíveis o modo ECO e o controle da velocidade do ventilador.



Portanto, verifica-se que **o conjunto** formado pelo equipamento que produz a água gelada ou quente e o equipamento que contém o ventilador montado com a serpentina apresenta os três requisitos para ser classificado na Nomenclatura como um aparelho de ar condicionado, sendo correta a classificação desse conjunto na posição 8415, e não na posição 8419.50.90 - trocadores de calor.

Entretanto, analisando o texto produzido pela fiscalização no relatório fiscal, não é possível concluir se a fiscalização tributou o conjunto, ou seja, o equipamento que produz água gelada ou quente e o equipamento que contém o ventilador motorizado com a serpentina; ou se tributou apenas as saídas do ventilador motorizado montado em conjunto com a serpentina (que a defesa chama de *fan coil*).

Entendo que isoladamente o ventilador motorizado montado em conjunto com a serpentina não é capaz de alterar a temperatura e a umidade do ar em determinado ambiente, pois esse equipamento (que a defesa chama de *fan coil*) depende da água aquecida ou resfriada fornecida por um outro equipamento. Esse conjunto poderia ser enquadrado na posição 8415, por reunir as três características exigidas pela Nomenclatura para formar um aparelho de ar condicionado.

É bem verdade que esses dois equipamentos em conjunto constituem um aparelho de ar condicionado que funciona de modo diferente de um aparelho de ar condicionado tradicional. Os aparelhos de ar condicionado tradicionais utilizam um gás como fluido de arrefecimento, realizando o chamado ciclo de Carnot⁴. Já os aparelhos denominados pela defesa como *fan coil*, não utilizam gás e não executam o ciclo de Carnot, pois utilizam água em estado líquido como elemento para realizar a troca de calor.

Entretanto, a Nomenclatura não diz que só são classificáveis na posição 8415 aparelhos que executem o ciclo de Carnot, não existindo nenhum impedimento para que uma máquina térmica que utilize água e que preencha aqueles três requisitos anteriormente citados se enquadre na referida posição.

Entretanto, assim como é necessário o conjunto de uma evaporadora e de uma condensadora para executar o ciclo de Carnot e formar um aparelho de ar condicionado tradicional; é necessário o conjunto de um equipamento que resfrie ou que esquente a água e de um equipamento constituído de ventilador e serpentina para formar um condicionador de ar do tipo *fan coil*. Ou então que o equipamento que altere a temperatura da água e o ventilador conjugado com a serpentina estejam reunidos em um corpo único.

Não tendo a fiscalização demonstrado que ocorreram vendas casadas do equipamento que fornece a água e do equipamento que contém o ventilador motorizado em conjunto com a serpentina, e tampouco que tais equipamentos foram comercializados em corpo único, deve ser cancelada a exigência do IPI em relação aos *fan coil* por carência probatória da acusação.

Fica registrado que é firme a posição deste colegiado quanto ao não cabimento de diligência com o fim de suprir o ônus probatório das partes. Sendo assim, incabível no caso concreto baixar o processo em diligência, a fim de que a fiscalização esclareça ou demonstre o que foi tributado, pois isso sim implicaria inovação do lançamento, uma vez que se estaria a produzir prova que deveria ter sido produzida até o momento da notificação do lançamento ao contribuinte.

No que concerne à venda de unidades evaporadoras com classificação fiscal incorreta, verifica-se que o contribuinte consultou a Receita Federal acerca da correta classificação fiscal do aludido equipamento. A DIANA da 10ª Região Fiscal respondeu que a classificação correta se dá sob os códigos 8415.10.10, 8415.82.10 e 8415.82.90 (dependendo da potência) todos tributados com alíquota de 20%. O contribuinte informa que acatou a classificação indicada pelo fisco até que os recursos interpostos no processo de consulta fossem decididos pela Administração, mas admitiu que existem algumas saídas com classificação incorreta. A multa de 75% foi majorada em 50% passando para 112%, em razão de circunstância agravante: a classificação correta já havia sido objeto de decisão em consulta formulada pela recorrente, mas mesmo assim o contribuinte deu saída com a classificação incorreta.

Conquanto a defesa conteste a classificação fiscal indicada na Solução de Consulta nº 12/1998 da DIANA da 10ª Região Fiscal, é cediço que a consulta, certa ou errada, justa ou injusta, vincula tanto a Administração quanto o Contribuinte, enquanto prevalecer a interpretação nela estabelecida.

No caso concreto, é incontroverso que os aparelhos tributados pela fiscalização são os mesmos que foram objeto da Solução de Consulta nº 12/1998 da 10ª Região Fiscal.

Portanto, não merece nenhum reparo a exigência da diferença de imposto em relação a esses aparelhos com a aplicação da multa de 112% sobre essas operações, a classificação fiscal das evaporadoras foi definida em solução de consulta do próprio contribuinte e o art. 68, § 1º, II, da Lei nº 4.504/62 estabelece que a inobservância dessa solução de consulta é circunstância agravante da multa de ofício.

Quanto à glosa dos créditos, a questão deve ser analisada em duas partes.

A glosa do saldo credor inicial em 31/12/2006 foi determinada dentro do mesmo procedimento fiscal, mas em período alcançado por outro auto de infração. Sendo

assim, essa glosa influencia os saldos credores ou devedores de períodos de apuração posteriores. Tal fato não impede o julgamento deste processo, mas impede a liquidação do julgado por parte da autoridade administrativa, pois se a glosa determinada em processo anterior for revertida no todo ou em parte, haverá mudança nos saldos devedores apurados neste processo. Sendo assim, todas as decisões derradeiras proferidas quanto aos autos de infração objeto da mesma ação fiscal deverão ser executadas em conjunto, levando em conta o que restar decidido em cada uma delas.

No que concerne à glosa da correção monetária, é preciso esclarecer que é fato incontroverso nos autos que o contribuinte obteve, em decisão transitada em julgado, o direito de corrigir o saldo credor de escrita. Sendo assim, se foi apurada a inexistência de saldos credores após a reconstituição da escrita, não existe direito a nenhuma correção, pois se não existe o principal (saldo credor) não existe o acessório (a correção monetária).

Entretanto, como o lançamento foi particionado em vários autos de infração, se em processos anteriores houver no todo ou em parte reversão de glosas ou decisão quanto à improcedência de débitos apurados, e em razão de tais fatos, surgirem saldos credores de escrita que devam ser transportados para períodos seguintes, esses valores a serem transportados deverão ser corrigidos nos exatos termos definidos na decisão judicial.

O contribuinte pleiteia a exclusão dos consectários do lançamento de ofício por ter se comportado conforme as soluções de consulta proferidas pelo fisco.

Não tem cabimento tal exclusão, pois a Solução de Consulta DIANA 10ª Região Fiscal nº 12/98 e a Solução de Divergência Coana nº 20/2002 analisaram as unidades evaporadora e condensadora, quando vendidas separadamente.

Não existe solução de consulta analisando a venda conjunta de evaporadoras e de condensadoras, formando um split-system, e nem solução de consulta específica para o que a defesa chama de *fan coil*.

Sendo assim, devem ser mantidos os consectários do lançamento de ofício.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da autuação as vendas de aparelhos *fan coil* e para que a autoridade administrativa, no momento da execução conjunta de todas as decisões derradeiras que vierem a ser proferidas quanto aos autos de infração desta ação fiscal, aplique a correção monetária, nos termos da decisão judicial que beneficia o contribuinte, sobre os eventuais saldos credores de escrita que possam vir a surgir se houver reversão total ou parcial das glosas efetuadas.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Conselheiro Ivan Allegretti

Acompanho o entendimento do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, dele divergindo apenas em relação à decadência, pelas seguintes razões.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digitalmente em 14/05/2015

por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado d

igitalmente em 15/05/2015 por IVAN ALLEGRETTI

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Configurado o lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca do art. 173 para o art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, iniciando-se a partir do momento da ocorrência do fato gerador.

É entendimento uniforme deste Conselho, por transposição do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (v.g. ERESP 101407, DJ 08/05/2000), de que fica inequivocamente configurado o lançamento por homologação quando o contribuinte realiza o pagamento, em caráter de adiantamento do tributo devido.

No caso do IPI, em razão de sua peculiar sistemática de apuração, o pagamento também fica caracterizado na hipótese em que os débitos do imposto são integralmente compensados com os créditos existentes, quando de seu confronto ao final do período de apuração.

Como se percebe, não ocorre recolhimento por parte do contribuinte simplesmente porque não há recolhimento a fazer, não se podendo dizer que o contribuinte deixou de efetuar a antecipação do valor devido, pois concretamente não é devido o adiantamento de qualquer valor por meio de recolhimento, visto que o contribuinte utilizou o seu saldo de créditos para compensar com os débitos do período.

Nesta hipótese, como visto, os créditos detidos pelo contribuinte fazem as vezes de pagamento, no confronto com os débitos apurados no período.

É isto, aliás, o que dispõe o inciso III do art. 56, p.u., do RIPI/82:

Art. 56 - O procedimento de lançar o imposto, de iniciativa do sujeito passivo, aperfeiçoa-se com o seu pagamento, feito antes do exame pela autoridade administrativa (Lei no 5172/66, Art. 150 e parágrafo 1o).

Parágrafo único - Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor resultante da compensação dos débitos, no período de apuração do imposto, com os créditos admitidos;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a compensar;

III - a compensação dos débitos, no período de apuração do imposto, com os créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Esta mesma previsão foi reiterada pelo art. 111 do RIPI/98, pelo art. 124 do RIPI/2002 e pelo art. 183 do RIPI/2010.

O RIPI/2002, vigente na época dos fatos aqui tratados, dispunha o seguinte:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei no 5.172, de 1966, art. 150 e § 1o, Lei no 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória no 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos

admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Assim, conforme previsto pela legislação, a compensação entre débitos e créditos do IPI traduz modalidade de pagamento, configurando inequivocamente o lançamento por homologação.

Neste mesmo sentido já entendeu esta Turma (**Acórdão 3403-00.805**, PA no 10830.006348/2005-12, Rel. Cons. Robson José Bayerl, j. 03/02/2011; **Acórdão 3403-002.548**, Rel. Cons. Ivan Allegretti, j. 22/10/2013) e também a Câmara Superior de Recursos Fiscais (**Acórdão 9303-001.658**, PA 10980.002125/2003/92, Rel. Cons. Susy Hoffmann, j. 03/10/2011).

Neste caso há ainda uma outra peculiaridade.

A DRJ determinou a conversão do julgamento em diligência para que a DRF promovesse a juntada de planilhas faltantes (fls. 1144/1152).

Embora se trate de mera correção da formação do conjunto probatório que dá suporte ao lançamento, é necessário reconhecer que a falta de elementos necessários para a integral e completa compreensão do lançamento apenas pode significar que o lançamento apenas se aperfeiçoou neste último momento.

Entendo, por isso, que a notificação válida do lançamento apenas aconteceu em 10/07/2012 (fl. 1152), de modo que o lançamento apenas pode alcançar os fatos geradores ocorridos até 10/07/2007.

Por força da decadência, portanto, voto pela exclusão do lançamento dos fatos geradores ocorridos em antes de 10/07/2007.

(Assinado com certificado digital)

Ivan Allegretti