



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11065.725367/2011-62
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.028 – 3ª Turma
Sessão de 10 de julho de 2018
Matéria IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL e SPRINGER CARRIER LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL e SPRINGER CARRIER LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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.

UNIDADES EVAPORADORAS - SOLUÇÃO DE CONSULTA

Havendo classificação fiscal determinada em consulta formulada pelo contribuinte, deve ela ser aplicada, mesmo que posteriormente tenha havido edição de nova TIPI, porém não alterando, em essência, os termos da Solução de Consulta.

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

Não tendo o Fisco motivado adequadamente a reclassificação fiscal desse aparelho, resta caracterizado vício material. Em consequência, anula-se o lançamento quanto à reclassificação fiscal dos *fan coil*.

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 monetária.

Recurso Especial do Contribuinte negado e Recurso Especial do Procurador parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a prejudicial de mérito de ofício suscitada pela conselheira Tatiana Midori Migiyama. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para (i) anular, por vício material, a exação decorrente da reclassificação fiscal dos *fan coil* e (ii) manter a glosa da correção monetária, uma vez que refeita a escrita fiscal no período do lançamento fiscal não restou saldo credor a incidir qualquer atualização monetária, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Demes Brito e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 1600/1612) e do contribuinte (fls. 1696/1771) contra o Acórdão nº 3403-003.537 (fls. 1553/1584), proferido em 24/02/2015 pela 3ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que deu provimento parcial ao recurso voluntário seguintes termos:

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.

RECURSO PFN

Ao recurso especial da PFN foi dado seguimento (fl.s 1614/1622) em relação às seguintes matérias:

1 - Classificação fiscal de *fan coils*;

2 - Correção monetária dos saldos credores;

3 - Não acolhido o especial quanto à classificação fiscal dos *fan coils*, foi conhecido o recurso quanto ao pedido subsidiário de nulidade do lançamento em relação àquelas mercadorias, ao entendimento que constatada falha na motivação, não seria o caso de dar provimento para considerar correta a classificação fiscal adotada pelo contribuinte, mas sim para anular o lançamento nesse tópico.

A Fazenda Nacional sustenta que a classificação fiscal dos *fan coils* adotada pelo Fisco está correta, bem como correta a glosa da correção monetária por inexistência de saldo credor a ser corrigido. Lastreia seu entendimento no Acórdão paradigma 3302-002.117, que em relação ao mesmo sujeito passivo manteve a autuação inserta no PA 11065.005554/2008-21, o qual igualmente me foi sorteado e que pautei em conjunto com este processo.

Contrarrazões do contribuinte (fls. 1657/1684) postulando o não conhecimento do recurso e, caso conhecido, que lhe seja negado provimento.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O recurso especial do contribuinte foi admitido (fls. 2136/2144) em relação às matérias **“Classificação Fiscal dos Elementos (Condensadoras e Evaporadoras) que Compõem o Ar-Condicionado do Tipo Split System”, “Inaplicabilidade da Solução de Consulta nº13002.000205/97-87 para classificação das Evaporadoras” e “Nulidade do auto de infração para os aparelhos Multisplit por violação ao princípio da motivação”**.

O contribuinte, quanto aos pontos admitidos, alega, em síntese:

Pugna a nulidade da autuação para os aparelhos *multisplit* sob a alegação de violação ao princípio da motivação. Isso porque o lançamento não apontou "com a precisão necessária qual a correta classificação fiscal NCM para os referidos equipamentos", uma vez ter a fiscalização referido apenas que os mesmos 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". Averba que em que pese as subposições indicadas pelo Fisco possuam todas a mesma alíquota, a indicação precisa da classificação fiscal é condição indispensável não só para seu exercício de defesa como para garantir como essa deva agir caso venha a acatar a posição da fiscalização. Por tal, entende nula a exação no ponto.

Quanto à classificação fiscal dos *splits*, após discorrer sobre o funcionamento dos mesmos (unidades condensadora e evaporadora), alega que a perícia técnica realizada pelo INT **concluiu que não basta a conjugação de uma unidade evaporadora e uma unidade condensadora para formação de um aparelho de ar condicionado, fazendo-se necessária nos aparelhos *split system* a conjugação de um terceiro elemento, os chamados elementos de expansão**. A partir dessa premissa, assevera que *"não vendeu nenhum split system, pois as unidades condensadora e evaporadora são apresentadas separadamente, em embalagens distintas, prontas do ponto de vista funcional, mas sem os demais elementos que seriam necessários para compor o sistema de refrigeração completo"*. Assim, considerando que essas unidades são parte de um ar-condicionado, entende que devam ser classificadas em posição específica da TIPI, conforme determina a Nota 2a da Seção XVI.

Conclui, no tópico, que se as unidades condensadoras (compostas pelo compressor, trocador de calor, ventilador, motor do ventilador, chassi e painel eletrônico) são parte de um ar-condicionado, e devem ser classificadas em posição específica, conforme determina a Nota 2a da Seção XVI, que, em caso, seria a posição 8418, relativa à máquinas para produção de frio, a qual foi adotada pela recorrente.

Quanto às unidades evaporadoras, as quais constituem-se por um trocador de calor do tipo tubo-alerta e por um ventilador a motor, igualmente consigna que por si só não possuem dispositivos próprios para alterar a temperatura do ar, e que, por isso, *"não podem ser considerados um ar-condicionado"*. Pontua que não concorda com a classificação fiscal na NBM 8415.8210, mas que a adotou por força da resposta à consulta formulada no processo 13002.000205/97-87. Alega que a Solução de Consulta nº 12 da 10ªRF se aplica apenas a aparelhos completos de ar-condicionado, de janela, do tipo Hiwall. Acresce que as unidades evaporadoras eram na verdade *fan coil*, *"de modo que, se aqui cancelou-se (sic) a exigência de fan coil, deveria o CARF também ter cancelado para as evaporadoras"*.

Na sequência, descreve o funcionamento dos "multisplit". Em resumo, entende que a posição correta é 8418 para os condensadores, evaporadores e multisplit, e posição 8419 para o *fan coil*. **Afirma que a posição 8415 aplica-se aos aparelhos de ar condicionadores completos**, ou seja, aqueles formado por um corpo único ou mesmo um sistema com elementos separados, que sejam capazes de alterar a temperatura e a umidade do ar. Conclui, repetindo, que *"os equipamentos objeto do presente processo são apenas elementos dos sistemas de refrigeração, os quais não possuem, por si só, a capacidade para alterar a temperatura e umidade do ar, razão pela qual resta evidente a impropriedade de classificá-lo na posição 8415 destinada a aparelhos de ar condicionado completos"*. Alega, ainda, que somente a partir da edição da IN RFB 1.072/2010, que os elementos dos grupos de ar condicionado podem ser classificados dentro do capítulo 8415. Reporta-se à vários laudos que anexou ao longo do *iter* processual.

Quanto à afirmação da fiscalização de venda casada, aduz, novamente, que as unidades condensadoras e evaporadora necessitam de um terceiro elemento, que chama de elementos de expansão, para formação de um ar condicionado, o mesmo se aplicando no caso dos multisplit. Parte dessa afirmação, para asseverar que *"comercializou apenas alguns elementos que poderão compor um sistema de ar-condicionado e não vendeu nenhum sistema completo"*, e que cada um dos produtos considerados para efeitos de venda-casada é apresentado separadamente, em embalagens distintas, pronto do ponto de vista funcional, mas sem os demais elementos que seriam necessários para compor o sistema de refrigeração, os quais, afirma, *"não são comercializados pela recorrente"*. O mesmo raciocínio é válido para os

multisplit. Em suma, alega que não comercializa o ar condicionado completo e desmontado, e que não realiza atividades de montagem e instalação, pois sem que ocorra a integração funcional das mesmas não há que se falar em *split system*, concluindo que "*há de se reconhecer que houve venda de elementos apresentados separadamente*". Em face de tal, "por não praticar qualquer atividade de industrialização, entende que o lançamento exigindo IPI de split system sobre saída de unidades condensadoras e mutisplit "haveria violado o artigo 4º do RIPI/2002", pois nunca teria realizado a "integração dos elementos vendidos e a montagem de um ar-condicionado com os mesmos". Em resumo, afirma que não realiza "*qualquer atividade de industrialização de aparelhos de ar-condicionado*".

Por fim, subsidiariamente, requer o afastamento da cobrança de multa, juros e correção monetária.

De fls. 1575/1580, contrarrazões da PGFN pugnando pelo não conhecimento do recurso do contribuinte, mas, uma vez conhecido, que lhe seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

I - RECURSO DO CONTRIBUINTE

Conheço do recurso nos termos e fundamentos do despacho que o admitiu.

Emerge do relatado, que 3 questões são devolvidas ao nosso conhecimento. São elas: **Classificação Fiscal dos Elementos (Condensadoras e Evaporadoras) que Compõem o Ar-Condicionado do Tipo Split System**, **"Inaplicabilidade da Solução de Consulta nº13002.000205/97-87 para classificação das Evaporadoras"** e **"Nulidade do auto de infração para os aparelhos Multisplit por violação ao princípio da motivação"**. Passo a analisá-las.

1 - A PUGNADA NULIDADE NO LANÇAMENTO DOS MULTISPLIT

A fiscalização menciona que a autuada 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 equipamentos do tipo "splitsystem".

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.

A 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".

Embora o autor do procedimento fiscal tenha a convicção de que a regra das operações do interessado seja a venda casada, **o lançamento de ofício das diferenças do IPI ocorreu exclusivamente nos casos comprovados de vendas conjuntas de módulos "Ventilação" efetuadas juntamente com módulos "Trocador de Calor" e unidades condensadoras.** Foram incluídas nessa condição as vendas na mesma nota fiscal, ou no grupo de notas fiscais subsequentes. Cabe frisar que foram excluídas das planilhas de apuração as vendas com suspensão do IPI, identificadas pelo Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) correspondente.

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.

A única diferença existente entre os *multisplit* e os *splits*, é que naqueles tem-se uma unidade condensadora (equipamento externo) e várias unidades evaporadoras (equipamentos internos) nos diversos ambientes que serão climatizados. Assim, a unidade condensadora é dimensionada para suportar várias evaporadoras ligadas ao mesmo tempo em diferentes ambientes. Já no *splitsystem*, há uma unidade evaporadora e uma condensadora apenas.

Entende a recorrente defeito na formalização da exigência, dado que, em relação ao aparelho Multisplit, a fiscalização não declinou o código completo de classificação desses produtos na TIPI, o que, de fato, é verdade. Com efeito, a fiscalização considerou correto o enquadramento dos mencionados produtos na posição 8415, mais especificamente, nas subposições 8415.81 ou 8415.82, dependendo da existência de ciclo reverso e da capacidade em frigorias/hora. Registre-se que a todos os códigos (desdobramentos) da posição 8415 corresponde, no período autuado, alíquota de 20%.

Relevante considerar que este processo trata de determinação e exigência de crédito tributário, sendo suficiente, para essa finalidade, a indicação como foi feita pela fiscalização, eis que a alíquota do IPI não varia. Caso se tratasse de processo de consulta sobre classificação fiscal de produtos, a indicação do código completo seria indispensável, como ocorreu na Decisão nº 12 SRRF/10ªRF/Diana, de 12 de fevereiro de 1998.

Ademais, a situação descrita pela recorrente não lhe causou qualquer prejuízo, porque a imputação a ela formulada foi perfeitamente compreendida, tanto que a contestação apresentada neste processo, inclusive quanto aos citados equipamentos, sustenta a classificação nos códigos próprios de elementos separados, e não no código próprio para máquinas e aparelhos de ar-condicionado, que é o núcleo da questão.

Consequentemente, afasto a suscitada nulidade.

2 - CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO AR-CONDICIONADO TIPO SPLIT SYSTEM

Inicialmente, em relação aos laudos e pareceres sobre classificação fiscal acostados aos autos e sobre os quais, em grande medida, se reporta a recorrente, cumpre esclarecer que documentos dessa natureza podem ser aceitos exclusivamente nos aspectos técnicos, que não se confundem com a **classificação fiscal de produtos**, propriamente dita, por força do disposto no art. 30 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, diploma que, por delegação do art. 2º do Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, regula o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal. Consequentemente, cabe à RFB efetuar a classificação fiscal dos produtos em questão, matéria que se examina na sequência.

No motivação do lançamento, o agente fiscal esclarece que foram encontrados inúmeros casos de "vendas casadas" efetuadas pela recorrente; vale dizer, ***"há vendas conjuntas de unidades evaporadoras e condensadoras, em igual número, no mesmo documento fiscal e para o mesmo cliente, porém tributadas como se tais partes não formassem um conjunto em si"***. Entendeu a autoridade fiscal que, **em tais casos**, o correto seria o contribuinte ter classificado a venda de cada conjunto de evaporador e condensador como sendo um aparelho do tipo *split system* (NCM 8415.10.11 e 8415.10.90, dependendo da capacidade de frigorias/hora, ambas com alíquota de 20%). **E a exação, conforme relato fiscal, só foi objeto de reclassificação fiscal quando às unidades condensadoras e evaporadoras foram vendidas na mesma nota fiscal a um mesmo destinatário, frize-se mais uma vez.**

A classificação fiscal de mercadorias se materializa em um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) adotado pelo Brasil por meio do Decreto nº 97.409/1988, de 23/12/1988, DOU de 27/12/1988.

Cediço que o código NCM é obtido mediante a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e das Regras Gerais Complementares (RGC), e, de forma subsidiária, pelas normas explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) de Designação e de Codificação de Mercadorias, assim como as Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Adentrando na classificação fiscal dos *split*, temos que a Regra Geral 1 (RGI 1) para interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) dispõe, especialmente, que a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo, motivo pelo qual a fiscalização partiu, com acerto, do texto da posição 8415 da TIPI, referente à "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".

Já a RGI 2.a) dispõe que:

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

termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

A respeito dessa RGI 2.a) a NESH assevera:

*V) A segunda parte da Regra 2 a) classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar. **As mercadorias apresentam-se neste estado principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte***

Além disso, também foi considerado no lançamento o teor das Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI, que estabelecem o que segue transcrito:

*“3. Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, **classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto.***

*4. Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), **de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada**, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o **conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.**” (destacado na transcrição)*

As NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado), que constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do SH, estatuem o seguinte sobre a referida posição 8415 da TIPI:

*“Esta posição abrange os **conjuntos** de máquinas ou de aparelhos destinados a manter, em recinto fechado, uma determinada atmosfera sob o duplo aspecto da temperatura e da umidade. Estes **conjuntos** contém às vezes elementos para purificar o ar.*

Estas máquinas e aparelhos são utilizados para a climatização de escritórios, apartamentos, lugares públicos, navios, veículos motorizados, etc., bem como em certas instalações industriais a fim de obter um condicionamento particular de ar, exigido para algumas indústrias: têxteis, papéis, fumo (tabaco), produtos alimentícios, etc.

Só se incluem nesta posição as máquinas e aparelhos:

1) contendo um ventilador a motor, e 2) concebidos para modificar simultaneamente a temperatura (dispositivo de aquecimento, dispositivo de arrefecimento ou os dois juntos) e a umidade (umidificador, desumidificador ou os dois juntos) do ar,

e 3) nos quais os elementos citados nas alíneas 1) e 2) **se apresentem em conjunto.**

Os elementos destinados a umidificar ou desumidificar o ar podem ser diferentes dos que asseguram o aquecimento e o arrefecimento. Algumas máquinas contêm, todavia, apenas um dispositivo que modifica ao mesmo tempo a temperatura e, por condensação, a umidade do ar. Estas máquinas e aparelhos de ar-condicionado arrefecem e desumidificam, por condensação do vapor de água sobre uma bateria fria, o ar ambiente do local onde funcionam ou, se são providos de uma entrada de ar externo, uma mistura de ar fresco e ar ambiente. São geralmente providos de cubas de recuperação da água de condensação.

As máquinas e aparelhos da espécie podem ser constituídos por um único dispositivo contendo todos os elementos necessários, como os aparelhos dos tipos utilizados em paredes ou dos tipos utilizados em janelas, formando um corpo único. Podem igualmente apresentar-se sob a forma de split-systems (sistemas com elementos separados), nos quais o condensador e o evaporador destinam-se a ser instalados respectivamente no exterior e no interior, e cujos diferentes blocos operam enquanto conectados um ao outro. Esses aparelhos do tipo splitsystem não comportam dutos mas utilizam um evaporador individual para cada ambiente a climatizar (cada cômodo de uma casa, por exemplo).

...

As máquinas e aparelhos de ar-condicionado podem ser alimentados por uma fonte externa de calor ou de frio. São geralmente providos de filtros nos quais o ar se liberta das poeiras ao atravessar uma ou mais camadas de matérias filtrantes freqüentemente umedecidas de óleo (têxteis, lã de vidro, palha de ferro, palha de cobre, chapas de metal distendido, etc.). Podem também ser equipados de dispositivos para regular a temperatura ou a umidade do ar.

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).

...

A clareza das NESH da posição 8415 e das Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI, em conjunto com a RGI 2.a), evidenciam o acerto da classificação adotada pelo autor do procedimento fiscal, na referida posição, para os produtos objeto do presente litígio. Para meu juízo, inclusive, bastaria ler a TIPI para chegar a essa conclusão. Veja-se:

84.15 - Máquinas e aparelhos de ar-condicionado que contenham um ventilador motorizado e dispositivos próprios

para modificar a temperatura e a umidade, incluindo as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente (+).

8415.10 - Do tipo concebido para ser fixado numa janela, parede, teto ou piso (pavimento), formando um corpo único ou do tipo split-system (sistema com elementos separados)

Não se olvide, novamente, que a fiscalização só refez a classificação fiscal quando no mesmo documento fiscal encontravam-se a unidade condensadora e evaporadora para um mesmo destinatário, eis que, incontestemente, isoladamente elas perdem sua funcionalidade. Assim, não se aplica ao caso a Nota 2a da Seção XVI, como pugna a recorrente, porque essa regra só seria aplicada na venda isolada de cada parte do *split*, o que não é o caso dos autos, onde o objeto da venda é ar-condicionado.

Além disso, a posição 8415 da TIPI é adequada para todos os demais produtos em questão, porque se trata de máquinas concebidas para executar funções **complementares**, classificando-se de acordo com a função **principal** que caracterize o conjunto, função sobre a qual inexistia controvérsia no caso concreto: é a de condicionamento de ar. Essa combinação de máquinas, constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84, **leva a classificação do conjunto para a posição correspondente à função que desempenha, que, no caso, é a função própria de máquinas e aparelhos de ar-condicionado, da posição 8415 das TIPI.**

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 só, todas as funções das máquinas e aparelhos do gênero, funções que, vale repetir, são exercidas pelos dispositivos apresentados em conjunto e que levam a classificação **fiscal** para a posição 8415, no caso, com alíquota de 20% do IPI, para os produtos objeto do lançamento de ofício.

Sobre a alegação de ausência de efeito retroativo do Decreto nº 6.225, de 2007, e da IN RFB nº 1072 de 2010, cumpre esclarecer que não se cogitou, em momento algum, na aplicação *ex tunc* desses atos, tendo sido a classificação definida com base nas normas vigentes nas datas dos fatos geradores.

Com efeito, a empresa classificava cada componente isoladamente para fins de evadir-se do pagamento de IPI, e a mim resta evidente a natureza dolosa dessa conduta, já que a classificação dos componentes, de forma apartada, o que não é o caso dos autos, tinham alíquota zero no período. E chega ser risível a alegação da empresa, de porte internacional, de que não há industrialização nos produtos que dá saída porque não os monta ou instala. E quem industrializa os componentes que ela dá saída, os condensadores e evaporadores? O fato gerador do IPI dá-se justamente quando da saída desses do estabelecimento fabril.

Assim, entendo escoreita a classificação fiscal adotada pela fiscalização.

3 - A postulada inaplicabilidade da Solução de Consulta nº 13002.000205/97-87 para classificação das Evaporadoras da linha Built-in

Primeiro, registre que o lançamento em relação a essas mercadorias constam de item separado no lançamento fiscal (3.2 - modelos da linha *Buit-in*) e não se imiscuem com a classificação fiscal dos *split*.

A resposta a essa Consulta Fiscal encontra-se às fls. 871/876.

Importante considerar que a Decisão/SRRF 10ª RF/Diana nº 12, de 1998, classificou as diferentes unidades evaporadoras ali mencionadas, mesmo apresentadas isoladamente, em códigos da posição 8415 da TIPI, própria para máquinas e aparelhos de ar-condicionado. Veja-se a ementa da Solução de Consulta:

	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, 42DXA, 42DQA, 42DXB e 42DQB
8415.82.10	- dos tipos utilizados nos tetos das construções (tipo Console-Underceiling, modelos 42FMG, 42FMGH, 42MAA090226FR e 42MAA090446FR e 42MAB) ou sobre o forro (tipo Built-In, modelos 42PEA, 42PGA, FB4ANF e 40MSA), com capacidade máxima de 22.785 frigorias/hora (90.000Btu/h)
8415.82.90	- dos tipos utilizados nos tetos das construções, com capacidade de 30.380 frigorias/hora (120.000Btu/h), tipo Console-Underceiling, modelos 42MAA120226FR e 42MAA120446FR
	Dispositivos Legais: RGI 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

Anota a fiscalização (fl. 228/229) que no período fiscalizado a empresa acata de forma mais ampla a orientação emanada da Solução de Consulta, porém em algumas operações de venda continuam classificando nas NBM 8418.69.40 e 8419.50.90. Portanto, não há que se falar em inaplicabilidade da Consulta por ter sido editada com base em TIPI substituída por outra (novo Decreto), vez que ela trata de caso análogo, haja vista que à época não havia NCM específica para *split system*. E desse fato decorreu, acertadamente, a majoração da multa de 75% para 112,5%.

Por tal, afasto a alegação ventilada de que essa Solução de Consulta perderia sua validade uma vez revogada a TIPI na qual se assentava. A nova TIPI em nada modificou, em essência, aquela classificação (em consequente, a solução da consulta), apenas acresceu de forma explícita a classificação dos *split system*, consequência da evolução tecnológica dos aparelhos de ar-condicionado em geral. A sub-posição de ar-condicionado continuou na nova TIPI 8415.10, pois de acordo com o relato fiscal constituem-se de aparelhos "destinados a manter, em recinto, fechado, uma determinada atmosfera sob o duplo aspecto da temperatura e umidades", contendo todas as características de um ar-condicionado, nos termos das notas da Seção XVI e da posição 8415, nos termos em que me alonguei na classificação dos *split system*.

Assim, igualmente correto o lançamento no ponto.

Por fim, sem reparos à multa e juros aplicados, e a atualização monetária do crédito tributário, pois levados a efeitos com arrimo em legislação válida, vigente e eficaz, e nos termos da consolidada jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

II - RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial da Fazenda foi admitido quanto à classificação fiscal de *fan coil* e a questão da reversão da glosa da correção monetária dos saldos credores.

1 - A Classificação Fiscal dos *fans coils*

A PFN insurge-se quanto ao cancelamento da exigência dos *fans coil*, cujo aresto recorrido, majoritariamente, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte mantendo a classificação adotada pela autuada, qual seja a posição 8419. O contribuinte em seu recurso voluntário, alega, em síntese, que a motivação para a classificação fiscal desse aparelho foi precária, postulando sua anulação. Alegou o contribuinte em seu recurso voluntário, em suma, que o *fan coil* é apenas uma parte/elemento do sistema de refrigeração muito mais complexo que os convencionais, sendo destinados a grandes instalações, tais como edifícios, estabelecimentos comerciais e industriais de grande porte. À fl. 27 do RV consta um quadro demonstrando as partes do sistema como um todo, e que dentre essas partes do sistema ela produz apenas o *fan coil* e os *chillers*, e que, por tal, a motivação do lançamento se equivocara ao sustentar que o *fan coil*, apresentado isoladamente, teria a capacidade de modificar a temperatura e a umidade do ar.

De seu turno, a motivação da decisão recorrida para cancelar a exigência fiscal deu-se, em suma, por carência probatória, como se depreende do excerto que transcrevo (fl. 1581):

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.

De fato, analisando as peças processuais não identifiquei elementos suficientes a formar a convicção de que os *fan coil*, isoladamente, possam ser classificados como ar-condicionado.

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. Consigna que esse aparelho pode se apresentar em um corpo único ou pode ser separado em módulos. O exame dos catálogos juntados ao processo e do manual de instalação e operação, não solucionam a dificuldade encontrada para definir a classificação fiscal do *fan coil*.

Assim, entendo que, de fato, quanto à classificação específica desses aparelhos, a motivação foi precária, de modo a não trazer elementos suficientes para formar minha convicção. Contudo, por outro lado, também não há elementos suficientes a atestar que a classificação adotada pela empresa esteja correta. Ante tais dúvidas, do ponto de vista processual, o correto é anular o lançamento por vício quanto à classificação fiscal dos *fan coil*, pois, do contrário, como julgado pela decisão recorrida, estaríamos a atestar que a classificação adotada pelo contribuinte estaria correta, o que a própria motivação da r. decisão atesta não ter meios. Note-se, inclusive, que neste ponto a ementa da decisão recorrida se contradisse. Veja-se:

*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.***

Dessarte, equivoca-se o i. redator designado, pois seria o caso de anular o lançamento nesse ponto por vício na sua formação. Não me parece que a classificação adotada pela recorrente seja a mais correta, mas descabe a este órgão julgador apontar terceira classificação, tarefa restrita à competência da fiscalização.

Contudo, discordo da douda Procuradoria que aponta o vício na motivação do lançamento como de natureza formal. Estreme de dúvida, ao meu sentir, que a motivação do lançamento se insere nos elementos constitutivos, nucleares, da obrigação tributária, consoante prescritos no art. 142, do CTN. Igualmente, pode-se dizer que a jurisprudência desta E. CSRF trilha esse entendimento, como se deduz da ementa do Acórdão 9101-000.995, de 24/05/2011, cujo teor transcrevo:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No mesmo sentido, perfilha essa *ratio* o Acórdão 9101-002.146, de 07/12/2015, julgado à unanimidade:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

*Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. **A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração***

(base imponible); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.

O vício de forma seria aquele identificável de plano, sem qualquer outra indagação que não a observância das formalidades estabelecidas na legislação, o que não pode ser confundido com incorreta delimitação da obrigação tributária por precária fundamentação, que, em tese, demandariam investigações e providências complementares para definição precisa do fato imponible, hipótese em que o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Assim, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para anular, **por vício material**, o lançamento decorrente da reclassificação fiscal do *fan coil*.

2 - A CORREÇÃO MONETÁRIA DOS SALDOS CREDITORES

Neste ponto, igualmente, entendo ter razão a Fazenda Nacional. Creio que a r. decisão foi ilíquida, pois ao julgar o presente processo os vinculou a outros de mesmo mérito em que a empresa foi autuada, e que não foram julgados como conexos ou dependentes. A ementa do acórdão recorrido quanto a esta matéria foi vazada com a seguinte redação:

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.

A motivação deu-se nos seguintes termos:

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.

Permissa venia, divirjo do ínclito redator. A decisão nesse ponto foi condicional e ilíquida, pois englobou outros processos que não o sob julgamento. Se, eventualmente, a autoridade local ao liquidar os julgados dos vários processos do sujeito passivo em que lhe foi imputada a mesma infração apurar algum saldo credor, será dela a competência e a obrigação de fazer valer os termos da decisão que se tornou definitiva. Entretanto, certo é que nestes autos não restou saldo devedor, de modo que não há que se falar em correção monetária de saldo credor, eis que inexistente o mesmo no caso vertente.

A glosa de valores escriturados a título de correção monetária dos saldos credores do IPI, reconhecida em juízo, deu-se em face da apuração, **neste processo**, de débitos do mencionado tributo, o que levou à reconstituição da escrita fiscal, sendo que os créditos legítimos do IPI servem para a já referida dedução prioritária dos débitos desse mesmo imposto. Esse fato levou à eliminação dos saldos credores passíveis de correção, o que está correto, e implica a manutenção da glosa em comento. Não havendo saldos credores, em consequência não há que se falar em correção monetária, porque o resultado será zero.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte e dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda para anular, por vício material, a exação decorrente da reclassificação fiscal dos *fan coil* e manter a glosa da correção monetária, uma vez que refeita a escrita fiscal no período do lançamento não restou saldo credor a incidir qualquer atualização monetária.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Processo nº 11065.725367/2011-62
Acórdão n.º **9303-007.028**

CSRF-T3
Fl. 17
