



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

Processo nº 11516.000209/2010-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-002.586 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de fevereiro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IPI/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente PREMIUM DISTRIBUIDORA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL

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

SUSPENSÃO DO JULGAMENTO. FALTA DE PREVISÃO REGIMENTAL

Suscitado pelo contribuinte a suspensão do julgamento em razão da ausência de um Conselheiro representante dos contribuintes, no entanto foi deliberado, em prosseguir o julgamento, por falta de previsão regimental, nos termos da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 que aprova o Regimento Interno do CARF.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e explicita a fundamentação legal correlata, bem como a possibilidade de exercício de direito ao contraditório e à ampla defesa, por conta de indeferimento de perícia.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA

Existe previsão legal de revisão aduaneira, conforme art. 570 do Regulamento Aduaneiro/2002 que define como o ato pelo qual a autoridade

fiscal, após o desembaraço da mercadoria, verifica a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. A reclassificação fiscal de mercadoria submetida a despacho, em decorrência de revisão aduaneira, não configura mudança de critério jurídico, portanto, descabe argumento que não poderia haver modificação da classificação fiscal dos produtos, na venda para o mercado interno, por mudança de critério jurídico.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

CONDENSADORES E EVAPORADORES. UNIDADES DE APARELHO DE AR CONDICIONADO DO TIPO “*SPLIT-SYSTEM*”. UNIDADE FUNCIONAL.

Classificam-se no código de aparelho de ar condicionado do tipo “*split-system*” as unidades evaporadoras e condensadoras, vendidas conjuntamente, pois fica caracterizada a venda de uma unidade funcional. Aplicação das RGI/SH n.ºs 1 e 2 a), combinado com a Nota 4 da Seção XVI da TIPI.

MULTA DE OFÍCIO. O erro na classificação fiscal dos produtos, na venda para o mercado interno, além de acarretar falta de recolhimento do tributo devido, autoriza o lançamento de ofício.

MULTA CONFISCATÓRIA. Aplica-se Súmula CARF de nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

TAXA SELIC. Aplica-se Súmula CARF de nº 4. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Cássio Shappo. Declarou-se impedida a Conselheira Tatiana Josefoviz Belisário. Foi suscitado pelo contribuinte a suspensão do julgamento em razão da ausência de um Conselheiro representante dos contribuintes. Por maioria de votos decidiu-se pelo prosseguimento do julgamento, vencidos os conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Cássio Shappo, que votaram pela suspensão do julgamento. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima pediu para constar em ata, que somente votou a matéria para cumprir a obrigação regimental. Ficou de apresentar declaração de voto o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(assinado digitalmente)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos, José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Schappo. Ausência justificada de Charles Mayer de Castro Souza.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 657/660, lavrado em 20/01/2010, com ciência da contribuinte em 22/01/2010, totalizando o crédito tributário de R\$ 22.193.805.

De acordo com a descrição dos fatos de fls. 559/660 e o termo de verificação fiscal de fls. 665/681, houve falta de lançamento de IPI na saída de produtos tributados, no ano de 2007. Segundo consta, a autuada acima identificada importou e revendeu no mercado interno, equipamentos que consistem em unidades condensadoras e evaporadoras, que formam um conjunto funcional de condicionamento de ar tipo “split-system”, separado-os na nota fiscal e classificando-os de forma imprópria.

Em suas notas fiscais de venda, a empresa considerava os condensadores e as evaporadoras como produtos distintos. Classificava os condensadores no código 8418.69.40 da TIPI, com alíquota de 0%, e as evaporadoras no código 8415.90.00, alíquota de 20%, quando o correto seria classificar o produto como um condicionador de ar, equipamento único, classificado no código 8415.10.11, alíquota de 20%, pela aplicação da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado 2 a) e da Nota 4 da Seção XVI da TIPI.

Conseqüentemente, foi apurado o imposto que deixou de ser lançado, conforme demonstrativos de fls. 495/647, e reconstituída a escrita fiscal (fls. 662/664).

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 686/735, alegando, em síntese, que:

1. O condensador e a(s) evaporadora(s) não formam sozinhos um condicionador de ar, dependendo da agregação de diversos

outros componentes, para que se obtenha uma unidade capaz de desempenhar a função de condicionador de ar;

2. A agregação dos demais componentes, tais como canos de cobre, mangueiras, cabos, material isolante etc, chega a representar 40% do preço total , o que demonstra que são tão essenciais quanto o condensador e a evaporadora;

3. Como componentes isolados, devem ser classificados dessa forma, pois sozinhos não formam um sistema de ar condicionado;

4. As classificações fiscais adotadas pela empresa são as mesmas que o mercado de climatização de ambientes adota;

5. O fato da publicidade indicar a venda de condicionador de ar deve-se a uma linguagem comercial, para facilitar a compreensão dos consumidores, que não tem relação com as características técnicas do produto;

6. A impugnante formulou consulta sobre a classificação fiscal das evaporadoras junto à SRRF, 8ª Região, que resultou na Solução nº 346/2009, que concluiu que as evaporadoras devem ser classificadas no código 8415.90.00, o que converge com os argumentos técnicos defendidos;

7. A Portaria Interministerial nº 97/09, que disciplina o Processo Produtivo Básico da Zona Franca de Manaus refere-se, separadamente ao condicionador de ar, e às unidades evaporadoras e/ou condensadoras;

8. A atividade da empresa no mercado limita-se a importar e revender os dois componentes para empresas que agregam os outros componentes e montam e instalam os condicionadores de ar;

9. Quanto ao fato de a maioria das notas fiscais conterem o mesmo número de condensadores e evaporadoras decorre do fato de destinarem-se à composição de um sistema de ar condicionado;

10. Não há sentido em classificar os produtos de uma forma quando vendidos isoladamente para substituição por furto ou defeito, e classificá-los de outra forma, quando vendidos conjuntamente;

11. Não se deve aplicar a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado porque os componentes, no estado em que se encontram, são incapazes de exercer a função condicionadora de ar, antes de passar por um processo fabril;

12. O Fisco concordou com a classificação fiscal adotada no desembaraço aduaneiro, e, em nome da segurança jurídica não pode quere altera a classificação fiscal adotada;

13. O aumento da alíquota para 20% do código 8418.69.40 da TIPI, a partir de outubro/07 não atinge a empresa, que está amparada em mandado de segurança ajuizado pela ABRAVA;

14. A fiscalização incluiu no cálculo vendas com devolução de mercadorias, que dariam direito ao crédito na devolução e vendas futuras não concretizadas que deveriam ser desconsideradas;

15. Questiona a utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios;

16. Contesta o caráter confiscatório da multa aplicada.

Por fim, requer que seja desconstituído o auto de infração, e requer a produção de prova pericial, apresentando o nome do perito e os quesitos.

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/RPO nº 14-30.576, de 24/08/2010, proferida pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, cuja ementa dispõe, *verbis*:

Assunto: Classificação de Mercadorias

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA.

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligências ou perícias, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

CONDENSADORES E EVAPORADORES. UNIDADES DE APARELHO DE AR CONDICIONADO DO TIPO “SPLIT-SYSTEM”. UNIDADE FUNCIONAL.

Classificam-se no código de aparelho de ar condicionado do tipo “split-system” as unidades evaporadoras e condensadoras, vendidas conjuntamente, pois fica caracterizada a venda de uma unidade funcional. Aplicação das RGI/SH n.ºs 1 e 2 a), combinado com a Nota 4 da Seção XVI da TIPI.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É lícita a exigência do encargo com base na variação da taxa SELIC.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O julgamento considerou o lançamento procedente.

Regularmente cientificado do Acórdão proferido, o Contribuinte, tempestivamente, protocolizou o Recurso Voluntário, no qual, basicamente, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória, ratificando o pleito de perícia.

Sustenta (fls. 1139/1217) a insubsistência do lançamento e da decisão de 1^a instância que o manteve tendo em vista: a) preliminarmente a da decisão de 1^a instância por cerceamentos ao direito de defesa face ao indeferimento de perícia; b) no mérito repisa os argumentos expendidos da instância “*a quo*” no sentido de que o condensador e a evaporadora não formariam sozinhos um condicionador de ar, dependendo para tanto da agregação de diversos outros componentes, para que se obtenha uma unidade capaz de desempenhar a função de condicionador de ar razão pela qual, deveriam ser classificados dessa forma, pois sozinhos não formam um sistema de ar condicionado; c) que as classificações fiscais adotadas pela empresa são as mesmas que o mercado de climatização de ambientes adota e o fato da publicidade indicar a venda de condicionador de ar deve-se a uma linguagem comercial, para facilitar a compreensão dos consumidores, que não teria relação com as características técnicas do produto; d) que formulou consulta sobre a classificação fiscal das evaporadoras junto à SRRF, 8^a Região, que resultou na Solução nº 346/2009, que concluiu que as evaporadoras devem ser classificadas no código 8415.90.00, o que converge com os argumentos técnicos defendidos, tal como a Portaria Interministerial nº 97/09, que disciplina o Processo Produtivo Básico da Zona Franca de Manaus refere-se, separadamente ao condicionador de ar, e às unidades evaporadoras e/ou condensadoras; e) que assim a atividade da empresa no mercado limitar-se-ia a importar e revender os dois componentes para empresas que agregam os outros componentes e montam e instalam os condicionadores de ar; f) que o fato de a maioria das notas fiscais conterem o mesmo número de condensadores e evaporadoras decorre do fato de destinarem-se à composição de um sistema de ar condicionado, razão pela qual não haveria sentido em classificar os produtos de uma forma quando vendidos isoladamente para substituição por furto ou defeito, e classificá-los de outra forma, quando vendidos conjuntamente; g) que não seria aplicável a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado porque os componentes, no estado em que se encontram, são incapazes de exercer a função condicionadora de ar, antes de passar por um processo fabril; h) que o Fisco concordou com a classificação fiscal adotada no desembaraço aduaneiro, e não poderia alterar aquele critério jurídico adotado; i) que o aumento da alíquota para 20% do código 8418.69.40 da TIPI, a partir de outubro/07 não atinge a empresa, que está amparada em mandado de segurança ajuizado pela ABRAVA; j) que a fiscalização teria incluído no cálculo vendas com devolução de mercadorias, que dariam direito ao crédito na devolução e vendas futuras não concretizadas que deveriam ser desconsideradas; l) que seriam ilegais os juros calculados à taxa Selic e do caráter confiscatório da multa aplicada.

Em sendo assim, foi convertido o processo em diligência, através da Resolução de nº 3402-000.426, de 18/07/2012, de Relatoria da Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, com o seguinte teor:

Divergi, no que fui acompanhada pela maioria deste colegiado, quanto à proposta de voto do I. Conselheiro Relator, pois, no debate da matéria objeto da presente autuação, foram suscitadas questões cujos esclarecimentos dependem de informações a respeito do desembaraço aduaneiro das mercadorias

importadas, bem como do processo de determinação e exigência de crédito tributário referido no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Em face disso, julgo necessário remeter estes autos à unidade preparadora para que seja anexada a decisão final administrativa, nos termos do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, proferida no processo nº 12719.0019291/200812, que cuida da exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente nas importações, e o TVF relativo a esse processo.

Solicita-se também que seja informado o canal de desembaraço das mercadorias importadas objeto da autuação formalizada no processo supracitado.

Ao final, deve-se dar ciência à recorrente dessa diligência e do seu resultado para que, querendo, sobre ela se manifeste no prazo regulamentar.

Em resposta ao solicitado, conforme e-fl. 1671, a autoridade fiscal manifestou-se, nos seguintes termos:

No tocante, ao atendimento dos pontos suscitados na diligência, cabe prestar os seguintes esclarecimentos:

1- Relatório de Ação Fiscal — Processo nº 12719.001.929/2008-12 (juntado aos autos nas folhas 1249 a 1262);

2- Acórdão nº 16-051.846, emitido pela 11ª Turma da DRJ/SP1 — Processo no 12719.001.929/2008-12 (juntado aos autos nas folhas 1432 a 1440);

Oportunamente, cabe esclarecer que o processo objeto da diligência é, digital e trata de assunto aduaneiro (Proc. nº 12719.001.929/2008-12) (fl. 1248), encontrando-se no E-Processo, atualmente, na carga da Seção de Arrecadação Cobranga/IRF/FNS para dar ciência da decisão proferida pela DRJ/SP1 (11.1431). (à época)

Em tempo, comunica-se que a empresa interessada foi cientificada da Resolução nº 3402-000.426 e do Relatório de Ação Fiscal do processo nº 12719.001.929/2008-12 por meio da Comunicação SECAT/DRF/FNS nº 069, de 27/09/2013 (fl. 1273), a qual foi recebida por seu procurador em 17/10/2013 (fl. 1276). Tendo apresentado manifestação em 04/11/2013, conforme documentos protocolados no CAC desta DRF (fls. 1280 a 1430). Em complemento, informo que o contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 16-051.846, proferido no julgamento do processo nº 12719.001.929/2008-12, por meio da Intimação IRF/FNS nº 26 (11. 1441), que foi recepcionada por AR em 04/11/2013 (fl. 1446).

A Recorrente foi cientificada em 17/10/2013 (fl. 1276-papel), assim como se manifestou (à fl. 1280-papel) e declarou que: *Limitou-se a IRF de Florianópolis a apresentar o relatório da ação fiscal e o extrato do processo. Silenciou quanto a canal de desembaraço aduaneiro, informação esta suprida pela recorrente quando da manifestação a diligência.*

Assim como, em 18/07/2016, apresentou esclarecimentos adicionais, à e-fls. 1684/1692, onde argumenta e solicita aplicação do art. 100, inc. III do CTN que dispõe a questão da prática reiterada.

Este processo foi posto em sessão em junho/2016, onde foi solicitado retirada de pauta pela recorrente e em sessão de julho, foi debatido e houve, por fim, pedido de vista, e por fim, os autos foram retirados de pauta, por falta de tempo hábil para julgamento.

O processo foi redistribuído a esta Conselheira, de forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM, Relator

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Ressalte-se que o presente auto de infração refere-se às saídas dos produto no mercado interno, e não à importação (que já foi objeto de lançamento através do processo administrativo nº 12719.001929/2008-12).

Passemos às **preliminares**, antes de adentrar ao mérito.

1) SUSPENSÃO DO JULGAMENTO

Foi suscitado pelo contribuinte a suspensão do julgamento em razão da ausência de um Conselheiro representante dos contribuintes, no entanto foi deliberado, por maioria de votos, em prosseguir o julgamento, por falta de previsão regimental, nos termos da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 que aprova o Regimento Interno do CARF.

Registre-se que a Conselheira Tatiana Josefoviz Belisário comunicou a situação de suspeição à Presidência, no prazo legal; da mesma forma, foi observado o quorum regimental para a continuidade do julgamento.

Portanto, rejeita-se esta preliminar.

2) NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA EM FACE DE INDEFERIMENTO DE PERÍCIA

A recorrente alega nulidade da decisão de primeira instância por conta do indeferimento de pedido de perícia e ofensa ao contraditório.

Em sede de preliminar, não há que se falar em cerceamento de defesa pelo indeferimento do pleito de perícia, pois, ressalte-se que o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, autoriza o julgador a determinar, de ofício ou a pedido, perícias ou diligências, quando considerá-las necessárias para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio.

Em face da existência nos autos de provas suficientes para o julgamento do processo torna-se prescindível a realização de diligência ou perícia.

Assim, os autos contêm prova documental de inquestionável valor para a elucidação dos fatos, de modo que referidos documentos, examinados à luz da legislação de regência, constituem um conjunto probatório suficiente para formar a convicção do julgador.

Ressalte-se que a decisão DRJ atendeu todos os requisitos previstos para formalização do acórdão, como a descrição delineada da motivação e exposição da posição pelo julgador.

Portanto, pelos motivos acima expostos, resta indeferida perícia solicitada pela empresa, posto que os elementos probatórios acostados aos autos são suficientes para o julgador firmar seu convencimento, o que não repercute em cerceamento de defesa, pois à recorrente teve oportunidade de apresentar toda a documentação, como se defender em todas as etapas do devido processo legal. Logo, não há que se falar em nulidade dos autos.

Portanto, não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e explicita a fundamentação legal correlata, bem como a possibilidade de exercício de direito ao contraditório e à ampla defesa, por conta de indeferimento de perícia. Afasta-se, portanto, esta preliminar.

3) DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL E MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Verifica-se, inicialmente, que o presente auto de infração refere-se às saídas dos produtos no mercado interno, ou seja revenda no mercado interno e não à importação, como já comentado.

Observa-se no TVF (Termo de Verificação Fiscal, à e-fl. 542 e ss/volume IV) do auto de infração:

.....

O contribuinte em questão é uma empresa cadastrada sob o CNAE 4689-3 e que explora o ramo de comércio atacadista. Conforme Estatuto Social (fls 06/16) foi constituída em 28/02/2005, sendo uma sociedade anônima de capital fechado. O capital social subscrito é de R\$ 1.090.000,00 (um milhão e noventa mil reais).

Com base no estatuto social e na análise das operações, conclui-se que no período fiscalizado o contribuinte concentrava suas atividades na importação e revenda no mercado interno de produtos especializados, das seguintes linhas de produtos: condicionadores de ar do tipo split da marca Midea, produtos

alimentícios em geral (incluindo bebidas alcoólicas) e materiais esportivos da marca Dunlop.

De acordo com o Art. 9º, inciso I, do RIPI/2002, os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos, equiparam-se a estabelecimento industrial. Desta forma, a empresa é contribuinte de IPI.

.....

A recorrente se insurge, afirmando que o Fisco concordou com a classificação fiscal adotada no desembaraço aduaneiro, e não poderia alterar critério jurídico adotado.

Então, ao caso, já tinha acontecido o desembaraço aduaneiro e a etapa, em litígio, refere-se à revenda do produto, o que resultou neste lançamento; por conta de auditoria-fiscal realizada.

De acordo com o Art. 9º, inciso I, do RIPI/2002, os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos, equiparam-se a estabelecimento industrial. Desta forma, a empresa é contribuinte de IPI.

No entanto, existem várias decisões no âmbito de primeira decisão, bem como em nível de CARF que não convergem com o argumento da recorrente de que o fisco concordou com a classificação fiscal adotada no desembaraço aduaneiro dos condensadores e evaporadoras, tendo em vista alegação em seu recurso de mudança de critério jurídico, pois não poderia ocorrer modificação da classificação fiscal dos produtos em análise, na venda para o mercado interno, por alteração de critério jurídico.

Então, o procedimento de revisão aduaneira, que foi objeto de lançamento, através do processo administrativo nº 12719.001929/2008-12, referente à importação, não dá azo à mudança de critério jurídico. Se assim o fosse, o disposto no art. 54 do Decreto-Lei nº 37, de 1966 seria contraditório ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional, e isso não é verdade. Confira-se:

Decreto-Lei nº 37, de 1966

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Código Tributário Nacional

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Pelo exposto, conclui-se que a fiscalização realizando procedimento de revisão aduaneira nas mercadorias importadas e discordar da classificação fiscal adotada pelo importador, não quer dizer que estará modificando retroativamente o critério jurídico até então adotado.

Segundo, o Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 4.543/02, vigente à época dos fatos geradores em questão, em seu artigo 570 regulamentou o contido no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66, já comentado, por sua vez dispõe:

*Art. 570. **Revisão Aduaneira** é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador **na declaração de importação**, ou pelo exportador na declaração de exportação.*

*§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, **a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.***

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente; e

II - do registro de exportação.

*§ 3º **Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.*** (Grifei)

Assim, adotar a tese da recorrente é admitir que a fiscalização jamais poderá rever os seus atos, pois a mesma se insurge, afirmando que o Fisco concordou com a classificação fiscal adotada no desembaraço aduaneiro, e não poderia alterar critério jurídico adotado, posteriormente. Por óbvio, essa tese não pode prosperar, pelos motivos acima, tendo em vista a existência do instituto de revisão aduaneira, dentro do prazo decadencial, na possibilidade de revisar, de levantar, apurar o crédito tributário, caso haja necessidade para tal, à luz do art. 149, inc. IV do CTN.

É oportuno transcrever a ementa do Acórdão de nº 3202-000.484 que trata do tema:

REVISÃO ADUANEIRA. PREVISÃO LEGAL. O art. 570 do Regulamento Aduaneiro/2002 define a revisão aduaneira como o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, verifica a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. A reclassificação fiscal de mercadoria submetida a despacho, em decorrência de revisão aduaneira, não configura mudança de critério jurídico.

(Rel. Cons. Irene Souza da Trindade Torres, Sessão de 25/04/2012)

Então, objeto de Resolução por este Conselho, inicialmente, para anexação do TVF, bem como do resultado do julgado do processo de importação, acórdão abaixo, (nº 12719.001929/2008-12), transcrevo ementa do processo referido de autoria de Winderley Moraes Pereira, referente à mesma empresa, que chega à mesma conclusão de inocorrência de mudança de critério jurídico, conforme se observa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

*Período de apuração: 24/01/2007 a 27/03/2008
PERICIA. INDEFERIMENTO.*

Não se justifica o deferimento de perícia para apurar informações quando os documentos e fatos constantes do processo são suficientes para convencimento do julgador. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não há que se cogitar em nulidade do lançamento de ofício quando, no decorrer da fase litigiosa do procedimento administrativo é dada ao contribuinte a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. Não se pode falar em mudança de critério jurídico se a identificação e a classificação fiscal da mercadoria foram referendadas pelo Fisco, que só entregou a mercadoria mediante a retirada de amostra e assinatura de termo de responsabilidade. De qualquer forma, a correção de ofício da classificação fiscal fornecida pelo sujeito passivo, levada a efeito em sede de Revisão Aduaneira, realizada nos contornos do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, segundo a redação que lhe foi fornecida pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, não representa retificação do lançamento em razão de erro de direito ou de mudança de critério jurídico, não afrontando, consequentemente o art. 146 do Código Tributário Nacional. Tratando-se de correção de informação prestada pelo sujeito passivo, tal procedimento encontra pleno respaldo no art. 149, IV do mesmo Código Tributário Nacional. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONDICIONADORES DE AR SISTEMA SPLIT.

As Unidades evaporadoras e as unidades condensadoras de Aparelhos condicionadores de ar, ainda que importadas em separado, mas destinadas a formar aparelhos únicos conhecido como sistema split (ar-condicionado do tipo dividido) por terem as características essenciais do produto acabado, devem ser classificadas na posição do produto completo ou acabado, por força da Regra Geral de Interpretação 2.a do Sistema Harmonizado.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A multa de ofício de 75 % (setenta e cinco por cento) aplicada nos lançamentos de ofício esta prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA. SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 4 DO CARF.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da

Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Recurso Voluntário Negado

Logo, não resta configurada uma mudança de critério jurídico, sendo matéria afeita a Fiscalização da Receita Federal, não existindo nenhuma ilegalidade na reclassificação fiscal apontada, afasta esta preliminar.

4) MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DO FISCO

Em relação ao argumento de mudança de entendimento não há espécie, hipótese de aplicação do inc. III do art. 100 do CTN, assim redigido:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Luciano Amaro, traduz bem a situação de uma prática reiterada, nos termos:

“(...) dos costumes fiscais; se em face de certa norma, e à vista de determinada situação de fato, a autoridade age reiteradamente da mesma maneira (p. ex., aceitando, ainda que tacitamente, uma conduta do contribuinte), esse comportamento da autoridade implica a criação de uma “norma” que endossa a conduta do contribuinte, e cuja revogação submete-se aos efeitos do parágrafo único do artigo 100 do Código”.

(AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 9. ed.. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 188)

Pelas razões acima postas, não vejo a existência de prática reiterada pela Administração que possa justificar a exclusão das multas infligidas nem dos juros de mora, nos termos acima do art 100 do CTN, bem como ressaltar que esta matéria só foi trazida nos esclarecimentos adicionais, ou seja, a matéria não foi suscitada na impugnação, tampouco no recurso voluntário e portanto, não faria parte da lide, ou seja, matéria preclusa; somente por amor ao debate, fiz as considerações acima, o que se rejeita este argumento.

VÁRIAS ALEGAÇÕES:

5) Quanto à **alegação da consulta** indicada pela recorrente; de pronto, ressalte-se, que a mesma não interfere neste lançamento efetuado, pois a mesma (referida) versa sobre a classificação fiscal das evaporadoras junto à SRRF, 8ª Região (Solução nº 346/2009), pois não se trata de classificar as evaporadoras isoladamente, mas, como já será analisado logo em seguida, no mérito, trata-se da classificação fiscal de uma unidade funcional contendo um condensador e uma ou mais evaporadoras.

Ocorre que a referida Solução de Consulta trata isoladamente das partes, não enfrentando a situação de combinação de condensadora e evaporadora e mesmo assim, não há como reconhecer que a recorrente seguiu eventual orientação oriunda de tais atos, tampouco que tal orientação teria sido reformada.

Então, a solução de consulta apenas afasta a aplicação de penalidades, correção e juros, com fundamento no art. 100, do CTN, quanto soluciona a mesma situação fática que deu causa à autuação, o que não é o caso.

6) Em relação ao **Mandado de Segurança impetrado pela ABRAVA**, refere-se à alíquota do código 8418.69.40 da TIPI, o qual não tem qualquer relação com o lançamento em tela, que classificou corretamente os produtos no código 8415.10.11, alíquota de 20%, como veremos a seguir, na análise do mérito.

Esclareça-se, por fim, que no TVF, no item 3, observa-se, quanto aos dois argumentos levantados acima, as ressalvas pela fiscalização:

.....

O início dos trabalhos de auditoria foi formalizado através do Termo de Início de Fiscalização (fls. 02/04), encaminhado por via postal em 22 de abril de 2009 e recebido em 29 de maio de 2009, onde foi solicitado ao contribuinte que disponibilizasse todos os arquivos magnéticos e documentos necessários.

Os documentos solicitados foram entregues por partes entre 08 de junho e 19 de junho de 2009. Nesta data o contribuinte declarou (fl 22) que:

a) Não interpôs ações judiciais no período, nem mesmo por intermédio de sindicatos, contra a União que impliquem em alteração dos valores devidos do IPI; (grifei)

b) Não formulou consulta à Receita Federal do Brasil sobre a aplicação da legislação tributária ou sobre classificação fiscal de mercadorias com reflexo nos anos fiscalizados. (grifei)

7) A recorrente requer a **exclusão do cálculo do IPI** a ser lançado, de vendas com devolução de mercadorias, que dariam direito ao crédito na devolução e vendas futuras não concretizadas que deveriam ser desconsideradas, juntando ao processo, como prova, o demonstrativo de fls. 843/867.

Como bem ressaltou a decisão *a quo*:

O demonstrativo apresentado não tem o condão de comprovar a alegação. Não é possível nem mesmo fazer uma relação entre as notas fiscais de saída, listadas às fls. 843/862 e as supostas devoluções/desistências listadas às fls. 863/876, o que já é suficiente para negar o recálculo do imposto lançado.

Deve-se acrescentar, que o creditamento de devoluções está condicionado à escrituração do Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, ou sistema alternativo, o que não ficou demonstrado. Além disso, a fiscalização procedeu à reconstituição da escrita fiscal (fls. 662/663), a qual considera todos os créditos existentes no Livro de Apuração da contribuinte.

Destarte, verifica-se que para este pedido, há um rito próprio, além da necessidade de se provar, bem como da vinculação efetiva, a devida escrituração nos livros fiscais e pelo que se verifica no parágrafo acima, a fiscalização já procedeu à reconstituição da escrita fiscal, não merecendo qualquer reparo.

8) Por fim, rebate a recorrente, nos esclarecimentos adicionais sobre a IN **SRB nº 1072/2010**, que foi publicada no D.O.U. de 01/10/2010, a qual aprovou a tradução das atualizações das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), decorrentes de atualizações publicadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), bem como a revisão de textos anteriormente traduzidos. Entre as alterações promovidas pela IN RFB nº 1.072/2010, foi conferida nova redação à Nota Explicativa de "PARTES" da posição 84.15 e inserida uma nova Nota Explicativa de Subposição, relativamente à subposição 8415.90.

Então, Só para registrar, perante os argumentos da recorrente, sobre a IN SRB nº 1072/2010, que entendo ser matéria preclusa, trazida no âmbito dos esclarecimentos adicionais, mas transcrevo abaixo:

A IN SRB nº 1072 de 30/09/2010, que aprova a tradução das atualizações das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias decorrentes de atualizações publicadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), bem como a revisão de textos anteriormente traduzidos.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no art. 2º do Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992, e no art. 1º da Portaria MF nº 91, de 24 de fevereiro de 1994, resolve:

Art. 1º Aprovar, na forma do Anexo Único a esta Instrução Normativa, a tradução para a língua portuguesa das atualizações, de nº 1 a 8, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) e a revisão do texto consolidado aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008.

Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Por sua vez, a IN SRB nº 807, de 11/10/2008 referida acima, dispõe:

Art. 1º - Aprovar, na forma do Anexo Único a esta Instrução Normativa, o texto atualizado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, incorporando todas as alterações efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) decorrentes da Recomendação do Conselho de Cooperação Aduaneira de 26 de junho de 2004, em vigor a partir de 1º de janeiro de 2007 (Quarta Emenda ao Sistema Harmonizado), devidamente traduzidas para a língua portuguesa.

Verifica-se, às fls. 674/675 (papel) (volume IV), no item 6 do TVF do auto de infração sobre a análise da classificação fiscal:

A classificação fiscal de condensadores de ar na posição 8418 como faz o contribuinte é absolutamente inadequada, como demonstrado a seguir. De acordo com o Regulamento do IPI — RIPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, artigo 16, a classificação fiscal é feita em conformidade com as Regras Gerais de Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), integrantes do seu texto. E ainda, o artigo 17 do mesmo regulamento dispõe que:

"Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Decreto -Lei nº 1.154, de 1971, art. 3)."

A primeira parte da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado dispõe que para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes.

As atualizações do Sistema Harmonizado- SH são de responsabilidade da OMA, cujas alterações são aprovadas pela Recomendação do Conselho de Cooperação Aduaneira da própria OMA, instrumentalizadas através de Instrução Normativa- IN SRF, aqui no Brasil, que refletem a interpretação de lei. Muitas vezes, essas alterações em relação à nomenclatura surgiram tendo em vista o progresso tecnológico, demandando reformas em bens de informática e telecomunicações, dentre outros motivos.

Pois bem, no entanto, observa-se que o auto de infração tem como base as regras de classificação fiscal e NESH, e não motivado por IN, como quer argumentar a recorrente.

Como comentado, as NESH têm caráter subsidiário, a análise para conclusão de chegar a uma NCM, faz-se, essencialmente, através das RGI, e à época da vigência dos fatos, como mencionei, transcreve-se o entendimento do voto do Conselheiro Ivan Allegretti logo a seguir, quando da análise do mérito, que coaduna com o meu.

Diante da análise supra, pela RGIs, nº 01 e 2-a, afasta-se esta preliminar, comentada também, por amor ao debate, mas considerada também, matéria preclusa.

MÉRITO

O litígio resume em decidir se o produto importado se classifica como uma unidade autônoma, como pretende a recorrente, ou como um conjunto, como entendeu a fiscalização.

Entende a **fiscalização** que o produto importado classifica-se no código NCM **8415.10.11** e a recorrente, nos códigos- condensadores no código **8418.69.40** da TIPI, e as evaporadoras no código **8415.90.00**.

O lançamento, portanto, versa sobre a classificação fiscal dos produtos vendidos pelo contribuinte. Destarte, a classificação incorreta ocasionou o destaque a menor do IPI nas notas fiscais de saída, dando causa ao lançamento para cobrança da diferença do IPI devido.

O recorrente, como já comentado acima, entende que classificou adequadamente os produtos, tendo agido corretamente ao apresentar nas notas fiscais, separadamente, os condensadores, com as evaporadoras e sustenta que os equipamentos devem ser considerados unidades autônomas, com classificação fiscal diferente para cada equipamento (condensadores no código 8418.69.40 da TIPI, e as evaporadoras no código 8415.90.00).

A Fiscalização, por sua vez, entendeu que, em razão de a venda destes dois elementos acontecer em conjunto, tal combinação reclamaria a classificação dos produtos em conjunto na posição 8415.10.11, correspondente a ar condicionado do tipo *splitsystem*. Enfim, a fiscalização alega que ocorre uma venda casada, para cada condensador, é vendido um ou mais evaporadoras para compor somente uma unidade de condicionador de ar. Exceção apenas a algumas unidades de reposição por defeito ou roubo. A contribuinte não contesta a alegação, mas afirma que esses equipamentos necessitam de outros componentes para formar uma unidade de ar condicionado.

O Recorrente contesta o entendimento da Fiscalização, alegando que a venda em conjunto de condensador e evaporador não poderia ser equiparada a venda de ar condicionado *splitsystem*, mas que se trataria da venda de partes e elementos individuais de aparelhos de refrigeração.

A operação do contribuinte com condicionadores de ar do tipo split se inicia no ano de 2007 através da importação e distribuição no mercado interno de equipamentos da

marca Midea. Os modelos de condicionadores de ar do tipo *split* podem ser divididos em dois grupos de produtos: equipamentos comerciais (ou de engenharia) e equipamentos residenciais.

Conforme TVF do auto de infração, registre-se que:

*A circularização feita junto aos principais clientes também demonstra que o produto comercializado pelo contribuinte ora fiscalizado é **condicionador de ar do tipo split**. Nove dos dez clientes revendedores (comércio atacadista ou varejista) informam que comercializam condicionadores de ar do tipo split e que apenas revendem os produtos sem realizar qualquer industrialização (fls 33/256). Entre estes clientes, a maioria (Cassol Materiais de Construção Ltda, Comércio de Refrigeração Criciúma Ltda, J. Gonçalves Dos Santos Filho & Cia Ltda, Refrigeração Sudeste Ltda, SAC Ar Condicionado Ltda, Scandoler Comércio de Equipamentos Ltda) afirmam que mesmo recebendo notas fiscais discriminando condensadores e evaporadoras, estão adquirindo condicionadores de ar do tipo split.*

Percebe-se, pois que a fiscalização realizou um trabalho de cruzamento de dados dos principais clientes da empresa, como visto acima.

Inicialmente, tem-se que o Sistema Harmonizado configura-se com uma estrutura lógica e legal, composta de 97 capítulos, ordenados em 21 Seções, por sua vez, compostos por subdivisões em três níveis hierárquicos para enquadramento das mercadorias, representados por 6 dígitos: posição de 1º nível (4 dígitos), subposição simples e de 2º nível, respectivamente representados por 1 dígito cada, além da subposição composta, de 3º nível, também representada por um dígito.

Além dos seis dígitos do SH (posição, subposição simples e subposição composta, de nível internacional), no âmbito do direito interno (no âmbito deo Mercosul), são acrescidos dois dígitos de identificação, itens e subitens, na NCM/SH, de maneira que os seis primeiros números, cuja base é o Sistema Harmonizado, serão iguais em todos os países do mundo que ratificaram a convenção internacional, ao passo que o 7º e 8º dígitos, são próprios da codificação tarifária interna.

Então, passemos a analisar a NCM 8415 da TIPI que dispõe:

8415 MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE

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

.....

8415.10 .11 Do tipo “*split-system*” (sistema com elementos separados)”

Por sua vez, as Notas nº 3 e 4, da Seção XVI, da TIPI, esclarecem que os aparelhos destinados a funcionar em conjunto, mas que executam funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto:

“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”.(grifei)

Então, existe ferramenta subsidiária como as NESH- Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, produzidas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) que trazem elementos de esclarecimento da significação das posições, subposições, das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições, conduzidas no direito interno por meio de Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil, inclusive já comentado acima.

Então as Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado-NESH da Seção XVI:

“VII.- UNIDADES FUNCIONAIS

(Nota 4 da Seção)

Aplica-se esta Nota quando uma máquina ou uma combinação de máquinas são constituídas por elementos distintos concebidos para executar conjuntamente uma função bem determinada incluída numa das posições do Capítulo 84 ou, mais freqüentemente, do Capítulo 85. O fato de que, por razões de comodidade, por exemplo, estes elementos estejam separados ou interligados por condutos (de ar, de gás comprimido, de óleo, etc.), dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos, não se opõe à classificação do conjunto na posição correspondente à função que este executa.

Na acepção da presente Nota, a expressão "concebidos para executar conjuntamente uma função bem determinada" abrange somente as máquinas e combinações de máquinas necessárias para realização da função própria ao conjunto, que forma uma unidade funcional, excetuando-se as máquinas ou aparelhos que tenham funções auxiliares e não concorram para a função do conjunto.”(grifei)

Para o caso, o recorrente deu saída a condensadores e evaporadoras que possuem funções complementares, que não tem função isolada, e que desempenham,

conjuntamente, uma função bem determinada. De acordo com a Nota acima transcrita, as máquinas que executam funções diferentes, mas complementares, devem ser classificadas “*de acordo com a função principal que caracterize o conjunto*”.

Em assim sendo, a venda conjunta dos dois elementos - condensador e evaporador -, na forma de módulos destinados a compor um ar condicionado do tipo *splitsystem*, configura uma unidade, tratando-se do próprio produto ar condicionado tipo *splitsystem*.

Então, a função principal que caracteriza o conjunto (unidade evaporadora e unidade condensadora) é a de modificar, ao mesmo tempo, a temperatura e a umidade do ar, funções típicas dos aparelhos de ar-condicionado, nos exatos termos do que consta no texto da posição 8415 e das Notas 3 e 4, transcritas acima.

As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 e 2 a) prescrevem:

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

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

Destarte, a fiscalização defende a aplicação da Regra 2 a) por entender que o condensador e a evaporadora, conjuntamente, constituem um condicionador de ar inacabado. A recorrente, em contrário, contesta o entendimento porque esses dois elementos, sem os demais elementos, não teriam a característica essencial do ar condicionado completo, pois não funcionam sem os demais componentes, tais como canos de cobre, mangueiras, cabos, material isolante etc.

O entendimento da recorrente não pode prevalecer, pois a característica essencial dos aparelhos de ar condicionado é a de modificar a temperatura e a umidade do ar. E os elementos que promovem essa modificação são o condensador e a evaporadora. Os demais elementos fazem apenas a conexão desses equipamentos. O fato do sistema não funcionar sem os demais elementos de conexão, não implica em que as características essenciais do produto, ar condicionado, não estejam presentes.

Somente na venda isolada de um dos dois equipamentos, para reposição, é que se pode defender a classificação fiscal específica do equipamento defendida pelo recorrente. A venda conjunta dos dois equipamentos, condensador e evaporadora, caracteriza a venda de um condicionador de ar do tipo “*split-system*”.

Portanto, entendo, por isso, que a venda conjunta dos dois elementos - condensador e evaporador -, na forma de módulos destinados a compor um ar condicionado

do tipo *splitsystem*, configura **uma unidade**, tratando-se do próprio produto ar condicionado tipo *splitsystem*.

Transcrevo parte do voto do Acórdão de nº 3403002.464, PA de nº 11080.014982/200856 da empresa- SPRINGER CARRIER LTDA de relatoria de Ivan Allegretti que traduz exatamente o caso em discussão:

Verifico, de início, que até 2001, na vigência da TIPI aprovada pelo Decreto nº 3.777/01, a posição 8415

.....(tabela)

Como visto, na época não havia previsão a respeito do ar condicionado do tipo splitsystem, composto pela combinação de dois elementos separados.

Naquele contexto, portanto, em que se conhecia o ar condicionado apenas na forma de um corpo único, apresentar o condensador e o evaporador fora do referido corpo único apenas poderia significar que se estaria tratando de uma peça de reposição, visto que, estando separadas do corpo, não configurariam o produto ar condicionado.

O ar condicionado do tipo splitsystem foi uma inovação. A previsão a seu respeito apenas se concretizou com a edição do Decreto nº 4.070/2001, que deu à posição o seguinte formato:

....(tabela)

Como visto, a legislação passou a falar em dois tipos de ar condicionado, um tipo utilizado em paredes e janelas, apresentado em um corpo único, e outro do tipo splitsystem, cuja apresentação se faz em elementos separados (os quais, portanto, não estão integrados, formando um corpo único).

A redação atual da TIPI, prevista no Decreto nº 7.660/2011, desdobra a posição 8415.10 da seguinte forma:

.....(tabela)

Como visto, a redação atual da posição passou a prever como subposição a venda separada de unidades condensadoras e evaporadoras, sujeitando-as às mesmas alíquotas do ar condicionado e, com isso, sepultando em definitivo a diferença de carga tributária que poderia haver com a venda em separado ou em conjunto destes dois elementos, independente de se destinarem a ar condicionado de parede ou janela ou do tipo splitsystem.

O problema está no período da vigência da TIPI com a redação do Decreto nº 4.070/2001, que introduziu a novidade do ar condicionado do tipo splitsystem ao lado dos tradicionais ar condicionados de parede ou janela.

.....

Esta nova realidade, no entanto, levava à seguinte situação:

.

-mas a venda conjunta do condensador e evaporador destinados a um ar condicionado splitsystem consiste, por se tratar de sua apresentação típica, na venda do produto descrito como ar condicionado do tipo splitsystem.

Com efeito, se a descrição da posição se configura pela apresentação de um tipo de ar condicionado que combina os dois elementos referidos, a venda conjunta dos dois elementos destinados a compor este tipo de ar condicionado configura a descrição do próprio ar condicionado.

Diversos são os entendimentos nesse mesmo sentido, conforme algumas ementas reproduzidas a seguir:

(...) ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

APARELHOS DE AR CONDICIONADO DO TIPO “SPLIT

SYSTEM”. VENDA CONJUNTA DE UNIDADES CONDENSADORA E EVAPORADORA. CARACTERIZAÇÃO DE VENDA DE AR CONDICIONADO COMPLETO.

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

APARELHOS DE AR CONDICIONADO.

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

(Acórdão n.º 3302002.117, PA nº 11065.005554/200821, Rel. Cons. José Antonio Francisco, j. 22/05/2013)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 15/01/2004 a 31/08/2008

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AR CONDICIONADO SPLITSYSTEM. COMBINAÇÃO DE UNIDADES CONDENSADORA E EVAPORADORA.

A combinação de uma unidade condensadora tipicamente destinada a um ar condicionado do tipo splitsystem, com uma unidade evaporadora tipicamente destinada a um ar condicionado do tipo splitsystem, configura a venda de um conjunto que configura o próprio ar condicionado do tipo splitsystem.

ISENÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

A combinação da unidade condensadora com a unidade evaporadora configura um ar condicionado do tipo splitsystem, de maneira que já não se trata mais da simples revenda de uma destas peças.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO DO PEDIDO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A necessidade de perícia é questão que se submete ao bom alvitre do julgador, de maneira que, se entende haver elementos suficientes para formar o seu convencimento, promovendo o julgamento de maneira fundamentada, circunstanciada e coerente com os fundamentos de direito, o indeferimento do pedido de perícia não configura qualquer cerceamento de defesa.

EXCLUSÃO DE PENALIDADES. APLICAÇÃO DO ART. 100, P.U. DO CTN. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A solução de consulta apenas afasta a aplicação de penalidades, correção e juros, com fundamento no art. 100, p.u. do CTN, quanto soluciona a mesma situação fática que deu causa à autuação.

Recurso negado.

(Acórdão nº 3403002.464, PA nº 11080.014982/200856, Rel. Ivan Allegretti, j. 24 de setembro de 2013)

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 17/05/1999, 18/05/1999

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS DE APARELHOS DE ARCONDICIONADO SISTEMA SPLIT. As Unidades evaporadoras e as unidades condensadoras de Aparelhos condicionadores de ar, ainda que importadas em separado, mas destinadas a formar aparelhos únicos conhecido com o sistema split (ar condicionado do tipo dividido) por terem as características essenciais do produto acabado, devem ser classificadas na posição do produto completo ou acabado, por força da Regra Geral de Interpretação 2 a do Sistema Harmonizado, codificação 8415.81.10. Recurso Especial Provido

(Acórdão 930301.140. Red. Henrique Pinheiro Torres).

Assunto: Classificação de Mercadorias

*Período de apuração: 03/01/2007 a 27/09/2007 DESPACHO
ADUANEIRO. CONDENSADORES E EVAPORADORES.
APRESENTAÇÃO EM SEPARADO. ORDEM DE COMPRA.
APARELHO CONDICIONADOR DE AR "SPLIT-
SYSTEM". CLASSIFICAÇÃO FISCAL. APARELHO
COMPLETO.*

*Pela aplicação das Regras Gerais de Interpretação n.º 1, 2 "a" e
da Nota 4 da Seção XVI, 6, e Regra Geral de Interpretação
Complementar n.º 1, na aquisição de aparelhos condicionadores
de ar, do tipo "splitsystem", a classificação fiscal é no Código
NCM 8415.10.11 ou 8415.10.90. Recurso Voluntário Negado"*

(Acórdão 3102001.704. Rel. Ricardo Paulo Rosa)

Conclusão

Diante da análise supra, pela RGIs, nº 01 e 2-a, nego provimento ao recurso voluntário.

MULTA DE OFÍCIO

Diante da falta de recolhimento apurada pela fiscalização, em face da classificação fiscal errônea dos produtos, na venda para o mercado interno, restou caracterizada a infração e aplicação da multa de ofício.

MULTA DE NATUREZA CONFISCATÓRIA

Quanto aos argumentos sobre a aplicação da multa, de afronta aos princípios constitucionais, nomeadamente o do não confisco, aplica-se a Súmula CARF nº 2, que dispõe:

*O Carf não é competente para se pronunciar sobre
inconstitucionalidade de lei tributária.*

TAXA SELIC

E por fim, sobre a taxa Selic, a mesma já se encontra sumulada, de acordo com a Súmula CARF nº 4, que dispõe:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros
moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados
pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de
inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de
Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

Por todo o exposto, voto por afastar as preliminares (de suspensão do julgamento, de cerceamento de defesa pelo indeferimento de perícia, mudança de critério jurídico e as outras alegadas) e no mérito negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM

Declaração de Voto

Conselheiro PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto.

Esta declaração de voto tem o objetivo de demonstrar a divergência no mérito desta lide administrativa, com relação à classificação das condensadoras e evaporadoras importadas e revendidas pelo contribuinte, dos tipos que integram o ar condicionado Split System.

De início é possível perceber que não existe divergência quanto à identificação dos produtos, são condensadoras e evaporadoras, importadas de forma separada pelo contribuinte e não montadas no formato de ar condicionado do tipo Split System.

É de conhecimento geral que Split System é o nome em língua inglesa para “sistema separado” de ar condicionado, produto inovador que praticamente substituiu no mercado os condicionadores de ar de janela, produtos que tinham a evaporadora e a condensadora em um só aparelho.

Assim, em que pese a utilidade ser a mesma dos condicionadores de ar de janela, existe uma grande dúvida a respeito da correta classificação dos condicionadores de ar do tipo Split System, além do que, conforme disposição expressa do regulamento aduaneiro de 2009, em seus Art. 72, 73 e 94, a classificação da mercadoria deverá ser realizada de acordo com o estado do produto no momento do fato gerador, a importação da mercadoria.

Esta disposição expressa foi mantida no regulamento aduaneiro de 2009 ao longo do tempo, desde o regulamento aduaneiro de 1985 e de 2002. Dessa forma, não há dúvida que foram importadas as condensadoras e as evaporadoras de forma separada. Se foram revendidas de forma separada ou conjunta, a classificação no código 8415.10.11, pretendida pela fiscalização, que representa a classificação do tipo Split System como o conjunto da evaporadora com a condensadora, não pode prevalecer.

Assim, agiu corretamente o contribuinte em classificar as condensadoras e as evaporadoras de forma distinta. Destaca-se, inclusive, que uma das classificações adotadas pelo contribuinte, a 8415.90.00 possui mesma alíquota da pretendida pela fiscalização (20%). O outro código 8418.69.40 possui alíquota 0%.

Diante desta breve introdução, além do texto das posições, foi submetida à esta lide administrativa todo o lançamento, se deve prosperar ou não o Auto de Infração de IPI, com cobrança de multas e juros sob o manto do suposto “erro de classificação”.

Existindo dúvida quanto a correta classificação, tanto por parte do contribuinte quanto por parte do lançamento realizado pela fiscalização, além da possibilidade da nulidade do auto de infração por vício formal (conforme precedentes deste conselho), existe a possibilidade de interpretar a classificação utilizada pelo contribuinte da forma mais favorável para que o lançamento seja cancelado e para que não prevaleça o suposto “erro de classificação”, conforme disposição expressa do Art. 112 do CTN:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Diante desta garantia positivada pelo Direito Tributário Brasileiro, justamente para abrandar e limitar o poder do Estado em punir, é possível concluir que a NCM 8415.10.11 adotada pela fiscalização é correta uma vez que o Acórdão 9303.01.140 da Câmara Superior deste Conselho determinou que a classificação correta para o Split System é a NCM 8415.81.10?

A princípio a decisão da Câmara Superior não vincula as Turmas Ordinárias, mas ao analisar a jurisprudência deste conselho, verifica-se que as Turmas ordinárias decidiram por diversas classificações do Split System, conforme segue:

1 – Acórdão 3202-00.128 entendeu como correta as NCM 8415.81.10 e 8415.82.10 de 01/2001 a 12/2001, a NCM 8415.10.10 de 01/2002 a 07/2002 e a NCM 8415.10.11 de 08/02 a 06/2005;

2 – Acórdão 3302-001.915 entendeu como correta a NCM 8415 de forma geral para o Split System;

3 – Acórdão 3102-001.704 determinou como correta as NCMs 8415.10.11 e 8415.10.90 para o tipo Split System.

Como se não bastasse, existe precedente da DIANA de n.º 359/99 que determina a NCM 8415.90.00 como a correta para o Split System, o Parecer Coana de n.º 9/200 estabelece que as evaporadoras devem ser classificadas na NCM 8418.99.00 e as condensadoras na NCM 8418.69.90 e o Parecer Coana de n.º 17 do mesmo ano trocou as NCMs para 8415.82.10 e 8418.69.90, respectivamente.

Assim, fica evidente que não há qualquer consenso com relação à classificação das evaporadoras, das condensadoras ou do sistema de refrigeração de ar do tipo Split System.

Dessa forma, os textos das posições adotadas pelo contribuinte são mais específicos e correspondem às evaporadoras e condensadoras da forma como foram importadas, razão pela qual a NCM 8415.10.11, além de não ser considerada a mais correta por

Processo nº 11516.000209/2010-60
Acórdão nº **3201-002.586**

S3-C2T1
Fl. 1.719

nenhum dos pareceres, consultas e decisões administrativas aqui mencionadas, classifica o produto de uma forma muito genérica e acaba por criar uma falta de correspondência entre o texto e as mercadorias importadas, justamente porque não foram importadas no formato único de Split System.

Diante do exposto, com principal fundamento no Art. 112, 113 e 142 do CTN, o Recurso Voluntário merece provimento para que o lançamento seja cancelado integralmente.

Declaração de voto proferida.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima-Conselheiro