



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

Processo n° 11516.004392/2009-39
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.591 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente CLEMAR ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS. SISTEMA DE CLIMATIZAÇÃO, VENTILAÇÃO E REFRIGERAÇÃO PARA INCUBATÓRIO.

A classificação fiscal relativa a produto industrializado, assim denominado: “sistema de climatização, ventilação e refrigeração para incubatório”, com base nas RGI/SH 1 (texto da posição 84.15) e 6 (texto das subposições 8415.8 e 8415.82), RGC/NCM 1 (texto dos itens 8415.82.10 e 8415.82.90) e elementos da Notas Explicativas do SH-NESH, o enquadramento na TIPI deve ser no código 8415.82.90. Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, em rejeitar, por maioria de votos, diligência proposta pelo Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, vencidos os Conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Cássio Shappo. E por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Cássio Shappo. Ficou de apresentar declaração de voto a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira -Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira, Mércia Helena Trajano DAmorim, 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:

Contra o estabelecimento em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 381/384, para exigir R\$ 5.796.870,07 referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), juros de mora calculados até 31/07/2099 e multa proporcional ao valor do imposto (75%), em virtude da falta de lançamento do imposto por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados, com falta de lançamento de imposto, por erro de classificação fiscal e erro de alíquota, em relação a sistemas de climatização para as incubadoras.

*Consoante a descrição dos fatos de fl. 382, que remete ao Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento de Fiscalização de fls. 374/380, a fiscalizada promoveu a saída dos referidos sistemas adotando a classificação fiscal no código **8418.69.99**, com benefício da EX 04 – “Instalações frigoríficas industriais, formadas por elementos não reunidos em corpo único nem montados sobre base comum, com câmara frigorífica de capacidade superior a 30m³”, cuja alíquota de IPI está reduzido a zero, quando o correto seria na posição 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”, subposição 8415.82.90 – “Outros”, com a alíquota de 20%.*

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 392/402, instruída com os documentos de fls. 403/407, alegando, em síntese, que:

a) O ato fiscal refere-se “às montagens de sistemas de climatização para as incubadoras”, assim, deve-se aplicar o Parecer Normativo CST nº 446/71, DOU 18/08/71, bem como o Parecer Normativo CST nº 57/71, DOU 12/08/71, que trata de instalação de ar-condicionado, na qual concluem que estas “montagens” não seriam tributáveis;

b) As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), sobre a posição 8415, traz que a posição 8415 trata de produtos praticamente prontos os quais, quando muito

necessitam apenas dos serviços de colocação. Esta posição é para equipamentos abaixo de 30.000 frigorias/hora, que são de pequeno porte, como condicionadores de parede ou tipo splits (8415.10) ou ainda ar condicionado para automóveis (8415.20), etc;

c) O produto produzido pela empresa é complexo, ou seja, são instalações frigoríficas industriais de grande porte, visando a geração de riqueza, e que possuem alíquotas reduzidas, para propiciar ao produtor melhores condições de concorrência frente ao mercado global;

d) A impugnante produz, como parte de seu produto, “câmara” com paredes isoladas termicamente (isopainéis) providas de equipamentos de condicionamento térmico, as quais possuem volumes superiores a 30 m³. Este parâmetro de volume veio a atender justamente as instalações frigoríficas industriais de grande porte onde os equipamentos “não podem ser reunidos em corno único nem montados sobre base comum”.

e) Os resfriadores de líquido utilizados nessas instalações, por um ciclo contínuo de operações, fornecem ao seu elemento refrigerador (evaporador), uma temperatura baixa (próxima de 0°C) por absorção do calor latente, o que resulta na evaporação de um gás. Salienta ainda que esta é a nova tendência de instalações de climatização e refrigeração para câmaras frigoríficas.

Ao final, requer o cancelamento do auto de infração, pois o produto “sistema de climatização, ventilação e refrigeração para incubatório”, não se enquadra na classificação 8415.82.90, e que seja reconhecido o direito aos créditos lançados e a respectiva compensação.

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/RPO nº 14-33.274, de 12/04/2011, proferida pelos membros da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto /SP, cuja ementa dispõe, *verbis*:

Assunto: Classificação de Mercadorias

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS.

Neste processo foi apreciada a classificação fiscal relativa a produto industrializado pela impugnante, assim denominado: “sistema de climatização, ventilação e refrigeração para incubatório”. Com fundamento nas RGI/SH 1 (texto da posição 84.15) e 6 (texto das subposições 8415.8 e 8415.82), RGC/NCM 1 (texto dos itens 8415.82.10 e 8415.82.90) e subsídios Nesh, aprovada pelo Decreto nº 435, de 1992, atualizada pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 2008, seu enquadramento na TIPI deve ser no código 8415.82.90.

APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA MENOR QUE A DEVIDA.

Aplicação de alíquota do imposto, menor do que a devida, por erro de classificação fiscal dos produtos, justifica o lançamento de ofício da diferença, com os respectivos acréscimos legais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O julgamento considerou o lançamento procedente, com as seguintes conclusões:

Nesse ponto, convém ressaltar que o Auto de Infração das fls. 381/384 e o Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento de Fiscalização das fls. 374/380 estão devidamente motivados, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos pertinentes ao caso, e, repetindo, estão corretos, razão pela qual o lançamento de ofício deve ser mantido, passando os seus fundamentos a fazer parte integrante deste voto, em face da expressa autorização do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicável subsidiariamente a este processo, por força do disposto no art. 69 do mesmo diploma legal.

Assim sendo, correto é o procedimento fiscal que exigiu da interessada o Imposto sobre Produtos Industrializados, decorrente da diferença de alíquota por erro de classificação fiscal.

Por todo o exposto, voto por julgar improcedente a impugnação, com a manutenção do crédito tributário nos termos em que foi constituído.

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.

O processo foi distribuído 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.

A ação fiscal teve como origem os pedidos de ressarcimento de créditos de IPI pleiteados através de pedidos eletrônicos de ressarcimento (PER), e abrangeu o período de abril/ 2007 a dezembro/2008, havendo constatado as irregularidades mencionadas, conforme o

Demonstrativo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, que culminou na falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados, com falta de lançamento de imposto, por erro de classificação fiscal e erro de alíquota, em relação às montagens de sistemas de climatização para as incubadoras.

De acordo com a descrição dos fatos do Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento de Fiscalização, a empresa promoveu a saída dos referidos sistemas adotando a classificação fiscal no código **8418.69.99**, com benefício da EX 04 – “Instalações frigoríficas industriais, formadas por elementos não reunidos em corpo único nem montados sobre base comum, com câmara frigorífica de capacidade superior a 30m³”, cuja alíquota de IPI está reduzido a zero, e a fiscalização indica a posição 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”, subposição **8415.82.90** – “Outros”, com a alíquota de 20%.

O litígio resume em decidir se o produto importado se classifica como um produto na posição 8418 (importador) ou 8415 (fiscalização).

A recorrente tem como objeto social, projeto, execução de obras, reformas, ampliações, instalações, manutenção, gerenciamento, assistência técnica em equipamentos e serviços nas áreas de infra-estrutura para telecomunicações, climatização, energia e edificações conforme contrato social.

Bem como, responde o que são incubatórios, em demanda pela fiscalização:

"unidades industriais para a produção de pintinhos ou peruzinhos e irão compor a cadeia produtiva de carnes de frango/peru e derivados.

Nestas unidades são levados os ovos que inicialmente serão alojados nas câmaras de estocagem, e posteriormente incubados em máquinas apropriadas para a produção em larga escala.

Após os ovos eclodirem as aves serão removidas das máquinas, vacinadas e estocadas nas câmaras de pintinhos/peruzinhos até serem enviadas aos aviários para o desenvolvimento e posterior abate."

Entende a **fiscalização**, portanto, que o produto classifica-se no código **8415.82.90** e a recorrente classifica no código **8418.69.99** com benefício da EX 04.

A recorrente, quando da fiscalização, informou não possuir consulta administrativa e apresentou o "Memorial Técnico", onde explica que se trata de *"Instalação frigorífica industrial, formada por elementos não reunidos em corpo único nem montadas sobre base comum, possuindo uma ou mais câmaras frigoríficas com capacidade superior a 30m³".* Definiu como "câmara" cada sala a ser climatizado.

Preliminarmente, argumenta a recorrente que o procedimento fiscal refere-se *"às montagens de sistemas de climatização para as incubadoras"*, assim, deve-se aplicar o Parecer Normativo CST nº 446/71, DOU 18/08/71, bem como o Parecer Normativo CST nº 57/71, DOU 12/08/71, que trata de instalação de ar-condicionado, concluindo, pois, que estas *"montagens"* não seriam tributáveis.

Transcrevendo excertos do Parecer Normativo CST nº 446/71 e Parecer Normativo CST nº 57/71, referenciados, a seguir:

“Parecer Normativo CST nº 446/71

Instalação de ar condicionado.

Canalização pela qual o ar é insuflado pela unidade condicionadora para os recintos a que se destina (“duto”): a simples colocação no local para onde é levada já pronta não constitui montagem e nem industrialização...”

“Parecer Normativo CST nº 57/71

13. Cumpre notar ainda que, nos casos em que há necessidade da confecção de canalizações, de ferro, aço ou cofre, à maneira dos canos e comumente chamados de “dutos”, com o objetivo de transportar o ar manipulado pelo grupo para local ou área diferente daquela onde é produzido – com respeito à classificação desses “dutos”, sejam eles cilíndricos, ovóides ou quadrados, há que observar-se que os mesmos, pela sua natureza, são obras ou manufaturas de construção, melhor identificada e ligada ao prédio, ao edifício, à área construída e ao solo, tais como as canalizações usuais de gás, água, energia elétrica, etc. Este entendimento lógico exclui a hipótese de serem estes “dutos” tomados como partes de máquinas e equipamentos.”

Percebe-se que com os fatos apresentados, incluída a argumentação da mesma, a empresa executa instalações de *“sistema de climatização, ventilação e refrigeração para incubatório”* com fornecimento de equipamentos e materiais cuja finalidade é a de garantir as condições de temperatura, umidade e renovação de ar específicas para cada ambiente do incubatório de aves, que segundo os contratos são compostos de várias salas (de ovos, de pré-incubação, de incubação, de nascimentos, de vacinação, de pintos, de coleta e sexagem, preparação de vacinas), onde as temperaturas previstas variam de 18° a 30°.

Portanto, como bem conclui a decisão *a quo*, inclusive, quando ressalta:

Em suma, não estamos diante de uma industrialização que se restringe a confecção e instalação de “dutos”, assim, não há semelhança do caso concreto com os apresentados nos pareceres apontados pela impugnante.

Assim sendo, de pronto, não há que se falar em nulidade no Auto de Infração pela não aplicação dos Pareceres referidos acima, os mesmos não se prestam ao caso específico.

Por todo o exposto, descabe a alegação que a parte que pretende determinado efeito jurídico deve comprovar a existência dos fatos que motivaram a lavratura do auto de infração e estão em desacordo com o art. 142 do CTN.

Quanto à **necessidade da lavratura do auto de infração**, tem-se que a constituição do crédito tributário depende do lançamento e **de acordo com o art. 142** do Código Tributário Nacional, surgida a obrigação tributária, nasce também para a

Administração Tributária e seus agentes o dever de realizar o lançamento correspondente, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Inicialmente, sabe-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), no âmbito do direito interno, são acrescentados 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.

Por outro lado, há robusto instrumental subsidiário para auxiliar o intérprete, como as NESH- Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, produzidas pela Organização Mundial das Alfândegas e que trazem elementos de esclarecimento da significação das posições subposições, das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições, veiculadas no direito interno por meio de instruções normativas da Receita Federal do Brasil.

Passando ao mérito da classificação fiscal dos produtos- caracterizados como “*sistema de climatização, ventilação e refrigeração para incubatório*”.

Como relatado, a empresa promoveu a saída dos referidos sistemas adotando a classificação fiscal no código 8418.69.99, com benefício da EX 04 – “Instalações frigoríficas industriais, formadas por elementos não reunidos em corpo único nem montados sobre base comum, com câmara frigorífica de capacidade superior a 30m³”.

Já a classificação considerada como correta pela fiscalização seria na posição 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”, subposição 8415.82.90 – “Outros”.

Assim dispõem as Regras Gerais para Interpretação (RGI):

“1. OS TÍTULOS DAS SEÇÕES, CAPÍTULOS E SUBCAPÍTULOS TÊM APENAS VALOR INDICATIVO. PARA

OS EFEITOS LEGAIS, A CLASSIFICAÇÃO É DETERMINADA PELOS TEXTOS DAS POSIÇÕES E DAS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO E, DESDE QUE NÃO SEJAM CONTRÁRIAS AOS TEXTOS DAS REFERIDAS POSIÇÕES E NOTAS, PELAS REGRAS SEGUINTE.

(...)

6. A CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS NAS SUBPOSIÇÕES DE UMA MESMA POSIÇÃO É DETERMINADA, PARA EFEITOS LEGAIS, PELOS TEXTOS DESSAS SUBPOSIÇÕES E DAS NOTAS DE SUPOSIÇÃO RESPECTIVAS, ASSIM COMO, MUTATIS MUTANDIS, PELAS REGRAS PRECEDENTES, ENTENDENDO-SE QUE APENAS SÃO COMPARÁVEIS SUBPOSIÇÕES DO MESMO NÍVEL. PARA OS FINS DA PRESENTE REGRA, AS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO SÃO TAMBÉM APLICÁVEIS, SALVO DISPOSIÇÕES EM CONTRÁRIO.”

Então, os textos das posições, das subposições, dos itens, subitens e dos destaques “Ex”, que praticamente determinam a classificação fiscal de um produto. As outras regras (de 2 a 5) somente são aplicadas se os textos ou as notas não forem suficientes para o devido enquadramento.

A empresa executa instalações de “*sistema de climatização, ventilação e refrigeração para incubatório*” com fornecimento de equipamentos e materiais cuja finalidade é a de garantir as condições de temperatura, umidade e renovação de ar específicas para cada ambiente do incubatório de aves, que segundo os contratos são compostos de várias salas (de ovos, de pré-incubação, de incubação, de nascimentos, de vacinação, de pintos, de coleta e sexagem, preparação de vacinas), onde as temperaturas previstas variam de 18° a 30°.

Por sua vez, a posição **8415**, do Capítulo 84 (Reatores Nucleares, Caldeiras, Máquinas, Aparelhos e Instrumentos Mecânicos, e suas partes), descreve em seu texto o seguinte:

“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”

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH – da Seção XVI) da referida posição esclarecem que:

“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 as 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 split-system não comportam dutos mas utilizam um evaporador individual para cada ambiente a climatizar (cada cômodo de uma casa, por exemplo).

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

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

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

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

-Em alguns casos, o desumidificador utiliza as propriedades higroscópicas de produtos absorventes.

Pertencem a esta posição, por exemplo, as bombas de calor reversíveis concebidas para executar, por um sistema único munido de válvula de inversão do ciclo térmico, a dupla função de aquecimento e refrigeração dos locais. No ciclo de refrigeração, a válvula de inversão envia o vapor quente sob alta pressão para a unidade exterior onde o calor liberado por condensação é dissipado no ambiente enquanto o líquido refrigerante comprimido circula em um evaporador interior onde ele é vaporizado, absorve calor e resfria o ar que um ventilador faz circular no local. No ciclo de aquecimento, a mudança de posição da válvula de inversão do ciclo térmico provoca uma inversão do escoamento do líquido refrigerante de tal sorte que o calor é liberado no local.

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). São igualmente compreendidos aqui os aparelhos para equipar câmaras frias constituídos por um evaporador de resfriamento e um ventilador motorizado acondicionados em um mesmo invólucro e as unidades de aquecimento e/ou de refrigeração de um espaço fechado [caminhão, reboque ou contêiner (contentor)], constituídos por um compressor, um condensador e um motor, montados em um receptáculo situado no exterior do compartimento de mercadorias, bem como um ventilador e um evaporador montados num receptáculo situado no interior deste compartimento.*

Todavia, excluem-se da presente posição as unidades de refrigeração constituídas por um grupo frigorífico concebido para produzir frio com objetivo de manter, em um espaço fechado [caminhão, reboque ou contêiner (contentor), por exemplo] uma temperatura determinada bastante inferior a 0°C, e providas de um dispositivo de aquecimento cuja finalidade é elevar a temperatura do ambiente, dentro de um limite determinado, quando a temperatura exterior for muito baixa. Estes aparelhos classificam-se na posição 84.18, como máquinas e aparelhos para produção de frio, sendo a função de aquecimento acessória em relação à função essencial destes*

aparelhos, que é a de produzir frio para conservar produtos perecíveis durante o transporte.”

Além disso, as Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI estabelecem:

“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.” (negritei)

Conforme já relatado, o produto da empresa, “*sistema de climatização, ventilação e refrigeração para incubatório*”, tem como função principal modificar a temperatura e a umidade do ar criando ambiente ideal para produção de pintos.

No curso da fiscalização, também verificou-se que para o caso em discussão:

a) apresentam ventiladores para distribuir o ar para as salas a serem climatizadas; b) possui dispositivos próprios para o controle da umidade do ar, mantendo-o dentro de limites estipulados; c) apresenta um dispositivo de resfriamento de ar, no caso por água; d) não produzem temperaturas muito baixas, mas dentro do necessário para manter as condições de temperatura e umidades ideais para cada recinto; e) não se destinam a conservação de alimentos ou produtos.

Fixada a posição, 8415, prossegue-se a classificação conforme quadro abaixo:

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)

8415.20 - Do tipo dos utilizados para o conforto dos passageiros nos veículos automóveis

8415.8 - - Outros

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

8415.82 - - Outros, com dispositivos de refrigeração

8415.82.10 --- Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora

8415.82.90 --- Outros

8415.83 -- *Sem dispositivo de refrigeração*

8415.90 -- *Partes*

Tratando-se de sistemas em que o ar é resfriado em um ambiente e através de condutos são levados a outros ambientes a outros ambientes a refrigerar, a classificação fiscal deve ser realizada na subposição 8415.82.90, tendo em vista a capacidade de resfriamento acima de 30.000 frigorias/hora.

São sistemas com fins de 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.

Portanto, as NESH da posição 8415 e das Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI evidenciam a classificação 8415.82.90, para os “*sistemas de climatização, ventilação e refrigeração para incubatório*”, objeto do presente litígio.

Essa posição tem funções de umidificação e desumidificação do ar, bem como contempla diversas 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 e não apenas ar condicionadores, tipo split, tampouco ar condicionador para veículos.

Segundo a NESH, como já comentado, compreendem:

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.

Por outro giro, o texto da posição 8418, dispõe:

("FREEZERS") E OUTROS MATERIAIS, MÁQUINAS E APARELHOS PARA A PRODUÇÃO DE FRIO, COM EQUIPAMENTO ELÉTRICO OU OUTRO; BOMBAS DE CALOR, EXCLUÍDAS AS MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO DA POSIÇÃO 8415

A nota explicativas-NESH da posição 8418 esclarece que:

REFRIGERADORES, CONGELADORES ("FREEZERS") E OUTROS MATERIAIS, MÁQUINAS E APARELHOS PARA PRODUÇÃO DE FRIO

*Os materiais, máquinas e aparelhos para produção de frio de que trata esta posição compreendem geralmente máquinas ou instalações que, por um ciclo contínuo de operações, fornecem ao seu elemento refrigerador (evaporador), **uma temperatura baixa (próxima de 0°C ou inferior)**, por absorção do calor latente que resulta da evaporação de um gás previamente liquefeito (amoníaco, hidrocarbonetos halogenados, por exemplo) ou de um líquido volátil, ou ainda, mais simplesmente,*

da evaporação da água, principalmente em certos aparelhos de uso naval.”(negritei)

Esclareça-se que a posição 8418 diz respeito às máquinas e aparelhos para produção de frios destinados para refrigerar produtos, a baixa temperatura, permitindo inclusive congelamento (próxima de 0° C ou inferior), geralmente utilizados para conservar produtos alimentícios. E estão expressamente excluídas da referida posição, as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 8415.

De acordo com os contratos analisados, os memoriais apresentados, a empresa executa as instalações de "sistema de climatização para incubatório" com fornecimento de equipamentos e materiais cuja finalidade é a de garantir as condições de temperatura, umidade e renovação de ar específicas para cada ambiente do incubatório de aves, que segundo os contratos são compostos de várias salas (de ovos, de pré-incubação, de incubação, de nascimentos, de vacinação, de pintos, de coleta e sexagem, preparação de vacinas), onde as temperaturas previstas variam de 18° a 30°, ou seja, temperatura resfria e também aquece, mas não chega a temperaturas muito baixas (até congelar). Ainda, de acordo com os contratos, o sistema de refrigeração é efetuado através da utilização de resfriador de líquido que produz água gelada que alimenta os "fan coil" (da sala de ovos) e CTA (centrais de tratamento de ar) para refrigeração das salas de incubação e nascedouros.

A posição 8415 contempla, como comentado acima, a função de aquecimento que não é uma função acessória, bem como abarca temperatura entre 18° a 30°, enquanto a 8418 tem a característica de refrigerar produtos a baixa temperatura.

Dessa maneira, os sistemas de climatização para as agroindústrias do tipo instalados pela empresa que tem a função de climatizar ambientes não pode ser enquadrado na posição 8418. Esclareça-se ainda, que as instalações frigoríficas industriais devem comportar uma **câmara frigorífica**. Entende-se como câmara frigorífica, um compartimento isolado termicamente e dotados de dispositivos para resfriamento a fim de permitir a conservação por longo tempo de produtos perecíveis, especialmente os alimentícios. Não se trata, pois, de um ambiente ou sala refrigerado qualquer, logo, conclui-se que tais sistemas, pela função que desempenha devem ser classificados na posição **8415**.

Destarte, os produtos da posição 8418 são para temperatura muito baixas e até negativas, os produtos do litígio climatiza entre 18 a 30 graus, ou seja, também aquece, além do mais, mesmo que o "EX" fosse da posição 8418 não se enquadraria no texto do EX, pois, esse EX inclui câmara frigorífica e a empresa não fornece a câmara frigorífica.

A posição 8415 contempla a função de aquecimento que não é uma função acessória e por todos os motivos, conclui-se por esta posição, tendo em vista as regras gerais de classificação fiscal (1 e 6) e as NESH.

E por fim, não se aplica o art. 112 do CTN, como ventilado por algum dos meus pares, já que inexistem quaisquer dúvidas quanto à capitulação legal do fato ou a às outras matérias listadas nos incisos do referido artigo.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Após leitura do bem fundamentado voto da Relatora, pedi vista dos autos para melhor análise da questão, conforme aspectos apresentados em Tribuna e nas razões recursais.

Em face do cuidadoso exame empreendido, chego à conclusão diversa daquela exposta pelo voto vencedor.

Concluo que, dentre as classificações fiscais adotadas, seja pelo contribuinte, seja pela Fiscalização, nenhuma delas se adequa à complexa descrição técnica existente nos autos. Tampouco identifico a existência de uma terceira classificação possível.

Não obstante, é necessário que alguma classificações prevaleça para fins fiscais.

Nesse sentido, entendo ser aplicável a Regra Geral de Interpretação nº 3, c, do Sistema Harmonizado:

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em

Processo nº 11516.004392/2009-39
Acórdão n.º **3201-002.591**

S3-C2T1
Fl. 628

último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Assim, tenho que, na hipótese, aplicável a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte, por se encontrar esta em último lugar dentre as possíveis.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário