



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

Processo n° 12719.001834/2009-71
Recurso n° 890.019 Voluntário
Acórdão n° **3102-001.704 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de janeiro de 2013
Matéria Auto de Infração Aduaneiro - Aduana
Recorrente A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.º1, na aquisição de aparelhos condicionadores de ar, do tipo “*split-system*”, a classificação fiscal é no Código NCM 8415.10.11 ou 8415.10.90.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama e Helder Kanamaro.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 19/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Morais Pereira e Helder Massaaki Kanamaro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de autos de infrações lavrados para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 13.508.784,82, referentes a imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, COFINS – importação, PIS/PASEP – importação, juros de mora (calculados até 30/11/2009), multa proporcional (75%) e multa regulamentar (1%, classificação fiscal incorreta).

A interessada por meio de diversas (95) declarações de importação - DI's (fls. 441 a 1489) submeteu a despacho mercadorias descritas, em síntese, como “unidade evaporadora” e “unidade condensadora”, de diversos modelos e capacidades, para sistemas de ar condicionado, marca “Komeco”, exportadas pelo fabricante/produzidor GD MIDEA AIR-CONDITIONING EQUIPMENT CO LTD, classificando-as no código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 8415.82.10 (unidade evaporadora), 8418.69.40 (unidade condensadora), 8418.69.99 (unidade condensadora DI n° 07/0006084-1):

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

8415.8 Outros

8415.82 Outros, com dispositivos de refrigeração

8415.82.10 Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora

[...]

8418 REFRIGERADORES, CONGELADORES ("FREEZERS") E OUTROS MATERIAIS, MÁQUINAS E APARELHOS PARA A PRODUÇÃO DE FRIO, COM EQUIPAMENTO ELÉTRICO OU OUTRO; BOMBAS DE CALOR, EXCETO AS MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO DA POSIÇÃO 84.15.

8418.6 Outros materiais, máquinas e aparelhos, para produção de frio; bombas de calor:

8418.69 Outros

8418.69.40 Grupos frigoríficos de compressão para refrigeração ou para ar condicionado, com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora

8418.69.9 Outros

8418.69.99 Outros

Relata a autoridade fiscal (fls. 120 a 153) que a interessada apresentava para despacho e registrava, a cada declaração de importação, apenas um “tipo” de mercadoria (ou unidade evaporadora ou unidade condensadora).

Ocorre que tais “unidades” são módulos que, interligados por outros componentes (como tubulação de cobre, isolamento térmico, fluido refrigerante e

fios elétricos), formam um aparelho condicionador de ar, cuja classificação fiscal no código da NCM é 8415.10.11 ou 8415.10.90. A fiscalização aponta as regras e critérios para que se efetue a classificação fiscal apontada na autuação (fls. 142 a 149):

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)

8415.10.1 Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora

Do tipo "split-system" (sistema com elementos separados)

[...]

8415.10.90 Outros

Destaca ainda que um aparelho de ar-condicionado do tipo "split-system", constituído por uma unidade condensadora e uma unidade evaporadora, pode também ser constituído por uma unidade condensadora e diversas unidades evaporadoras.

À folhas 127 a 133, autoridade fiscal apresenta uma tabela correlacionando cada uma das operações de importação, onde demonstra que as datas de embarque das unidades condensadoras são as mesmas das unidades evaporadas e, que as faturas das respectivas unidades apresentam numeração seqüencial. Evidencia ainda que o registro das declarações de importação correspondente a cada conjunto (DI da unidade evaporadora e DI da respectiva unidade condensadora) ocorreram na mesma data ou, em alguns casos, em datas muito próximas. A totalização de conjuntos (unidades evaporadoras + unidade condensadora), consideradas todas as importações no período, foi de 78.608.

Quanto aos aspectos comerciais, a fiscalização demonstra que a real adquirente, ÁSIA DISTRIBUIDORA DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA. emitia ordens de compra (*purchase order* fls. 278 a 299) para o exportador GD MIDEA AIR-CONDITIONING EQUIPMENT CO. LTD indicando aparelhos de ar-condicionado. Mesmo nas ordens de compra para aparelhos de maior capacidade (fls 294 a 299), os pedidos das unidades, a despeito de descreverem separadamente, as quantias comercializadas indicam se tratar de aquisição de condicionadores de ar. Em todos os pedidos são indicados os modelos específicos que, conforme tabela de "características e especificações técnicas dos Condicionadores de Ar Komeco" (fl. 266), indicam tratarem-se tais modelos de condicionadores de ar.

Não obstante tais fatos, a fiscalização intimou a interessada ÁSIA DISTRIBUIDORA DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA. a apresentar os documentos contábeis e fiscais relacionados ao comércio, no País, das mercadorias objeto de importação. Considerando que a interessada informou estar impossibilitada de atender a intimação (documentação fiscal e livros contábeis e fiscais haviam sido furtados, Boletim de Ocorrência fl. 302), a fiscalização intimou a cliente da interessada, empresa CASSOL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

(fls. 309 e 310), uma de suas maiores clientes, que apresentou as notas fiscais de venda emitidas pela interessada para a sua cliente (fls. 317 a 339), onde restou constatado que as vendas das mercadorias objeto de importação, no mercado interno, se dão como ar-condicionado, não havendo sido encontrado registro de venda de unidade condensadora ou unidade evaporadora.

Objetivando esclarecimentos técnicos a respeito da instalação e funcionamento das mercadorias objeto de importação, a fiscalização, por meio de diligência, obteve explicações de alguns técnicos que realizam as instalações dos condicionadores de ar no País (fls. 425 a 434), os quais foram unânimes em indicar que tanto a unidade evaporadora quanto a unidade condensadora não têm utilidade técnica se consideradas isoladamente, isto é, para que ocorra utilização racional, ambas as unidades devem ser integradas, do que resulta o condicionador de ar.

O “Relatório de Ação Fiscal” (fls. 120 a 153) demonstra que a interessada registrava deliberadamente as declarações de importação das unidades (evaporadora ou condensadora) em separado com a finalidade de diminuir a alíquota de IPI incidente, pois para “unidade condensadora” a alíquota vigente é de 0% (zero), enquanto que a alíquota de IPI incidente para condicionador de ar é 20% (vinte). Situação que se agrava, na medida em que tal unidade corresponde a aproximadamente 70% do valor do condicionador de ar.

Tendo em vista que para determinada parte das mercadorias a alíquota do imposto sobre produtos industrializados, prevista para o código da NCM considerada correta, é maior que a do código da NCM declarada nas DI's, a fiscalização lançou a diferença dos tributos e respectivos consectários. No caso específico da DI nº 07/0006084-1 ocorreu diferença também de alíquota do imposto de importação.

Foi aplicada ainda a multa por terem sido as mercadorias classificadas incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul.

Finalmente, informa a autoridade fiscal que formalizou os processos administrativos nº 12719.001852/2009-53 e 12719.001851/2009-17 relacionados a representação fiscal para tributos internos e arrolamentos de bens, respectivamente.

Regularmente científicas (AR, fls. 1.490 e 1.491), as interessadas apresentaram impugnação de folhas 1.505 a 1.773 (A. BRASIL COM. EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA.) e 1.889 a 2.059 (ÁSIA DISTRIBUIDORA DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA.), anexando os documentos de folhas 1.774 a 1.886 e 2.062 a 2.164, respectivamente. As interessadas apresentam impugnações semelhantes e relativas a cada auto de infração (tributo e penalidade). Em síntese, trazem as seguintes alegações:

Que, o fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro, e para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação submetida a despacho para consumo. A alíquota a ser aplicada é aquela correspondente ao posicionamento na Tarifa Externa Comum, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul, na data da ocorrência do fato gerador. A busca pela verdade material é atividade indeclinável da Administração Tributária;

Que, a autoridade aduaneira responsável pela lavratura dos autos impugnados subverteu a materialidade dos fatos, e através de um processo de abstração, afastou-se do fato gerador ao qual sua análise deveria estar adstrita. Os fatos geradores decorrentes da importação/entrada/registo das DI's dessas mercadorias no estabelecimento importador não se confundem com as saídas dessas mercadorias do estabelecimento importador em uma segunda etapa circulatória, assim é inviável que

essa segunda etapa possa determinar a classificação ou mesmo reclassificação utilizada para a etapa anterior;

Que, a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 2 – A, em que se fundamentam os autos de infração não pode ser aplicada às mercadorias objeto de importação, visto que notadamente para que um *split system* funcione é necessário que através de uma operação autônoma de injeção de gás o sistema seja ativado, ademais não restou provado que as unidades, enquanto artigo, possuem as características essenciais do ar condicionado. Há que se aplicar a Regra 3 – A;

Que, adotou entendimento consignado em Solução de Consulta, entendimento corroborado pelo Sr. André Carneiro Leão de Almeida, Auditor da Receita Federal do Brasil em consulta feita pela Srta. Hariane Machado Raschowetzki, restando caracterizado que o elemento determinante da classificação a ser adotada, entre outros, depende do momento e forma como será apresentado para despacho aduaneiro a mercadoria, ou seja, para que possa ser classificado como ar condicionado, é imprescindível que condensadora e evaporadora sejam apresentadas conjuntamente. No mesmo sentido é a decisão da OMA, conforme IN RFB 873/08;

Que, a revisão do lançamento revela alteração do critério jurídico, o que é impossível. Tal critério restou estabelecido de diversas formas (soluções de consulta; importações da A.Brasil pela empresa KOMPORT de idênticas mercadorias e desembaraçadas e entregues sem exigência do Fisco; existência de DI's desembaraçadas em canal vermelho e amarelo para as mercadorias em questão; retificações nas DI's por exigência do Fisco; e-mail do Auditor-Fiscal André Carneiro Leão de Almeida);

Que, as interessadas importaram e venderam no mercado interno mercadorias de forma separada, não efetuaram qualquer operação que pudesse ser caracterizada como “industrialização”, não transformaram a evaporadora e a condensadora em ar-condicionado, mantinham inalteradas as mercadorias para venda no atacado;

Que, a mudança de critério jurídico é gravíssima ofensa ao princípio da segurança jurídica e da irretroatividade, ao dever de vinculação da Administração aos seus atos e, mais especificamente ao artigos 100, 145, 146 e 149 do CTN, à Súmula nº 227 do TFR e, também, à pacífica jurisprudência do País;

Que, o artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04 é inconstitucional. A autoridade administrativa pode analisar ta matéria;

Requer, em respeito aos princípios da verdade material, da segurança jurídica, bem como em virtude da impossibilidade de revisão aduaneira em razão de mudança de critério jurídico anteriormente adotado, que sejam as impugnações conhecidas e providas, considerados insubsistente os autos de infração, e por consequência, seja cancelado o presente lançamento fiscal.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 03/01/2007 a 27/09/2007

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

Classificam-se no código NCM do aparelho de ar-condicionado do tipo “split-system” as unidades evaporadoras e condensadoras que formam o aparelho, mesmo importadas em DI’s distintas, quando fique configurada a efetiva importação de unidade funcional. Aplicação das Regras Gerais de Interpretação n.ºs 1, 2-A combinada com a Nota 4 da Seção XVI, 6, e também da Regra Geral de Interpretação Complementar n.º 1.

Insatisfeitas com a decisão de primeira instância, as empresas apresentam Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A. Brasil Comercial Exportadora e Importadora Ltda.

Impossibilidade de o Auto de Infração modificar o critério jurídico vigente à época dos fatos. Que durante o período fiscalizado, classificou, atuando por conta e ordem da ASIA, os evaporadores “*importados na posição NCM 8415.82.10 e os condensadores na posição NCM 8418.69.40, conforme prévia orientação da própria Receita*”. E que não submeteu a mercadoria a qualquer processo de transformação, vendendo-os nas mesmas condições em que foram importados.

A seguir acrescenta.

b) além disso, as importações de evaporadores e condensadores efetivada pelas autuadas através do Porto de Itajaí, no ano de 2007, era plenamente conhecida dos fiscais aduaneiros daquela localidade. **Era público e notório que a maioria absoluta daquelas peças tinham como destino final a composição de aparelhos de ar condicionado**, até mesmo porque a marca já se tornava conhecida, naquele momento. Mesmo assim, diversas DIs foram desembaraçadas em canais amarelo e vermelho, **e houve até mesmo caso de três DIs (0710062844-9, 0710076159-9 e 0710076168-8) onde ocorreu exigência fiscal — imediatamente cumprida - de reclassificação das mercadorias para a posição agora tida como incorreta;** (grifos no original)

Que o critério jurídico adotado no Porto de Itajaí continua igual, mesmo após a lavratura do presente Auto de Infração.

Por fim, requer a realização de diligência para que a autoridade lançadora ou aquela com jurisdição sobre o Porto de Itajaí informe “*qual critério adotado entre dezembro de 2009 e setembro de 2010, para desembaraço de (i) evaporadores apresentados isoladamente; (ii) condensadores apresentados isoladamente; e (iii) evaporadores e condensadores, apresentados conjuntamente, na mesma declaração de importação*”.

Empresa Ásia Distribuidora de Utilidades Domésticas.

Citando ensinamento de Geraldo Ataliba, defende que a “*subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei*”, e que, no caso em apreço, “*a Autoridade Fiscal trilhou o caminho inverso: afastou-se da realidade factual da operação realizada pela Impugnante para tributar um fato hipotético, que apenas poderia se materializar em outra etapa da cadeia, e por meio de outro sujeito passivo*”.

Prossegue,

Diz-se isso porque, à toda evidência, a revisão aduaneira foi construída sob o argumento de que as mercadorias importadas pela Impugnante, classificadas na NCM 8415.82.10 — evaporadores e na NCM 8418.60.40 — condensadores,

deveriam ter sido submetidas a despachos de importação mediante enquadramento tarifário na posição 8415.10.11 ou 8415.10.90, para aparelho de ar condicionado. Essa interpretação não corresponde a verdade material, nem aos elementos constitutivos da hipótese de incidência. São na verdade uma fórmula adotada pela fiscalização aduaneira que visa a aplicação de alíquotas mais elevadas para as operações em comento.

Esclarece que classificou as mercadorias nas NCM informadas nas Declarações de Importação por orientação da Administração Federal. Que *“vários foram os atos formais e explícitos que redundaram na certeza de que o FISCO havia adotado um critério jurídico para definir como correto o enquadramento tarifário de evaporadoras e condensadoras importadas pela Impugnante nas posições NCM 8415.82.10 e NCM 8418.69.40.*

Para confirmar suas alegações cita Solução de Consulta, outras importações suas e de terceiros desembaraçadas, inclusive em canal vermelho, nas quais foi aceito ou determinada a classificação ora rejeitada pelo Fisco.

Noutro giro, assevera que a *“empresa importadora assim como a adquirente não transformavam a evaporadora e a condensadora em ar-condicionado, mas mantinham inalteradas as mercadorias para venda no atacado. Importou-se evaporadoras e condensadoras e venderam-se evaporadoras e condensadoras”.*

Que *“a venda interna se dá conforme o pedido do interessado, que pode requisitar apenas evaporadoras, apenas condensadoras, ou ambas. Se essas mercadorias serão utilizadas de forma isolada como peça de reparo ou reposição, ou se serão transformadas em um ar-condicionado, (...)”.*

Que *“não restou provado que as condensadoras, enquanto artigo, possuem as características essenciais do ar condicionado,(...)”.*

No que concerne à aplicação da Regra 2-A, defendida pelo Fisco, assim refere-se.

Como complemento da Regra 2-A, deve o intérprete tomar em consideração o seguinte critério:

VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação do presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.

Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método do montagem. **Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar o sua condirão de produto acabado.** (grifos no original)

Em relação a isso, esclarece que *“para que um split system funcione é necessário que através de uma operação autônoma de injeção de gás o sistema seja ativado”.*

A seguir sustenta que o momento e a forma de apresentação da mercadoria no despacho constitui elemento determinante na classificação fiscal.

O elemento determinante da classificação a ser adotada, entre outros, depende do momento e forma como será apresentado para despacho aduaneiro a mercadoria, ou seja, para que possa ser classificado como ar condicionado, é imprescindível que condensadora e evaporadora sejam apresentadas conjuntamente, caso contrário, vale a aplicação da RGI 1 (Nota 2 b) da Seção XVI) e 6, conforme decisão da OMA.

Argumenta que a premissa adotada na decisão recorrida é falsa. Que “*os manifestos de cargas, os conhecimentos de transporte, as faturas comerciais e os packing lists que ampararam cada uma das operações de importação revisadas indicam que as mercadorias manifestadas e submetidas a despacho de importação ou foram "condensadoras" ou "evaporadoras"*”.

Reivindica seja aplicado o artigo 100, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Cita a súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, na qual ficou assentado que “*a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento*”. Transcreve doutrina e jurisprudência.

E encerra,

Insurge-se a Recorrente com veemência contra manifestação do E. Relator do Voto constante do Acórdão 07-20.662 quando de forma quase autoritária nega validade à jurisprudência administrativa e judicial colacionada nos Autos. O entendimento dos Tribunais Superiores, sejam eles judiciais ou administrativos indicam o posicionamento das Cortes respectivas e não podem ser simplesmente ignorados. É bem verdade que tais decisões não são vinculativas, mas demonstram à saciedade a inconsistência de certos procedimentos e atos que eivá-los de nulidade ou insubsistentes, jamais produzem efeitos no mundo do direito, pois que não logram prosperar diante de análises mais jurídicas e menos fazendárias.

- Assim é que, como critério de admissibilidade de recursos especiais deve o contribuinte ou a união demonstrar a divergência de entendimentos entre decisões proferidas pelas câmaras do CARF, razoável que no juízo de apreciação das teses sustentadas sejam tomados em consideração o conteúdo da jurisprudência colacionada.

Pede o cancelamento do Auto de Infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos Recursos.

Algumas importantes conclusões merecem ser desde logo levadas em consideração. Não há, no campo jurídico, controvérsia relevante sobre a aplicação do direito na determinação da classificação fiscal das mercadorias, tampouco em relação às especificações técnicas das mesmas. De fato, não me parece que gerasse divergência a afirmação de que sejam ou fossem as mercadorias partes de um todo fracionado, deveriam classificar-se no Código escolhido pelo Fisco. Da mesma forma, não há na defesa maiores esforços destinados à revisão

dos conceitos acerca da funcionalidade dos equipamentos ou suas características técnicas, que tenham levado o Fisco a um entendimento equivocado. A lide está muito mais centrada (i) nos efeitos jurídicos da apresentação/importação em separado do evaporador e do condensador, (ii) igualmente, nos efeitos decorrentes da observância das orientações por diversos meios expedidas pela Secretaria da Receita Federal, e (iii) na impossibilidade de que o Fisco revise critério de direito aplicado para os fatos geradores objeto da autuação. Apenas o argumento de que não restou comprovado que as condensadoras possuem as características essenciais do ar condicionado e de que conjunto só funciona com a injeção de gás fazem exceção a essa leitura.

Em face disso, é necessário que se examinem com especial cuidado as condições específicas nas quais ocorreram as importações objeto da autuação fiscal. Se confirmadas as circunstâncias descritas pela defesa, na qual relata, além da importação em separado das partes constitutivas dos condicionadores de ar, a aquiescência do Fisco em outras operações com a classificação fiscal aqui recusada, seria pouco provável a manutenção da exigência, tanto em relação às multas aplicadas, quanto ao próprio Imposto. Isso porque, primeiro, como bem lembrado pela contribuinte, a obediência a práticas reiteradas da Administração exclui a imposição de multas e juros. Segundo, porque as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado determinam critérios que consideram sempre aquilo que é objeto de exame em determinado momento, o que, *a priori*, vai ao encontro das alegações das partes.

Início pelas Regras Gerais para Classificação Fiscal de Mercadorias. A Regra 2 “a” contém o critério de maior relevância à questão acima suscitada. Assim dispõe.

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

(...)

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. (grifos meus)

(...)

Sem dúvida, decidir se um produto *apresenta-se com as características essenciais do artigo completo ou acabado* é tarefa de natureza essencialmente subjetiva e, por isso mesmo, requer sempre dedicado esforço a fortalecer a decisão tomada em detrimento da outra, frequentemente tão viável quanto a escolhida. Aqui, contudo, ao contrário de como pode parecer, não creio que seja esse o cerne da questão. Se, como afirma a Recorrente, os produtos importados foram ora evaporadores, ora condensadores, então não há que se falar em artigo incompleto ou inacabado. A operação que envolve apenas uma parte do todo e que revela-se uma fração nem de maior nem de menor importância do que a outra não incluída no negócio não pode ser considerada uma importação do produto, mas apenas de parte dele.

A questão crucial para o deslinde do feito me parece estar em outro ponto, que deve ser adequadamente interpretado. Ele também decorre do texto da Regra 2 “a” acima,

mas na parte em que refere a apresentação do produto *no estado em que se encontra*. Segundo entendo, a pergunta que deve ser feita é: como o produto se apresentava no momento das operações comerciais objeto de investigação pelo Fisco Federal?

Se considerarmos apenas os fatos tal como formalmente se apresentam no momento da operação perceptível, resta desprovida de qualquer sentido a pretensão do Fisco. Como já se disse, partes devem ser classificadas como partes, nunca como o todo incompleto. Mas o que merece ser avaliado é a possibilidade de que a observação dos fatos tenha sido induzida por meio de ações que não guardam exata correspondência com o negócio em si, uma vez que observado por inteiro, de tal sorte a que visão completa demonstre que a parcela perceptível não revela a natureza do todo.

Para melhor aclarar, lanço mão de uma outra situação hipotética. Em uma importação de aros para bicicleta, por óbvio, não se discutiria a classificação da mercadoria, por aplicação da Regra 2 “a”, no Código tarifário próprio para bicicletas. Contudo, se por algum meio fosse possível demonstrar que a operação comercial foi de aquisição de bicicletas e que a forma de apresentação das mesmas fez aparentar a aquisição de partes, com certeza sua classificação fiscal levaria em conta o disposto na Regra 2 “a”.

A esse respeito, transcrevo excerto do Voto condutor da decisão recorrida descrevendo os elementos de convicção a respeito do fracionamento na apresentação das mercadorias para despacho.

A) A real adquirente, ÁSIA DISTRIBUIDORA DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA. emite uma ordem de compra para o fabricante/exportador GD MIDEA AIR-CONDITIONING EQUIPMENT CO. LTD indicando aparelhos de ar-condicionado. À folha 290, a “Purchase Order – Revision III” nº MDR-020/06, datada de 18/10/2006. Entre os equipamentos listados nesta ordem de compra tem-se os produtos “KOS09QC, KOS09FC e KOS12FC”, cuja descrição indica tratem-se, respectivamente de “09K BTU/h, split, cooling/heating, Elite Star; 09K BTU/h, split, cooling only, Elite Star; 12K BTU/h, split, cooling only, Elite Star”, valores de preço unitário (USD) de “156,00; 146,00; 164,00”, respectivamente;

B) Em 08/12/2006 o exportador GD MIDEA AIR-CONDITIONING EQUIPMENT CO. LTD emitiu as faturas nº MD-AC 23303 e MD-AC23304 (fls. 777 e 768), relativas a unidades evaporadoras e unidades condensadoras, respectivamente. Somados os preços unitários (USD) de cada um dos modelos citados em ambas as faturas “KOS09QC, KOS09FC e KOS12FC” tem-se o mesmo valor unitário do pedido de compra nº MDR-020/06;

C) Em 14/12/2006, ambas unidades foram embarcadas no Navio “CMA CGM L’ETOILE”, sendo emitidos os conhecimentos de carga (BL) nº UH 1254858 e UH 1254856 (fls. 775 e 766);

D) Em 17/01/2007 os diversos contêineres contendo as unidades de modelos “KOS09QC, KOS09FC e KOS12FC”, separadas em evaporadoras ou condensadoras, foram desembarcados no País (Dados Complementares das DI’s – fls. 771 e 763);

E) Em 23/01/2007, a interessada A. BRASIL COM. EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA. registrou as declarações de importação 07/0095671-3 (fls. 769 a 774) referente às unidades evaporadoras de modelos “KOS09QC, KOS09FC e KOS12FC” e 07/0095657-8 (fls. 761 a 765) referente às unidades condensadoras de modelos “KOS09QC, KOS09FC e KOS12FC”. Em tais declarações de importação, no campo “Dados Complementares” é citada a referência MDR 020/06, seguida das

letras “EA” na DI de unidades evaporadoras e “CA” na DI de unidades condensadoras”;

F) Finalmente, após desembaraçar as unidades evaporadoras e condensadoras separadamente, as mesmas, já no mercado interno, voltam a ser comercializadas com a denominação de ar-condicionado, como se pode observar, a título de exemplo, a nota fiscal nº 112924, emitida pela ÁSIA DISTRIBUIDORA DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA. (fl. 325), onde no campo descrição dos produtos está descrito “AR COND. KO S 09 FC – ELITE STAR; AR COND. KO S 09 QC – ELITE STAR; AR COND. KO S 12 FC – ELITE STAR”, estando consignado no campo relativo à classificação fiscal a posição 8415.

As empresas defendem-se desta acusação no processo. Assevera não ter submetido as partes a nenhum tipo de transformação e que *“a venda interna se dá conforme o pedido do interessado, que pode requisitar apenas evaporadoras, apenas condensadoras, ou ambas”*. Ainda mais, afirma que *“os manifestos de cargas, os conhecimentos de transporte, as faturas comerciais e os packing lists que ampararam cada uma das operações de importação revisadas indicam que as mercadorias manifestadas e submetidas a despacho de importação ou foram “condensadoras” ou “evaporadoras”*.

Primeiro, é preciso ficar claro que não há divergência em relação às informações identificadas nos manifestos de cargas, nos conhecimentos de transporte, nas faturas comerciais e nos packing lists. A transcrição anterior de trecho extraído da decisão de primeiro grau deixa claro que as faturas comerciais e documentos de transporte efetivamente informavam separadamente as unidades condensadoras e evaporadoras. O problema é que, como se viu, esses documentos estavam vinculados a uma ordem de compra – *Purchase Order* – identificando a negociação de condicionadores de ar e não de partes separadas.

E não é só. Outros fatos apurados pela Fiscalização Federal deixam claro que a aquisição foi de condicionadores de ar e não de partes. O trecho a seguir foi extraído da Descrição dos Fatos do Auto de Infração

Embora as DI tenham sido registradas separadamente para cada componente (evaporador e condensador), para fins de análise das importações, tomamos como referência a data de embarque e o número da fatura de importações de condensadores e evaporadores, que são em sua totalidade iguais (data) e seqüenciais (número da fatura). Foram consideradas as capacidades térmicas dos componentes e respectivos quantitativos. O resumo desta correlação está evidenciado na tabela abaixo, na qual se constituíram 78.608 conjuntos de evaporadores e condensadores de mesma capacidade térmica importados pela A.Brasil tendo a Ásia Distribuidora como adquirente.

De se registrar que, sem dúvida, o fracionamento das operações e a consequente redução da carga tributária, não poderia ser consumado de outra maneira. Necessariamente, as faturas e documentos de embarque e transporte precisariam informar separadamente cada um dos itens de tal sorte que eles pudessem ser assim declarados na entrada no país, restando a comprovação da infração na dependência de algum outro documento no qual ficasse demonstrada uma negociação diferente da declarada, o que, no caso, foi extraído das informações encontradas nas *Purchase Order*.

Noutro vértice, a alegação de não ter submetido as mercadorias a nenhum tipo de transformação não tem qualquer conseqüência na solução da lide. Não é disso que tratam os autos. A acusação diz respeito ao fracionamento do todo na importação de

mercadorias, com repercussão na incidência tributária. Irrelevante serem elas submetidas ou não, após o desembaraço, a um processo de industrialização.

Ademais, a operação de venda das mercadorias no mercado interno, elemento indiciário que integra o quadro apresentado pelo Fisco, revela-se igualmente desfavorável à Recorrente. Embora argumente não ter ingerência nesta etapa e que trata-se de uma liberalidade do adquirente etc, o fato é que não encontra-se na defesa qualquer contestação objetiva e consistente à acusação apresentada com respaldo na Nota Fiscal nº 112924, da Ásia Distribuidora de Utilidades Domésticas Ltda, folha 325 do processo, contendo dados de venda de condicionadores de ar.

E nem se fale que trata-se de uma operação subsequente, sem vínculo com o fato gerador do tributo. É claro que esse dado é apresentado como elemento integrante de um quadro indiciário, sem qualquer necessidade de que esteja associado ou de que alguma forma tenha influência na ocorrência do fato gerador dos tributos. Aliás, muito prudente e pertinente a medida adotada pela Fiscalização, por meio da qual pretendeu demonstrar que não somente o processo de compra, mas também a destinação final dos equipamentos confirmava as suspeitas de fracionamento das operações de importação.

Diante deste cenário, a meu sentir, demonstra-se firme a acusação elaborada pelo Fisco e pouco convincente a defesa.

Por outro lado, uma vez que se chega à conclusão de que a infração efetivamente ocorreu, termina-se por identificar pouca ou nenhuma procedência em expressiva parte da linha de defesa adotada em ambos Recursos Voluntários. Isso porque, como se verá, a consistência da defesa depende substancialmente da efetiva ocorrência dos fatos tal como formalmente apresentados, sob pena de restar desprovida de mérito se, como no caso, o fato jurídico perceptível não guarda exata correspondência com o fato por de trás da aparência. Noutras palavras, tem grande efeito sobre a lógica defendida pelas Recorrentes o fato de a discussão não ser sobre a importação de partes de condicionadores de ar, mas de condicionadores de ar inteiros e desmontados.

Por isso mesmo, não há razão para falar em ausência de subsunção do fato à norma, como alegado. Ainda que no momento de ocorrência do fato gerador dos impostos aduaneiros o fenômeno aparente desse conta da importação de partes de condicionadores de ar, a operação revelada pelo trabalho fiscal foi outra e a respeito dela é que se deve formar convicção. A referência à *“forma de apresentação da mercadoria no despacho”* com o fito de demonstrar que ela *“constitui elemento determinante na classificação fiscal”*, está focada em evento sem valor jurídico para determinação da classificação fiscal das mercadorias, por corresponder a uma operação na qual um dos elementos essenciais à escolha do código tarifário adequado teve sua exteriorização modificada.

Outrossim, perde efeito toda argumentação dando conta da classificação com base em orientações expedidas pela própria Administração Federal. Tais orientações, incluída aí a dita homologação da DI desembaraçada em canal vermelho, estiveram sempre dirigidas à operação aparente e não à que foi revelada pelo Fisco e, por conseguinte, não podem ser alegadas em favor da defesa. Também por isso, não merece ser acolhido o pedido de realização de diligência proposto por uma das partes.

Quanto à afirmação de que era de conhecimento dos fiscais aduaneiros em atividade no Porto de Itajaí *“que a maioria absoluta daquelas peças tinham como destino final a composição de aparelhos de ar condicionado”*, além de contrária a toda a argumentação até então expendida, não pode, como pretende a defesa, ser comprovada por e-mail trocado entre

uma funcionária da empresa Komlog e a Autoridade Fiscal em exercício no Porto. Ao final do e-mail anexado pela própria Recorrente, o Auditor-Fiscal, ressalva.

Resta apenas esclarecer que, caso essas unidades evaporadoras forem importadas em conjunto com as respectivas unidades condensadoras (externas), a classificação deve ser realizada no código correspondente ao aparelho de ar-condicionado, que é a subposição 8415. 10 e o item depende da capacidade de produção de frio.

Por todas essas razões, também não há como aplicar o atenuante previsto no artigo 100, inciso III, do Código Tributário Nacional, valendo o mesmo para a discussão sobre suposta alteração de critério jurídico, ou da possibilidade de o procedimento de Revisão Aduaneira incluir matéria de direito.

De se dizer que o assunto adquire maior complexidade no campo conceitual. Fora dele, não vejo nenhuma chance de êxito à tese de que seja possível adquirir mercadorias e importá-las como melhor aprover ao contribuinte. Nem mesmo faria sentido haver enquadramento tarifário para aparelhos de condicionamento de ar se fosse sempre possível apresentá-los em fragmentos sujeitos a menor tributação.

De resto, as Recorrentes não tem melhor sorte nos poucos argumentos de natureza técnica apresentados.

No que tange à falta de comprovação de que os condensadores possuam características de condicionadores de ar e à necessidade de realização de uma operação autônoma de injeção de gás no sistema, a transcrição do Voto condutor da decisão recorrida demonstra o exame exaustivo dos critérios de classificação adotados e das características merceológicas do produto, fundamentação que adoto na vertente decisão.

Neste sentido, a alegação de que as unidades reunidas não podem ser consideradas um condicionador de ar, por ser necessário que através de uma operação autônoma de injeção de gás o sistema seja ativado, não encontra amparo nas próprias notas fiscais emitidas pela interessada ÁSIA DISTRIBUIDORA DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA. (fls. 317 a 339), que alegou não modificar em nada as mercadorias importadas e as revende como ar-condicionado, nem encontra amparo nas informações produzidas pelo técnico que instala o ar-condicionado junto ao consumidor final (fl. 433):

*- **Fluido refrigerante:** Dependendo da distância de instalação a unidade evaporadora e a unidade condensadora **é necessária a adição** de fluido refrigerante para que não ocorra perda de eficiência no equipamento. **A carga adicional** deve ser realizada conforme orientações feitas no manual de instalação que é fornecido pelo fabricante. (Grifos acrescidos)*

De fato, não parece nada razoável que determinado equipamento venha a ser caracterizado exclusivamente em face do fluido que possa existir ou ser inserido para que o mesmo esteja apto a funcionar, tal afirmação, sem qualquer amparo técnico não pode ser acatada.

(...)

Já, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), regulamentadas pelo Decreto nº 435/1992 assim dispõem sobre os produtos da posição 8415:

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 contêm 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).

...

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.*

... (Grifos acrescidos)

Também existem notas explicativas de subposição nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), regulamentadas pelo Decreto nº 435/1992, em relação aos produtos da subposição 8415.10:

A presente **subposição compreende** as máquinas e aparelhos para condicionamento de ar dos tipos para paredes ou para janelas, formando um só corpo **ou do tipo split-system (sistema com elementos separados)**.

As máquinas e aparelhos "formando um corpo único" são constituídas de um só dispositivo contendo todos os elementos necessários formando um só corpo.

As máquinas e aparelhos do tipo split-system são aparelhos que não comportam dutos mas utilizam um evaporador individual para cada área a climatizar (cada cômodo de uma casa, por exemplo).

... (Grifos acrescidos)

Como se depreende dos textos apresentados acima, mercadorias como as importadas pela interessada estão compreendidas na posição 8415.

A Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 (RG-1), estabelece que:

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.

À luz do que dispõe a RG-1, é fácil concluir que as mercadorias em comento, **condicionadores de ar**, classificam-se 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.”

Por sua vez, como se tratam dos tipos formados por unidades separadas, “split system”, utiliza-se a Subposição 8415.10 – “Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando um corpo único ou do tipo "split-system" (sistema com elementos separados)”, aplicando-se a RGI 6:

6.A CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS NAS SUBPOSIÇÕES DE UMA MESMA POSIÇÃO É DETERMINADA, PARA EFEITOS LEGAIS, PELOS TEXTOS DESSAS SUBPOSIÇÕES E DAS NOTAS DE SUBPOSIÇÃO 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.

Pela aplicação da Regra Geral Complementar nº1, por possuírem as mercadorias capacidade inferior a 30.000 frigorias/hora, devem ser classificadas no desdobramento em nível regional (item) 8415.20.1 – “Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora”, havendo desdobrando em nível regional para subitem, 8415.10.11 – “Do tipo “split-system” (sistema com elementos separados)”, descrição que se enquadra perfeitamente com a mercadoria em apreço:

IAS REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO SE APLICARÃO, MUTATIS MUTANDIS, PARA DETERMINAR DENTRO DE CADA POSIÇÃO OU SUBPOSIÇÃO, O ITEM APLICÁVEL E, DENTRO DESTE ÚLTIMO, O SUBITEM CORRESPONDENTE, ENTENDENDO-SE QUE APENAS SÃO COMPARÁVEIS DESDOBRAMENTOS REGIONAIS (ITENS E SUBITENS) DO MESMO NÍVEL.

A classificação correta é no código NCM 8415.10.11, por força da aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1 e 2 “a” combinada com a nota 4 da Seção XVI, 6, e também da Regra Geral de Interpretação Complementar nº 1, classificação utilizada pela fiscalização.

VOTO POR NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 29 de janeiro de 2013.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Relator.