



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

Processo nº 10074.000655/2006-71
Recurso nº 341.331 De Ofício
Acórdão nº 3202-000.308 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de junho de 2011
Matéria II/IPI - CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TERMORIO S/A.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 03/01/2002, 11/11/2002

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO ADUANEIRA QUANTO À CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRELIMINAR REJEITADA.

A revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal, visando à correta determinação da matéria tributável e à apuração dos tributos devidos, é instituto previsto em lei e não constitui modificação do critério jurídico utilizado no fato gerador da obrigação tributária relativa à importação de mercadorias.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SISTEMAS AUXILIARES E PARTES E PEÇAS DE USINA TERMOELÉTRICA. CONCEITO DE GRUPO ELETROGÊNICO.

O código NCM 8502.39.00 é destinado à classificação de grupos eletrogêneos, assim considerados aqueles constituídos por um gerador elétrico e uma máquina motriz, que não seja motor elétrico, e apenas quando formarem um corpo único. Uma usina termoeletrica não é uma unidade funcional e não se classifica como grupo eletrogênico. Os sistemas auxiliares e as partes e peças de uma usina termoeletrica não podem ser considerados como incorporados a grupos eletrogêneos nem como componentes de uma unidade funcional, devendo cada um seguir o seu próprio regime. Trata-se de matéria cuja classificação fiscal já foi decidida em nível nacional pela Coana/SRF, órgão competente para solucionar divergências sobre classificação fiscal de mercadorias, nos termos das Soluções de Divergência nºs 2, 5 e 11/2001 e 1, 2, 3 e 4/2002.

MULTA POR INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO. FALTA DE LICENCIAMENTO DECORRENTE DE DESCRIÇÃO INCORRETA DA MERCADORIA NO DESPACHO ADUANEIRO. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA (ART. 106, II, "A" DO CTN)

A introdução de bens no País sem o correspondente Licenciamento, inclusive o decorrente de mercadoria incorreta descrita no despacho aduaneiro, implica a exigência da multa por falta desse requisito, sem prejuízo de aplicação de outras multas (art. 526, II, e § 5º, I, do RA/1985 e art. 6º, § 1º, do Decreto nº 660/1992). A partir da Portaria Secex nº 17/2003 houve mudança significativa no sistema administrativo que rege as importações, que passou a contar com a modalidade de importações dispensadas de Licenciamento. Em decorrência, há que se aplicar retroativamente a legislação mais benéfica, com base no art. 106, II, “a”, do CTN, de forma a cancelar a multa no tocante aos bens que tiveram sido objeto de autuação por não cumprirem tal requisito, mas cuja importação atualmente está dispensada de Licenciamento.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA

A classificação incorreta de mercadoria importada implica a cominação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria incorretamente quantificada, sem prejuízo da aplicação de outras multas fiscais e administrativas (art. 84, I e § 2º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator, vencidos os Conselheiros Antonio Spolador Junior e Rodrigo Cardozo Miranda, que negaram provimento e apresentarão declaração de voto. Declarou-se impedido o Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior. Fez sustentação oral o advogado Ricardo Luiz Becker - OAB/SP 121.255.

José Luiz Novo Rossari - Presidente e Relator

Editado em 08 de junho de 2001

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior, Mara Cristina Sifuentes e Antonio Spolador Junior.

Relatório

Em exame o recurso de ofício decorrente de decisão de primeira instância proferida pela DRJ em Florianópolis/SC, que declarou improcedentes os lançamentos de Imposto de Importação e de IPI, e de multas sobre esses impostos, como segue: por declaração inexata, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, e por imposto não recolhido, prevista no art. 80, I, da Lei nº 4.502/64, na redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente, bem como as multas sobre o valor aduaneiro previstas no art. 169, I, “b”, do Decreto-Lei nº 37/1966, alterado pelo art. 2º da Lei nº 6.562/1978, por falta de licença de importação, e no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por classificação incorreta.

A exigência dos créditos tributários deveu-se ao entendimento do Fisco de que a interessada não havia classificado corretamente as mercadorias submetidas a despachos aduaneiros em seis declarações de importação, por ter utilizado o código 8502.39.00 pertinente a “Outros Grupos Eletrogêneos” para grande parte dos equipamentos que compõem sua ilha de energia, o que somente seria correto para os conjuntos formados por turbina e gerador importados.

Para historiar os fatos transcrevo o extenso e preciso relatório constante do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis /SC, *verbis*:

“No período compreendido entre 03/01/2002 e 11/11/2002, a empresa em referência registrou, dentre outras, as seis Declarações de Importação relacionadas no auto de infração de fls. 02 a 77, nas quais foram reportadas máquinas destinadas à construção de usina termoeletrica, cuja classificação fiscal adotada pelo importador, no código NCM 8502.39.00, reflete o entendimento de que tais mercadorias constituem um grupo eletrogêneo.

Desse entendimento não compartilhou a fiscalização que, em ato de revisão aduaneira, deslocou essa classificação para outros diversos códigos NCM, os quais designam cada um dos itens importados, nas situações em que a classificação fiscal desses itens deva seguir seu próprio regime, ou seja, quando apresentados isoladamente não se destinarem à composição de um corpo único ou unidade funcional.

Sob o argumento de que, segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado relativas à posição 8502, a expressão “grupos eletrogêneos” aplica-se somente à combinação de um gerador elétrico com uma máquina motriz, que não seja um motor elétrico, e de que a destinação dada aos bens importados não satisfaz ao disposto na Nota 4 da Seção XVI da Nomenclatura que harmoniza a designação e a codificação fiscal de mercadorias, foi manifestada na peça acusatória a conclusão de que, valendo-se indevidamente de tratamento tributário mais favorável, o contribuinte teria declarado como sendo integrante dos grupos eletrogêneos importados itens estranhos a esse grupo e, portanto, teria evitado a tributação incidente sobre a importação da quase totalidade da planta termoeletrica instalada.

Releva circunstanciar que as importações em causa foram objeto de registro antecipado para as quais fora autorizado o embarque fracionado das mercadorias informadas em cada uma das declarações de importação que, submetidas a despachos aduaneiros documentados no processo nº 10768.014065/2001-11, foram desembaraçadas mediante laudo descritivo produzido pelo Engº Álvaro Antonio de Freitas Brandão Ely, técnico certificante da Receita Federal, que depois de

descrever cada item importado afirmou que os mesmos correspondiam ao material declarado e inscrito nos respectivos conhecimentos de transportes. Dessa afirmação infere-se que fora apresentado, no despacho aduaneiro, packing list em que os produtos importados foram descritos com detalhamento suficiente para que o técnico certificante os relacionasse com as Declarações de Importação em causa e a fiscalização pudesse inferir a respeito de seu enquadramento tarifário.

Os laudos descritivos produzidos pelo técnico certificante designado para acompanhar a conferência física de cada uma das partidas de mercadorias vinculadas às Declarações de que se trata certifica que as mercadorias inspecionadas correspondem aos grupos eletrogêneos declarados. Conforme termos do 9º laudo, de fls. 147 a 154 do anexo II, foi igualmente certificado que, além das turbinas e geradores, os grupos eletrogêneos são também integrados por seus sistemas anexos, tais como controle, refrigeração, filtragem e transmissão.

O lançamento foi também embasado em solução de divergência proferida pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira que, modificando soluções de consulta proferidas regionalmente, concluiu que essas mercadorias não constituem uma unidade funcional, razão pela qual devem ser classificados segundo seu próprio regime.

Argumenta-se na peça acusatória que os equipamentos da planta industrial em questão foram instalados de forma dispersa em grande área e, embora interligados por tubulações, não estão montados sobre uma mesma base, armação ou suporte. Dispostos, às vezes, muito distantes uns dos outros, não formam um corpo único. Daí a conclusão de que o contribuinte teria ampliado indevidamente o alcance das disposições constantes das Notas 3 e 4 da Seção XVI da nomenclatura. Registra-se, ainda, na autuação que os laudos e pareceres técnicos não definem a classificação fiscal das mercadorias, apenas prestam informações a serem utilizadas para esse fim.

Por fim, toma exemplificativamente alguns dos produtos importados para, com base no critério utilizado para sua classificação individualizada, reafirmar seu convencimento de que esses produtos não formam um corpo único quando reunidos e, portanto, não integram os grupos eletrogêneos importados, constituídos unicamente pelas turbinas e geradores e pelos elementos que os interligam.

Em face disso, além de excluídos do “ex” tarifário que fixava em zero a alíquota do Imposto de Importação aplicável sobre o valor aduaneiro dos chamados grupos eletrogêneos, foram os produtos reposicionados para diversos códigos NCM. Em conseqüência foram exigidos os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados incidente na operação, seus consectários, e as multas por falta de licença de importação e por errônea classificação fiscal. Saliente-se que na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados não foi considerado o disposto na Nota Complementar 85 – 1, da TIPI, uma vez que mesmo os produtos para os quais a fiscalização propôs o enquadramento em determinados códigos mencionados nessa Nota, os mesmos foram tributados com base em sua alíquota normal. É o que se depreende dos quadros demonstrativos constantes das fls. 102 a 128 dos autos.

Em impugnação tempestiva, depois de mencionar o fato de ter sido incluída, conforme a Portaria do Ministério das Minas e Energia – MME nº 43, de 2000, e a Resolução Aneel nº 551, de 2000, no Programa Prioritário de Termoelectricidade – PPT, Decreto nº 3.371, de 24 de fevereiro de 2002, que tinha por objetivo o enfrentamento da crise de geração instalada no setor energético do país, a autuada repele os fundamentos da exigência, arguindo primeiramente a nulidade do auto de infração, em face de preliminar de irrevisibilidade do lançamento que, efetuado no

registro das Declarações de Importação e homologado por ocasião do desembaraço das mercadorias declaradas, não pode sofrer mudança de critério jurídico consubstanciado, no caso, na classificação fiscal dessas mercadorias.

Salienta a impugnante que, contrariamente ao que afirma a fiscalização, não se aproveitou indevidamente de tratamento tributário favorecido para promover a importação de toda a planta da usina por ela instalada. Na verdade, além das seis declarações de importação às quais se ateu a fiscalização, registrou inúmeras outras não mencionadas na peça acusatória. Desses registros resultou o recolhimento das quantias de R\$ 28.973.463,58 e de R\$ 16.428.577,94, correspondentes aos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados incidentes sobre bens importados, cujo emprego nos fins a que se destinavam não permitia defini-los como partes integrantes dos grupos eletrogêneos importados, aos quais a legislação dispensou tratamento tributário específico, com vistas a privilegiar as iniciativas governamentais relacionadas às modificações que se pretendia introduzir na matriz energética até então adotada no país.

Acusa a carência de embasamento técnico para o lançamento que, arbitrário, presumiu serem os grupos eletrogêneos importados constituídos exclusivamente de turbinas e geradores, mesmo em face dos dizeres contidos nos laudos técnicos produzidos no curso do despacho aduaneiro por técnico certificante da Receita Federal, referentes a cada uma das partidas de mercadorias desembarcadas em seu destino e, necessariamente, submetidas a conferência física, por força do despacho antecipado e fracionado a que foram submetidas, conforme autorizara o próprio fisco.

Referidos laudos, dezenove no total, elaborados pelo Engº Álvaro Antonio de Freitas Brandão Ely, designado pela autoridade competente para certificar a natureza dos bens importados, corroboram as informações prestadas em suas respectivas Declarações de Importação e fizeram emergir, previamente à liberação desses bens, todas as informações necessárias para que os agentes do fisco analisassem sua classificação fiscal. Tendo em vista a confirmação técnica de que se tratava de itens que iriam compor grupos eletrogêneos, as mercadorias foram desembarçadas como tal. Ainda sobre referidos laudos, a impugnante registra que esses se reportam aos grupos eletrogêneos como sendo compostos, cada um, de uma turbina, um gerador e sistemas anexos de controle, refrigeração, filtragem e transmissão.

Questionamentos acerca da identificação e enquadramento tarifário das mercadorias não foram levantados porque era pacífico o entendimento de que procedia abrigá-las no código tarifário indicado pelo importador. Não houve falta de informação sobre a mercadoria que tivesse obstado sua perfeita identificação e, conseqüentemente, seu correto enquadramento na nomenclatura de codificação fiscal.

Do ponto de vista técnico, a impugnante afirma que, a despeito de não serem turbinas e geradores, as mercadorias cuja classificação tarifária objetiva o presente litígio fazem parte de um conjunto cuja finalidade precípua é a geração de energia elétrica. Esse conjunto define uma unidade funcional assim definida nos termos da Nota Explicativa 4 da Seção XVI, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – Nesh, e nas Notas Legais 3 e 4 da mesma Seção XVI, da nomenclatura.

Observa que na autuação foi considerado apenas o disposto em nota explicativa referente à posição 8502 que, tomada isoladamente, conduziu à conclusão de que se denomina grupo eletrogêneo a combinação de um gerador elétrico com uma máquina motriz, que não seja um motor elétrico. Foi olvidada a necessidade de se

conjugar referida nota com as notas de seção, para fins do reconhecimento de que os equipamentos reclassificados constituem uma unidade funcional que se enquadra, como um todo, no código NCM 8502.39.00 que abriga o grupo eletrogêneo, cuja função define a finalidade precípua do conjunto, que se destina à geração de energia elétrica.

Para que se possa solucionar a controvérsia instalada no presente processo, argumenta a autuada que se deve compreender o funcionamento de um grupo eletrogêneo e conhecer a estrutura sobre a qual a autuada desenvolve suas atividades, o que pode ser obtido a partir do conteúdo do laudo produzido pelo Instituto Tecnológico da Aeronáutica – ITA, carreado aos autos às fls. 1.075 a 1.142 do anexo VIII, de cujas conclusões se subtrai o entendimento de que, independentemente de considerações acerca da formação de uma unidade funcional, um grupo eletrogêneo congrega turbinas e geradores que, por sua vez, são constituídos de uma série de elementos que se identificam com o material cuja classificação fiscal ora se discute.

Segundo esse laudo, as instalações periciadas correspondem à usina termoeletrica Termo Rio, que utiliza no total nove grupos eletrogêneos cujas máquinas motrizes são, em seis deles, turbinas a gás e, nos três restantes, turbinas a vapor, que operam em ciclo combinado, ou seja, cada grupo eletrogêneo operado por turbina a vapor reaproveita a energia térmica rejeitada por dois grupos eletrogêneos operados por turbina a gás. Sendo assim, essa usina pode ser dividida em três grandes blocos independentes, numerados de I a III, cada um operando em ciclo combinado com dois grupos eletrogêneos com turbinas a gás e um grupo eletrogêneo com turbinas a vapor. Os blocos II e III apresentam a mesma configuração, ao passo que o bloco I deles se distingue pela utilização de turbina a vapor com características próprias para a co-geração e queima suplementar.

Enquanto um grupo eletrogêneo se compõe basicamente de turbinas e geradores, as turbinas e geradores são, por sua vez, integradas por seus componentes próprios. As turbinas compõem-se, essencialmente, de compressor, válvulas de sangria de ar, câmara de combustão, turbina, sistemas de partida, de ignição, de lubrificação, de combustível, de controle, de admissão de ar de exaustão (chaminé), parte estrutural desses sistemas e invólucro. Por outro lado, esses sistemas são compostos por diversos equipamentos de instrumentação para o sistema de controle como, por exemplo, manômetros e termopares, que juntos têm a função de garantir a operação eficiente e segura dos sistemas essenciais. No caso do sistema de lubrificação é requerida a instalação de um sistema de fornecimento de energia elétrica de emergência, para o acionamento das bombas em circulação o óleo. Em geral os sistemas são montados em chassis independentes e são protegidos por invólucros próprios. A falha ou ausência de um desses elementos, quando não impede a operação da turbina a gás, causa-lhe dano irreparável. Para operar em todas as condições previstas, além desses componentes, a turbina a gás carece de outros, como a torre de resfriamento de água servida de trocadores de calor, tanques de armazenamento de água, sistema de detecção e combate a incêndio, etc.

Também foi carreado aos autos, às fls. 1.143 a 1158, laudo produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT que descreve as instalações periciadas como sendo um conjunto formado por três ilhas de energia ou unidades funcionais identificadas como sendo os blocos 1, 2 e 3. Cada uma dessas unidades funcionais operam em ciclo combinado mediante a reunião de duas turbinas a gás e uma turbina a vapor interligadas, independentemente, ao seu próprio gerador elétrico, ou seja, cada uma dessas unidades funcionais é composta de três grupos eletrogêneos que funcionam conjuntamente.

Também segundo o INT, são partes integrantes de um grupo eletrogêneo a gás e, como tal, necessários ao seu funcionamento para geração de energia elétrica os equipamentos denominados turbina, gerador, acoplamento turbina/gerador, duto de barramento do gerador, painel de comutação do gerador, filtro de ar, duto de admissão de ar, duto de exaustão de gases da combustão, chaminé, e os sistemas de resfriamento do ar, do óleo lubrificante e do hidrogênio, bem como os sistemas de partida, de óleo lubrificante, de gás combustível, de controle do gerador, de tubulações e elétrico de interconexão do conjunto. Do grupo eletrogêneo a vapor fazem parte ainda: caldeira de recuperação – HRSG, condensador de vapor, bomba de alimentação de caldeira, bomba de condensador, sistema de tratamento e circulação de água para caldeira, sistema de óleo lubrificante, sistema de controle do gerador, sistema de partida, sistema de tubulações e elétrico de interconexão dos equipamentos e sistema de resfriamento do hidrogênio.

Trazido aos autos, ainda, laudo técnico produzido pelo Instituto de Engenharia Mecânica da Universidade Federal de Itajubá, cujos termos reiteram as conclusões apresentadas nos demais laudos, ao esclarecer que, fundamentalmente, a central termoeleétrica de que se trata opera a partir da queima do gás natural em uma câmara de combustão da turbina a gás, da qual resulta a formação de gases quentes que movimentam os rotores da turbina e compressor, que estão acoplados ao eixo de gerador elétrico. Os gases quentes que saem da turbina, fluem através da caldeira de recuperação antes de sair pela chaminé. Na caldeira aproveita-se o calor dos gases para a geração de vapor de água, o qual é utilizado para acionar a turbina a vapor e, portanto, o gerador. Este conjunto só opera com o auxílio de toda uma série de sistemas auxiliares (condensadores, bombas, compressores, válvula de desvio ou damper, tubulações, cabos, etc). As turbinas precisam de sistemas de lubrificação com uma série de trocadores de calor. Além disso, as turbinas a gás utilizam um sistema de fornecimento e preparo do combustível, um sistema de injeção de água e outros e as turbinas a vapor necessitam de um condensador que opera em vácuo para condensar o vapor e transferi-lo em estado líquido, por meio de bombas, para a caldeira de recuperação. Essa condensação ou resfriamento do vapor depende da utilização de água fornecida pelo sistema de resfriamento, composto pelas torres, bombas, ventiladores, tubulações e estrutura correspondente. A complexidade, custo e periculosidade do processo obrigam ao emprego de sofisticados sistemas de controle, monitoração e proteção, que são montados, fixados e interligados por meio de uma estrutura metálica e dutos de vapor e gases.

Segundo os esclarecimentos deste laudo, resulta dessa conformação que um grupo eletrogêneo não se limita à combinação de um gerador elétrico e uma turbina, vindo a alcançar os sistemas auxiliares sem os quais o conjunto não funciona.

Em face dessas informações técnicas, a impugnante frisa que o trabalho fiscal do qual resultou o auto de infração ora litigado não foi pautado em critérios técnicos, mas tão-somente em mero descritivo dos bens importados.

Relativamente às penalidades aplicadas, a litigante protesta contra a exigência de multa administrativa tipificada como sendo a importação desacompanhada de Guia ou Licença de Importação, uma vez que, além de abusiva, não se aplica aos casos não sujeitados à emissão desse documento e tampouco aos lançamentos assentados em mera classificação fiscal errônea. Protesta também contra a cumulatividade de multas decorrentes de somente uma conduta tida por infracionária.

É o relatório”

Realizado o julgamento, o órgão julgador decidiu, por maioria de votos, pela improcedência do lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/FNS nº 07-11.024, de 11/10/2007, proferido pela 1ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC (fls. 1424/1443), cuja ementa segue:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 03/01/2002 a 11/11/2002

GRUPO ELETROGÊNICO. UNIDADES FUNCIONAIS.

Constituem unidades funcionais a reunião de grupos eletrogêneos com os sistemas auxiliares, suas partes, peças e sobressalentes que, coadjuvantes imprescindíveis ao funcionamento desses grupos, tenham sido concebidos para serem interligados sistematicamente, por meio de condutos, cabos e outros conectores.

Os elementos constituintes de uma unidade funcional destinada à produção de energia elétrica se classificam no código NCM 8502.39.00, de acordo com a função principal do conjunto formado pela reunião de sistemas auxiliares com seus respectivos grupos eletrogêneos que, por sua vez, são formados pela reunião de uma máquina motriz com um gerador de eletricidade.

Lançamento Improcedente”

A decisão de primeira instância fundamentou-se basicamente, à vista das informações contidas nos laudos técnicos apresentados pela impugnante, no entendimento de que o conjunto formado pelos grupos eletrogêneos que integram a planta da usina termoeletrica periciada com os demais equipamentos indispensáveis ao funcionamento desse grupo eletrogêneo, constitui uma unidade funcional, cuja caracterização independe da distância existente entre seus diversos componentes.

Para tanto, transcreve as Notas Legais 3 e 4 da Seção XVI da NCM, pertinentes a máquinas que constituam corpo único e unidade funcional, respectivamente, e trechos das Nesh dessa Seção referentes a essas Notas. Com base nos mesmos laudos técnicos, e considerando o disposto no art. 30 do Decreto nº 70.235/72, o voto norteador da decisão recorrida discorda do entendimento explicitado pela Coana a respeito da matéria e que reformou decisão regional proferida em processo de consulta da qual a impugnante não foi parte, afirmando que do conteúdo dos laudos técnicos não pode inferir que devam ser os produtos classificados separadamente, segundo seu próprio regime. Entendeu que os esclarecimentos relativos ao funcionamento da usina como um todo, bem como o detalhamento do processo de produção da energia termoeletrica a gás, foram capitais na formação das convicções que sustentaram a solução do litígio. Finaliza citando decisão no mesmo sentido dada pela 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes (Acórdão 303-34003), em processo de matéria idêntica.

O órgão julgador interpôs recurso de ofício, tendo em vista que o crédito tributário exonerado ultrapassa o limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 375/2001.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luiz Novo Rossari

Examina-se o recurso de ofício interposto pela DRJ em Florianópolis/SC, em decorrência de a decisão ter promovido a exclusão de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada estabelecido pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Preliminar de nulidade

A contribuinte arguiu a nulidade do Auto de Infração suscitando a preliminar de irrevisibilidade do lançamento. Alegou que o lançamento foi efetuado no registro das Declarações de Importação e homologado por ocasião do desembaraço das mercadorias, não podendo sofrer mudança de critério jurídico relativa à sua classificação fiscal.

De ressaltar-se que a legislação aplicável à espécie consagrou a existência da revisão aduaneira, objetivando a verificação da regularidade do pagamento dos tributos e da satisfação das demais exigências concernentes ao despacho de importação, conforme estabelece o art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação que lhe deu o art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472/1988, verbis:

"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 artigo 44 deste Decreto-Lei."

Essa revisão aduaneira tem previsão nos arts. 455 a 457 do Regulamento Aduaneiro baixado pelo Decreto nº 91.030/1985 (RA/1985), vigente à época das importações referidas neste processo, definindo o procedimento e estabelecendo o prazo de 5 anos para sua implementação, com vistas a apurar a regularidade dos impostos devidos, de forma a sujeitar a mercadoria objeto de despacho aduaneiro ao exame de todos os aspectos fiscais e outros, verificados ou não, por ocasião do correspondente despacho, inclusive sua classificação fiscal.

De mais, a revisão do lançamento está expressamente prevista no art. 149, I, do CTN, que dispõe que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando a lei assim o determine. No caso em exame, essa determinação está expressamente prevista no referido art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 acima transcrito, com disciplinamento nos arts. 455 a 457 do RA/1985 (art. 638 do Decreto nº 6.759/2009 – RA em vigor).

De outra parte, os impostos devidos na importação estão classificados como sujeitos a lançamento por homologação. E nesses casos, nos termos do art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), a autoridade dispõe do prazo de 5 anos para a homologação desse lançamento, a contar da ocorrência do fato gerador. Somente quando decorrido esse prazo é que se tem por homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário. No caso, a revisão aduaneira é procedimento que deve ser adotado dentro desse prazo de homologação, o que demonstra a inequívoca compatibilidade desses procedimentos no tocante à matéria.

Destarte, a revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal, visando à correta determinação da matéria tributável e à apuração dos tributos devidos, é instituto previsto em lei e não constitui modificação do critério jurídico utilizado no fato gerador da obrigação tributária relativa à importação de mercadorias, razão pela qual rejeito a preliminar suscitada.

Classificação das mercadorias

Trata-se da classificação de grande parte de equipamentos componentes de usina termoeétrica a gás, que o importador classificou no mesmo código 8502.39.00 destinado aos “*grupos eletrogêneos*”, por defender que tais equipamentos seguem esse código por fazerem parte de uma unidade funcional destinada à produção de energia elétrica. Alega a impugnante que os equipamentos importados são indispensáveis para que as máquinas motrizes e geradores possam operar como uma unidade funcional de geração de energia elétrica e por isso devem ser classificados em uma única classificação, na posição de grupo eletrogêneo.

Na formalização do Auto de Infração, o Fisco entendeu que tal classificação seria correta apenas para os conjuntos formados por turbina e gerador importados, devendo os demais bens seguirem sua classificação própria, tendo tomado como base para tal conclusão as Notas Legais de Seção, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) e o entendimento da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira da SRF, explicitado em processo de consulta de outro contribuinte, que resultou na Solução de Divergência Coana nº 2/2001, que reformou a Decisão/SRRF/8ªRF nº 221/1998.

Já o órgão julgador recorrente entendeu que o conjunto formado pelos grupos eletrogêneos que integram a planta da usina termoeétrica com os demais equipamentos indispensáveis ao funcionamento desse grupo eletrogêneo constitui uma unidade funcional, cuja caracterização independe da distância existente entre seus diversos componentes.

Os bens que a contribuinte classificou no referido código NCM foram objeto de despachos aduaneiros efetuados pelas DIs nºs 02/0001972-9, 02/0455042-9, 02/0685071-3, 02/0791789-7, 02/0902576-4 e 02/0999578-0, e estão relacionados às fls. 102/128 como sendo: sistemas elétricos e de controle; carretéis de cabos; compressor; sistema de bombas d'água; câmara de combustão; filtro de ar; argamassa; sistema de combate a incêndio; bombas de óleo; válvulas de gases; ferramentas; parafusos e porcas; turbina a gás/peças de reposição (sobressalentes); estruturas; bombas de alimentação; disjuntor; isolamento térmico; compressor; sistema de exaustão; sistema de combate a incêndio; combustor; sistema de controle; chapas; bombas/filtros; chumbadores, sistemas de óleo; sistema de resfriamento; filtros/líquidos; condensador; caldeira; ejetor de partida; sistema hidráulico de óleo lubrificante; gerador; sistema de proteção; acetona, placas, tubulação; barras, cabos; motor; sistema de ventilação; cola; e manômetro.

Cumpra transcrever, por se tratar de elemento fundamental para a compreensão da matéria, a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado (Nesh) relativa à posição 8502, pertinente aos “*Grupos eletrogêneos*”, *verbis*:

“I.- GRUPOS ELETROGÊNEOS

A expressão “grupos eletrogêneos” aplica-se à combinação de um gerador elétrico com uma máquina motriz, que não seja um motor elétrico (turbina hidráulica, turbina a vapor, roda eólica, máquina a vapor, motor de ignição por centelha (faisca), motor

diesel, etc.). Quando a máquina motriz e o gerador formam um só corpo ou quando, separados mas apresentados ao mesmo tempo, as duas máquinas são concebidas para formar um só corpo ou ser montadas em uma base comum (ver as Considerações Gerais desta Seção), o conjunto classifica-se na presente posição.” (o sublinhado não é do original)

Outrossim, ao dispor sobre a classificação de máquinas que constituam corpo único, a Nota 3 da Seção XVI da NCM estabelece, *verbis*:

*“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.” (destaquei)*

O alcance do que se entende por “corpo único” para efeitos de classificação é explicitado com a devida acuidade na Parte VI das Considerações Gerais da Seção XVI das Nesh, que, referindo-se à Nota 3 ensina, *verbis*:

*“Para efeito da aplicação das disposições acima, consideram-se como **formando um único corpo** as máquinas de espécies diferentes que se incorporem umas às outras ou montadas umas sobre as outras, bem como as máquinas montadas sobre uma base, armação ou suporte comuns, ou dispostas em um invólucro comum.*

*Os diferentes elementos só podem ser considerados como formando um único corpo quando concebidos para serem fixados, em caráter permanente, uns aos outros, ou ao elemento comum (base, armação, invólucro, etc.). **Excluem-se**, então, os conjuntos constituídos a título provisório ou montagens que não sejam normalmente concebidas como uma combinação de máquinas.*

*As bases, armações, suportes ou invólucros podem ser montados sobre rodas, de modo a poderem ser deslocados se as condições de uso do conjunto o exigirem, **com a condição** de que este conjunto não adquira, por causa disso, as características de um artefato (veículo, por exemplo) incluído mais especificamente em uma posição determinada da Nomenclatura.*

O solo, as bases de concreto (betão), as paredes, as divisórias, os forros, etc., mesmo se especialmente preparados para receber máquinas e aparelhos, não constituem uma base comum que permita considerar estas máquinas ou aparelhos como formando um único corpo.”

Como se pode observar, são muito claras as considerações das Nesh sobre o conceito de “corpo único” para efeitos de classificação fiscal, descabendo serem desconsideradas as regras básicas nelas contidas, tendo em vista a definição constante do parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, *verbis*:

*“As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem **elemento subsidiário de caráter fundamental** para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem*

como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.” (destaquei)

Postas as considerações acima transcritas, verifica-se que as mercadorias submetidas a despacho de importação não têm as características de máquinas incorporadas umas às outras, ou montadas umas sobre as outras, e, menos ainda, de máquinas montadas sobre uma base, armação ou suporte comuns.

A seu favor a contribuinte socorre-se de laudos produzidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia e pelo Instituto de Engenharia Mecânica da Universidade Federal de Itajubá, a partir de quesitos por ela feitos, e cujas respostas são concordantes entre si no sentido de que *“as peças, componentes e partes que foram importados pelas Declarações de Importação nºs (...) são mercadorias funcionalmente integradas formando, em seu todo, um corpo único, completo e indissociável, seja por acoplamento ou por estarem montados sobre uma base comum, ou ainda por serem concebidos para formarem um só corpo com o objetivo de gerar energia elétrica.”*

A respeito, vejo que se trata, de fato, de vários sistemas que compõem uma usina termoeletrica, que, pela própria dimensão de sua construção como um todo, em hipótese alguma poderia ser caracterizado como um “corpo único”. Aliás, o Parecer Técnico do Instituto Tecnológico da Aeronáutica é claro ao citar que a usina *“é composta por um ou mais grupos eletrogêneos e demais sistemas necessários à operação da usina como um todo”*, consignando nesse laudo a existência dos grupos eletrogêneos e de sistemas necessários à operação da usina.

Resta que os laudos não se prestam para a finalidade pretendida, tendo em vista que, para concluírem pela formação de “corpo único”, dão como motivo a existência de *“acoplamento”* ou *“estarem montados sobre base comum”* ou *“por serem concebidos para formarem um só corpo com o objetivo de gerar energia elétrica”*. Sobre tais laudos verifica-se que nenhuma das hipóteses neles referidas diz respeito especificamente a máquinas que sejam incorporadas umas às outras ou montadas umas às outras, condição essa essencial e estabelecida na Parte VI das Considerações Gerais da Seção XVI das Nesh, acima transcrita; além disso, tais laudos não citam quais partes foram objeto de montagem sobre base comum.

A conclusão a que chegaram tais laudos, de que as peças, componentes e partes que foram importadas por todas as DIs *“são mercadorias funcionalmente integradas formando, em seu todo, um corpo único, completo e indissociável, seja por acoplamento ou por estarem montados sobre uma base comum, ou ainda por serem concebidos para formarem um só corpo com o objetivo de gerar energia elétrica.”* como afirmado no Relatório Técnico nº 132/2006 do Instituto Nacional de Tecnologia - INT (fls. 1689/1692), há que ser entendida, para os efeitos da lide, tão somente como mera identificação técnica, podendo nesse sentido ser consideradas pelos órgãos técnicos que vierem a se pronunciar sobre a natureza da construção, e bem assim, no sentido de que os sistemas funcionam de forma harmônica e em mesmo tempo, mas que não pode eclipsar as regras específicas de classificação tarifária, objeto de acordo internacional do qual o Brasil é signatário, para que no conceito de corpo único venham a ser incluídos sistemas com funções auxiliares.

Tais entendimentos, constantes dos laudos, e de cunho eminentemente técnico, pertinentes à constituição e funcionamento da usina termoeletrica, não podem sobrepor-se às regras de classificação do Sistema Harmonizado. No entanto, nesse sentido concluíram os laudos trazidos aos autos, como se pode ver do laudo da Universidade Federal

de Itajubá (fl. 1708), que afirma: “*Resulta então evidente que o chamado ‘grupo eletrogêneo’ não pode se limitar a ‘combinação de um gerador elétrico e uma máquina motriz... turbina...’.* Ou então do Relatório acima citado, do INT, que conclui que “*(...) os equipamentos relacionados no presente quesito: (...) são partes integrantes de um Grupo Eletrogêneo a Gás de Ciclo Combinado e fazem parte da referida unidade (...).*” Ou ainda do Instituto Tecnológico da Aeronáutica – ITA (fl. 1533), que afirma que “*As peças, componentes e partes indicados na planilha (...) que foram importados sob o amparo das Declarações de Importação, fazem parte dos grupos eletrogêneos, porque foram utilizadas para reunir todos os componentes que integram esses conjuntos*”. Vê-se que todas essas afirmações e conclusões contrariam as explicações contidas na posição 8502 das Nesh.

Por óbvio que a interligação entre equipamentos por meio de tubulações ou por outros tipos de uniões semelhantes não caracteriza um corpo único. No caso em exame, o Fisco verificou que inclusive existem equipamentos cuja localização encontra-se a substancial distância dos demais, apresentando-se como construções bem destacadas dos demais equipamentos.

A propósito, cumpre ressaltar que não houve qualquer questionamento fiscal quanto ao fato de que todas as partes e peças tenham sido importadas com o objetivo de serem utilizadas na construção da usina termoeletrica da contribuinte. A questão é que existem critérios de classificação e os fatos demonstram que os bens importados não constituem um “corpo único”. Considerando isso, o procedimento do Fisco respeitou às regras de classificação fiscal específicas que devem ser obedecidas.

De outra parte, cumpre fazer observações no que respeita à Nota 4 da Seção XVI da NCM, que estabelece, *verbis*:

“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.”

Sobre a aplicação da Nota acima transcrita, a Parte VII das Considerações Gerais da Seção XVI das Nesh esclarece que, *verbis*:

“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.” (destaque)

Conforme se verifica da Nota 4 e de seus esclarecimentos, para a aplicação de um único código tarifário há que ser obedecido o conceito de unidade funcional, sob pena de cada máquina do conjunto ser classificada separadamente.

No caso em exame, a classificação na posição NCM 8502 pleiteada pela contribuinte diz respeito a “**GRUPOS ELETROGÊNEOS E CONVERSORES ROTATIVOS,**

ELÉTRICOS". Ora, nessa posição só se pode cogitar da inclusão de grupos eletrogêneos se forem cumpridos os requisitos básicos pertinentes a esses grupos, ou seja, conforme já transcrito no início deste voto (Nesh da posição 8502), quando o gerador e a máquina motriz formam um só corpo ou quando, separados mas apresentados ao mesmo tempo, as duas máquinas são concebidas para formar um só corpo ou ser montadas em uma base comum.

Se a combinação dessas duas peças não forma um corpo único ou não se encontra montada em base comum, não pode ser classificada na posição correspondente à de "grupos eletrogêneos"; ao contrário, cada uma delas deve ser classificada em seu código próprio. Com mais razão, não cabe cogitar da classificação de uma usina termoelétrica inteira nessa mesma posição 8502, como uma unidade funcional, devendo cada unidade ou sistema ter sua própria classificação.

De observar-se que para a caracterização de um grupo eletrogêneo, por combinação de um gerador elétrico com uma máquina motriz, está-se diante do conceito de corpo único (Nota 3) e não de unidade funcional (Nota 4).

Aqui, cumpre explicitar, para a melhor compreensão da matéria, que as Notas Explicativas da posição 8502 antes transcritas são claras no sentido de que a classificação como grupo eletrogêneo implica a existência de **corpo único** (bens concebidos para serem fixados em caráter permanente uns aos outros ou a um elemento comum). Em decorrência, não se aplica a esse grupo a Nota 4 referente a unidades funcionais, pois, por definição legal, o produto só pode vir a ser considerado "grupo eletrogêneo" pela aplicação da Nota 3, quando for considerado como tendo um corpo único.

Demais, e por se tratar de tópico de extrema relevância, a matéria ora sob exame, já havia sido objeto de apreciação por parte do órgão da Secretaria da Receita Federal do Brasil competente para interpretar e se pronunciar sobre classificação de mercadorias em instância última, quando demandado.

No caso, ao pronunciar-se em processo de consulta efetuada por contribuinte diverso, mas sobre matéria idêntica, assim decidiu a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira – Coana na Solução de Divergência nº 1/2002, cuja ementa dispõe, *verbis*:

"USINA TERMOELÉTRICA A GÁS NATURAL, DE CICLO COMBINADO (ILHA DE ENERGIA). INAPLICABILIDADE DO CONCEITO DE UNIDADE FUNCIONAL. Reforma a Decisão SRRF/3ª RF nº 16, de 21 de junho de 1999. O conjunto formado pela reunião de turbogeradores a combustão e a vapor, caldeira de recuperação de calor, sistema geral de controle, sistema de torres de refrigeração e condensação para turbina a vapor, com conjunto de bombas e painel de controle, sistema de tratamento e acondicionamento de água, compressores de gás, transformadores, etc., que compõem uma usina termoelétrica a gás natural, com capacidade de geração de 240 MW em ciclo combinado, não é uma unidade funcional e não se classifica como grupo eletrogêneo. Cada máquina segue o seu próprio regime de classificação." (destaquei)

Na justificativa de sua decisão a Coana baseou-se nos argumentos que seguem, *verbis*:

“19. Donde se depreende que só o grupo eletrogêneo, no qual o gerador e o motor encontram-se reunidos em corpo único ou montados sobre uma base comum (excluindo-se daqui o solo ou a base de concreto, entre outras bases), encontra-se abrangido pela posição 8502. (...)”

21. Em suma, os diferentes tipos de máquinas e aparelhos que formam uma determinada usina termoelétrica, cuja planta varia de acordo com o projeto de instalação do parque energético, devem, a princípio, seguir cada componente seu regime próprio, salvo se, dentro desse grande conjunto, existir algum subconjunto ao qual se possa aplicar, separadamente, o conceito de “unidade funcional”. Por conseguinte, um transformador que esteja sendo importado para compor uma termoelétrica deve se classificar na posição 8504, tendo seu código completo de acordo com as características do equipamento (potência, se é de dielétrico líquido, etc.). Da mesma forma, as caldeiras de recuperação de calor exausto (HRSG) classificam-se na posição 8402; as turbinas a vapor, que acionam o gerador elétrico e não formam corpo único com este, classificam-se na posição 8406; um gerador de corrente alternada, de potência superior a 750 kVA, que seja acionado por uma turbina e que não forme um corpo único com esta, classifica-se no código 8501.64.00; um sistema de tratamento (depuração/filtragem) de combustível estará na posição 8421; os tubos e perfis ocos de ferro fundido ou aço utilizados como dutos para conduzir líquidos ou gases, bem como os elementos estruturais que formam os andaimes, escadas, balaustradas, etc., e que se encontram ao redor das unidades para utilização pelo pessoal de operação e manutenção, classificam-se no âmbito do Capítulo 73 e assim por diante, sempre levando-se em consideração que as classificações dos componentes terão que ser analisadas caso a caso, de acordo com as suas especificações.” (destaquei)

Os excertos da Solução de Consulta acima transcritos são bem claros quanto ao que se compreende por “grupo eletrogêneo” e sua classificação, ao esclarecer que só encontra-se abrangido pela posição 8502 o grupo eletrogêneo no qual o gerador e o motor encontram-se reunidos em corpo único ou montados sobre uma base comum (excluídos o solo ou a base de concreto, entre outras bases). A citada decisão é clara no sentido de que, quando o gerador e a máquina motriz, no caso a turbina, não satisfazem a essa condição (reunião em corpo único ou montagem sobre uma base comum), cada unidade deverá ser classificada em seu código específico (o gerador elétrico na posição 8501 e a turbina nas posições 8406 ou 8411).

Na esteira desse raciocínio, a mesma decisão também não deixa dúvidas ao ensinar que se a combinação de um gerador elétrico com uma turbina que não esteja formando corpo único, nem esteja montada em uma base comum, não pode ser classificada na posição de grupos eletrogêneos usando a Nota 4 da Seção XVI, menos ainda se deve cogitar da classificação de toda uma termoelétrica na posição 8502, alegando tratar-se de uma unidade funcional. Nesse caso, cada unidade seguirá seu regime próprio.

Finalmente, o parecer é objetivo ao afirmar que os diferentes tipos de máquinas e aparelhos que formam uma determinada usina termoelétrica, cuja planta varia de acordo com o projeto de instalação do parque energético, devem, a princípio, seguir cada

componente seu regime próprio, salvo se, dentro desse grande conjunto, existir algum subconjunto ao qual se possa aplicar, separadamente, o conceito de “unidade funcional”.

No mesmo sentido a decisão da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira proferida na Solução de Divergência Coana nº 4/2002, cujos argumentos para a decisão de classificação são praticamente os mesmos acima transcritos, *verbis*:

“SISTEMA PARA PRODUÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA TENDO COMO FORÇA MOTRIZ O VAPOR D’ÁGUA. PARTE DE UMA CENTRAL TERMOELÉTRICA. NÃO SE APLICA O CONCEITO DE UNIDADE FUNCIONAL. Reforma a Decisão SRRF/8ªRF/Diana nº 218, de 25 de maio de 1998.

*O conjunto de máquinas e equipamentos, parte integrante de uma termoelétrica, constituído de dois turbogeradores a vapor (geradores modelo TLRI e turbinas modelo EHNK 90/4,4 IZ); sopradores com turbinas modelo HNG40/32; um sistema de controle das unidades turbogeradoras a vapor; unidade de controle geral e de automação; três caldeiras geradoras de vapor (pressão 157 bares, 337 toneladas/hora, temperatura 540°C); sistema de torres de refrigeração e condensação para a turbina a vapor; conjunto de bombas e painéis de controle; sistema de comutação em 138kV além de componentes elétricos e mecânicos indispensáveis ao funcionamento dos turbogeradores a vapor, **não é uma unidade funcional e não se classifica no código 8502.39.00 da NCM como grupo eletrogêneo. Cada máquina segue seu próprio regime.**”
(destaquei)*

No caso ora sob exame, os bens objeto de lide também são conjunto de máquinas e equipamentos integrantes de usina termoelétrica, tendo, assim, as mesmas naturezas e funções daqueles referidos nas Soluções de Divergência da Coana, razão pela qual devem ter o mesmo entendimento quanto à classificação fiscal para elas adotado.

O Acórdão do 3º Conselho de Contribuintes citado na decisão recorrida teve enfoque mais relevante quanto à ocorrência de nulidade da Solução de Divergência da Coana, em que se questionou a mudança de critério jurídico, tendo sido essa preliminar obliterada pelo relator em favor da decisão do mérito quanto à classificação, e sobre questões pertinentes à legalidade de atos administrativos e ao valor aduaneiro quando da importação. No entanto, no que respeita ao exame do mérito, verifica-se que o relator decidiu pelo provimento do recurso sem aprofundar o exame da matéria, tendo, em resumo, concluído que foram apresentados todos os elementos relevantes para a correta classificação fiscal e que reitera as razões adotadas pela SRRF/8ª, corroboradas nos termos dos laudos técnicos.

Quanto às classificações adotadas pelo Fisco, verifica-se que no Relatório de Fiscalização foram devidamente explicados os critérios utilizados para a classificação dos bens, o que foi atingido tanto a partir de informações prestadas pela contribuinte em planilhas anexas aos autos e esclarecimentos prestados durante a ação fiscal, como pelos exemplos ilustrativos específicos sobre a metodologia adotada para a classificação dos bens ali citados e com os quais concordo (fls. 129/133).

Cumpre ressaltar, por oportuno e relevante, que a classificação desses bens é pacífica na esfera administrativa no sentido ora desenvolvido por este voto, visto que idêntico

entendimento, além dos casos acima transcritos, foi adotado pela Coana/SRF em várias outras Soluções de Divergência, v. g. n.ºs 2, 5 e 11/2001, e 2 e 3/2002, com a conclusão de que esses conjuntos **não são considerados unidades funcionais e não se classificam como grupos eletrogêneos**, e que nos casos da espécie, cada máquina segue seu próprio regime. De ressaltar-se que esse órgão tem a competência regimental para solucionar divergências sobre a classificação de mercadorias, de forma que as decisões dele emanadas têm efeito em todo o território nacional, no que respeita à classificação fiscal. No caso, observa-se que as decisões de consulta foram proferidas antes das importações realizadas pela autuada.

Assim, pelos argumentos corretos e perfeitamente aplicáveis ao caso concreto, concordo inteiramente com o entendimento explicitado em todas as Soluções de Divergência retrotranscritas e citadas, visto não ter qualquer fundamento a classificação de sistemas e conjuntos componentes de uma usina termoeletrica na posição 8502.39.00, própria apenas para a classificação de "*outros grupos eletrogêneos*".

Pelo exposto, concluo pela correção das classificações fiscais específicas adotadas pelo Fisco, as quais foram discriminadas nos quadros de fls. 102/128 com relação a cada Declaração de Importação.

Multas

A contribuinte insurge-se contra a aplicação das multas sobre o valor aduaneiro: a) de 30% prevista no art. 526, II, do RA/1985, alegando que a guia de importação e os demais documentos "físicos" foram substituídos por registros eletrônicos, passando o procedimento a ser o licenciamento de importação, e que cumpriu todos os requisitos necessários ao registro das DIs, não havendo como se admitir que deveriam ter sido apresentadas Guias de Importação, além dessa multa ser inconstitucional por abusiva; e b) de 1% prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, alegando sua ilegalidade por não ter feito indevida classificação fiscal. Aduz ainda o descabimento da imposição cumulativa dessas multas com a multa proporcional de 75% sobre os impostos (arts. 44 e 45 da Lei nº 9.430/1996), tendo em vista a decorrência de uma única suposta infração: a classificação fiscal indevida para os bens importados.

As multas aplicadas pelo Fisco têm fatos geradores distintos e a legislação em vigor prevê que tais multas devem ser aplicadas cumulativamente. No caso da multa proporcional de 75% o fato motivador é a ocorrência da declaração inexata e a decorrente falta de pagamento dos tributos. Já a multa de 30% por infração administrativa ao controle das importações prevista no art. 526, II, do RA/1985, tem como fundamento o não cumprimento da legislação pertinente ao licenciamento das importações, estando essa cumulatividade prevista no art. 526, § 5º, I, do RA/1985¹. Finalmente, a multa de 1% decorre da classificação fiscal incorreta das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e sua cumulatividade com as demais penalidades também está prevista na norma legal que a instituiu (art. 84, § 2º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001)². Como visto, a cumulatividade das multas exigidas pelo

¹ "Art. 526 - (...)

§ 5º - A aplicação das penas previstas neste artigo (Decreto-Lei nº 37/66, artigo 169, alterado pela Lei nº 6.562/78, artigo 2º, § 5º):

I) não exclui o pagamento dos tributos devidos, nem a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica (...);

² "Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

Fisco está expressamente prevista na legislação em vigor, descabendo a alegação de que não poderiam ocorrer as diversas hipóteses de incidência de penalidades pecuniárias.

De outra parte, não cabe a este Colegiado pronunciar-se sobre alegações de inconstitucionalidade de normas, visto que tal incompetência é matéria já superada na esfera administrativa, pacificada que foi pela Súmula nº 2, divulgada pela Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009 (DOU de 22/12/2009), que dispõe: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Pelo exposto, e diante dos fatos apurados, verifica-se que as penas foram aplicadas com a estrita observância das normas previstas na legislação de regência, razão pela qual entendo não assistir razão à contribuinte no que respeita a essas alegações.

Multa por falta de licença de importação

A introdução no País dos bens que foram objeto de nova classificação fiscal resultou na aplicação da multa por infração administrativa ao controle das importações prevista no art. 169, I, “b”, do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação que lhe foi dada pelo art. 2º da Lei nº 6.562/1978, em razão da introdução no País de mercadorias sem a correspondente licença de importação (art. 526, II, do RA/1985).

Trata-se, aqui, de penalidade de caráter administrativo por não ter sido feito o devido licenciamento para cada uma das mercadorias importadas, e em relação às quais não cabe a aplicação da norma benéfica estabelecida no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 12/1997 alegada pela impugnante, visto que esse ato impõe como condição que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, o que não foi satisfeito pelo importador, do que restou correta a aplicação da referida penalidade pelos autuantes.

Com a instituição do Siscomex, instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle do comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado de informações (art. 2º do Decreto nº 660/1992), as informações relativas ao comércio exterior começaram a ser processadas exclusivamente por intermédio desse Sistema, devendo ser observado que para todos os fins e efeitos legais, os registros informatizados das operações de importação no Siscomex, mediante Licenciamento, passaram a equivaler à Guia de Importação até então em vigor, conforme estabelecido no art. 6º, § 1º, do mesmo Decreto. Destarte, não procede a alegação da impugnante, de que cumpriu todos os requisitos administrativos exigidos na importação.

No entanto, a partir da vigência da Portaria Secex nº 17/2003 (DOU de 2/12/2003), houve uma mudança no sistema administrativo que rege as importações brasileiras, que passou a contar, além das importações sujeitas a Licenciamento Automático e às sujeitas ao Licenciamento Não Automático, com a inclusão da modalidade de importações dispensadas

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou
(...)

§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.”

de Licenciamento. Essa sistemática permanece até os dias de hoje, em que vige a Portaria Secex nº 10/2010.

Verifica-se que em relação aos bens sobre os quais incidiu a multa administrativa por falta de Licenciamento, mas que atualmente estão dispensados desse requisito, não se justifica a manutenção dessa multa, tendo em vista a norma benéfica de efeito retroativo aplicável às lides envolvendo penalidades pendentes de julgamento, prevista no art. 106, II, "a", da Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse contexto, e em se tendo verificado caso a caso, no *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que na data de julgamento deste processo parte significativa dos bens importados pela interessada, e que foram objeto da multa administrativa, estão atualmente incluídos na modalidade de importações dispensadas de Licenciamento, entendo que a multa sobre eles cominada deve ser excluída do crédito tributário. Excetuam-se dessa exclusão os bens classificados nos códigos NCM 2914.11.00, 8421.39.90 e 8424.10.00, por estarem tais bens sujeitos à anuência prévia dos órgãos governamentais ali referidos e ao Licenciamento (o primeiro, pelo Ministério da Justiça, e os demais, pelo MDIC), razão porque em relação aos quais entendo deva ser mantida a multa, conforme especificações que seguem.

NCM	DI	Valor da multa
2914.11.00	02/0791789-7	1.379,73
8421.39.90	02/0001972-9	759.506,96
	02/0791789-7	127.014,64
	02/0902576-4	331.574,44
	02/0999578-0	5.427,21
8424.10.00	02/0001972-9	454.469,92
	02/0455042-9	1.030.997,01
	02/0791789-7	3.271.987,26

Multa por classificação incorreta

A multa por classificação fiscal incorreta tem previsão no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e independe da exigência de total ou parcial de tributos, visto que sua superveniência teve como finalidade punir a incorreção nas declarações de importação no que respeita à classificação de mercadorias na NCM.

No caso em exame, verifica-se que a contribuinte ficou sujeita a essa penalidade, ao declarar os sistemas e conjuntos componentes de uma usina termoeletrica na posição 8502.39.00, própria tão somente para a classificação de "outros grupos eletrogêneos", e que o Fisco obedeceu às regras previstas nessa legislação para efetuar o lançamento correspondente, razão pela qual concluo pela correção do lançamento nessa parte.

Conclusão

Diante do exposto, e de tudo o mais que do processo consta, voto por que seja rejeitada a preliminar de nulidade interposta pela contribuinte e, no mérito, seja dado provimento parcial ao recurso de ofício para reformar o Acórdão da DRJ em Florianópolis/SC, a fim de que:

a) seja restabelecida a exigência do Imposto de Importação e do IPI, acrescidos das multas de ofício de 75% e dos juros de mora, bem como da multa de 1% sobre o valor aduaneiro, por classificação incorreta; e

Processo nº 10074.000655/2006-71
Acórdão n.º 3202-000.308

S3-C2T2
Fl. 1.877

b) para que a multa por infração ao controle administrativo na importação prevista no art. 526, II, do RA/1985, seja reduzida para R\$ 5.982.357,17, soma resultante da tabela acima.

José Luiz Novo Rossari