



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.720132/2023-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.778 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NORDEX ENERGY BRASIL - COMERCIO E INDUSTRIA DE EQUIPAMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 03/01/2019 a 24/02/2022

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 163.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 03/01/2019 a 24/02/2022

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REGRAS GERAIS DO SISTEMA HARMONIZADO. INOBSERVÂNCIA.

A classificação fiscal de mercadorias exige a adequada e precisa identificação do produto analisado, de modo a permitir o pleno esclarecimento de todas as suas características e especificidades relevantes à correta escolha do código tarifário, nos termos das Regras Gerais do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES DE AEROGERADORES. DESTINAÇÃO EXCLUSIVA. UNIDADE FUNCIONAL. NCM 8503.00.90.

Comprovado que as partes e peças são exclusivas e destinadas à montagem das naceles de aerogeradores, sem aplicação alternativa, deve prevalecer a classificação na NCM 8503.00.90, nos termos das Regras Gerais de Interpretação, das Notas Explicativas da Seção XVI.

## ACÓRDÃO

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 suscitada e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 109-020.807**, proferido pela 16ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 09 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário constituído de ofício, conforme ementa abaixo:

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 03/01/2019 a 24/02/2022

COMÉRCIO EXTERIOR. CLASSIFICAÇÃO. DESCRIÇÃO DAS MERCADORIAS. INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE. IDENTIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS. CABIMENTO.

A descrição das mercadorias prestada pelo contribuinte na declaração de importação e as informações e documentos apresentados no curso da ação fiscal

podem e devem ser utilizadas como prova para fins de identificação das mercadorias e sua respectiva classificação fiscal.

COMÉRCIO EXTERIOR. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES E PEÇAS. MÁQUINAS. CAPÍTULOS 84 E 85. NACELES. AEROGERADORES.

As partes que constituam artigos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 da TEC/SH (salvo exceções) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem.

#### **Impugnação Improcedente**

#### **Crédito Tributário Mantido**

### **Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:**

Trata-se de autos de infração (fls. 02/3 27) lavrados para exigência de crédito tributário constituído no montante de R\$ 48.383.762,57 (quarenta e oito milhões trezentos e oitenta e três mil setecentos e sessenta e dois reais e cinquenta e sete centavos) a título de Imposto de Importação (R\$ 3.280.323,59), IPI/importação (R\$ 10.306.413,32), PIS/importação (R\$ 6.119.776,19), Cofins/importação (R\$ 27.068.202,87) e Multa Regulamentar (R\$ 1.609.046,60) em virtude de erro de classificação fiscal praticado pela empresa em declarações de importação registradas no período de janeiro/2019 a fevereiro/2022.

Pelo que consta, foi apurado em procedimento revisão aduaneira que o importador submeteu a despacho aduaneiro diversas mercadorias registradas em 247 (duzentas e quarenta e sete) declarações de importação de produtos classificados na NCM 8503.00.90 como “partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinada às máquinas das posições 85.01 ou 85.02 ” , por se tratarem de partes e peças empregadas exclusivamente na montagem dos aerogeradores(NCM 8502.31.00), não havendo a possibilidade de serem empregadas em outros tipos de máquinas ou aparelhos. Informa a fiscalização que, para fins de classificação, não basta a alegação de que determinada mercadoria seja exclusivamente destinada a determinada máquina.

A classificação é método internacional com um conjunto de regras que devem ser aplicadas sequencialmente e de maneira adequada, o que conduz a uma única classificação. Um aerogerador é classificado na NCM 8502.31.00 como já informado pela NORDEX em sua exposição de motivos para a classificação adotada. Assim, teoricamente, na hipótese de importação de todos os seus elementos (“mesmo que inacabado”) ou contendo a maioria dos elementos (“mesmo incompleto”) necessários para o perfeito funcionamento do “gerador eólico”, eles deveriam ser classificados em um único código da nomenclatura, que seria a NCM 8502.31.00, conforme Regra Geral de interpretação nº 2 a (ou RGI 2 a) do Sistema Harmonizado. No entanto, se as importações dos diversos equipamentos e elementos componentes são realizadas em momentos distintos, a classificação deverá ser realizada conforme a natureza de cada mercadoria

importada. Nestes casos não se aplica a RGI 2a conforme Nesh da Posição 8502—I. Entende que para a classificação das partes dos aparelhos da posição 8502, inicialmente faz -se necessário reproduzir o último parágrafo das Notas Explicativas (Nesh) da Posição 8502: “Ressalvadas as disposições gerais relativas à classificação das partes (ver as Considerações Gerais da Seção) as partes das máquinas da presente posição classificam -se na posição 85.03”. Assim, a Nesh da Posição 8502 afirma que na Posição 8503 são classificadas as partes, desde que sejam RESSALVADAS as disposições gerais relativas à classificação das partes. E algumas dessas ressalvas são encontradas na Nota 2 da Seção XVI, cujo texto do caput e Nota 2 “a” diz o seguinte: “2 - Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artigos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam -se de acordo com as regras seguintes: a) As partes que constituam artigos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem”. Com base nisso, entende a fiscalização que partes do aerogerador (artefatos da Posição 8502 não incluídos na exceção do caput da Nota 2 podem ser classificadas nessa posição, independentemente da máquina a que se destine. Acrescenta que o caput da Nota 2 indica ressalvas apresentadas na Nota 1 da mesma Seção, nos seguintes termos: “1 - A presente Seção não compreende: (...) g) as partes e acessórios de uso geral, na acepção da Nota 2 da Seção XV, de metais comuns (Seção XV), e os artefatos semelhantes de plásticos (Capítulo 39)”.

Assim sendo, e tendo por base esse entendimento, a fiscalização refaz a classificação das mercadorias importadas pelo contribuinte (NCM 8503.00.90) e identificadas como “partes e peças destinadas à montagem de aerogeradores”, indicando outras NCMs para cada tipo de produto, considerad os especificamente, conforme sua destinação e aplicação principal, a saber: NCM 7318.15.00 (parafusos), NCM 8425.11.00 (talha elétrica), NCM 8482.10.90 (rolamento de esferas), NCM 8482.50.10 (rolamento de roletes cilíndricos de carga radial), NCM 8482.50.90 (rolamento de roletes cilíndricos de carga radial e axial), NCM 8483.10.90 (eixo lento), NCM 8483.30.90 (suporte de rolamento), NCM 8483.60.90 (acoplamento de eixo rápido), NCM 8501.52.10 (motorreductor), NCM 8501.64.00 (gerador elétrico), NCM 8537.10.90 (gerador elétrico de comando), NCM 8544.70.90 (cabo de fibra ópticas) e NCM 9405.40.90 (luminárias). Neste caso, considerando os dados contidos nas declarações de importação e as informações e documentos colhidos na ação fiscal, tendo por fundamento as regras gerais, subsidiárias e complementares de classificação fiscal, as mercadorias foram reclassificadas, os tributos foram recalculados e suas diferenças (acrescidas dos consectários legais), e multa regulamentar, foram lançados nos autos de infração que constituem o crédito tributário objeto deste processo.

O sujeito passivo foi cientificado dos autos de infração em 11/05/2023 e apresentou defesa em 09/06/2023, tempestivamente. Em sua impugnação (fls. 10952/11006), alega, basicamente, o que segue adiante. Informa que a impugnante é pessoa jurídica que possui como atividade principal a importação e exportação de aerogeradores, componentes para aerogeradores e outros tipos de materiais eletromecânicos para a produção de energia eólica, e realiza, também, a montagem, operação, manutenção e assistência técnica relacionada aos aerogeradores. Registra que aerogeradores são máquinas compostas por diferentes partes, que, conjuntamente, convertem a energia mecânica (cinética) do vento em energia elétrica. Possuem pás que se movimentam com a força dos ventos, que faz girar o rotor, que, por sua vez, transmite a rotação ao gerador que, por fim, converte a energia mecânica em energia elétrica. Eles são formados, portanto, de uma torre de sustentação, as pás que se movimentam, o rotor e a nacele, a qual compreende todo o maquinário necessário à geração da energia eólica. Acrescenta que a confecção do aerogerador pressupõe o emprego e utilização da uma série de bens e produtos que, conjuntamente coordenados e uniformemente instalados, conduzem o processo industrial necessário para a montagem do “produto final”, materializado na figura do aerogerador. A especificidade e a distinção que caracterizam um bem revestido de tamanha peculiaridade, como o é um aerogerador, é igualmente e necessariamente estendida à totalidade das partes e das peças empregadas no âmbito de sua confecção. Por se estar diante de um bem com pesagem superior a 300 Toneladas e altura próxima a 200 metros, a importação de um aerogerador pronto e acabado, ou mesmo de uma nacele, representa um procedimento empiricamente impossível e uma (utópica) empreitada fadada ao insucesso. As partes e peças constitutivas de um aerogerador são adquiridas mediante importação junto a fornecedores localizados no exterior com o único propósito de possibilitar a sua montagem, destinando-se única e exclusiva à concepção de um aerogerador, sendo que o estabelecimento autuado tem exatamente como atividade principal a fabricação das naceles, diferente de outras filiais da empresa. E por se tratar de partes e peças empregadas exclusivamente na montagem dos aerogeradores, não havendo possibilidade de serem empregados em outros tipos de máquinas e aparelhos, a impugnante importa esses produtos mediante a classificação na posição NCM 8503.00.90, inserida na seção XVI das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (“NESH”). Assim, o estabelecimento da impugnante atua como uma fábrica de naceles, ou seja, como uma verdadeira e efetiva montadora que se utiliza dessas partes e peças como meios necessários à concepção das naceles. Protesta contra o entendimento firmado pela fiscalização em reclassificar cada uma dessas mercadorias, tendo em vista que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) apresentam uma categoria específica para as partes e peças utilizadas exclusivamente no aerogerador. Reitera que as partes e peças importadas são destinadas exclusivamente à montagem das naceles (que, como visto, é um dos componentes do aerogerador) fabricadas pela IMPUGNANTE localmente (tanto

que o estabelecimento da IMPUGNANTE atuado é conhecido como “fábrica de naceles”, não sendo tais peças submetidas a qualquer outro emprego ou a qualquer outra destinação que não a esse específico e bem delimitado propósito, justificando a sua classificação no item mais específico da situação, e não no item referente a cada tipo de peça, isoladamente considerada.

Preliminarmente, pede a nulidade dos autos de infração por entender que a fiscalização se negou à apreciação de vasta documentação probatória apresentada nos autos, optando por uma presunção absoluta inadmissível em classificar os bens importados (partes e peças dos aerogeradores) em posições específicas da NCM. Protesta contra o entendimento da fiscalização cujo auto de infração foi lavrado em completa revelia aos elementos probatórios organizados e apresentados pela IMPUGNANTE no curso da ação fiscal, elementos esses suficientes a evidenciar a efetiva natureza dos produtos como verdadeiras partes e peças de aerogeradores e, assim, a correção da classificação na NCM adotada. No mérito, aduz que os produtos questionados estão incluídos na seção XVI, que trata especificamente de “máquinas e aparelhos, material elétrico, e suas partes: aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de com em televisão, e suas partes e acessórios”. E no Capítulo 85 estão incluídas as máquinas e aparelhos elétricos, bem como suas partes, constando expressamente as máquinas e aparelhos destinados à transformação de energia. Dentro do capítulo 85 tem a posição 8502 que trata dos grupos eletrogêneos e conversores rotativos elétricos. Para o propósito de geração de energia eólica, existe a classificação 8502.31, classificação aplicável exclusivamente para o contexto de grupos eletrogêneos destinados à produção de energia eólica. Destaca que a classificação do aerogerador no item 8502.31 não é ponto questionado no relatório de fiscalização, pois o próprio Fiscal confirma que concorda com a classificação adotada pela IMPUGNANTE. Assim, as partes das máquinas incluídas nesse capítulo devem ser classificadas na posição 85.03, precisamente a classificação utilizada pela IMPUGNANTE. Pela descrição atribuída ao item 85.03, confirma -se que se enquadram nessa categoria as partes reconhecíveis como EXCLUSIVA ou PRINCIPALMENTE DESTINADAS às máquinas das posições 85.01 e 85.02, sendo justamente neste item que a IMPUGNANTE classificou os produtos importados.

A impugnante entende que a fiscalização apresentou uma interpretação equivocada das regras de classificação ao dizer que as partes do aerogerador podem ser classificadas independentemente da máquina a que se destine. Afirma que, pela leitura do item “a”, com exceção das posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48, todas as demais podem ser aplicadas independente da máquina a que se destinem. Anota que a exceção ao item 85.03 é clara, pois a classificação neste item depende de que a peça seja EXCLUSIVA ou PRINCIPALMENTE destinada às máquinas das posições 85.01 e 85.02, estando, portanto, o emprego legítimo dessa classificação diretamente relacionado à máquina a que se destina (no caso da IMPUGNANTE, ao

aerogerador que é por ela confeccionado, mediante o emprego das partes e das peças que foram por ela igualmente importadas). Defende que o caso se enquadra, portanto, no item “b” da Nota 2 da Nesh: *“quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição, classificam -se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38”*. Assim, a classificação atribuída pela IMPUGNANTE está de acordo e em plena consonância com as regras gerais e específicas de classificação fiscal. Assim, em se tratando de peças exclusivas e destinadas às máquinas de aerogeradores, a regra prevista determina que a peça seja classificada no item 85.03, não havendo margem para qualquer outra interpretação.

Acrescenta que esse entendimento já foi firmado pela Receita Federal na Solução de Consulta COANA nº 319/2015, e, inclusive, por jurisprudência do TRF da 5ª Região. Informa que está juntando aos autos documentação e planilhas que demonstram que os produtos importados foram utilizados integral e exclusivamente no processo de montagem das naceles eólicas. Além disso, para as principais partes e peças desconstituídas e reclassificadas pela fiscalização, a impugnante apresenta pareceres técnicos (fls. 11013/1149) elaborados por profissional técnico em que analisa cada mercadoria, separadamente, para confirmar as alegações apresentadas pela defesa. Pede, ainda, que seja dada interpretação mais favorável em seu favor a teor do que dispõe o art. 112, do CTN. Alega, também, a impossibilidade de mudança de critério jurídico já adotado pela autoridade administrativa, conforme previsto no art. 146, do CTN. Pelas mesmas razões, sustenta que o procedimento fiscal viola claramente o princípio da segurança jurídica. Requer, ainda, considerando as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, a exclusão das penalidades e dos juros de mora, assim como a atualização da base de cálculo dos tributos, a teor do que dispõe o parágrafo único, do art. 100, do CTN. Protesta, ao final, pela realização de diligência para produção de prova técnica. Pede provimento.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 29/01/2024 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 11.474), apresentando o Recurso Voluntário em 28/02/2024 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 11.477), o que fez com os mesmos argumentos da peça de Impugnação e com os seguintes pedidos:

Diante de todo o exposto, requer a RECORRENTE que o presente Recurso Voluntário seja recebido e processado e, ao final, seja julgado procedente, de forma a cancelar integralmente a presente autuação, diante do reconhecimento da nulidade do Auto de Infração confeccionado com base em presunção e, se superada a nulidade suscitada, em razão do reconhecimento de que a classificação fiscal na NCM 8503.00.90 é a classificação correta para todos os produtos objeto da presente autuação.

A RECORRENTE protesta também pela realização de diligência para que seja oportunizada a análise técnica das partes e peças importadas, bem como a análise da destinação de todas estas partes e peças para a montagem das naceles do aerogerador.

Finalmente, a RECORRENTE protesta desde já pela realização de sustentação oral a ser realizada pelos seus advogados subscritos quando da inclusão do presente Recurso Voluntário para sessão de julgamento.

O processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

Após, às fls. 11.618 a 11.693 a Recorrente apresentou Parecer Técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – “IPT”.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### 2. Preliminarmente

#### 2.1. Nulidade do auto de infração

A Recorrente pede a nulidade do auto de infração argumentando que:

- (i) A fiscalização se baseia em análise superficial e desconsidera as provas e o contexto fático apresentados ao longo do procedimento fiscal;
- (ii) Os bens importados são partes e peças específicas e essenciais dos aerogeradores fabricados por seu próprio estabelecimento, e que sua correta classificação na NCM foi demonstrada por meio de extensa documentação técnica, incluindo faturas, conhecimentos de carga, fichas técnicas e imagens ilustrativas do processo industrial. No entanto, a autoridade fiscal desconsiderou essas provas e adotou, de forma indevida, uma presunção absoluta de que, por estarem os bens classificados em posições específicas da NCM, não poderiam ser considerados como partes de aerogeradores;

- (iii) A atuação da fiscalização violou os princípios da legalidade, do contraditório e da busca pela verdade material, ao não apreciar adequadamente os elementos probatórios fornecidos.

**Sem razão à defesa.**

Como observado no Acórdão recorrido, perícias e laudos técnicos são necessários apenas quando o contribuinte não fornece a documentação adequada para identificar as mercadorias, sendo que o Auditor Fiscal detém a competência legal para realizar a atividade jurídica de classificação de mercadorias, como operação prévia e necessária ao lançamento tributário.

De fato, da análise dos autos, entendo que constam todas as informações técnicas para identificação e classificação do produto objeto do lançamento, sendo desnecessária a realização de qualquer diligência ou perícia adicional.

Ademais, sobre a realização de prova pericial no presente caso, aplica-se a Súmula CARF nº 163, que assim prevê:

**Súmula CARF nº 163**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202 004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401 006.103, 1301 003.768, 2401-007.154 e 2202 005.304.

Constata-se, ainda, que a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo sido observados todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível.

Outrossim, o lançamento foi devidamente cientificado ao sujeito passivo, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva da impugnação, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Em síntese, da análise dos autos, verifica-se que o Relatório Fiscal tem a descrição pormenorizada dos fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como a indicação do direito em que se baseia com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da atuação e permitir a plenitude da defesa.

Tanto é que a Recorrente demonstrou plena compreensão do objeto da autuação.

E o Decreto nº 70.235/1972 assim dispõe em seu artigo 59:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, os argumentos da defesa não estão entre as hipóteses previstas para que seja declarada a nulidade da autuação, motivo pelo qual afastou a preliminar suscitada pela defesa.

### 3. Mérito

#### 3.1. Objeto do litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre autos de infração lavrados em razão de erro na classificação fiscal em Declarações de Importação registradas entre janeiro de 2019 e fevereiro de 2022. O crédito tributário foi constituído no valor total de R\$ 48.383.762,57, assim discriminado:

- ✓ Imposto de Importação: R\$ 3.280.323,59;
- ✓ IPI/importação: R\$ 10.306.413,32;
- ✓ PIS/importação: R\$ 6.119.776,19;
- ✓ COFINS/importação: R\$ 27.068.202,87;
- ✓ Multa regulamentar: R\$ 1.609.046,60

A autuação decorreu de revisão aduaneira que analisou um conjunto de 247 Declarações de Importação (DIs), nas quais a Contribuinte classificou diversas mercadorias na posição NCM 8503.00.90, sob o entendimento de que seriam partes reconhecíveis como exclusivamente ou principalmente destinadas a máquinas da posição 85.02 – mais especificamente, aerogeradores classificados sob a NCM 8502.31.00.

**Entende a fiscalização que tais peças deveriam ser classificadas individualmente, pois foram importadas separadamente, em momentos distintos, sendo que:**

- (i) Apenas a alegação de que determinada mercadoria seja “exclusivamente destinada” a uma máquina específica não basta para justificar sua classificação como parte da referida máquina. Para fins de classificação fiscal, devem ser observadas as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) e as Notas Legais da Seção XVI;
- (ii) A RGI 2a, que permite a classificação de conjuntos incompletos ou inacabados como se fossem produtos completos, não se aplica no caso, pois as importações dos diversos componentes ocorreram em momentos distintos e por meio de diferentes declarações, não configurando o ingresso conjunto dos elementos necessários à montagem do aerogerador.

A Fiscalização destaca que: (i) conforme a Nota 2 da Seção XVI, partes de máquinas somente podem ser classificadas como tal se não forem especificamente descritas em outras posições tarifárias; e (ii) as partes classificáveis na posição 8503 devem ser avaliadas à luz das disposições gerais relativas à classificação das partes, o que inclui os critérios estabelecidos na alínea “a” da referida Nota.

Com tais fundamentos, concluiu o Auditor Fiscal que diversas mercadorias importadas, embora destinadas à montagem de naceles (componentes dos aerogeradores), possuem descrições específicas em outras posições da NCM, justificando sua reclassificação individualizada, de acordo com a natureza e função de cada item.

**Conforme tabela acostada na decisão recorrida, destaco os seguintes itens reclassificados:**

Descrição Sumária	NCM	Descrição TEC
Parafuso	7318.15.00	Outros parafusos, mesmo com as porcas e arruelas (anilhas), de ferro fundido, ferro ou aço
Talha Elétrica	8425.11.00	Talhas de motor elétrico
Rolamento de Esferas	8482.10.90	Outros rolamento de esferas
Rolamento de Roletes Cilíndricos de Carga Radial	8482.50.10	Rolamentos de roletes cilíndricos de carga radial
Rolamento de Roletes Cilíndricos de Carga Radial e Axial	8482.50.90	Outros rolamentos de roletes cilíndricos
Eixo Lento	8483.10.90	Outras árvores de transmissão
Suporte de Rolamento	8483.30.90	Outros mancais sem rolamento
Acoplamento Eixo Rápido	8483.60.90	Outros dispositivos de acoplamento
Motorreductor	8501.52.10	Outros motores elétricos trifásicos
Gerador Elétrico	8501.64.00	Geradores CA de potência sup. a 750 kVA
Quadro Elétrico de Comando	8537.10.90	Outros quadros elétricos para tensão não superior a 1.000 V
Cabo de Fibra Ópticas	8544.70.90	Cabos de fibras ópticas, mesmo munidos de peças de conexão, com outros revestimentos externos
Luminária	9405.40.90	Outras luminárias e aparelhos de iluminação, elétricos

De outro lado, a Recorrente contesta a reclassificação fiscal e pede o reconhecimento da correção da classificação adotada, bem como a exclusão das penalidades e juros, com base nos princípios da legalidade estrita, tipicidade tributária, interpretação mais favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN) e boa-fé objetiva. Para tanto, argumenta que:

- (i) Tem como atividade principal a importação, fabricação e montagem de naceles e aerogeradores, cuja instalação e operação compõem o processo de geração de energia eólica;
- (ii) Os bens importados são inequivocamente partes e peças destinadas exclusivamente à montagem das naceles, sendo inservíveis para outras finalidades. Por essa razão, foram classificados na posição 8503.00.90, que contempla partes reconhecíveis como exclusivas ou principalmente destinadas às máquinas da posição 8502;
- (iii) A posição 8502.31.00, que trata de aerogeradores, não está em discussão – inclusive, é reconhecida pela própria fiscalização como correta. O ponto controvertido é a classificação das partes desses aerogeradores;
- (iv) Com base na alínea “b” da Nota 2 da Seção XVI, defende que, quando for possível identificar a destinação exclusiva de uma parte a uma máquina específica da posição 8502, deve-se aplicar a classificação como parte dessa máquina, ou seja, na posição 8503.00.90.

Em síntese, sustenta a defesa que a interpretação da fiscalização é restritiva e equivocada, ignorando a finalidade industrial dos itens e os princípios que regem o Sistema Harmonizado, como o da especificidade e da destinação principal.

**Delimitado o objeto deste litígio, passo à análise da controvérsia:**

### **3.2. Do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA)**

Cumpra observar que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), na Regra Geral Complementar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), nos ditames do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

A RGI/SH 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas

posições e Notas, pelas Regras seguintes (RGI/SH 2 a 5). Com isso, as Regras 1 a 5 estabelecem a classificação ao nível das subposições dentro de uma mesma posição.

Já a RGI/SH nº 6 dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na aceção desta Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Por sua vez, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) consubstanciam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado (SH), elaborada pela Organização Mundial das Alfândegas, desempenhando papel essencial na exegese da Nomenclatura. Nos termos do parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, “constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção e de Capítulo da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexa à Convenção Internacional de mesmo nome”.

A apreciação da controvérsia impõe a interpretação sistemática e integrada das Regras Gerais de Interpretação (RGIs), das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), da Nota 2 da Seção XVI.

### 3.3. Da Classificação Fiscal adotada no presente litígio

Em síntese, a controvérsia em análise é demonstrada da seguinte forma:

Aspecto	Fiscalização	Contribuinte
<b>Classificação Utilizada pela Empresa</b>	Indevida – NCM 8503.00.90 (partes reconhecíveis de máquinas das posições 85.01 ou 85.02)	Correta – NCM 8503.00.90, conforme regras da NESH e uso exclusivo em aerogeradores
<b>Entendimento sobre o uso das peças</b>	A destinação exclusiva não é suficiente para determinar a classificação. Peças devem ser classificadas conforme a natureza individual, conforme sua natureza, e não como partes de aerogeradores	As peças são exclusivamente destinadas à montagem de aerogeradores (posição 8502.31.00), o que justifica sua inclusão na posição 8503.00.90
<b>Base normativa usada</b>	NESH da posição 8502 e Nota 2 da Seção XVI, que permite classificação específica das peças	Mesmas normas (NESH e Nota 2), porém com ênfase na alínea “b”, que permite classificação das partes conforme destino exclusivo
<b>Classificação proposta pela fiscalização</b>	Reclassificação individualizada com base na natureza das peças: parafuso, rolamento, motor, etc., com NCMS específicas para cada uma	Manutenção da classificação global na NCM 8503.00.90, considerando o conjunto como partes do aerogerador

Aspecto	Fiscalização	Contribuinte
<b>Fundamento técnico</b>	Aplicação literal das regras do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas, sem admitir presunções quanto ao uso	Uso técnico comprovado por pareceres e documentos que demonstram a aplicação exclusiva na montagem da nacele
<b>Exceções da Nota 2, Seção XVI</b>	As partes não podem ser classificadas no 8503.00.90 se forem descritas de forma mais específica em outras posições	A posição 8503 é expressamente indicada como aplicável a partes exclusivas das máquinas das posições 85.01 e 85.02

Em síntese, a Fiscalização fundamentou-se na Nota 2 da Seção XVI da NCM e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) para desconsiderar o enquadramento das peças importadas na NCM 8503.00.90, promovendo sua reclassificação em códigos distintos, conforme a natureza individual de cada item.

A contribuinte sustenta que as mercadorias importadas são tecnicamente projetadas para uso exclusivo em naceles de aerogeradores e não possuem aplicação autônoma ou genérica, o que caracteriza uma unidade funcional, conforme previsto nas Notas Explicativas da Seção XVI. A reclassificação realizada desconsidera a função integrada e a destinação exclusiva das peças.

O cerne da controvérsia consiste, portanto, em definir se as partes e peças importadas pela NORDEX devem ser classificadas individualmente conforme sua natureza ou em conjunto, como partes reconhecíveis de máquinas das posições 85.01 ou 85.02.

Para comprovação, a Recorrente apresentou nos autos o **Parecer Técnico nº 21843-301**, emitido pelo Laboratório de Infraestrutura em Energia do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo – IPT, no qual foram analisadas as partes e peças importadas.

Constata-se que o estudo foi conduzido pela Unidade de Negócios em Energia – Laboratório de Infraestrutura em Energia (LIInE), e envolveu as seguintes etapas:

1. Análise documental: manuais, catálogos técnicos, desenhos, certificações e normas aplicáveis.
2. Inspeção técnica na fábrica da NORDEX (Simões Filho/BA) em 22/10/2024, com acompanhamento de engenheiros responsáveis.
3. Inspeção in loco em aerogerador AW3000 instalado no Complexo Eólico Jandaíra (RN), da COPEL.
4. Documentação fotográfica e entrevistas técnicas com gerentes de produção e qualidade.
5. Análise normativa das NESH, TEC e RGI.

O aerogerador foi assim identificado pela perícia:

#### 4 CARACTERIZAÇÃO DE AEROGERADORES DESTINADOS À GERAÇÃO DE ENERGIA EÓLICA

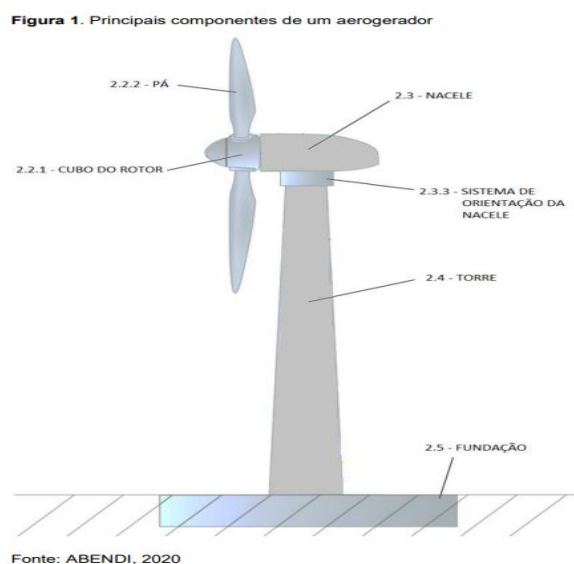
Um aerogerador é um dispositivo eletromecânico destinado a converter a energia cinética do vento em energia elétrica. Nos aerogeradores mais comuns, do tipo horizontal, a geração ocorre por meio de um eixo horizontal que rotaciona um gerador elétrico por meio de uma caixa multiplicadora (*gear box*).

Os aerogeradores do tipo horizontal são compostos por uma estrutura em forma de torre equipada com uma nacela, um rotor e três pás que entram em rotação com a velocidade dos ventos.

No interior de da nacela de um aerogerador, a rotação do rotor, aumentada por

uma caixa multiplicadora (*gear box*), movimenta um gerador elétrico que converte a energia mecânica recebida em energia elétrica (Zafar, 2018).

A figura 1 mostra esquematicamente os principais componentes de um aerogerador do tipo horizontal.



Conforme indicado na figura 1, os principais componentes de um aerogerador são: torre, nacele (abrigo do gerador elétrico), rotor e pás. Apresentamos, a seguir, uma breve descrição desses componentes:

- a) **Pás.** São componentes em forma de asa que captam a energia cinética do vento e fazem girar o cubo do rotor (*hub*).
- b) **Cubo do Rotor (*hub*).** É o conjunto mecânico estrutural que une as pás ao rotor e cuja rotação efetua a transformação da energia cinética dos ventos em energia mecânica de rotação. Todo o conjunto é conectado a um eixo que transmite a rotação do rotor para o gerador, em geral, por meio de uma caixa multiplicadora.
- c) **Nacele.** É um compartimento fechado, instalado no alto da torre dos aerogeradores, que abriga todos os componentes essenciais para geração de energia elétrica: eixo de rotação lento, caixa multiplicadora, eixo de rotação rápido, acoplamento, gerador elétrico e conversor de potência.
- d) **Sistema de orientação da nacele (*Yaw system*).** É um mecanismo eletromecânico que orienta a direção da nacele de modo a manter o eixo do rotor na direção do componente horizontal do vento.
- e) **Torre.** É a estrutura que sustenta o rotor e a nacele na altura adequada para a captação de vento e o bom funcionamento do aerogerador.
- f) **Fundação.** É a estrutura-base dimensionada para sustentar a torre e resistir aos esforços e momentos a que o aerogerador estará submetido durante sua vida útil. Normalmente é construída em concreto nas instalações.

A energia elétrica produzida pelos aerogeradores é geralmente injetada à rede de média tensão do parque eólico. Por essa rede, a energia chega a uma subestação coletora. Por meio de um transformador de potência, os níveis de tensão são elevados a valores elevados que possibilitam escoar a energia produzida, por meio de linhas de transmissão, até os centros consumidores.

Igualmente foram indicadas as seguintes características das peças e máquinas analisadas:

**Tabela 2** – Componentes de nacele que geraram a autuação da Receita Federal

Parafusos	São parafusos estruturais fabricados em ligas especiais que são utilizados para: -fixação da estrutura dos rolamentos de esferas com o cubo do rotor (hub), -fixação da estrutura dos rolamentos de esferas com o mainframe da nacele, e -fixação do mainframe ao restante da estrutura da Nacele.
Talha Elétrica	Talha de motor elétrico utilizado para suspensão de cargas até a Nacele. Trata-se de uma talha especial, capaz de içar equipamentos desde o solo até a nacele, instalada a 118 metros de altura.
Rolamento de esferas	São dois tipos de rolamentos de grandes dimensões, um que permite a movimentação das pás em relação à nacele, e outro para movimentação horizontal da nacele em relação à torre de sustentação.
Rolamento de Roletes Cilíndricos de Carga Radial	São rolamentos de grandes dimensões que são instalados no eixo principal (eixo lento).
Rolamento de Roletes Cilíndricos de Carga Radial e Axial	São rolamentos de grandes dimensões que são utilizados para escoramento o eixo principal.
Eixo Lento	Eixo principal, responsável pela transmissão do movimento do rotor para a caixa de engrenagens.
Suporte de Rolamento	Suporte dos rolamentos de roletes cilíndricos.
Acoplamento Eixo Rápido	Tem a função de acoplar o eixo rápido ao gerador.
Motorreductor	Trata-se de motores elétricos com controle de precisão que acionam a rotação horizontal da Nacele (Yaw) de modo a promover seu alinhamento com a direção predominante dos ventos.
Gerador Elétrico	Máquina central do Aerogerador que converte a energia de rotação do eixo rápido em energia elétrica
Quadro Elétrico de Comando	Utilizado para proteção, regulagem e controle da geração de energia elétrica.
Cabo de Fibra Óptica	Cabos de transmissão de comandos do quadro de controle e automação do aerogerador para as máquinas e equipamentos da nacele.
Luminárias	Luminárias com acionamento automático de emergência para iluminação do interior da nacele.

Fonte: IPT

O Parecer Técnico discorre sobre o princípio da unidade funcional, conforme as Notas Explicativas da Seção XVI:

“Quando várias máquinas formam um conjunto destinado a desempenhar uma função claramente definida, abrangida por uma das posições da Nomenclatura, o conjunto deve ser classificado na posição correspondente à função que desempenha.”

Aplicando essa regra, o IPT considerou que todas as partes analisadas desempenham função conjunta e indissociável de geração de energia eólica — atividade própria das máquinas da posição 85.02.31.00 (grupos eletrogêneos de energia eólica).

Por conseguinte, enquadram-se no conceito de “*partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas das posições 85.01 ou 85.02*”, devendo ser classificadas sob NCM 8503.00.90.

**Com isso, concluiu o IPT que a classificação mais adequada é 8503.00.90, considerando que:**

- A fábrica da NORDEX, em Simões Filho/BA, é dedicada exclusivamente à montagem de naceles, com estrutura industrial projetada para integrar os subsistemas elétricos e mecânicos de geração eólica;
- As partes analisadas — eixos, rolamentos, motorreduzores, acoplamentos, suportes estruturais, cabos, sistemas de orientação e luminárias — compõem o núcleo funcional da nacele, não possuindo uso autônomo;
- Todos os componentes são fabricados sob especificações técnicas exclusivas, incompatíveis com qualquer aplicação fora da nacele;
- As inspeções no Complexo Eólico Jandaíra/RN confirmaram que os componentes fiscalizados integram fisicamente o sistema de geração de energia, sendo indispensáveis à conversão eletromecânica do vento em energia elétrica.

Entendo que a aplicação isolada da Nota 2 da Seção XVI sem a devida conjugação com a Regra Geral de Interpretação 2(a) e com a NESH da posição 8503 conduziu a uma fragmentação de um conjunto funcional em itens isolados, comprometendo a exatidão do enquadramento tarifário e contrariando os princípios do Sistema Harmonizado.

Vejamos o que estabelecem as Notas 2 e 3 da SEÇÃO XVI da NESH:

2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artigos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:

a) As partes que constituam artigos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

**b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artigos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17, e as outras partes exclusiva ou principalmente destinadas aos artigos da posição 85.24 classificam-se na posição 85.29;**

c) As outras partes classificam-se nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38, conforme o caso, ou, não sendo possível tal classificação, nas posições 84.87 ou 85.48.

**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.** (sem destaque no texto original)

Com isso, verifica-se que está correta a afirmação de que os componentes de uma nacele são classificados de acordo com a função principal que a caracterize.

Ademais, a prova técnica produzida pelo IPT evidencia que:

- peças não possuem uso alternativo fora do contexto da nacele;
- foram projetadas e dimensionadas exclusivamente para integrar o sistema de geração de energia eólica;
- constituem unidade funcional completa, cuja função principal é a conversão de energia mecânica em energia elétrica.

Considerando as razões acima, resta comprovado nos autos que as peças importadas se destinam, de forma exclusiva e reconhecida, aos aerogeradores da posição 85.02.

Portanto, o enquadramento no NCM 8503.00.90 é técnica e juridicamente correto, devendo ser cancelado o Auto de Infração e restabelecida a classificação adotada pela contribuinte.

#### 4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso para cancelar o Auto de Infração.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**