



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10477.000219/2009-11
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3401-009.449 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2021
Recorrente PROJETOS ESPECIAIS E INVESTIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 19/05/2008

Inconstitucionalidade de Lei. Incompetência Administrativa.

Não compete à autoridade administrativa apreciar argumentos de violação às normas constitucionais de lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico, vinculada que está aos ditames do princípio da legalidade estrita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 19/05/2008

PIS/Cofins. Importação. Base de Cálculo. Valor Aduaneiro. Sem Inclusão de ICMS.

A base de cálculo das contribuições sociais (PIS/Cofins) devidas na importação deve ser o valor aduaneiro, não incluindo o ICMS, conforme reconhecido pelo STF, em decisão plenária e definitiva, no julgamento do RE 559.937/RS em sede de repercussão geral.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 19/05/2008

Silo de Cavacos. Diamondback. Classificação Fiscal. 8419.89.99.

O equipamento conhecido por “Silo de Cavacos *Diamondback*”, cuja principal função é remover o ar contido nos cavacos de madeira, através do tratamento chamado de vaporização, classifica-se na posição 8419.89.99, nos termos da RGI 1, nota 2 alínea "e" do capítulo 84, RGI 6 (subposições de primeiro e segundo níveis), e RGC 1 (item e subitem).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para, tão-somente, excluir da base de cálculo das contribuições o valor do ICMS, vencida a conselheira Fernanda Vieira Kotzias, que dava provimento integral ao recurso..

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Luís Felipe de Barros Reche, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Gustavo Garcia Dias dos Santos e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 502 e ss) interposto contra decisão contida no Acórdão n.º **11-043.467 - 6ª Turma da DRJ/REC** de 24/10/13 (fls. 428 e ss), que considerou improcedente a Impugnação (fls. 209 e ss) interposta contra Auto de Infração (fls. 2 e ss), que constituiu crédito tributário, a título de IPI, PIS e Cofins, acompanhado de multa de ofício proporcional (75%), e, ainda, multa isolada de 1%, sobre valor aduaneiro, por classificação incorreta de mercadoria.

I - Do Lançamento e da Impugnação

O relatório da decisão de primeiro grau resume bem o contencioso até então, aqui se transcreve o seu essencial:

A interessada, identificada em epígrafe, submeteu a despacho de importação a mercadoria (equipamento desmontado para transporte) de que trata a DI 08/0736253-5, registrada em 19/05/2008, cuja descrição na adição 001 dessa DI foi assim:

"EQUIPAMENTO PARA TRATAMENTO DE CAVACOS DE MADEIRA COM VAPOR - SILO DE CAVACOS DIAMONDBACK". No entanto, segundo a fiscalização, não está correta a classificação declarada pelo importador no código NCM/TEC **8439.10.10**, que é relativa a **"MAQUINAS E APARELHOS PARA TRATAMENTO PRELIMINAR DE MATÉRIA PRIMA PARA FABRICAÇÃO DE PASTA DE MATÉRIAS FIBROSAS CELULÓSICAS"**.

Na Tarifa Externa Comum (TEC), mercadorias que se enquadrem nesse item de classificação, submetem-se à seguinte tributação: 14% de Imposto de Importação (II), **0% de IPI**, 1,65% de PIS/PASEP e 7,6% de COFINS. Para a fiscalização, a classificação correta do equipamento descrito na DI deve ser no código NCM **8419.89.99**, conforme fez registrar no SISCOMEX.

Nessa classificação, a TEC aponta as seguintes alíquotas: 14% de II, **5% de IPI**, 1,65% de PIS/PASEP e 7,6% de COFINS. Portanto, a autuação decorreu da divergência na classificação fiscal do equipamento descrito na importação.

O importador apresentou, em 06/04/2009, sua inconformidade com a exigência de reclassificação da mercadoria, conforme lhe faculta o Regulamento Aduaneiro (RA/2009 - Decreto n.º 6.759/09), art. 570, §3º, pelas razões evocadas e transcritas às fls.6/7 (na descrição dos fatos no Auto de Infração - AI). Em resumo, alega que a exigência se deu de modo genérico, ignora a destinação do equipamento, e que a nova classificação apontada remete a equipamento com outra função. Solicita a manutenção da classificação declarada e realização de assistência técnica para a elaboração de laudo, conforme previsto na IN SRF 157/98, art.17, II, apresentando os quesitos de fls. 113 (ver também fls. 121), e indicando e qualificando como seu assistente técnico o Sr. Newton Kozac. Requereu, por fim, que, se após a análise das suas alegações e da conclusão do laudo requerido não houvesse reconsideração da exigência de

reclassificação fiscal da mercadoria importada, fosse então lavrado o AI sem prejuízo do prosseguimento normal do desembaraço aduaneiro (vide fls. 113).

Por outro lado, conforme descrito no documento de fls. 119, em face da facilidade de identificação das partes e peças que compõem o silo de cavacos durante e após a montagem, a fiscalização havia entendido ser dispensável uma assessoria técnica para o fim de acompanhar a montagem do equipamento, tendo sido autorizada a entrega antecipada do equipamento importado desmontado, destinado à montagem do silo mencionado, assumindo a fiscalização a responsabilidade pelo acompanhamento da montagem. Mas, diante da inconformidade manifestada pelo importador, com solicitação de assistência técnica para elaboração de laudo destinado a responder os quesitos formulados pela interessada, ora impugnante, a fiscalização entendeu ser oportuna a realização da referida perícia para elaboração de laudo técnico, apresentando por sua vez os quesitos de fls. 122/123.

Foi realizada a perícia no equipamento e providenciado o laudo técnico pelo perito designado pela autoridade competente, Sr. Wilson Rodrigues dos Santos CREA 5819-D, a fim de responder não apenas os quesitos formulados pelo importador, mas também os formulados pela fiscalização, tudo para possibilitar a adequada identificação do equipamento importado, com detalhamento de suas funções e particularidades, a fim de subsidiar a correta classificação fiscal do equipamento importado.

Foi juntado aos presentes autos o material informativo apresentado à fiscalização, inicialmente no processo n.º 10477.000696/2008-97, contendo a documentação técnica relativa ao pedido de registro de uma DI ÚNICA para vários conhecimentos de embarque relacionados ao transporte fracionado do equipamento importado, que subsidiou a decisão de deferir o pedido, conforme despacho constante às fls.98/102, porque entendeu a autoridade fiscal aduaneira que " *o silo de cavacos "Diamondback" se enquadra na situação prevista no inciso I, alíneas "b" do art. 68 da IN SRF 680/06 ... , por formar um corpo único, atendendo aos requisitos para a concessão do registro de uma única DI. Além disso, pela complexidade do equipamento analisado, a importação também atende aos requisitos necessários para a entrega antecipada ...* (ver fls.99, dois últimos parágrafos). Naquele processo n.º 10477.000696/2008-97 também foram reunidas informações prestadas por engenheiros da empresa Andritz Brasil Ltda, responsável pela montagem e instalação do equipamento (exportado na origem pela *Andritz Oy Chemical Systems Division* - ver fls.05 e fls.84/111).

Concluída a montagem do equipamento importado e realizada a vistoria final *in loco*, pela fiscalização, bem como conhecido o teor do laudo técnico resultante da perícia realizada após a montagem, foi registrada no Siscomex, em 18/05/2009, a exigência de reclassificação fiscal da mercadoria importada, **da posição NCM 8439.10.10 para a posição NCM 8419.89.99**, pelas razões expostas no Relatório Fiscal - RF (fls. 32/47). Consideradas as respostas aos quesitos formulados ao perito laudista (fls. 125/151), bem como o disposto nas NESH relativas à Posição 84.19, concluiu a fiscalização com base na aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) n.º 1, 2a) e n.º 6, que o silo de cavacos preenche todos os requisitos para enquadramento na posição 84.19; que não se trata de um dos aparelhos a ser dela excluído por decorrência do texto da posição (fornos e outros aparelhos da posição 85.14), como também não se encontra entre as exclusões apontadas na Nota 2 do Capítulo 84 (especialmente a da alínea "e"), nem mesmo nas exclusões elencadas nas alíneas a) e q) das NESH da Posição. A conclusão da fiscalização aponta, pois, enquadramento na subposição NCM 8419.89.99 (cf. fls. 7 e fls.47 *in fine*). Em 25/05/2009 a interessada reafirmou sua inconformidade com a exigência de reclassificação fiscal apontando equívocos e distorções, pela fiscalização, quanto ao teor das respostas constantes no Laudo produzido.

Com isso foram lavrados os autos de infração de que ora se trata. A base legal especificada para os lançamentos aponta que o importador, ora impugnante, deixou de recolher o valor correspondente a 5% incidente sobre a base de cálculo do IPI vinculado

à importação (IPI-v), bem como diferenças de PIS-Importação e de COFINS-Importação decorrentes da aplicação da alíquota de 5% sobre a base de cálculo do IPI-v. Também foi aplicada a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria, decorrente do erro de classificação na declaração de importação. Em razão desses lançamentos exige-se do importador, ora Impugnante, o montante consolidado de **R\$ 346.712,88**, conforme indicado no quadro a seguir:

(...)

Devidamente cientificada da autuação, em 24/06/2009, a interessada apresentou tempestivamente sua impugnação, em 01/07/2009, cujo inteiro teor se encontra às fls.209/233.

As razões essenciais da contestação podem ser assim resumidas:

1. Dentre outros equipamentos importados, a impugnante promoveu a importação de um equipamento para tratamento preliminar de cavacos de madeira com vapor - Silo de cavacos *Diamondback*, para formação do setor de cozimento de uma fábrica de celulose.
2. Obteve autorização para registrar em uma única DI as partes do equipamento transportado desmontado (vide informações no processo 10477.000696/2008-97 anexado às fls.84/111). O equipamento importado insere-se na NCM 8439.10.10 assim definida: "*Máquinas e aparelhos para tratamento preliminar de matéria-prima para fabricação de pasta de matérias fibrosas celulósicas*". A DI foi originalmente registrada, em 19/05/2008, na modalidade despacho antecipado.
3. No curso do desembaraço aduaneiro foi exigida a reclassificação fiscal do equipamento para o código NCM 8419.89.99, considerando-se o equipamento de forma isolada, apontando que a sua função principal seria o aquecimento de cavacos. Discordando desse posicionamento, a interessada apresentou pedido de reconsideração da exigência para que se mantivesse a classificação declarada, ou, não sendo acatado tal pedido, que fosse lavrado auto de infração e houvesse prosseguimento do processo de desembaraço aduaneiro.
4. No pedido de reconsideração a interessada, ora impugnante, **esclareceu que o equipamento tem a função principal de realizar a vaporização dos cavacos e não o seu mero aquecimento, e compõe um conjunto de produção. A vaporização promove um aquecimento do ar contido dentro dos cavacos provocando sua expansão e expulsão do mesmo, permitindo o processo de impregnação**, isto é, a penetração de condensado e licor alcalino por difusão entre as fibras do cavaco para que seja possível o desenvolvimento do processo de deslignificação. A deslignificação é a quebra de moléculas do colante das fibras de madeira que é a lignina para permitir o descolamento das fibras do cavaco para a formação de polpa de celulose. Acrescentou, ainda, que a exigência de reclassificação foi genérica, não atrelada à efetiva destinação do equipamento; que a NCM 8419.89.99 refere-se a outra função, lembrando que depois de acoplado aos demais equipamentos importados, o equipamento ora focado forma um sistema de produção.
5. Não obstante tenha sido providenciada a assistência técnica (perícia) requerida, e elaborado laudo sobre o equipamento, embora este tenha corroborado o acerto da classificação declarada, o auditor fiscal já antecipara informalmente que independentemente do resultado da assistência técnica não haveria mudança de entendimento da fiscalização. Os argumentos da interessada não foram de fato considerados, e em 25/05/2009, seguindo orientação do auditor fiscal, foi apresentada a retificação de nº 5, da qual constou a discordância da importadora quanto à reclassificação fiscal do equipamento importado.

6. **Preliminarmente**, argui vício formal no(s) auto(s) de infração (AI), porque incompleto(s). Há diversas folhas com espaços em branco, cuja omissão compromete o entendimento [ver fls.4, 5, 6, 11, 12, 13, 17, 18, 19, 25, 26, 27 do auto de infração e fls. 31, 32, 33, 34, 37 do Relatório Fiscal (RF) que acompanha o auto de infração], contrariando o disposto no art.2º do decreto 70.235/72. Cita a doutrina de Samuel Monteiro em seu apoio (fls.215/216). Sem observar a legislação em vigor, o AI é nulo.

7. A regra de interpretação adotada na TIPI, baseada no SH, estabelece que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica e os produtos que possam ser enquadrados em mais de uma posição específica devam ser classificados pela sua característica essencial e finalidade.

Assim, é **imprescindível a análise da finalidade e destinação do produto**. A Instrução Normativa RFB n.º 807, de 11 de janeiro de 2008, que aprova na forma do seu Anexo Único, o texto atualizado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 27 de janeiro de 1992, assim apresenta a NCM **84.39**:

(...)

As NESH do SH desta NCM esclarecem:

"A presente posição compreende as máquinas e aparelhos para fabricação de pastas de matérias fibrosas celulósicas a partir de diversas matérias ricas em celulose (madeira, palha, bagaço, desperdícios de papel, etc.), quer estas pastas se destinem à fabricação de papel quer a outros fins tais como a indústria de matérias têxteis artificiais, de explosivos, de painéis de fibras vegetais. Compreende também as máquinas e aparelhos para fabricação de papel ou cartão quer a partir da pasta já preparada (por exemplo, a pasta mecânica ou química) quer diretamente a partir de algumas matérias-primas (madeira, palha, bagaço, desperdícios de papel, etc.), bem como as máquinas para acabamento ou preparação de papel ou do cartão, tendo em vista suas diversas aplicações, exceto as máquinas impressoras da posição 84.43."

(...)

8. A classificação determinada pela fiscalização, 8419.89.99, não é específica, relaciona aparelhos ou dispositivos que podem isoladamente alterar e tratar produtos, sem necessariamente estarem integrados a um processo posterior. Diferentemente do equipamento importado pela Autuada que quando acoplado aos demais equipamentos faz parte de um conjunto de produção de tratamento de matéria prima. Como se verifica na tabela abaixo:

(...)

9. O equipamento de que ora se trata é o Silo de Cavacos Diamondback. A classificação fiscal no código declarado pela ora impugnante é **8439.10.10**, o qual é assim identificado no site da Receita Federal do Brasil: **"84391010 - MAQS. AP. TRAT. PRELIM. MAT-PRIMAS P/PAST.CELUL..."**.

Por sua vez, os aparelhos ou dispositivos classificados na posição **8419** são assim identificados no site da Receita Federal do Brasil:

(...)

84198999- OUTS. APAR., DISPOSITIVO QUE TRAB.P/MUD.D/TEMP.

Como se pode ver, na comparação das classificações, deve prevalecer a classificação fiscal declarada na DI porque evidentemente é mais específica. Também o laudo elaborado pelo Perito leva à conclusão do acerto da classificação tarifária indicada pela

Autuada, ora impugnante e, conseqüentemente, incorreta a emprestada pela fiscalização, ao equipamento importado.

10. A classificação 8419.89.99 não é apropriada para o equipamento importado objeto desta impugnação. Com o complemento do laudo do assistente técnico, infere-se que a principal função do equipamento é a de realizar o tratamento dos cavacos com vapor, isto é, expandir o ar contido dentro dos cavacos, provocando a sua expulsão para fora do mesmo, permitindo o processo de impregnação, ou seja, a penetração de condensado e licor alcalino por difusão entre as fibras e nos capilares das fibras dos cavacos para que seja possível o desenvolvimento do processo posterior de deslignificação, ou seja, quebra das moléculas do colante das fibras de madeira, que é a lignina para permitir o descolamento das fibras do cavaco para formação da polpa de celulose no equipamento "*digestor continuo*".

11. Ressalte-se que a vaporização referida não é da matéria-prima, ou seja, não é o cavaco que se vaporiza. Ocorre é que o vapor, subproduto do processo de fabricação da pasta de celulose, é injetado no silo de cavaco para expulsar o ar dentro dos cavacos, para penetração do condensado, ocupando o espaço do ar expulso.

12. O Silo de Cavacos Diamondback é projetado para um tempo de retenção suficiente para que ocorram os processos de vaporização e impregnação. Daí que tecnicamente a nomenclatura de silo não é a mais correta, pois não há armazenamento da matéria-prima, mas retenção por tempo suficiente para que ocorram referidos processos, sendo que em momento algum a matéria-prima em pré-tratamento fica parada dentro do equipamento (pré-tratamento para o posterior cozimento dentro de outro equipamento denominado vaso digestor).

Se a função fosse meramente aquecer os cavacos, este equipamento não necessitaria ter tais dimensões nem tempo de retenção tão longo; a matéria-prima sem esse pré-tratamento em nada contribuiria para aumentar a eficiência do processo seguinte de cozimento.

Pelo contrario, introduziria ar dentro do digestor, causando total perda de eficiência no processo. O tempo de retenção não é para aquecimento, e sim para o processo de tratamento com vapor e impregnação parcial; a impregnação continua no processo subsequente, ou seja, dentro do vaso digestor.

13. Assim temos o tratamento dos cavacos com vapor, tratamento de impregnação de cavacos e início das reações químicas com início de difusão de reagentes alcalinos para dentro dos cavacos. O processo de impregnação continua também na rosca dosadora e termina no topo do equipamento digestor, onde é feito o processo de cozimento dos cavacos que se transformará em polpa de celulose em sua descarga (ver resposta ao Quesito I do Importador).

14. Vale ressaltar também que não é aplicável a classificação 8419.89.99, pois o Silo de Cavacos Diamondback trabalha na pressão atmosférica e não sob pressão (ver Resposta ao Quesito 3 do Importador e Quesito 6 da Fiscalização)

15. De forma diversa desta classificação 8419.89.99, o Silo de Cavacos Diamondback tem como objetivo principal a remoção do ar contido no interior dos cavacos através do tratamento com vapor e, conseqüentemente, impregnação com o condensado do vapor para aumentar e uniformizar a densidade dos cavacos (Resposta ao Quesito 2 do Importador).

16. O Silo de Cavacos Diamondback não pode ser usado em outra aplicação além do tratamento de matéria prima fibrosa para a produção de celulose. Esta afirmação do Perito, em resposta ao Quesito 4 do Importador, confirma que o equipamento foi fabricado especialmente para a formação do conjunto de produção do Importador.

Confirmando que o Silo de Cavacos Diamondback é parte do sistema de produção, vem a resposta do Quesito 5 do importador: "*O processo de cozimento dentro do digestor fica inviabilizado, caso não seja feito um tratamento de vaporização, pelos seguintes motivos e consequências: 1) O bombeamento dos cavacos para o topo do digestor ficaria extremamente difícil, pois a presença de ar nos cavacos causaria cavitação nas bombas de cavacos e grande vibração nas tubulações, colocando em risco a integridade das instalações;*

2) A presença de ar nos cavacos dificultaria a penetração dos reagentes alcalinos dentro dos cavacos, afetando o processo de deslignificação no vaso digestor, onde temos o cozimento, aumentando de maneira significativa a quantidade de rejeitos, diminuindo o rendimento da planta de cozimento a alto custo de produção, conforme já consignado na resposta do primeiro quesito; 3) A presença de ar nos cavacos reduz a densidade inferior à do licor de cozimento, dificultando, em muito, a movimentação da coluna de cavacos; 4) Movimentação de coluna de cavacos não uniforme no vaso digestor, tendo como consequência cozimento totalmente fora de controle e, portanto, cavacos que ficariam muito tempo sendo cozidos, a quantidade de rejeitos, e diminuindo a eficiência e rendimento do processo de cozimento".

17. Vale salientar que os quesitos formulados pela fiscalização tiveram nitidamente o caráter de tentar individualizar o Silo de Cavacos Diamondback como um equipamento meramente aquecedor, restringindo suas perguntas aos itens dos equipamentos ou dispositivos descritos na classificação 8419.89.99, visando a obter respostas que não se adequassem exatamente ao equipamento sob análise.

Com efeito, apegou-se a fiscalização na identificação somente dos momentos e aspectos da temperatura. Ora, pode-se deduzir pelas conclusões expressas no Relatório Fiscal, que qualquer equipamento que provoque troca de calor ou aquecimento, mesmo que não seja a característica essencial e finalidade principal do equipamento, ou mesmo que seja um mero efeito colateral do processo, sempre estará classificado na posição 8419; é claro o equívoco da fiscalização.

18. Cumpre destacar a resposta ao seguinte quesito formulado pela fiscalização:

"4- Em relação ao equipamento importado, ao qual se dá o nome de 'silo de cavacos Diamondback' é CORRETO afirmar que trata-se de um equipamento onde ocorre o tratamento preliminar de matérias sólidas ricas em celulose (cavacos de madeira) para serem utilizados como matéria-prima na fabricação de pastas de matérias fibrosas celulósicas ?

"Resposta: Sim, a afirmação está correta. "

A resposta deste quesito (fls.12 do Laudo), assim como o esclarecimento de número 8 (fls.15 do Laudo) e as demais respostas, que de forma exaustiva corroboram a classificação adotada pela Autuada, por demonstrarem inequivocamente que se trata de equipamento onde ocorre o tratamento preliminar dos cavacos dentro de um processo ligado à produção de pasta de celulose, de que trata especificamente a NCM 8439.10.10, foram totalmente desconsideradas pela fiscalização quando o reclassificou na NCM 8419.89.99; mas, esta trata de equipamentos utilizados isoladamente ou para outros processos.

19. O parecer do assistente técnico (em anexo) complementa as informações técnicas apresentadas acima: "**O SILO DE CAVACOS DIAMONDBACK FAZ PARTE DE UM CONJUNTO QUE FORMA UM SISTEMA DE PRODUÇÃO**".

A questão nodal é determinar-se a perfeita caracterização do equipamento importado **vinculado à sua utilização conjunta com os demais equipamentos do sistema de produção montado pela Autuada**, até porque o silo de cavaco neste processo de produção não se destina a armazenagem. A descrição da NCM 8439.10.10 é a que mais

se assemelha à descrição do silo de cavacos Diamondback. Tudo que foi alegado pela autuada pode ser auferido *in loco*, pois a partir da entrega antecipada de todos os equipamentos importados - antes do desembaraço aduaneiro - a montagem da indústria foi concluída.

O projeto apresentado à Delegacia da Receita Federal, e o desenho do equipamento apresentado no processo administrativo decorrente da DI provam isoladamente a finalidade de utilização, e de forma conjunta, o sistema de produção. Os conjuntos importados, cujos processos de desembaraços aduaneiros também passaram pela Receita Federal, foram produzidos por um único exportador sob encomenda, e **quando reunidos formam o sistema de produção como projetado.**

20. Quanto à aplicação das multas há irregularidade. Na remota hipótese de considerar-se devido o crédito principal, as multas não podem ser mantidas, pois os valores respectivos afrontam os princípios da legalidade e do não confisco, sendo inconstitucionais.

MULTA DE 75%: A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual), e sua função é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A imposição desta multa é injusta e por demais onerosa para o presente caso.

A Constituição proíbe os entes públicos de apoderar-se da propriedade privada mediante a edição de atos que possam implicar a sua transferência das mãos do contribuinte para as suas. Tal proibição está formulada de diversas maneiras, ora requerendo, como o faz no §10 do art.145 da Carta, que o imposto seja graduado segundo a capacidade econômica dos contribuintes, ora devendo ser consideradas as condições pessoais do mesmo, ora exigindo prévia edição de leis (art. 150, I), ora fixando a incidência no tempo (art. 150, III, a e b), ou proibindo tratamentos desiguais aos que se encontram em situação idêntica (art. 150, II). E em qualquer hipótese, proibiu que o tributo tivesse efeito de confisco. Tais princípios não podem ser considerados autonomamente, cumprindo respeitar, também, no princípio que refletem os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Com efeito, considerando-se os princípios básicos da razoabilidade e proporcionalidade, mostra-se excessiva a conduta da fiscalização em determinar a reclassificação, mesmo após a constatação pericial confirmar a correta classificação pela Autuada.

21. Da possibilidade de redução da Multa. Por cautela, a referida possibilidade decorre do art.150, IV, da Lei Maior, que alberga o princípio da vedação de utilização de tributo com efeito confiscatório. Tem-se admitido a redução da multa moratória quando evidenciada a desproporção entre a penalidade aplicada pelo desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica. E para tanto se invoca o princípio da proporcionalidade e a garantia insculpida no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que, a despeito de referir-se a tributo, é estendida às penalidades vinculadas à atividade tributária do Estado, posto que restritiva ao direito fundamental da propriedade.

22. A exigência das contribuições (PIS/PASEP e COFINS) incidentes na importação está eivada de inconstitucionalidade, pois a Lei nº 10.865/2004 ao especificar a base de cálculo das contribuições, no art. 7º, I, agregou ao conceito de valor aduaneiro novos elementos, o valor do ICMS e o valor das próprias contribuições, extrapolando os limites impostos pela norma constitucional contida no art.149, § 2º, inciso III, alínea a, da CF/88.

A Constituição Federal vigente, em seu artigo 149, §2º, e incisos I e II, deixa claro que a base de cálculo para as contribuições incidentes sobre as operações de importação deve ser o valor aduaneiro. Nota-se que pela redação do § 2º do art. 149, que a contribuição já tem definida constitucionalmente a alíquota e a base de cálculo a ser utilizada.

23. No caso trata-se de alíquota *ad valorem* e a base de cálculo é o valor aduaneiro. Assim sendo, é evidente a inconstitucionalidade da base de cálculo destas contribuições sociais, incidentes sobre a importação de bens, em virtude de extrapolar o limite constitucional a elas imposto. O conceito de valor aduaneiro há vários anos se baseia no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira), que foi internalizado na ordem jurídica nacional através do Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, também de 1994. Com base nesse acordo internacional, o Regulamento Aduaneiro brasileiro, Decreto 6.759/2009, prevê a composição do valor aduaneiro, em seu artigo 77 determina o que integra o valor aduaneiro, que é composto pelo frete e o seguro, ou seja, o valor CIF da mercadoria.

24. Desta forma, deve ser considerado que a Autuada efetuou o pagamento das contribuições ao PIS-Importação e COFINS-Importação com a imposição da base de cálculo indevidamente majorada.

Sendo a base de cálculo correta de R\$ 2.929.705,85, resultam contribuições nos seguintes valores: PIS = R\$ 48.340,15 e COFINS = R\$ 222.657,64, contrapondo-se aos respectivos valores pagos de R\$ 65.704,99 (PIS-Importação), e R\$ 302.641,17 (COFINS-Importação), resultando em um recolhimento a maior de R\$ 97.348,37.

25. Para fazer prova de todo o alegado, a Impugnante junta os seguintes documentos: Procuração; Estatutos Sociais/Ata de Indicação da Diretoria; Cópia do documento de identidade da pessoa que subscreve a presente Impugnação; Regras Gerais para Interpretação do Sistema harmonizado; Extrato da declaração de importação; Pedido de autorização para registro de DI única; Manifestação do importador i exigência de reclassificação; Laudo da Assistência Técnica; Laudo do assistente técnico do Importador; Auto de Infração.

Diante de todos os fundamentos expostos a Reclamante requer que sejam acolhidas as razões expostas para:

- a) julgar improcedente o auto de infração, determinando-se o seu cancelamento e posterior arquivamento por manifesta ausência de base fática e legal;
- b) se mantido o principal, sucessiva e alternativamente requer que sejam excluídas/reduzidas as multas, por incabíveis no caso presente.

A impugnante requereu prazo para apresentar os originais do Laudo do assistente técnico solicitado pelo Importador, cuja cópia segue em anexo ao presente. Como tal laudo técnico possui informações privilegiadas sobre equipamento patentado, requer que seja observado além do sigilo próprio dos feitos fiscais, tratamento sigiloso às informações técnicas nesse contidas. Requer, por fim, a produção de todas as provas em direito admitidas sem exceção de renúncia, e com a comprovação de todo alegado, espera ver a desconstituição do Auto de Infração respectivo, pela improcedência da medida fiscal.

(...)

II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau julgou improcedente a Impugnação, tendo sido vencido o relator original, argumentando a maioria, em resumo, que:

Conforme caracterizado no relatório que antecede a este voto, o lançamento guerreado diz respeito a exigência fiscal decorrente de suposto erro de classificação fiscal, quando

da importação do equipamento Silo de Cavacos *Diamondback*. Apontam as autoridades fiscais que a correta classificação da mercadoria importaria a incidência de IPI a alíquota de 5%, fato que alteraria a base de cálculo das contribuições incidentes sobre a operação de importação e que, por conseguinte, haveriam de ser majoradas.

Por conseguinte, promoveu a autoridade fiscal o lançamento da diferença de IPI, Cofins e PIS, além da multa de ofício de 75%, da multa administrativa de 1% por erro de classificação fiscal, e de juros de mora.

Em contraposição, insurge-se a impugnante contra três aspectos do lançamento. Inicialmente, defende que a classificação fiscal do produto estaria correta. Alega, por outro lado, que ainda que se considerasse procedente o código adotado pela fiscalização, a multa de ofício de 75% não poderia ser aplicada, por caracterizar confisco. Finalmente, sustenta que o PIS e a COFINS incidentes sobre a importação teriam sido calculados conforme base de cálculo inconstitucional, posto que o conceito de valor aduaneiro não poderia ser estendido pela Lei que instituiu tais contribuições. Nessa linha, defende que antes de se fazer o lançamento complementar de tais contribuições, seria necessário expurgar as parcelas cobradas a maior.

Por razão de clareza, analisaremos cada aspecto separadamente.

I. Classificação Fiscal - Silo de Cavacos Antes de adentrarmos a análise do mérito, cabe tecer algumas considerações acerca da identificação da mercadoria. Conforme perícia técnica realizada, o equipamento importado pode ser assim descrito:

" Trata-se de um equipamento para tratamento de cavacos de madeira de eucalipto com vapor, denominado silo de cavacos diamondback, composto das seguintes partes: Secções, inferior e superior de descarga do silo de cavacos; Suporte em três partes; Traço de Vapor; Tubo de cavacos; Flat barras; Pad's tubos; Cotovelos; Bicos sensores; Elementos de fixação (porcas + arruelas lisas); Arames de solda; Parte superior, incluindo teto, estrutura metálica e partes cilíndricas. Nas imagens 01 a 04 insertas logo adiante podemos visualizar, em vista geral e aproximada, o equipamento acima descrito — silo de cavacos — e o qual já se encontrava montado, por ocasião da inspeção. " (Ver as imagens às fls.126/128).

Nesse ponto, recorro ao brilhante voto proferido pelo Julgador Zenaldo Loibman, que destacou elementos extraídos do laudo pericial que entendo essenciais à solução da lide, conforme transcrição a seguir:

"Retiram-se das respostas dadas pelo perito aos quesitos formulados pelo importador, às fls.128/131, as seguintes informações essenciais à solução da lide buscada neste processo:

1. Os cavacos de madeira, matéria prima para fabricação de matéria fibrosa celulósica, polpa de celulose é constituído de aproximadamente 1/3 de ar, 1/3 de água e 1/3 de fibras. O ar existente dentro dos cavacos de madeira, contido entre as fibras e nos capilares das fibras, é prejudicial ao processo de cozimento executado pelo equipamento digestor, para a produção de celulose de matéria fibrosa, sendo que, a principal função do silo de cavacos Diamondback é remover esse ar contido nos cavacos de madeira através do tratamento chamado de vaporização; (retirado da resposta ao quesito 1 do Importador)

2. Nesse tratamento de vaporização, o vapor de flasheamento, proveniente do licor extraído do equipamento digestor, é flasheado no ciclone de expansão da planta de cozimento, separando a parte líquida que é o licor preto o qual é enviado à planta de evaporação da fábrica e o vapor flasheado que é conduzido

e inserido para dentro do silo de cavacos em vários bocais de injeção de vapor, de maneira uniforme e bem distribuída, para que o ar contido dentro dos cavacos que estão no silo se expanda, em função do aumento de temperatura, o que provoca a remoção do mesmo, tratamento esse chamado de vaporização e ao mesmo tempo o vapor condensado, em contato com os cavacos, penetra pelos capilares das fibras e entre as fibras, ocupando o espaço antes ocupado pelo ar, através do tratamento chamado de impregnação. Há também a opção de uso de vapor úmido de baixa pressão da fábrica para o tratamento de vaporização. Esse tratamento dos cavacos com vapor e impregnação no silo de cavacos é de extrema importância para o processo de cozimento dos cavacos dentro do vaso digestor, onde o reagente alcalino, hidróxido de sódio, chamado de licor branco, consegue penetrar dentro dos cavacos por difusão/impregnação, permitindo a deslignificação, ou seja, a quebra de moléculas de lignina, colante das fibras dos cavacos, permitindo a sua remoção parcial e criando condições para que as fibras dos cavacos se soltem uma das outras para, finalmente, produzir a polpa de celulose na descarga do equipamento digestor. (retirado da resposta ao quesito 1 do Importador)

3. O tratamento dos cavacos no silo de cavacos Diamondback, com a retirada do ar e a impregnação com o condensado de vapor, aumenta e uniformiza a densidade dos cavacos, o qual é em torno de 0,85 kg/dm³ na entrada do silo de cavacos Diamondback, passando para mais do que 1,05 kg/dm³, densidade essa aproximada do licor de cozimento dentro do vaso digestor. Se o cavaco não passasse por esse tratamento no Silo de Cavacos -, teria uma densidade mais baixa do que o necessário para o processo de cozimento contínuo (a se realizar na etapa seguinte no vaso digestor). (Retirado da resposta ao quesito 1 do Importador)

4. Em resposta à questão se seria tecnicamente viável qualificar o equipamento como um aquecedor, em face da função principal desempenhada pelo silo de cavacos Diamondback, o perito respondeu objetivamente que NÃO; pois, o objetivo principal do silo de cavacos é a remoção do ar contido no interior dos cavacos, através do tratamento de vaporização e, conseqüentemente, impregnação com o condensado do vapor para aumentar e uniformizar a densidade dos cavacos. (Retirado da resposta ao quesito 2 do Importador).

(...)"

Neste ponto, resta claro, portanto, que o equipamento em questão promove o tratamento dos cavacos de madeira (matéria-prima para a fabricação de celulose), por meio de processo denominado vaporização, que resumidamente, pode ser descrito como o flasheamento do vapor de liquor dentro do silo de cavacos, para que o ar contido dentro dos cavacos que estão no silo se expanda, em função do aumento de temperatura, o que provoca sua remoção.

Ao mesmo tempo, o vapor condensado, em contato com os cavacos, penetra pelos capilares das fibras e entre as fibras, ocupando o espaço antes ocupado pelo ar, através do tratamento chamado de impregnação.

No que concerne à classificação fiscal do produto, tanto acusação quanto defesa entenderam que o produto seria classificado no âmbito do capítulo 84, sendo controversa, todavia, a definição do código tarifário já em seu primeiro nível, ou seja, no nível de posição (primeiros 4 dígitos do SH/NCM).

A meu ver, o ponto de partida para a solução da controvérsia está na Nota 2 do capítulo 84, a seguir transcrita:

2. - Ressalvadas as disposições da Nota 3 da Seção XVI e da Nota 9 do presente Capítulo, as máquinas e aparelhos suscetíveis de se incluírem nas posições 84.01 a 84.24 ou 84.86 e, simultaneamente, nas posições 84.25 a 84.80, classificam-se nas posições 84.01 a 84.24 ou 84.86, conforme o caso.

Todavia, a posição 84.19 não compreende:

- a) As chocadeiras e criadeiras artificiais para avicultura e os armários e estufas de germinação (posição 84.36);*
- b) Os aparelhos umedecedores de grãos para a indústria de moagem (posição 84.37);*
- c) Os difusores para a indústria do açúcar (posição 84.38);*
- d) As máquinas e aparelhos para tratamento térmico de fios, tecidos ou obras de matérias têxteis (posição 84.51);*
- e) Os aparelhos e dispositivos concebidos para realizar uma operação mecânica em que a mudança de temperatura, ainda que necessária, desempenhe apenas um papel acessório;*

(...)

Como se depreende da transcrição acima, caso a máquina em questão seja suscetível de se incluir entre as posições 8401 a 8424 e, simultaneamente, entre as posições 8425 e 8480, deve prevalecer a classificação no primeiro grupo. Lembra-se, por oportuno, que a classificação sugerida pela fiscalização, 8419, estaria inserida no primeiro grupo, ao passo que a classificação pretendida pela impugnante pertenceria ao segundo.

No entanto, a mesma nota trata das exceções a essa regra geral, enumeradas nas alíneas "a" a "e" acima transcritas. Sendo certo que o produto não se enquadra nas alíneas "a", "b", "c" e "d", cabe investigar se ele seria identificado com a alínea "e". Em caso afirmativo, o código da posição correspondente (4 primeiros dígitos da nomenclatura) seria determinado conforme a indústria a que se destina o equipamento. Caso contrário, a posição seria definida conforme a função do equipamento.

Tal entendimento, encontra-se plenamente respaldado pelas NESH do capítulo 84. Transcreve-se a seguir trecho pertinente à análise procedida:

(...)

Assim, para definir se o equipamento em tela deve ser classificado na posição 8419 ou, ao contrário, é afeto ao conjunto excepcionalizado pela alínea "e", recorremos esclarecimento apresentados pelas NESH no relativamente à posição 8419. Confira-se:

(...)

No caso em tela, lembre-se, o chamado processo de vaporização, não se confunde com a mera mudança de estado físico da matéria, mas trata, como visto, do **flasheamento do vapor de liquor dentro do silo de cavacos, para que o ar contido dentro dos cavacos que estão no silo se expanda, em função do aumento de temperatura, o que provoca sua remoção**, seguida da penetração do vapor condensado, nos capilares das fibras e entre as fibras dos cavacos, de modo a ocupar o espaço antes ocupado pelo ar (impregnação).

Cabe, a essa altura, verificar se tal procedimento de vaporização insere-se no conjunto abrangido pela posição 8419, valendo-se, para tal propósito, da delimitação conceitual assentada pelas NESH e, em seguida, dos exemplos por ela apresentados.

Assim, no primeiro plano de análise, confrontando-se a identificação da mercadoria com a delimitação da abrangência da posição 8419, verifica-se, a meu ver, convergência conceitual, vez que o equipamento em tela submete os cavacos a tratamento térmico e que de tal tratamento resulta transformação dessas matérias, análoga aos procedimentos de *cozimento, vaporização, destilação, secagem, torrefação, condensação*, exemplificativamente enumerados pelas NESH.

Por outro lado, a análise mais detida dos exemplos apresentados pelas NESH corrobora definitivamente tal entendimento, vez que, de fato, o processo de vaporização em tela, embora claramente não se confunda com a mera evaporação, guarda direta analogia com outro expressamente mencionado nas NESH. Vejamos.

As NESH da posição 8419 agrupam das máquinas ali classificadas nos seguintes grupos (novamente trata-se de enumeração exemplificativa, não exaustiva):

(...)

Observa-se que, dentro da posição 8419, as NESH englobam, expressamente, os aparelhos para tratamento da madeira por vapor, antes dessa ser desenrolada e cortada.

Em consulta a respeito dos contornos do procedimento de vaporização da madeira, foram localizadas as seguintes definições:

(...)

A meu ver, portanto, embora configurem procedimentos distintos, existem inegáveis similaridades entre o procedimento de vaporização da madeira que será submetida a corte ("*aquecimento da madeira em vapor saturado*" com vistas ao "*aumento da estabilidade dimensional e da permeabilidade, esterilização e amolecimento da madeira, liberação das tensões de crescimento e de secagem, recuperação do colapso e reduções do gradiente de umidade e do tempo de secagem*"), que visa a melhorar seu aproveitamento e minimizar rachaduras, e o procedimento de vaporização do cavaco com vistas a viabilizar seu cozimento e posterior utilização como matéria-prima para a indústria de celulose.

Nesse ponto, recorreremos às definições de FOELKEL2 citadas na Dissertação de Mestrado de Vicente Nunes Carrilho, apresentada à Universidade Federal de Viçosa, intitulada Otimização do Controle do Nível do Silo de Cavacos em uma Fábrica de Celulose :

(...)

Tais similaridades, no meu entendimento, corroboram a avaliação de que o silo de cavacos inclui-se no rol de equipamentos classificados na posição 8419, não havendo como enquadrá-lo nas exceções previstas na alínea "e", cujo escopo, relembre-se, abrangia:

"as máquinas e aparelhos que, mesmo servindo-se obrigatoriamente da intervenção de calor ou de frio, não efetuem verdadeiramente uma das operações acima enumeradas, tendo a mudança de temperatura como mero fator auxiliar da função mecânica final (por exemplo, máquinas para revestir biscoitos, etc., com chocolate e outras máquinas para indústria de chocolate (posição 84.38), máquinas de lavar (posições 84.50 ou 84.51), máquinas automotrizes para espalhar e comprimir revestimentos betuminosos de estradas (posição 84.79))."

Com efeito, a resta claro que no processo de vaporização o aumento da temperatura desempenha função essencial, visto que a retirada do ar do interior dos cavacos dá-se por expansão térmica, conforme observado por FOELKEL, na citação anteriormente descrita, e também pelo técnico que periciou o equipamento, que, relembre-se, assim descreveu o procedimento de vaporização:

(...) para que o ar contido dentro dos cavacos que estão no silo se expanda, em função do aumento de temperatura, o que provoca a remoção do mesmo, tratamento esse chamado de vaporização.

Assim sendo, sou pela conclusão de que, ainda que se avalie que, em tese, o equipamento em tela seria, a princípio, passível de classificação na posição 8419, indicada pela fiscalização, e na posição 8439, pleiteada pela impugnante, há que prevalecer a primeira, por força da nota 2 do capítulo 84.

Relembre-se que, pela Regra Geral 1 de interpretação do Sistema Harmonizado, a classificação do produto é dada pelo texto das posições, e pelas notas de seção e de capítulo.

Somente quando não é possível classificar uma mercadoria pela regra 1, é que passa-se às regras subsequentes. Portanto, não há que se falar em posição mais específica, uma vez que a nota 2 do capítulo 84 exclui a possibilidade de se classificar o equipamento na posição 8439.

Analisando-se os desdobramentos da posição 8419 verifica-se que, por não executar nenhuma das operações discriminadas nas subposições de primeiro nível (quinto dígito),

o equipamento deve ser classificado na subposição 8419.8 e, da mesma forma, por não executar nenhuma das funções descritas nos desdobramentos daquela subposição, deve o equipamento ser enquadrado na subposição 8419.89. Finalmente, seguindo o mesmo raciocínio, classifica-se o equipamento no subitem 8419.89.99.

II. Multa de Ofício - Efeito Confiscatório

Pleiteia ainda a impugnante que se reconheça que a multa de ofício de 75% afrontaria diversos princípios constitucionais, dentre eles o do não confisco e o do direito à propriedade privada.

Com a devida vênia, não vejo como acatar tal pleito.

(...)

III. Constitucionalidade da Base de Cálculo do PIS e da Cofins

Questiona, ainda a impugnante, o lançamento da diferença apurada relativamente às contribuições incidentes sobre a importação, alegando que a base de cálculo adotada, tanto no cálculo da diferença, quanto no próprio cálculo das contribuições efetivamente arrecadadas, seria inconstitucional, por incluir indevidamente parcelas que não fariam parte do valor aduaneiro das mercadorias.

(...)

III – Do Recurso Voluntário

No Recurso Voluntário, a Recorrente recuperou parte substancial da argumentação contida na Impugnação, acrescentando razões do voto vencido (fls. 439 e ss) no julgamento do Colegiado *a quo*. Em síntese, os pontos suscitados são os seguintes:

(...)

Como muito bem observado pelo ilustre Sr. Relator Zenaldo Loibman cujo voto vencido está em sintonia com as alegações apresentada pela Recorrente em sua impugnação, a questão nodal que é determinar-se a correta classificação fiscal, na NCM/TEC, para o equipamento descrito na declaração de importação conforme Adição n.º 001 à DI n.º 08/0736253-5.

Assim, a questão de mérito fundamentada no voto vencido é que deve prevalecer no novo julgamento a ser realizado perante essa Colenda Câmara, posto que na perfeita caracterização do equipamento importado, vinculado a utilização conjunta com os demais equipamentos do sistema de produção montado pela Recorrente, a descrição da NCM 8439.10.10 é a mais apropriada à descrição do silo de cavacos Diadmondback.

Da perícia técnica acerca do equipamento importado pela Recorrente conforme a DI n.º 08/0736253-5, resultou o Laudo Técnico Pericial n.º 019/09/WRS e fls.125/141, fls.144/147 e fls. 149/151, que concluiu: "Trata-se de um equipamento para tratamento de cavacos de madeira de eucalipto com vapor, denominado silo de cavacos diamondback, composto das seguintes partes: Secções, inferior e superior de descarga do silo de cavacos; Suporte em três partes; Traço de Vapor; Tubo de cavacos; Fiat barras; Pad's tubos; Cotovelos; Bicos sensores; Elementos de fixação (porcas + arruelas lisas); Arames de solda; Parte superior, incluindo teto, estrutura metálica e partes cilíndricas. Nas imagens 01 a 04 inseridas logo adiante podemos visualizar, em vista geral e aproximada, o equipamento acima descrito — silo de cavacos — e o qual já se encontrava montado, por ocasião da inspeção.". (Veras imagens às fls. 126/128).

Quanto aos componentes da mercadoria importada destaca o perito, a pedido da fiscalização: a montagem de todos os componentes enumerados acima (na identificação do equipamento), completa todo o equipamento silo de cavacos, no seu estado acabado e em condições de executar a sua função principal de tratamento preliminar dos cavacos por vaporização.

Quanto a principal função do equipamento, esclarece o sr. perito às fls. 130/131 (resposta ao quesito 1 do Importador) é remover esse ar contido nos cavacos de madeira através do tratamento chamado de vaporização.

As respostas dos quesitos (fls. 12 do laudo), assim como o esclarecimento de número 8 (fls. 15 do laudo) bem como as demais, que de forma repetitiva e exaustiva, corroboram a classificação adotada pela Recorrente, por demonstrarem inequivocadamente que se trata de equipamento onde ocorre o tratamento preliminar dos cavacos dentro de um processo ligado à produção de pasta de celulose, de que trata especificamente a NCM 8439.10.10. foram totalmente desconsideradas pela fiscalização, quando o reclassificou na NCM 8419.89.99 que trata de equipamentos utilizados isoladamente ou para outros processos.

Da análise do laudo pericial e respostas dos quesitos formulados pelas partes (às fls. 445/453) conclui o Sr. Relator:

"Nesse ponto, a partir de todos os elementos que constam no presente processo, especialmente considerados o laudo técnico produzido pelo perito designado pela repartição aduaneira na origem, com respostas aos quesitos formulados pelo importador e pela fiscalização, esclarecendo aspectos essenciais à correta identificação do equipamento a ser classificado, observadas as regras gerais de interpretação do SH, bem como as NESH, e, por fim, tendo o amparo subsidiário de soluções de consulta formuladas pela SRRF/9³ RF com relação a equipamentos de características comparáveis, estamos agora prontos para apresentar em seguida qual a correta e adequada classificação fiscal do equipamento importado e detalhadamente descrito no laudo técnico acima transcrito em suas partes essenciais".

"A nosso ver, s.m.j, sob todos os ângulos de observação, chega-se à mesma solução para a correta e adequada classificação fiscal buscada na presente lide, senão vejamos". ...

Nesta sequência às fls. 455, o Sr. Relator destaca que na forma do inciso I, alínea "b", do artigo 68 da Instrução Normativa SRF n.º 680/2006 a Recorrente foi autorizada a efetuar a importação do equipamento objeto deste processo com registro de uma única DI (para vários conhecimentos de carga), por formar um corpo único, atendendo aos requisitos para a concessão do registro de uma única DL e conclui: "Portanto, não há

controvérsia sobre este ponto; e, sendo assim, já seria de se aplicar a RGI/SH Iª, Nota 3 da Seção XVI, texto da Posição 8439." (grifamos)

Neste contexto, nas Considerações Gerais do Cap 84 da NCM/TEC/SH, extrai-se que este Capítulo 84 abrange, no âmbito da Seção, o conjunto de máquinas, aparelhos, instrumentos e suas partes que não se incluam mais especificamente no Capítulo 85.

Destacamos, ainda nas Considerações Gerais do Cap 84:

B - ESTRUTURA DO CAPÍTULO

A) As posições 84.25 a 84.78 agrupam máquinas e aparelhos que nelas se classificam principalmente em razão da indústria ou do setor de atividade que os utiliza.

D - MÁQUINAS E APARELHOS SUSCETÍVEIS DE SE INCLUIREM EM VÁRIAS POSIÇÕES (Notas 2 e 7 do Capítulo)

...Excluem-se da posição 84.19: ...

B) Os aparelhos e dispositivos concebidos para realizar uma operação mecânica em que a mudança de temperatura - aquecimento ou arrefecimento - ainda que necessária, desempenhe apenas um papel acessório em relação à operação final, (grifamos)

A Instrução Normativa RFB n.º 807, de 11 de janeiro de 2008, que aprova na forma do Anexo Único a esta Instrução Normativa, o texto atualizado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 27 de janeiro de 1992, assim apresenta a NCM 84.39:

Ainda a IN RFB 807/2008, assim firmou a Nota Legal referente à Posição 84.19:

"... Excluem-se, pelo contrário, desta posição as máquinas e aparelhos que, mesmo servindo-se obrigatoriamente da intervenção de calor ou de frio, não efetuem verdadeiramente uma das operações acima enumeradas, tendo a mudança de temperatura como mero fator auxiliar da função mecânica final (por exemplo, máquinas para revestir biscoitos, etc., com chocolate e outras máquinas para indústria de chocolate (posição 84.38), máquinas de lavar (posições 84.50 ou 84.51), máquinas automotrizes para espalhar e comprimir revestimentos betuminosos de estradas (posição 84.79)..."

Vale ressaltar que em processo semelhante da Recorrente, de n.º 10140.720491/2009-12, julgado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), foi confirmada a classificação da mercadoria atribuída pela Recorrente, ou seja, subposição 8439.9, por que foi considerado no julgamento que as partes das máquinas importadas pela mesma empresa (ora Recorrente), para serem utilizadas na mesma fabricação, deviam ser enquadradas na subposição 8439.91.

No presente caso, se trata de classificar máquina da mesma fábrica empenhada na mesma função, também excluída previamente da Posição 84.19, portanto deve ser enquadrada na 8439.10.10.

Assim conclui o Sr. Relator às fls. 458:

"Com base nas informações destacadas, a posição de enquadramento é na 84.39, e por se tratar de máquina para fabricação de matérias fibrosas celulósicas, dentre as possíveis subposições, 8439.10, 8439.20, 8439.30 ou 8439.9, não há dúvida que a subposição deve ser 8439.10; no desdobramento de item, considerados os itens 8439.10.10, 8439.10.20, 8439.10.30, não se tratando de máquina classificadora, nem de classificadora-depuradora de pasta, mas sim de máquina para tratamento preliminar

(vaporização e impregnação) das matérias-primas (cavacos de madeira), o item de enquadramento é o 8439.10.10."

"Por fim, acrescente-se, que as conclusões acima expostas estão em consonância com o teor da solução de consulta proferida pela SRRF/9ª RF, na forma de Decisão SRRF/9ª RF/DIANA n.º 50, de 20 de junho de 1997, expedida pela Divisão de Tributação (n.º original 9E97A018), baseada no parecer do d. AFTN (designação da época) André Carneiro Leão de Almeida, a qual alterou "de ofício" parte da Decisão n.º 9E97A004, de 19.03.97 (Decisão n.º 14/97), que fora proferida antes pelo mesmo auditor-fiscal, para determinar que se excluísse daquela decisão anterior os artigos classificados nos códigos TEC 8419.89.99 e 84.39.10.10."

(...)

"Como pensamos haver demonstrado neste voto, e convergentemente com as conclusões a que chegara, em junho/1997, a DIANA/9ª RF através da Decisão n.º 50/97, o silo de cavacos Diamondback deve ser classificado no código 8439.10.10, por força da RGI/SH n.º 1 (Nota 3 da Seção XVI, texto posição 8439) e RGI/SH n.º 6 (texto subposição 8439.10), RGC-1 (texto item 8439.10.10), também consideradas subsidiariamente as NESH da Seção XVI e da Posição 84.39." (grifamos)

(...)

B) DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

As contribuições sociais ao PIS-importação e COFINS-importação constantes no auto de infração encontram-se em valores superiores aos realmente devidos, pois em sua base de cálculo foi incluída o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o valor das próprias contribuições ao PIS e COFINS, em detrimento ao artigo 77 do Regulamento Aduaneiro, Decreto n.º 4.543 de 26 de dezembro de 2002, substituído pelo Decreto 6.759 de 5 de Fevereiro de 2009, artigo 77, que dispõe:

(...)

Desta forma, não pode prevalecer o entendimento de que apesar da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF quanto a inclusão do ICMS e das próprias contribuições ao PIS/COFINS na base de cálculo desta contribuições incidentes sobre as operações de importação, somente caberá adotar o entendimento firmado pelo STF após expressa manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

(...)

C) DAS MULTAS

Sem embargo da indevida autuação em razão da reclassificação fiscal e inconstitucionalidade da exigência das contribuições sociais sob alíquota indevidamente majorada, as multas aplicadas estas não podem ser mantidas, pois os valores como exigidos a este título, são indevidos, sendo ilegais, afrontando, os princípios da legalidade e do não confisco.

(...)

A Recorrente, ao final, requer que:

seja acolhido o presente recurso para o fim de reformando o Acórdão recorrido, seja declarada a nulidade do auto de infração liberando a Recorrente dos encargos, exigências e penas que sobrecarregam dito lançamento, tudo, com efeito, da

procedência reconhecida a este recurso, em homenagem ao melhor direito e Justiça costumeira!

Voto

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

I – Classificação Fiscal

A questão central do contencioso jaz na determinação da classificação fiscal de máquina importada, conforme Declaração de Importação (DI) nº 08/0736253-5 (fls. 49 e ss), registrada em 19/05/08, descrita na própria DI como:

Equipamento para tratamento de cavacos de madeira com vapor - Silo de cavacos Diamondback - Composto por: Secção Inferior de Descarga do Silo de Cavacos / Secção Superior de Descarga do Silo de Cavacos / Suporte em 3 partes do Silo de Cavacos / Traço de Vapor do Silo de Cavacos / Silo de Cavacos - Tubo de Cavacos, Flat barras, Pad's tubos, cotovelos, sensores bicos, porcas, arruelas lisa / Arames de solda para Silo de cavaco / Parte Superior, Teto e Estrutura Metálica do Silo de Cavacos / Parte Superior, Parte Cilíndrica do Silo de Cavacos / Parte Superior, Parte Cilíndrica do Silo de Cavacos / Parte Superior, Parte Cilíndrica do Silo de Cavacos / Parte Cilíndrica do Silo de Cavacos

Entendeu o Importador, ora Recorrente, que a correta classificação tarifária da máquina importada encontra-se no código NCM 8439.10.10, mas a Autoridade Fiscal-Aduaneira a reclassificou para o código NCM 8419.89.99; o que implicou a lavratura do auto de infração (fls. 02 e ss), pois a divergência resulta em diferença de alíquota para o IPI.

A classificação fiscal adotada pelo contribuinte situa-se na NCM do seguinte modo:

Capítulo 84 Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes.

84.39 Máquinas e aparelhos para fabricação de pasta de matérias fibrosas celulósicas ou para fabricação ou acabamento de papel ou cartão.

8439.10 - Máquinas e aparelhos para fabricação de pasta de matérias fibrosas celulósicas

8439.10.10 Para tratamento preliminar das matérias-primas

Já a classificação adotada pela Autoridade Fiscal encontra-se na NCM do seguinte modo:

Capítulo 84 Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes.

84.19 Aparelhos, dispositivos ou equipamentos de laboratório, mesmo aquecidos eletricamente (exceto os fornos e outros aparelhos da posição 85.14), **para tratamento de matérias por meio de operações que impliquem mudança de temperatura, tais como** aquecimento, cozimento, torrefação, destilação, retificação, esterilização, pasteurização, estufagem, secagem, evaporação, **vaporização**, condensação ou arrefecimento, exceto os de uso doméstico; aquecedores de água não elétricos, de aquecimento instantâneo ou de acumulação.

8419.8 - Outros aparelhos e dispositivos:

8419.89 – Outros

8419.89.9 Outros

A empresa importadora solicitara – *ainda na fase de fiscalização* – assistência técnica, pois não se conformara com a exigência de reclassificação fiscal, que, deferida (v. fls. 121 e ss), resultou no laudo (v. fls. 125 e ss), cujas partes mais importantes estão abaixo destacadas:

Trata-se de um **equipamento para tratamento de cavacos de madeira de eucalipto com vapor, denominado silo de cavacos diamondback**, composto das seguintes partes: Secções, inferior e superior de descarga do silo de cavacos; Suporte em três partes; Traço de Vapor; Tubo de cavacos; Flat barras; Pad's tubos; Cotovelos; Bicos sensores; Elementos de fixação (porcas + arruelas lisas); Arames de solda; Parte superior, incluindo teto, estrutura metálica e partes cilíndricas. Nas imagens 01 a 04 insertas logo adiante podemos visualizar, em vista geral e aproximada, o equipamento acima descrito — silo de cavacos — e o qual já se encontrava montado, por ocasião da inspeção.

1) Qual a **principal função do silo de cavacos Diamondback** como equipamento e como parte do processo de deslignificação?

Os cavacos de madeira, matéria prima para fabricação de matéria fibrosa celulósica, polpa de celulose, é constituído de aproximadamente 1/3 de ar, 1/3 de água e 1/3 de fibras. O ar existente dentro dos cavacos de madeira, contido entre as fibras e nos capilares das fibras, é prejudicial ao processo de cozimento executado pelo equipamento digestor, para a produção de celulose de matéria fibrosa, sendo que, **a principal função do silo de cavacos Diamondback é remover esse ar contido nos cavacos de madeira, através do tratamento chamado de vaporização**, no qual o vapor de flasheamento, proveniente do licor extraído do equipamento digestor, é flasheado no ciclone de expansão da planta de cozimento, separando a parte líquida que é o licor preto, o qual é enviado à planta de evaporação da fábrica e o **vapor flasheado que é conduzido e inserido para dentro do silo de cavacos em vários bocais de injeção de vapor, de maneira uniforme e bem distribuída, para que o ar contido dentro dos cavacos que estão no silo se expanda, em função do aumento de temperatura, o que provoca a remoção do mesmo, tratamento esse chamado de vaporização e ao mesmo tempo o vapor condensado, em contato com os cavacos, penetra pelos capilares das fibras e entre as fibras, ocupando o espaço antes ocupado pelo ar, através do tratamento chamado de impregnação**. Há também a opção de uso de vapor úmido de baixa pressão da fábrica para o tratamento de vaporização. Esse tratamento dos cavacos com vapor e impregnação no silo de cavacos é de extrema importância para o processo de cozimento dos cavacos dentro do vaso digestor, onde o reagente alcalino, hidróxido de sódio, chamado de licor branco, consegue penetrar dentro dos cavacos por difusão/impregnação, permitindo a deslignificação, ou seja, a quebra de moléculas de

lignina, colante das fibras dos cavacos, permitindo a sua remoção parcial e criando condições para que as fibras dos cavacos se soltem uma das outras para, finalmente, produzir a polpa de celulose na descarga do equipamento digestor. O reagente alcalino, licor branco, consegue facilmente deslocar o condensado contido dentro dos cavacos, no interior do vaso digestor. Para proceder ao cozimento dos cavacos, justamente devido ao tratamento feito no silo de cavacos, mas não conseguiria ocupar o espaço que antes era ocupado pelo ar, se não houvesse o tratamento feito dentro do silo de cavacos. O ideal para o processo de deslignificação seria que os cavacos não tivessem ar algum no seu interior, ou seja, que os cavacos saíssem do silo totalmente encharcados com o condensado de vapor. **O tratamento dos cavacos no silo de cavacos Diamondback, com a retirada do ar e a impregnação com o condensado de vapor, aumenta e uniformiza a densidade dos cavacos, o qual é em torno de 0,85 kg/dm³ na entrada do silo de cavacos Diamondback, passando para mais do que 1,05 kg/dm³, densidade essa aproximada do licor de cozimento dentro do vaso digestor. Se o cavaco não passasse por esse tratamento no Silo de Cavacos -, teria uma densidade mais baixa** do que o necessário para o processo de cozimento contínuo, significando que, além de dificultar a impregnação com reagente alcalino e o processo de deslignificação já explicados, devido à presença de ar, também **o cavaco tenderia a flutuar dentro do vaso digestor**, que contém licor de cozimento com densidade aproximada de 1,05 kg/dm³, causando grande dificuldade na movimentação descendente dos cavacos dentro do vaso digestor, com a formação de canais preferenciais e flutuação dos cavacos, diferentes tempos de retenção e, por consequência, **perda de eficiência no processo de cozimento**, com grande aumento da quantidade de rejeitos na planta de cozimento, **diminuindo o rendimento e aumentando consideravelmente os custos**.

Houve ainda complementação do laudo em duas oportunidades para esclarecimentos adicionais solicitados pelas partes, conforme anotara o Relator do voto vencido na decisão, ora recorrida:

Da perícia técnica acerca do equipamento importado, pela Poyri Empreendimentos Industriais S/A, conforme a DI nº 08/0736253-5 (Silo de Cavacos), resultou o Laudo Técnico Pericial nº 019/09/WRS que abrange o conteúdo exposto às fls.125/141, de 22/04/2009 (fls.141), às fls.144/147, de 28/04/2009, e às fls. 149/151, de 29/04/2009, lavrado pelo Perito credenciado perante a DRF/Campo Grande/MS, Engenheiro Mecânico Wilson Rodrigues dos Santos CREA 5819/D – MS, conforme Portaria nº 65, de 21/05/08, apresentando resposta a todos os quesitos (iniciais e complementares) formulados.

E ainda do voto vencido extrai-se que, mesmo após o minucioso trabalho da assistência técnica, a controvérsia se mantivera, *verbis*:

Acrescente-se, porém, que não há qualquer questão/discussão acerca da descrição e identificação do equipamento, bem como das considerações técnicas feitas pelo perito acerca do seu funcionamento. O conflito se estabeleceu porque mesmo após a realização do laudo técnico requerido pela impugnante, e realizado por perito designado pela autoridade aduaneira competente, pareceu à r. impugnante que os termos do laudo vieram corroborar o código NCM/TEC 8439.10.10 que a interessada havia declarado na DI, mas, por outro lado, pareceu à d. fiscalização, que aquele laudo trouxera informações que reforçariam a sua convicção prévia de que, com base nas regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado (SH), com subsídio das Notas Explicativas do SH (NESH), deveria ser a reclassificação fiscal do equipamento para o código NCM 8419.89.99.

O d. Relator do voto vencido considerando o fato que o *silos de cavacos 'Diamondback'* constitui-se em *corpo único* e que a “*mudança de temperatura é apenas um fator*

auxiliar”, ambas as afirmativas extraídas do laudo pericial, construiu seu entendimento com base nas *Considerações Gerais do capítulo 84*, na alínea B – *Estrutura do Capítulo* (B3: “*As posições 84.25 a 84.78 agrupam máquinas e aparelhos que nelas se classificam principalmente em razão da indústria ou do setor de atividade que os utiliza.*”). E, ainda, da *Nota 2-e* do capítulo 84 que disciplina não incluir na posição 84.19 “*os aparelhos e dispositivos concebidos para realizar uma operação mecânica em que a mudança de temperatura – aquecimento ou arrefecimento – ainda que necessária, desempenhe apenas um papel acessório em relação à operação final*”.

Além disso, destacou, ainda o d. Relator no voto vencido na DRJ, a *Nota 3 da Seção XVI*, que diz: “*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*”. A função principal seria a de “*fabricação de pasta de matérias fibrosas celulósicas destinadas à fabricação de papel*” ou, de modo mais breve, fabricação de pasta de celulose. Nesse sentido, concluirá a Recorrente, e também o voto vencido no julgamento da DRJ, que a classificação no código 84.39.10.10 aparece como a mais adequada.

Por outro lado, a d. Redatora do voto vencedor no julgamento da primeira instância, destacou a *Nota 2* do capítulo 84:

2.- Ressalvadas as disposições da *Nota 3 da Seção XVI* e da *Nota 9* do presente Capítulo, **as máquinas e aparelhos suscetíveis de se incluírem nas posições 84.01 a 84.24 ou 84.86 e, simultaneamente, nas posições 84.25 a 84.80, classificam-se nas posições 84.01 a 84.24 ou 84.86, conforme o caso.**

Todavia, – a posição 84.19 não compreende:

- a) as chocadeiras e criadeiras artificiais para avicultura e os armários e estufas de germinação (posição 84.36);
- b) os aparelhos umedecedores de grãos para a indústria de moagem (posição 84.37);
- c) os difusores para a indústria do açúcar (posição 84.38);
- d) as máquinas e aparelhos para tratamento térmico de fios, tecidos ou obras de matérias têxteis (posição 84.51);
- e) **os aparelhos e dispositivos concebidos para realizar uma operação mecânica em que a mudança de temperatura, ainda que necessária, desempenhe apenas um papel acessório;**

Destaca ainda, o voto vencedor da decisão recorrida, a nota explicativa (parte) da posição 84.19

(...)

a presente posição engloba todos os aparelhos e dispositivos concebidos para submeter matérias sólidas, líquidas, ou mesmo gasosas a um tratamento térmico mais ou menos potente ou, ao contrário, para as arrefecer, a fim, quer de modificar simplesmente a sua temperatura, **quer de obter uma transformação dessas matérias, essencialmente derivada da mudança de temperatura** (cozimento, vaporização, destilação, secagem, torrefação, condensação, etc.). **Excluem-se**, pelo contrário, desta posição as máquinas e aparelhos que, mesmo servindo-se obrigatoriamente da intervenção de calor ou de frio, não efetuem verdadeiramente uma das operações acima

enumeradas, tendo a mudança de temperatura como mero fator auxiliar da função mecânica final (por exemplo, máquinas para revestir biscoitos, etc., com chocolate e outras máquinas para indústria de chocolate (**posição 84.38**), máquinas de lavar (**posições 84.50** ou **84.51**), máquinas automotrizes para espalhar e comprimir revestimentos betuminosos de estradas (**posição 84.79**)).

(...)

Dá concluir (voto vencedor na DRJ) ser classificável na posição 84.19, porque o “*o equipamento em tela submete os cavacos a tratamento térmico e que de tal tratamento resulta transformação dessas matérias, análoga aos procedimentos de cozimento, vaporização, destilação, secagem, torrefação, condensação, exemplificativamente enumerados pelas NESH*”.

É importante destacar que a *Nota 2 do capítulo 84* (“*Ressalvadas as disposições da Nota 3 da Seção XVI ...*”) da qual parte a decisão (voto vencedor), ora recorrida, (fl. 481) principia justamente com duas ressalvas, uma das quais é justamente a *Nota 3 da Seção XVI*, que merece consideração especial porque servira de fundamento para o voto vencido.

A hipótese presente na *Nota 3 da Seção XVI* (“*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*”) parece ajustar-se ao **silo de cavacos Diamondback** em exame. Mas não é o caso. Observe-se a seguinte passagem do laudo:

4- Em relação ao equipamento importado, ao qual se dá o nome de "**silo de cavacos Diamondback**" é CORRETO afirmar que trata-se de um equipamento onde ocorre o tratamento preliminar de matérias sólidas ricas em celulose (cavacos de madeira) para serem utilizados como matéria-prima na fabricação de pastas de matérias fibrosas celulósicas?

Resposta: Sim, a afirmação está correta.

Tal tratamento preliminar consiste na vaporização/impregnação que é uma ação simultânea e interdependente, vide novamente no laudo citado:

“o ar contido dentro dos cavacos que estão no silo se expande, em função do aumento de temperatura, o que provoca a remoção do mesmo, tratamento esse chamado de vaporização e ao mesmo tempo o vapor condensado, em contato com os cavacos, penetra pelos capilares das fibras e entre as fibras, ocupando o espaço antes ocupado pelo ar, através do tratamento chamado de impregnação”

Dá se pode deduzir que nem se trata de “*combinação de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto*” e nem de “*máquina concebida para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares*”, logo, a regra da *Nota 3 da Seção XVI* não é aplicável ao caso.

Com este raciocínio afasta-se um dos fundamentos da classificação na posição 84.39 e reforça o entendimento da classificação na posição 84.19, pois, não se aplicando a ressalva (contida na *Nota 2 do capítulo 84*), aplica-se a regra (da *Nota 2 do capítulo 84*).

Além disso, a exceção definida na alínea “e” da nota 2 do capítulo 84 não se aplica, pois decorre do laudo que nem se trata de máquina **para realizar uma operação**

mecânica, nem a mudança de temperatura no processo desempenha papel apenas acessório, ao contrário, seu papel é essencial. Vide outra parte do laudo:

8- O silo é aquecido eletricamente ou comporta algum dispositivo de aquecimento direto (serpentina de vapor, resistências elétricas, etc.) ou indireto (aquecimento por injeção ou circulação de vapor) responsável pela mudança ou aumento de temperatura no seu interior ou mesmo pela manutenção do mesmo a uma determinada temperatura? Em caso de comportar algum dispositivo de aquecimento, identifique tal dispositivo, onde está instalado e como funciona.

Resposta: No silo de cavacos, na parte inferior do costado cilíndrico, há um header circular de alimentação de vapor em toda a sua volta, com bocais para entrada de vapor flashado do equipamento ciclone de expansão, que recebe licor extraído do vaso digestor, ou de vapor úmido de baixa pressão da fábrica, distribuídos de maneira uniforme. Essa entrada de vapor, a uma temperatura aproximada de 100 °C, aumenta e mantém a temperatura em torno de 95 °C no interior do silo, temperatura essa ideal para o *tratamento preliminar dos cavacos por vaporização e entrada de condensado dentro dos cavacos.*

E no laudo complementar:

2. Se não houvesse o aumento da temperatura dentro do silo pela injeção do vapor aquecido os cavacos sairiam do silo no mesmo estado em que se encontravam ao nele entrar?

Resposta: Conforme consignado na resposta do quesito 2.c), o aumento da temperatura dentro do silo é uma consequência (efeito) direta da injeção de vapor (vaporização/impregnação). Isto posto e conforme também consignado na resposta do quesito anterior, não há como não haver aumento da temperatura da massa de cavacos dentro do silo, pela injeção do vapor aquecido; pois, para que não houvesse aumento da temperatura da massa de cavacos dentro do silo, seria necessário a remoção da causa geradora desse aumento, isto é, que também não houvesse a injeção de vapor aquecido e, neste caso, **a resposta seria SIM, ou seja, os cavacos sairiam do silo no mesmo estado em que se encontravam ao nele entrar e, neste caso, o equipamento silo de cavacos teria a sua função prescindida no processo.**

E quanto à operação mecânica, as seguintes respostas no laudo:

3.5- O silo dispõe de algum dispositivo mecânico (elemento móvel) responsável pela descarga uniforme dos cavacos? Em caso afirmativo, especifique qual. Em caso negativo, informe o que possibilita que os cavacos sejam descarregados uniformemente e se esta operação pode ser considerada como uma operação mecânica.

Resposta: **Não, não há dispositivo mecânico ou elemento móvel.** A descarga uniforme dos cavacos é por efeito da gravidade e pela geometria especial patenteada da parte inferior do equipamento, que evita canais preferenciais e garante movimentação descendente constante e uniforme, sem dispositivos mecânicos. A operação pode ser considerada uma operação mecânica, por se tratar da movimentação de uma massa (cavacos), porém, às custas de energia gravitacional e no interior de um equipamento com conformação mecânica e geometria concebidas para a finalidade acima especificada.

Por último, cita-se o estudo acadêmico, conforme voto vencedor da decisão recorrida, que apresenta o conceito de **vaporização como a técnica de aquecimento da madeira em vapor saturado** (CALONEGO et al, 2005; CALONEGO; SEVERO, 2007; SEVERO, 2000; SEVERO, 2004; SEVERO;25), **demonstrando ser a mudança de temperatura essencial para função desempenhada pelo silo de cavacos.**

Assim, considera-se a classificação na posição 84.19 a mais adequada para o bem importado, mantendo subposição e subitem na forma da decisão recorrida, com os mesmos fundamentos.

II. Multa de Ofício - Efeito Confiscatório

A Autoridade Fiscal aplicou a multa de acordo com o estabelecido na Lei nº 9.430/96, art. 44, no entanto, parece que a Impugnante pretende no ponto alegar a inconstitucionalidade da lei por violar o princípio do não-confisco e outros princípios constitucionais, tais como, proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva.

Ocorre que no âmbito administrativo descabe aos julgadores de primeira (DRJ) ou de segunda instância (CARF), ou mesmo de qualquer outra instância, afastar dispositivo de lei com base em alegação de inconstitucionalidade. Na verdade, as questões de inconstitucionalidade, por mais relevantes que sejam, não são oponíveis na esfera administrativa como já se encontra expressamente previsto no diploma que rege o processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72):

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, **fica vedado aos órgãos de julgamento afastar** a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (gn)

O próprio CARF cristalizou a jurisprudência pacificada em súmula, para declarar que a análise de inconstitucionalidade de lei não está ao alcance do tribunal, conforme:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, mantém-se a multa aplicada.

III. Constitucionalidade da Base de Cálculo do PIS e da Cofins

Tema 1 - Base de cálculo do PIS e da COFINS sobre a importação.

Com Relatoria da Min. Ellen Gracie, no **RE 559.937/RS**, o STF decidiu no Tribunal Pleno, **em sede de repercussão geral**, com base nos artigos 149, § 2º, III, a; e 195, IV, da Constituição Federal, pela inconstitucionalidade da expressão “*acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições*”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004.

O Decreto n.º 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, em seu artigo 26-A, §6º, excepcionalmente autoriza afastar a aplicação de dispositivo de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, quando o mesmo já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal:

Art. 26-A. **No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar** a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, **sob fundamento de inconstitucionalidade.**(Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º **O disposto no caput** deste artigo **não se aplica** aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

(...)

O RICARF disciplina da mesma forma, conforme reza o §1º, inciso I, do artigo 62.

Assim, razão assiste à Recorrente no ponto, devendo ser excluído da base de cálculo das contribuições o valor do ICMS.

Do exposto, VOTO por conhecer do Recurso, dando-lhe parcial provimento, para tão-somente excluir da base de cálculo das contribuições o valor do ICMS, mantendo os demais aspectos do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias