



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Recurso nº : 133.690
Acórdão nº : 303-34.003
Sessão de : 24 de janeiro de 2007
Recorrente : SIEMENS LTDA.
Recorrida : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

EFEITOS DA CONSULTA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O novo critério jurídico para a classificação, adotado pela administração em alteração do anterior, de maneira menos favorável ao contribuinte consulente, só é capaz de produzir efeitos *ex nunc*, isto é, a partir da ciência ao interessado ou da publicação oficial.

NULIDADE DO LANÇAMENTO SOBRE A CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A Decisão DIANA/SRRF/8ªRF nº 218/98 foi exarada por autoridade competente, de acordo com a disciplina legal que informa o processo de consulta, tanto no aspecto formal quanto material, e traduziu critério jurídico a ser observado não apenas pela consulente, mas também pela autoridade aduaneira ao longo de todo o processo de importação das máquinas e equipamentos objeto da consulta. Ainda se fosse o caso de erro de direito, eventualmente cometido na decisão da consulta, uma posterior alteração do entendimento oficial por parte da COANA, que viesse a modificar o critério jurídico anteriormente firmado pela SRF, somente seria capaz de produzir efeitos *ex nunc*, isto é, a partir da ciência pelo interessado ou da publicação oficial. Entretanto, aqui se deixa de arguir a nulidade do lançamento quanto à classificação fiscal, por força do art.59, §3º, do PAF, para se reconhecer o direito do recorrente no mérito.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA A CTE-2/CSN.

Conforme ficou atestado em três laudos técnicos exarados por conceituados institutos de engenharia do país, além de outro de autoria dos engenheiros certificantes da CTE-2, designados pela própria SRF, trata-se de um conjunto de máquinas e equipamentos, incluindo turbocompressor, que, no todo, forma uma unidade funcional voltada a uma atividade principal bem determinada de geração de energia elétrica, caracterizando grupo eletrogêneo, classificado na posição 8502.39.00.

SERVIÇOS DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. VALORAÇÃO ADUANEIRA.

As despesas indicadas a título de serviços técnicos especializados referentes à transferência de tecnologia quanto aos aspectos construtivos da CTE-2, e quanto ao funcionamento da usina, de

Processo n°
Acórdão n°

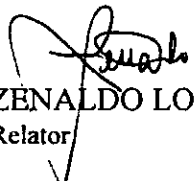
: 10711.003047/2003-13
: 303-34.003

forma alguma interferiram nos preços das máquinas e equipamentos importados para compor a unidade funcional descrita e, portanto, com base no art. 8º do AVA/GATT não integram a base de cálculo do imposto de importação, ou seja, não compõem o valor aduaneiro das máquinas e equipamentos que, somente no conjunto, quando montados segundo conhecimento tecnológico específico, constituirão unidade funcional voltada a uma função principal determinada de geração de energia elétrica.
Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Luis Carlos Maia Cerqueira votou pela conclusão.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Relator

Formalizado em: 12 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Tarásio Campelo Borges.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão da Primeira Turma da DRJ Florianópolis (SC) que, pelo voto de qualidade, julgou procedente os lançamentos de Imposto de Importação e de Imposto sobre Produtos Industrializados, vinculado à importação, ambos acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa SELIC, multa proporcional (75%, passível de redução)¹, além da multa por infração ao controle administrativo das importações prevista no art.526, II, do RA de 1985.

O lançamento decorreu de procedimento de revisão aduaneira com relação à DI nº 98/0740462-2, registrada em 29.07.1998 (fls.102/116) que amparou um total de 258 embarques distintos, desembaraçada em 10.04.2002, depois do recebimento de denúncia formalizada em 31.10.2000 por meio de ofício encaminhado pela Secretaria de Fazenda e Controle Geral do Estado do Rio de Janeiro, constando relatório da ação fiscal nº 41956/99 desenvolvida por aquela secretaria na empresa SIEMENS LTDA.

A fiscalização apurou que em 25.03.1998 a ora recorrente protocolizou consulta junto à SRRF/4ª RF objetivando a classificação fiscal de um conjunto de equipamentos que a empresa denominou como "unidade funcional para produção de energia elétrica"(fls.89), submetida a despacho de importação amparada na DI em causa. A consulente declarou que todos os equipamentos do mencionado sistema, por formarem uma unidade funcional, deveriam ser classificados numa única posição tarifária correspondente a um grupo eletrogêneo.

A DIANA/SRRF/8ª RF através da Solução de Consulta nº 218/98, em 25.05.98, acatou a tese proposta pela consulente de que os equipamentos a serem importados (geradores, turbinas, sopradores, torres de refrigeração, caldeiras, sistemas de controle, sistema elétrico, etc.), considerados como sendo uma combinação de máquinas, deveriam ser classificados na posição TEC/NCM/SH 8502.39.00 (Outros grupos eletrogêneos).

No decorrer do procedimento de revisão aduaneira, e depois de intimações feitas à SIEMENS e à CSN, subsidiadas por minudente laudo técnico (fls. 226/308), elaborado no intuito de fornecer subsídios técnicos à fiscalização aduaneira a respeito dos equipamentos importados, as autoridades fiscais revisoras concluíram e informaram que a ora recorrente cometeu graves erros quando da descrição das mercadorias no processo de consulta viciando sobremaneira a decisão expedida pela

¹ Fundamento legal das penalidades: Lei 9.430, de 1996, artigo 44, inciso I, por declaração inexata do Imposto de Importação; e Lei 4.502, de 1964, artigo 80, inciso I, com a nova redação dada pelo artigo 45 da Lei 9.430, de 1996, por falta de lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Administração tributária na solução da consulta, visto que na realidade detinha todas as informações acerca dos equipamentos importados, conforme se depreende dos fragmentos do contrato de construção entre o Consórcio SIEMENS e a CSN (fls. 200/209).

Com as informações colhidas, a fiscalização formalizou em 09.10.2002, *Representação de Consulta Ineficaz* (fls.01/22 do processo administrativo nº 10711.006.012/2002-55, apensado ao presente processo), encaminhada à COANA/SRF.

Entretanto, a fiscalização esclarece que a COANA reformou a decisão da DIANA/SRRF/8ª RF 218/98, por meio da Solução de Divergência nº 04/02 (de 25.02.2002) (DOU de 19.0.2002), para declarar que às mercadorias em causa, sistema descrito pela SIEMENS, não se aplica o conceito de unidade funcional, não cabendo ser classificada no código NCM 8502.39.00 da TEC, devendo cada máquina e/ou equipamento ser classificado em posição própria.

Por sua conclusão a COANA, com suporte na Informação COANA/COTAC/DINOM nº 54/2003, editou o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 9/2003 (fls.318) que declarou insubsistente aquela solução de consulta da DIANA/SRRF/8ªRF, com efeito "*ex tunc*".

Em face disso a Inspeção da Alfândega do Porto do Rio de Janeiro, por meio da Portaria ALF/RJO nº 046/2003, de 17.04.2003, determinou a revisão da DI que resultou na lavratura do auto de infração em análise.

Cientificada do auto de infração, a contribuinte irressignada, por meio de seus procuradores legalmente constituídos, apresentou tempestiva impugnação, às fls.405/519 e 1.723/1.835, instruída com os documentos de fls. 535/1.722 e 1.836/3.038. Depois de extensa descrição dos motivos da autuação, apresenta principalmente as seguintes arguições:

1. O auto de infração, decorrente do ADE COANA nº 09/2003 que declarou insubsistente, com efeito "*ex tunc*", a solução da consulta formulada pela impugnante, o que constitui ato arbitrário e viciado.
2. Houve infração ao princípio do devido processo legal e às garantias à ampla defesa e ao contraditório, que são elementares na ordem jurídica pátria, posto que a interessada só tomou conhecimento da citada representação, assim como do laudo técnico que lhe deu suporte, ao ser intimada da lavratura do auto de infração.
3. A representação fiscal dirigida à COANA não encontra amparo legal visto que foi fundamentada no inciso VI do artigo 116 da Lei 8.112/90 (RJU), e na verdade a figura da representação se encontra

assentada no inciso XII, e obriga o oferecimento de oportunidade ao acusado para o exercício da ampla defesa. Além disso, houve precária instrução da representação, com ausência de documentos que atestam a lisura dos procedimentos adotados pela importadora, assim a COANA foi certamente induzida a erro ao concluir pela insubsistência da consulta formulada. 4. Com base na Lei 9.430/96 e no Decreto 70.235/72 (PAF), que tratam do processo de consulta no âmbito federal, verifica-se a impossibilidade de se decretar a insubsistência da consulta formulada, vez que diante de uma suposta informação insuficiente o efeito previsto na lei é a declaração de ineficácia, e, portanto a presente autuação é fruto de originalidade administrativa com inovação da lei, inadmissível na esfera dos atos vinculados.

5. O laudo técnico produzido pelo Eng. Elcino Del Penho cometeu erros crassos ao afirmar que a CTE-2 não seria uma planta cuja principal função é produção de energia elétrica, bem como ao negar que as funções de produção de vapor e de ar soprado estejam integradas na função de geração de energia elétrica. As errôneas conclusões influenciaram a decisão da COANA, prejudicando a análise objetiva dos fatos, em contraposição aos exames feitos por outros peritos, dentre eles o INT, e assim, verificadas as inconsistências daquele primeiro laudo haver-se-á de reconhecer a nulidade do auto de infração.

6. Também não podem ser desconsiderados os laudos que certificaram todo o procedimento de importação e respectivo desembaraço, emitidos por peritos credenciados junto à SRF – Eng. Eduardo Merçon S. Santos e Eng. Juvenal de C. Sampaio – que, ao contrário do que ocorreu no laudo contestado, não se limitaram ao exame documental, visto que o trabalho que desenvolveram foi no sentido de identificar a natureza técnica dos equipamentos, bem como sua aplicação na CTE-2.

7. Na consulta formulada foi dito claramente que o gerador e a máquina motriz (a turbina) eram equipamentos unidos por acoplamento, e, portanto, se declarou tudo quanto fosse necessário e suficiente à identificação no equipamento sob análise, de todos os elementos conceituais que caracterizam o grupo eletrogêneo.

8. Segundo as regras do SH e as NESH, um grupo eletrogêneo é todo equipamento formado por um gerador e uma máquina motriz (que não seja um motor elétrico), formando corpo único, ou que sejam montados sobre uma base comum. Assim, a satisfação do conceito se fazia pela caracterização de “corpo único”, pela união indissociável promovida pelo acoplamento entre os equipamentos

importados, turbinas a vapor e geradores elétricos (por meio de flanges originários das árvores que ligam as turbinas e os geradores), conforme constou nos termos da consulta e que foi objeto de aceitação pelo fisco.

9. O posicionamento da DIANA/SRRF/8ªRF, referente à designação do equipamento como sendo um grupo eletrogêneo, está em consonância com interpretação proferida por outros órgãos regionais. A informação veiculada pela importadora na consulta permitiu uma adequada e correta interpretação do equipamento, e, portanto, a suposta ausência de informações específicas acerca da base de concreto, do que se ressente a autuação em tela, em nada interfere com a matéria litigada.

10. Afirma a fiscalização que a função da CTE-2 além do que afirmou a importadora, de ser parte de uma central termoeétrica de geração exclusiva de energia elétrica, na verdade, concomitantemente, também serve para produzir vapor de processo e ar comprimido. Mas, a própria COANA não partilha dessa opinião (vide Ato COSIT 03/2003), que esta se ateve ao aspecto de inexistir informações suficientes para caracterizar o Grupo Eletrogêneo, mais precisamente as que serviriam para a caracterização do “corpo único”, havendo claro distanciamento entre o auto de infração e o ato que lhe dá sustentação e fundamento.

11. A interpretação da impugnante quanto à norma da Nota 4 da Seção XVI das NESH está correta. Em síntese, a classificação de diversos e diferentes equipamentos que, de forma conjunta, desempenham uma função característica e predominante deve ser em uma única posição, e mais precisamente a que se referir ao equipamento diretamente relacionado à função do conjunto. A norma diz respeito a uma função bem determinada, ou seja, o conjunto deve desempenhar uma função identificável pela sua predominância. Foi por essa razão que se declarou que a função principal do conjunto é a geração de energia elétrica, e as demais funções (geração de vapor e de ar soprado) encontram-se integradas concorrendo para o desempenho da função de geração de energia elétrica. Isto é bem diferente da interpretação equivocada dada pelo fisco de que para se classificar o equipamento em uma só posição, ele haveria de desempenhar “*uma única função*”.

12. A base em que se assenta a autuação, isto é, o laudo pericial acima referido, não passa de um documento que contém cálculos incorretos, percentuais de gases alterados e distorcidos, e apenas representa o juízo humano e não técnico de seu autor, além de omitir a verdadeira essência do funcionamento da CTE-2.

13. A autuação decorre de modificação de critério jurídico com efeito retroativo, o que é vedado pelo art.146 do CTN e pelo art.48, §12, da Lei 9.430/96, tendo em vista que a SRRF/8ªRF proferiu decisão em processo de consulta, na qual a consulente havia juntado *layout* da planta do equipamento, literatura técnica sobre a planta industrial (CTE-2), relação completa de itens, de modo a permitir a perfeita identificação de uma unidade funcional em código de classificação único, e que por suas características deveria ser a posição NCM/SH 8502.39.00

14. Analisando-se a decisão sobre a consulta não se vislumbra a insuficiência de informação, nem deficiência na apresentação dos fatos e documentos anexados, ao contrário do que sugere a fiscalização. A referida decisão nem mesmo se constitui em posição isolada da DIANA/8ªRF sobre o tema em apreço, visto que outras DIANA's proferiram entendimentos análogos no sentido de que a classificação tarifária deste tipo de equipamento deveria ser na posição 8502.

15. Nos termos do art.56, da Lei 9.430/96, a decisão da consulta favorável ao entendimento do contribuinte se sujeita a recurso de ofício à COANA, e esta, em abril/2002, reformou o entendimento exarado pela DIANA/8ªRF, decidindo que cada equipamento destinado ao CTE-2 deveria seguir regime classificatório próprio. Ora, como se trata de uma nova orientação da administração acerca do tema, seu efeito deve ser "*ex nunc*", e não retroativo.

16. A COANA inovou na espécie, ao fundamentar sua decisão que determinou a insubsistência da consulta, se pautou na inexistência de um "corpo único" que pudesse caracterizar o Grupo Eletrogêneo, em razão da fixação da turbina e do gerador na mesma base de laje de concreto. Além de não encontrar respaldo nas NESH, uma fácil verificação no *layout* da planta anexada ao processo de consulta serviria para confirmar ser equipamento de "corpo único", na medida em que a turbina e o gerador estão incorporados por acoplamento.

17. Em razão de uma importação desta ordem a impugnante buscou a orientação das autoridades fazendárias, quanto aos aspectos legais e fiscais, agindo em absoluta atenção às regras interpretativas e procedimentais. Não poderia fazer mais do que fez para obter a definição sobre a competente classificação fiscal, recebeu as devidas orientações das autoridades intervenientes, tendo sido determinado que se fizesse acompanhar, ao longo do processo de importação e respectivo desembaraço, por dois peritos técnicos designados pela SRF.

18. Ao desconsiderar o objeto importado tal como foi declarado, deveria a fiscalização levar em consideração a existência das várias operações de importação, tantas quantos foram os embarques, resultando, por conseguinte, em considerar como fato gerador dos gravames aduaneiros a entrada/chegada ao país de cada mercadoria com sua respectiva classificação, no período compreendido entre julho/1998 a julho/2000, individualizando o cálculo do tributo supostamente devido. Ao agir de forma diversa, ou seja, não individualizando a identificação do fato gerador próprio de cada operação de importação, a fiscalização se mostrou omissa na busca da realidade dos fatos de modo a que pudesse lançar o crédito tributário devido, agindo em descompasso com a norma legal vigente, o que torna inválido o lançamento. O lançamento está viciado por não expressar a liquidez dos valores lançados em contrariedade com o art.142 do CTN.

19. Em resposta às intimações fiscais a impugnante informou ser impossível valorar individualmente as mercadorias importadas, haja vista ter negociado com a SIEMENS AG a unidade funcional em sua integridade. Sem aceitar suas justificativas a fiscalização houve por bem "arbitrar" os valores individuais de cada mercadoria com base no valor informado pela CSN a cada grupo de sistema pertencente à CTE-2, apontando um percentual para cada sistema de equipamentos constantes da planta da CTE-2. Todavia, o critério adotado somente faria sentido caso tivesse podido segregar da parcela importada os valores das prestações de serviços e das próprias mercadorias.

20. O valor previsto para todo o Contrato de Construção da CTE-2 corresponde à soma de US\$ 259.308.360,94. Por sua vez, a soma correspondente aos bens importados remonta à quantia de US\$ 66.483.165,42, ou seja, aproximadamente 25% do total do contrato. A fiscalização teve acesso à segregação retromencionada por meio da DI e do Contrato de Prestação de Serviços Técnicos, mas desprezou tais informações, entendendo, ao que parece, que não existiram serviços técnicos contratados da SIEMENS AG. Isto, por si só, demonstra a precariedade do auto de infração, ensejando também por isso sua nulidade.

21. A fiscalização, incorretamente, elegeu as alíquotas do imposto de importação para cada bem importado, visto que desconsiderou as alíquotas previstas em "ex-tarifário", bem como adotou uma única data para a aplicação das referidas alíquotas (data do registro da DI), inclusive para a aplicação da multa isolada, desconsiderando que no período em se deram os 258 embarques ocorreram diferentes

tratamentos fiscais aplicáveis, inclusive mais benéficos à impugnante.

22. A reclassificação adotada pela fiscalização também se mostra precária. Rejeitou a classificação adotada na DI, a NCM 8502.39.00. Então os códigos a serem utilizados são: Turbina a Vapor (geradores), NCM 8406.81.00, "ex" 001 e "ex" 002; Geradores, NCM 8501.64.00; Turbo – compressores (sopradores), NCM 8414.80.39 "ex" 009; Caldeiras, NCM 8402.11.00; Sistema de Controle, NCM 9032.89.90; Torres de Refrigeração, NCM 8419.89.99 e Subestação, NCM 8535.90.00.

23. A fiscalização acatou a valoração das mercadorias pelo 1º Método (Valor da Transação) contido no AVA-GATT, ratificado no Brasil pelo Decreto 1.355/94, contudo, desprezou o valor total informado na DI (US\$ 51.318.547,60, correspondente a R\$ 59.258.323,08, para indevidamente utilizar o valor previsto no Contrato de Construção "Turn Key", celebrado entre o Consórcio SIEMENS e a CSN, referente a toda a importação, US\$ 66.483.165,42, se utilizando de presunções incabíveis.

24. O que a fiscalização pretende, em decorrência de interpretação à expressão "*For the Import Portion*", é acrescer ao valor constante da DI a importância de US\$ 16,000,039.00 paga pela SIEMENS BRASIL à SIEMENS AG, afim de determinar o valor aduaneiro de cada componente da CTE-2. Pretende que essa quantia corresponda aos ajustes previstos no artigo 8º do AVA, e para isso relacionou todos os serviços listados no Anexo 1 da Fatura Comercial nº V5120/001. Entretanto, os serviços prestados pela SIEMENS AG à impugnante jamais poderiam ser considerados como elementos integrantes da base de cálculo do imposto de importação, sendo inaplicável o referido art. 8º.

25. A fiscalização não poderia ter analisado isoladamente a fatura comercial (doc.14), vez que é decorrente de um contrato de serviços técnicos (doc.13) celebrado entre a SIEMENS AG e SIEMENS DO BRASIL. Embora não exista um contrato personificando o consórcio existente entre as empresas acima, este "consórcio" é mencionado no Contrato de Construção "Turn Key", possuindo aplicabilidade e capacidade para adimplir a sua parte. Para tanto, foi celebrado o Contrato de Serviços Técnicos no qual a SIEMENS AG se responsabilizou pelo fornecimento de serviços técnicos especializados, transferindo tecnologia à SIEMENS DO BRASIL para que esta pudesse realizar o projeto de construção da CTE-2.

26. Este Contrato encontra-se averbado no INPI, sob o n° 990403/01, cujo certificado de averbação consta na fatura comercial, o que, por si só, é suficiente a demonstrar que os serviços prestados pela SIEMENS AG não se enquadram naqueles previstos no art. 8° do AVA/GATT, posto que se assim fossem não seriam passíveis de averbação e certificação pelo INPI, porque lhe careceria competência legal. E aí está mais uma razão para que se observe que o auto de infração não pode prosperar, pois é claro que o valor constante da fatura comercial não constitui ajuste para composição do valor aduaneiro, e, portanto, não é de se aplicar aquele dispositivo do AVA/GATT ao caso vertente.

27. Os serviços que envolvem transferência de tecnologia pela SIEMENS AG não dizem respeito à produção do equipamento importado, mas sim ao projeto de construção da planta da CTE-2. Se os referidos serviços de transferência de tecnologia se referissem à manufatura dos equipamentos, de certo que deveriam compor o custo do equipamento, e se não estivessem computados, deveriam por força do art. 8° do AVA, serem incluídos. Mas, diferente é o caso dos autos, aqui se trata da prestação de assistência técnica para a construção e instalação de toda a central termoelétrica, abarcando, inclusive assistência quanto à parte de equipamentos não importada, e que corresponde a 75% do Contrato, razão que torna impossível considerar que os serviços prestados pela SIEMENS AG teriam relação direta com a mercadoria importada.

28. Quanto aos serviços previstos no Anexo 1 da fatura, estes não se relacionam de modo algum com as hipóteses previstas no artigo 8° do AVA. A fiscalização ora os caracteriza como indispensáveis à elaboração do projeto de engenharia e desenvolvimento das mercadorias, ora como serviços de logística, ligados ao embarque/carregamento da mercadoria, prestados no exterior. No entanto, não obstante a presença da palavra “embarque”, o serviço descrito é de assessoria, e, portanto, não se refere ao efetivo embarque da mercadoria no exterior.

29. Para o serviço descrito no item “c”, somente se explica a autuação com um grande esforço interpretativo da fiscalização, que controle de qualidade e fluxo de trabalho não significam o mesmo que elaboração de projeto de engenharia, no sentido de *design* para manufatura, que foi o que pretendeu a autuação.

30. O item 3 do art. 8° do AVA determina que os possíveis acréscimos a serem feitos no valor de transação devem ser embasados em dados objetivos e quantificáveis, qualidades ausentes nos ajustes pretendidos pela autoridade lançadora. Resta, assim,

sobejamente demonstrado que os serviços previstos para serem prestados pela SIEMENS AG jamais poderiam ter sido considerados como integrantes da base de cálculo do imposto de importação.

31. Se, ao contrário do que acima foi demonstrado, se entender que o valor pago nos termos da Fatura Comercial n° V5120/001 seja correspondente a fatores integrantes da base de cálculo do imposto de importação, então será o caso de se restituir indébito à SIEMENS AG o valor de R\$ 4.663.379,37, valor que foi recolhido a título de IRRF pela prestação de serviços técnicos, e que restaria nesse caso indevido.

32. Também não pode prosperar a alegação de falta de Licenciamento Automático (LI) para as 257 entradas de mercadoria importada no território nacional, de um total de 258, pela insistência em considerá-las como importações autônomas. O fato é que tais importações se realizaram em estrita consonância com as disposições legais acerca da matéria, atendendo-se ao regime aduaneiro que lhe foi definido pela ALF/Porto do Rio de Janeiro, autoridade competente, que concedeu à interessada o direito de efetuar todos os embarques a partir de uma única DI (n° 98/0740462-2), e, por conseguinte, o direito à liberação da respectiva "LI", ato administrativo este que não foi objeto de revogação.

33. Acusa-se uma contradição na autuação que por um lado, para embasar o lançamento aceita como verdadeira a premissa de que existiu uma única importação (e assim apontou o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota aplicável), mas, por outro lado, pretende imputar penalidade por falta de "LI" por considerar a existência de diversas importações autônomas e independentes, exigindo uma "LI" para cada entrada no território nacional. O procedimento revela incoerência da fiscalização e flagrante descaso no cumprimento do dever.

34. Também deve ser cancelada a parte do crédito tributário relativa à aplicação da taxa SELIC a título de juros moratórios, por sua flagrante ilegalidade, que a taxa SELIC foi instituída para remunerar o capital privado investido em títulos federais, sendo incompatível com o conceito de juros de mora, e resta evidente a ilegalidade da norma instituidora.

Afirma que demonstrada a flagrante ilegitimidade da autuação, requer o reconhecimento de sua improcedência, e informa a lista de documentos juntados á Impugnação.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

A DRJ/Florianópolis/SC, por sua 1ª Turma de Julgamento, pelo voto de qualidade, decidiu serem procedentes os lançamentos, mantendo assim as exigências de imposto de importação e do IPI-vinculado, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, além da multa por infração ao controle administrativo das importações, prevista no art.526, II, do RA aprovado pelo Decreto 91.030/85, Entre os vencidos esteve o julgador Orlando Rutigliani Berri (relator), cujo voto será também resumidamente transcrito neste relatório além, é claro, do voto vencedor da Relatora Designada Roseli Fabrin.

Resumo do voto vencido (Orlando Rutigliani Berri, relator) :

1. As regras para o procedimento de consulta a serem consideradas na solução do litígio estão nos arts. 48 a 50 da Lei 9.430/96, nos arts. 46 a 56 do PAF, além daquelas contidas nas IN SRF nº 02, 49 e 83, todas de 1997, sendo que a normativa em vigor é a da IN SRF 230/2002.

2. A espécie consultada nos autos do processo administrativo nº 13804.000.528/98-43, protocolado em 25.03.98, transformou-se em matéria do presente processo. O lançamento praticado decorreu de manifesta discordância da fiscalização com o entendimento firmado na Decisão DIANA/SRRF/8ªRF nº 218/1998. Antes de se analisar o mérito do litígio, há de se enfrentar as preliminares argüidas pela impugnante.

A primeira, de preterição do direito de defesa porque a fiscalização teria agido à revelia da interessada. Ainda que se chegasse a reconhecer tal coisa, disto não decorreria diretamente a nulidade do processo, e por isso se rejeita a preliminar, muito embora considere que a ação fiscal se alicerçou nos referidos procedimentos cujas análises, pelo que se verá, mostrar-se-á fundamental à solução do litígio.

Outra preliminar é sobre o entendimento da impugnante de nulidade do auto de infração que acusa ser arbitrário, praticado em detrimento do processo de consulta, ofendendo aos princípios da moralidade, da impessoalidade e da legalidade, previstos na Carta da República.

Ora, já se disse que o presente litígio teve origem em manifesta discordância da fiscalização quanto à decisão proferida no âmbito da SRRF/8ªRF quanto à consulta formulada pela empresa SIEMENS LTDA a respeito da correta classificação fiscal da mercadoria descrita naqueles autos como sendo: *“Unidade funcional para produção de energia elétrica, resultante da reunião de turbina a vapor com gerador de energia elétrica, caldeiras, separadores e partes complementares”*.

A Decisão da DIANA nº 218/1998 solucionou a Consulta confirmando a classificação proposta pela interessada, no código NCM 8502.39.00. Entretanto, a COANA informada dos procedimentos adotados ao longo do despacho



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

aduaneiro da mercadoria importada por meio da DI 98/0740462-2, de 29.07.1998, referente à espécie consultada, expediu a Solução de Divergência nº 4/2002, publicada no DOU em 19.03.2002, reformando a decisão da DIANA/SRRF 8ª RF 218/98, e declarando que a mercadoria em apreço não configurava uma unidade funcional e, portanto, não poderia ser classificada no código antes apontado referente a grupo eletrogêneo, que deveria cada máquina seguir regime próprio de classificação.

Entrementes, surge, em 09.10.2002, uma manifestação da autoridade fiscal da unidade de despacho aduaneiro que por meio da denominada "Representação de Consulta Ineficaz" aponta irregularidade que a seu ver acarreta a ineficácia da consulta formulada pela SIEMENS LTDA. Em resposta à essa representação a COANA expediu o Ato Declaratório Executivo nº 9/2003, pelo qual, com supedâneo na Informação COANA/COTAC/DINOM nº 54/2003, declarou a insubsistência da Decisão DIANA 218/98 com efeito *ex tunc*, ou seja, retroativo à data em que foi proferida a primitiva solução em 25.05.1998.

Esses heterodoxos procedimentos foram justificados como decorrentes da constatação de irregularidades que revelariam fraude praticada pela consulente. Segundo a fiscalização, o bem que haveria de ser importado não foi suficientemente descrito, porque foram omitidas características essenciais dos equipamentos, foi acrescida informação falsa para induzir a erro a autoridade julgadora da consulta, bem como se deixou de fornecer elementos indispensáveis a que a administração pudesse resolver corretamente a consulta.

A petição inicial do processo de consulta descreve uma unidade funcional para a produção de energia elétrica, resultante da reunião de turbina a vapor, com gerador de energia elétrica, caldeiras, sopradores e partes complementares, sendo que a fabricação de partes dos componentes, quais sejam os componentes da mercadoria objeto da consulta, e a responsabilidade técnica por sua instalação e funcionamento, caberiam à SIEMENS AG/RFA.

Quanto ao funcionamento explicou que nesta unidade funcional os sopradores fornecem ar comprimido que, por sua vez, é misturado com gases, e queimado é conduzido às caldeiras, e daí o vapor d'água é levado à turbina produzindo movimento que, no gerador, é convertido em energia elétrica. Quanto à classificação fiscal a consulente defendeu ser cabível a aplicação da Nota 4 da Seção XVI do Decreto 1.767/95, mas que não obstante isto levar à classificação na posição NCM/TEC 8502.39.00, sempre haveria a possibilidade de outras interpretações que poderiam levar ao enquadramento individualizado dos itens que integram a unidade funcional, como por exemplo, geradores na posição 8501, turbinas na posição 8411, sopradores na posição 8414. Para instruir a consulta a interessada anexou a relação dos itens que compunham a unidade funcional, bem como indicou o *layout* com o arranjo geral da unidade funcional produtora de 220 MW de energia elétrica, tendo, ainda, se colocado à disposição da autoridade administrativa para os esclarecimentos que viessem a ser necessários.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Os fundamentos legais da Decisão DIANA nº 218/98, que solucionou a Consulta, foram transcritas no voto vencido, e em breve síntese considerou que a unidade funcional, constituída por uma combinação de máquinas conforme configuração descrita, deve ser classificada com base nas RGI's 1ª e 2ª, "a" (textos da posição 8502, da subposição 8502.39, e da Nota 4 da Seção XVI, todas da TEC, com os esclarecimentos das NESH, no código 8502.39.00 da TEC).

Na parte adversa, a fiscalização se pronunciou no item 2.2.5 da representação (às fls.24/25), nos termos também transcritos no voto vencido, da qual se retira em essência que a decisão proferida pela SRRF/8ª RF foi viciada por erros de instrução da consulta, fornecendo dados essenciais do sistema de modo, no mínimo, incorreto.

Lembra que no momento de formulação da consulta o projeto da CTE já estava pronto, mas a SIEMENS omitiu a informação de que a turbina e o gerador estariam em uma simples base de concreto. Assim tendo omitido no sistema descrito no processo de consulta a existência de laje de concreto como base comum para a montagem em separado da turbina e do gerador, pretendeu se utilizar indevidamente do conceito de grupo eletrogêneo, ao qual caberia alíquota menor de imposto de importação e era isento de IPI-vinculado; e com o erro, ou omissão, ao citar apenas uma das funções do sistema (produção de energia elétrica), esquecendo das outras duas (geração de vapor de processo e de ar comprimido) buscou estender a todos os componentes a classificação de grupo eletrogêneo, em razão dos conceitos e combinação de máquinas e de unidade funcional. Tais erros constaram também na DI, posto que a descrição da mercadoria foi de "*conjunto de máquinas (unidade funcional) para produção de energia elétrica*". Essa série de erros fundamentais cometidos pela SIEMENS é inescusável, posto que no contrato de construção da CTE, assinado com a CSN sete meses antes da consulta, as informações pertinentes corretamente estipuladas constavam logo na primeira página (fl.201, com tradução na fl.206).

Por tudo que foi mencionado, entendo que não merece prosperar a acusação da fiscalização, porque ficou demonstrado que o fato de a consulente ter dado destaque a apenas uma das funções do conjunto de máquinas, a de geração de energia elétrica, não é razão suficiente para caracterizar o dolo. É frágil a acusação de má-fé por parte da consulente, por não dizer que haveria uma laje de concreto que serviria de base comum para a montagem em separado da turbina e do gerador, para assim forçar a configuração de um grupo eletrogêneo.

A fiscalização pretendeu apontar evidente intuito de fraude, ou seja, ação com má-fé, abuso de confiança, falsidade ou clandestinidade (arts. 71,72 e 73 da Lei 4.502/64). Até seria possível enquadrar a simulação como uma das hipóteses que justificariam a lavratura de auto de infração, seja como fraude no sentido estrito, seja como conluio, porém, não basta constatar indícios de simulação nas operações analisadas, era preciso que fosse cabalmente demonstrada a ocorrência da simulação.

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Como se sabe na simulação há uma divergência entre a vontade real e a vontade manifestada, com o intuito de enganar terceiros, estando especificado no art. 102 do Código Civil as três formas típicas de simulação dos atos jurídicos. No caso concreto, nenhuma dessas formas ficou perfeitamente caracterizada.

O que se pode observar é que simplesmente a interessada buscando dirimir dúvida acerca da correta classificação de mercadoria que pretendia importar formulou consulta defendendo determinado entendimento. Se, por acaso, os elementos de instrução trazidos aos autos pela consulente não eram suficientes a formar a convicção da autoridade julgadora, então das duas uma, ou se declarava a sua ineficácia ou se deveria intimar a interessada a complementar os dados, ou ainda, caso se mostrasse excessivamente complexo o objeto da consulta, como efetivamente era, poderia requisitar o acompanhamento de assistência especializada, com perícia, mas todos esse procedimentos estão adstritos ao processo de consulta e não se prestam à utilização em fase posterior à ciência da decisão sobre a consulta, independentemente de ter sido, ou não, favorável ao peticionário.

Assim, o fato de a consulente, segundo a fiscalização, não haver comprovado as características essenciais da máquina na formulação da consulta, poderia até ter despertado suspeita de simulação, mas tal suspeita exigiria confirmação por aprofundamento da investigação com realização de diligências junto à consulente e à CSN, sua cliente. Porém, tais providências não foram realizadas no tempo devido, e a autoridade lançadora ficou sem amparo legal para provar o dolo que pretendeu apontar na formulação da consulta.

Em síntese, os erros acusados pela fiscalização não podem ser entendidos como prova ou evidência de fraude cometida pela consulente, observando-se que no item III.1 da petição consta a informação de que a função principal da mercadoria sob consulta era a produção de energia elétrica, e as funções de geração de vapor e ar comprimido se encontravam integradas na função principal. Já no item 5 dos fundamentos legais da Decisão DIANA nº 218/98, resta demonstrado, após análise das provas que acompanharam a consulta, que a autoridade competente para solucionar a consulta, entendeu que a combinação de máquinas interligadas por condutos e cabos elétricos, de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, de produção de energia elétrica, era prova mais do suficiente para caracterizar uma unidade funcional, em obediência ao disposto na Nota 4 da Seção XVI da TEC. Logo, o fato da consulente não haver citado a existência de laje de concreto como base comum para a montagem em separado da turbina e do gerador, tal lapso, não influenciou, em momento algum, a conclusão a que chegou a autoridade julgadora, pois, salvo melhor juízo, à DIANA aquela característica não pareceu fundamental para a classificação do conjunto descrito na peça inicial.

Disso tudo emerge a fragilidade da acusação de fraude, por carência de prova, o que compromete irremediavelmente a pretensão de ineficácia legal da Decisão proferida quanto à consulta. Para que isso ocorresse se impunha o rito



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

processual previsto nos artigos 48 a 50 da Lei 9.430/96, disciplinado pelas IN SRF 02, 49 e 83, todas de 1997, e atualmente pela IN SRF 230/2002.

Também não se diga, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, que o rito sumário, e a competência particular para a apreciação de consulta, possa resultar em prorrogar a competência às autoridades encarregadas da exigência de crédito tributário/restituição, pela imprescindibilidade do julgamento da matéria de mérito. Um eventual conflito de competência é, s.m.j., questão meramente burocrática, que não pode obstruir a plena solução do litígio instaurado, especialmente quando dentre os fundamentos do lançamento se encontram ocorrências havidas e atos praticados no âmbito do processo de consulta, para cuja apreciação foi estabelecida competência diversa.

Entendo que assiste razão à impugnante quando afirma que a ineficácia da consulta está condicionada aos critérios de sua admissibilidade, e não com relação ao mérito da matéria consultada, razão pela qual, dentre seus efeitos não se encontra o da revogação do ato administrativo prolatado para solucionar a consulta. Uma declaração de ineficácia afasta apenas os efeitos protetores da consulta com relação à consulente, mas, não modifica o entendimento eventualmente firmado pela administração em decisão que, pela ineficácia posteriormente verificada, foi indevidamente proferida.

Mesmo que ficasse comprovada a ocorrência de fraude na formulação de consulta, o ato seguinte não poderia ser o de declará-la ineficaz ou insubsistente. Poderia ter sido anulada decisão proferida em face de vícios que comprometessem sua validade *ab initio*, e assim, em tese, poderia ter efeito *ex tunc*, ensejando na seqüência a declaração de sua ineficácia.

Se assim se tivesse procedido poder-se-ia ter evitado que a decisão permanecesse vigente até esta data, haja vista a absoluta ausência de ciência ao contribuinte dos atos posteriores, nos termos determinados nos parágrafos 1º, 2º e 3º, do art. 50 da Lei 9.430/96, *verbis*:

“Art.50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei.

§1º. O órgão de que trata o inciso I do §1º do art.48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

§2º. Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente. (grifos acrescidos).

§3º. Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente nos casos de que trata o §1º deste artigo, aplicam-se as



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

conclusões da decisão proferida pelo órgão regional da Secretaria da Receita Federal ”. (grifos acrescidos).

E mais, a disciplina imposta às consultas nos termos da IN SRF 02/97, hoje vigorando nos termos dispostos na IN SRF 230/2002, por força do princípio da moralidade que rege a Administração Pública, afirmam o caráter normativo das soluções de consulta definitivas, que enquanto ato interpretativo devidamente publicado, conferem algum amparo aos contribuintes em geral, no mínimo sobre os aspectos de natureza infracional, embora seus efeitos concretos sejam uma exclusividade da consulente.

Pelo exposto, entende-se que não restou comprovado que a consulente tenha agido com dolo de modo a induzir a decisão do órgão regional sobre a consulta, e, ao contrário, considera-se que as provas dos autos afastam a acusação de fraude praticada no âmbito do processo de consulta. Acresce que **o fato de a interessada ter sido notificada da ocorrência de divergência interna de entendimento não é suficiente para modificar a decisão proferida por autoridade competente nos limites da lei reguladora do processo de consulta**, com o que se diz que surge restabelecida, em todos os seus efeitos, a solução de consulta estampada na Decisão SRRF/8ª RF/DIANA nº 218/1998. Ademais, a mera inconformidade com um juízo supostamente equivocado, ainda quando em face de eventuais excrescências, não é o bastante para que se desacate o ordenamento legal vigente.

Por outro lado, em face do art.146 do CTN, não se admite qualquer mudança no critério jurídico adotado pela administração na fase anterior ao lançamento, conforme doutrina de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Ed.Saraiva, 1993, p.247), assentada em Aliomar Baleeiro, pelo que se entendem critérios jurídicos como sinônimos de normas complementares, que se concretizam em pareceres, instruções normativas, portarias,etc., e fornecem critérios para a tributação.

Assim, quando uma classificação fiscal é estabelecida em decisão administrativa de cunho normativo, ou concreto, como é o caso de consulta formalmente cientificada ao consulente (ou no caso de decisão judicial), há a expressa determinação do critério jurídico adotado pela administração, anteriormente ao lançamento.

Por tais razões, e por força do disposto no art. 48 do Decreto 70.235/72, c/a redação dada pela Lei 9.430/96, seria o caso de simplesmente se acolher a preliminar argüida pela impugnante e declarar a nulidade do lançamento. Entretanto, tendo em vista que, por lei, se aprovado, o presente acórdão deverá ser objeto de recurso de ofício ao Terceiro Conselho de Contribuintes, prefiro a não-decretação da nulidade do lançamento em apreço, para a seguir apreciar os argumentos de mérito trazidos nas peças de defesa, com vista ao derradeiro deslinde das questões levantadas pela impugnante.

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

A primeira questão de mérito a ser enfrentada se refere à classificação fiscal da mercadoria importada pela DI nº 98/070462-2, de 29.07.1998, e a questão é saber se tais bens podem, ou não, serem classificados na posição indicada na DI, a NCM 8502.39.00.

O auto de infração pretende apontar uma outra classificação, assentado em duas premissas básicas:

1ª) Quanto à função da CTE. A autoridade lançadora afirma ser inaceitável a descrição da mercadoria dada pela SIEMENS como sendo "uma Unidade Funcional para produção de energia elétrica". Diz que depois de analisar o contrato assinado entre o Consórcio SIEMENS e a CSN, o laudo pericial elaborado durante a revisão aduaneira e os documentos fornecidos pela CSN, não se sustentam as alegações da importadora (SIEMENS), em resposta à intimação fiscal, de que as funções de geração de vapor e de ar comprimido estariam simplesmente integradas na função de gerar energia elétrica, porque cada uma destas funções apresenta características e qualidades bem distintas entre si.

Acusa-se que a interessada pretendeu ocultar que o sistema importado tinha por função adicional a co-geração de vapor de processo e de ar comprimido, o que já seria suficiente para viciar a consulta formulada. Afirma-se que um grupo eletrogêneo jamais poderia produzir vapor de processo e ar comprimido, e que para ser classificado o conjunto importado como grupo eletrogêneo da posição NCM 8502.39.00, haveria de ser apenas um equipamento resultante da união de um gerador elétrico a uma máquina motriz de acionamento (a turbina no caso), com função de gerar energia elétrica.

2ª) Quanto à definição de "corpo único". Neste aspecto a fiscalização busca fundamento nas NESH, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio pelo Decreto nº 435/92.

A NESH da posição 8502 que trata acerca dos grupos eletrogêneos e dos conversores rotativos, assim descreve aqueles, verbis: "A expressão 'grupos eletrogêneos' aplica-se à combinação de um gerador com uma máquina motriz, que não seja um motor elétrico (turbina hidráulica, turbina a vapor, roda eólica, máquina a vapor, motor de ignição por centelha, motor diesel, etc.). Quando uma máquina motriz e o gerador formam um só corpo ou, quando separados, mas apresentados ao mesmo tempo, as duas máquinas são concebidas para formar um só corpo ou ser montadas em base comum (ver considerações gerais desta Seção), o conjunto se classifica na presente posição".

A NESH VI da Seção XVI define o que é "corpo único" para a Nomenclatura, *verbis*:

"Para efeito da aplicação das disposições acima, consideram-se como formando um corpo único as máquinas de espécies diferentes

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

que se incorporem umas às outras, ou montadas umas sobre as outras, bem como as máquinas montadas sobre uma base, armação ou suporte comuns, ou dispostas em um invólucro comum.

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

...

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

Portanto, com base nas informações transcritas, a autoridade lançadora concluiu que o conjunto, formado pela turbina e o gerador, somente se classifica na posição 8502 se formar um só corpo, ou se as máquinas estiverem montadas em uma base única. Esse seu entendimento foi sedimentado pelo que afirmou o perito Eng. Elcino Del Penho Júnior no seu laudo. Este perito descreveu que os componentes não estão montados uns sobre o outro, não possuem invólucro comum, não se incorporam um ao outro, nem são fixados um ao outro ou a um elemento comum, vez que as turbinas se encontram a uma distância de mais de um metro dos geradores, e fixadas em laje de concreto (parafusadas). Mas como a base de concreto foi excluída das hipóteses possíveis para caracterizar a base comum, não há como se afirmar que estes componentes (turbina e gerador) formam um corpo único.

Pelo exposto, a fiscalização entendeu que a SIEMENS, além de não ter descrito de maneira exata o equipamento importado, também informou incorretamente as duas principais características da mercadoria, a sua função e a sua apresentação.

Estão transcritos no voto vencido do relator (na DRJ), os quesitos formulados pelo AFRF Eduardo Coulamy e as respectivas respostas, contidas no item 5 do Laudo Técnico de fls. 226/308, da lavra do Técnico Certificante Elcino Del Penho Júnior.

Por outro lado, divergindo das conclusões do laudo pericial acima citado, que deu ensejo ao lançamento sob análise (cujos quesitos foram formulados pela autoridade aduaneira), a SIEMENS carrou aos autos o Laudo Técnico exarado pelo Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Materiais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (fls. 1.610/1.628), e também o Relatório Técnico



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (fls.1.634/1.649).

O voto vencido do relator na DRJ transcreve os quesitos formulados pela SIEMENS aos referidos institutos, e as respectivas respostas. Estas concluem, de forma contrária ao Laudo do Técnico Certificante, que os dois conjuntos turbo-geradores a vapor, periciados na CTE-2 da CSN, são formados por uma turbina a vapor e um gerador elétrico, em cada um. Que a turbina e o gerador são unidos (incorporados) por um acoplamento rígido determinado pela parte forjada do eixo da turbina e do gerador em forma de flanges solidárias aos dois eixos e parafusadas, conforme evidenciado nos desenhos anexados... A reunião realizada pelo acoplamento rígido acima mencionado para transmissão do movimento, é concebida e dimensionada para atuarem permanentemente fixados, havendo descontinuidade absoluta de atividade produtiva caso haja seu desacoplamento. São instalações permanentes que unem as duas máquinas que compõem o conjunto turbina a vapor e gerador elétrico. Que não há qualquer equipamento interligando a turbina ao gerador, mas sim, como já exposto parafusos de união que propiciam a transmissão do movimento no conjunto turbo-gerador, unificando, por meio destes parafusos, os dois flanges forjados nas próprias árvores da turbina e do gerador.

Diante dos termos contraditórios dos laudos das partes, conforme já mencionado, o relator resolveu propor nova perícia, realizada pelo IPT/SP, a fim de que fosse preparada Informação Técnica embasada nas especificações da mercadoria importada, devendo-se responder aos quesitos formulados às fls. 3.043/3.045, além daquelas complementadas pela empresa autuada às fls.3.099. O Laudo do IPT está às fls.3.102/3.129 (o voto vencido transcreve também os quesitos e suas respostas).

A seguir se destacam trechos relevantes do Laudo do IPT:

“- Em cada conjunto, a turbina e o gerador são montados, fixando-se, em caráter permanente, um ao outro, de maneira a haver alinhamento de seus eixos longitudinais. Esse alinhamento de eixos é necessário porque o gerador elétrico é acionado pela turbina. A turbina e o gerador são unidos pelo acoplamento de seus eixos...;

-...pode-se afirmar que os equipamentos se incorporam um ao outro, entende-se aqui incorporação como a integração de equipamentos com a finalidade de desempenhar uma determinada função que, neste caso, é a geração de energia elétrica.

Há uma classificação dos acoplamentos encontrada na Norma DIN 4305 [...] Com base nessa classificação o acoplamento entre a turbina e o gerador, do caso em questão, é do tipo Acoplamento Rígido.



Portanto, a turbina e o gerador são fixados, em caráter permanente, um ao outro, diretamente por meio de um acoplamento rígido entre seus eixos, constituindo-se assim, de equipamentos que se incorporam um ao outro.

- ...A turbina está diretamente ligada ao gerador elétrico. A fixação...é feita pela união de seus eixos, por meio de um acoplamento rígido.

- Os equipamentos existentes na CTE-2 pertencem a sistemas que concorrem para a função de geração de energia elétrica. Podem ser mencionados equipamentos que pertencem ao sistema de circulação de óleo de lubrificação das turbinas, ao sistema de desaeração da água de retorno às caldeiras e ao sistema de controle das operações das turbinas e dos geradores.

Portanto, não existem no conjunto da usina outros equipamentos que não sejam empregados na geração de energia elétrica. Todos os equipamentos existentes no conjunto da usina pertencem a sistemas que concorrem pra a função de geração de energia elétrica.

- A função de produção de ar comprimido está integrada à função de produção de energia elétrica porque o ar comprimido é necessário para a obtenção do principal combustível das caldeiras da CTE-

2.Explicando:o ar comprimido é insumo necessário ao alto-forno que, além do processamento do minério de ferro, produzirá gás combustível, denominado gás de alto-forno, que será consumido nas caldeiras.

- A função de produção de vapor superaquecido a 12 bar está integrada à função de produção de energia elétrica, porque esse vapor é subproduto do processo de geração de energia elétrica. O vapor superaquecido a 12 bar é utilizado no processo siderúrgico e, por essa razão, é denominado vapor de processo.

[...]

- Justifica-se que a função principal da CTE-2 é a produção de energia elétrica não apenas porque essa função integra as demais funções, de produção de ar comprimido e de vapor de processo, mas também, pela comparação quantitativa das energias associadas a esses três produtos da unidade...pode-se comparar as três formas de energia produzidas pela CTE-2 e, dessa maneira, a produção de energia elétrica representa 82%, em base energética, do total de energia gerada pela unidade e as produções de ar comprimido e do



vapor de processo representam, respectivamente, 4% e 14%, em base energética, do total de energia gerada pela unidade.

Portanto, a função principal da CTE-2 é a geração de energia elétrica. As funções de produção de ar comprimido e de produção de vapor superaquecido a 12 br são funções integradas à função principal.

- Sim, a CTE-2 é uma combinação de máquinas, constituída por elementos distintos e interligados, cuja função é a geração de energia elétrica. A CTE-2 também produz ar comprimido e o vapor de processo. As funções de produção de ar comprimido e de vapor de processo são integradas à função principal. Pode-se afirmar que a função principal da CTE-2 é a produção de energia elétrica.

[...]

- Além disso, as funções de produção de ar comprimido e do vapor de processo estão interligadas à função de produção de energia elétrica, isto é, concorrem para a função principal.

- A geração de vapor, a partir das caldeiras geradoras de vapor, é integrada à função de geração de energia elétrica. É o vapor gerado nas caldeiras que acionam as turbinas que, por sua vez, acionam os geradores elétricos. Assim, se não houver geração de vapor a partir das caldeiras, não há geração de energia elétrica. Portanto, a geração de vapor a partir das caldeiras é integrada à função de geração de energia elétrica.

[...]

- Sim, as três formas de energia geradas pela CTE-2 podem ser quantificadas na mesma unidade de potência. Para isso, é necessário determiná-las segundo uma base comum, pois elas são de naturezas diferentes. A Termodinâmica utiliza o conceito de 'energia' ou 'disponibilidade' para fazer esse tipo de comparação. (ver Tabela 1). Por meio da Tabela 1 pode-se perceber que a função principal da unidade CTE-2 é a geração de energia elétrica. Deve-se considerar, ainda, conforme comentado no item 4, que as produções do ar comprimido e do vapor de processo estão integradas à função da geração de energia elétrica.

[...]

- A geração do ar soprado pelos turbocompressores na CTE-2 está integrada à produção de energia elétrica, pois esse ar será utilizado



como carburente no alto-forno que, além do processamento do minério de ferro, gera gás combustível, denominado de gás de alto-forno, que é consumido nas caldeiras da unidade. Todo gás de alto-forno produzido é queimado nas caldeiras geradoras de vapor da unidade CTE-2. Portanto, toda a geração de ar soprado pelos turbocompressores da CTE-2 está integrada à produção de energia elétrica.

- Os conjuntos turbo-geradores a vapor da CTE-2 resultam da combinação de um gerador elétrico e uma máquina motriz que não é um motor elétrico. A máquina motriz é uma turbina a vapor. Os conjuntos turbo-geradores presentes na CTE-2 classificam-se como grupos eletrogêneos. Pois, conforme as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado:

*A expressão 'grupo eletrogêneo' aplica-se à combinação de um gerador elétrico com uma máquina motriz, que não seja um motor elétrico.

*Classifica-se na presente posição, a máquina motriz e o gerador quando as duas máquinas são concebidas para formar um só corpo.

- (Instado, na questão 11, a elucidar a matéria como entendesse melhor): Este perito não tem dúvida em afirmar que a função principal da CTE-2 é a geração de energia elétrica...Que a cada um dos conjuntos turbina/gerador da CTE-2 se aplica a expressão 'grupo eletrogêneo', pois é combinação de um gerador elétrico com uma máquina motriz, que não é motor elétrico, considerando que as duas máquinas são concebidas para formar um só corpo, sendo montadas integradas, em caráter permanente, com a finalidade de desempenhar a função de gerar energia elétrica. Que a função principal da CTE-2 é a geração de energia elétrica, apesar da unidade apresentar também as funções de produzir r comprimido e vapor de processo.... as produções de ar comprimido e do vapor de processo estão integradas à função de geração de energia elétrica, isto é, concorrem para a realização da função de geração de energia elétrica.

Um último comentário que este perito gostaria de fazer não está voltado a considerações quanto à classificação dos equipamentos. Está voltado à consistência do projeto da CTE-2 como unidade geradora de energia elétrica integrada numa indústria siderúrgica de grande porte.

[...]



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Assim, o projeto realizado utiliza um projeto termodinamicamente mais eficiente, pela razão de não ser necessário converter potência mecânica em potência elétrica que a solução convencional exige. A consequência dessa premissa também é a economia de recursos de produção e a diminuição dos custos dos produtos da empresa siderúrgica.

Assinala o relator do processo na DRJ (voto vencido), que a conclusão do IPT foi claramente de que os conjuntos de máquinas analisados correspondem ao que as NESH definem como grupos eletrogêneos, e que a função principal da CTE-2 é a geração de energia elétrica.

As conclusões do laudo desempatador, do IPT, cuja realização foi determinada pela DRJ, convergem com as conclusões apresentadas pelos peritos da USP e do INT e se contrapõem ao que sustentou a autoridade exatora. Tais conclusões desfazem a acusação de tentativa de fraude do interessado, por supostamente omitir elementos informativos essenciais na descrição do bem a ser importado com a imaginada pretensão de induzir a erro a autoridade responsável por solucionar a consulta sobre a classificação fiscal.

Conclui, quanto a esta primeira questão de mérito, que não merece prosperar a reclassificação pretendida pela fiscalização. Que o conjunto de equipamentos importado efetivamente compõe uma unidade funcional para a produção de energia elétrica, e devem ser classificados numa mesma posição tarifária correspondente a grupo eletrogêneo, na NCM 8502.39.00.

A segunda questão de mérito a ser enfrentada diz respeito ao valor aduaneiro a ser considerado. A base legal para se averiguar o cabimento, ou não, dos acréscimos (ajustes) de valor ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, está na norma inscrita no artigo 8º do AVA.

Esta parte do lançamento resultou de ajuste do valor declarado, com base no art.8º do AVA, não tendo sido descaracterizado o valor de transação.

No centro da argumentação da fiscalização se põe a Fatura Comercial nº V5120/001, emitida pela SIEMENS AG contra a SIEMENS LTDA (Brasil), em 28.07.1998 (fls.185/195), no valor de US\$ 16,000,069.00, a título de "serviços prestados na sede referentes ao Projeto CSN-CTE2, durante o período de 01.11.1997 a 30.03.1999".

A fiscalização entendeu que os serviços ali indicados se referem a toda a pesquisa e desenvolvimento técnico do projeto, incluindo o *design*, os estudos de integração dos equipamentos com a usina já existente em Volta Redonda, especificações técnicas, desenvolvimento de Programa de Qualidade e de procedimentos de segurança, definição de cronograma para o Projeto, além de toda a logística envolvida no embarque e transporte dos equipamentos importados até o Brasil. Enfatizou que esses serviços não são relacionados à construção física dos

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

equipamentos, mas se tratam de esforços intelectuais, imateriais, de estudos e projetos que viabilizam a construção da CTE-2. Sustenta a fiscalização que tais custos são indissociáveis do custo total do sistema importado, e por isso é que a SIEMENS AG apresentou o contrato de câmbio nº 99/035760, de 30.08.1999, pelo qual lhe foi enviado parte deste valor (fls.196/198).

Assevera a fiscalização que o valor transacionado entre exportador e importador envolveu duas faturas, uma exclusivamente relativa aos equipamentos fabricados e, outra, referente aos estudos e projetos que levaram à fabricação daqueles equipamentos. Portanto, seria a soma dessas faturas o preço efetivamente pago pela filial brasileira à matriz na Alemanha. Tanto assim que a fatura de serviços (fls.185) e a fatura comercial, que instruiu o despacho de importação (fls.118), possuem o mesmo número de pedido: C13-709/04076.

Acrescenta que os projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento foram cobrados em separado pela SIEMENS alemã, como é normal nestes casos. Mas diz que isto não descaracteriza o valor transacionado, posto que para a importação o valor de transação simplesmente está dividido em duas faturas, uma para os equipamentos em si, no valor de USD 50,968,787.99, e outra, para os projetos de engenharia, desenvolvimento e pesquisa, além do design e outros serviços, no valor de USD 16,000,039.00, configurando hipótese de ajuste do valor aduaneiro prevista no Artigo 8º, item "1b", IV, do AVA/GATT.

A autuação considerou que nos termos do item 2 da alínea "b" do Artigo 8º do AVA/GATT, outra parte dos serviços descritos pela SIEMENS na Fatura nº V5120/001, por se tratar de dispêndios com o serviço internacional de transporte, logística ligada ao embarque dos equipamentos para o Brasil, devem integrar o valor aduaneiro como valor de transação (1º Método de Valoração), visto que o Brasil optou pela inclusão no valor aduaneiro dos custos e gastos de transporte até o porto de importação. Os serviços realizados de 01.10.1997 a 30.05.1999 foram descritos no Anexo 1 da Fatura Comercial nº V5120/001 (conforme tradução juramentada de fls.193/194).

Salienta a fiscalização que conforme o que consta na Fatura, todos os serviços nela mencionados foram realizados no exterior, portanto, fora do território nacional ('serviços na sede'), para o Projeto CSN-CTE. Neste caso sede é a matriz, a SIEMENS na Alemanha.

O relator na DRJ, apesar dos argumentos da fiscalização, considerou que assiste razão à autuada quando diz que o lançamento foi equivocado no que toca à recomposição da base de cálculo do imposto de importação, pois considera que o Artigo 8º do AVA não é aplicável ao caso em apreço, o que abala a fundamentação legal da exação.

Observa que dos autos se depreende que a fiscalização não teve a oportunidade de conhecer o "Contrato de Serviços Técnicos" celebrado entre a

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

SIEMENS AG e a impugnante (fls. 1.655/1.672), razão que explica porque pretendeu sustentar a autuação quanto ao valor aduaneiro apenas nos dizeres contidos na Fatura nº V5120/001.

No entanto, quando se analisa o citado contrato (fls. 1.664/1.665), se percebe que o termo “sede”, que consta da Fatura especificada (fls. 2.990/2.999) foi objeto de interpretação restritiva pela autoridade lançadora, que no contrato o termo “sede” tanto se refere às instalações da SIEMENS AG (Alemanha), como às instalações da SIEMENS LTDA (Brasil). Registra também que coube à SIEMENS AG a responsabilidade pelo fornecimento de serviços técnicos especializados necessários à execução do projeto, a compras de material estrangeiro de engenharia e à construção da Usina. Revela, ainda, que antes de sua assinatura, ocorrida em 28.10.1997, a SIEMENS AG já vinha fornecendo os respectivos serviços através de pessoal qualificado para a execução do contrato de construção do tipo “Turn Key”, transferindo tecnologia à SIEMENS do Brasil, possibilitando a integral realização do projeto e da construção da CTE-2, e não apenas com relação ao maquinário efetivamente importado.

Corroborando o exposto, convém mencionar que a CSN ao veicular em seu “web site”, em 24.10.2000, a notícia de uma próxima auto-suficiência em energia elétrica, fez transparecer fato que vem ao encontro das alegações da recorrente. Afirmou que os serviços mencionados no contrato de serviços técnicos abrangiam a totalidade do projeto contratado à SIEMENS AG, visto que a CSN ao contratar a SIEMENS LTDA. para a construção da CTE-2 no regime “turn key”, informou ter investido nesta empreitada US\$ 270 milhões incluindo equipamentos, aí considerados os bens importados equivalentes a US\$ 51,318,547.60, além dos respectivos serviços e encargos financeiros (juros) durante a construção, ou seja, durante a implementação do projeto como um todo.

Por conseguinte, o contrato trata de transferência de tecnologia da SIEMENS AG para a SIEMENS LTDA., com vista justamente a adimplir sua parte no Contrato de Construção (sob regime *turn key*), no qual a fornecedora da Unidade Funcional se responsabiliza pela transferência de tecnologia à compradora, para que esta pudesse efetivamente elaborar o projeto e realizar a construção da CTE-2. Tanto é verdade que o Contrato de Serviços Técnicos foi objeto de certificação e posterior averbação no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), conforme se depreende da Fatura Comercial, na qual consta que o INPI certificou o contrato sob o nº 990403/01 (fls. 1.674 e 1.686/1.687), em conformidade com o que dispõe a Lei nº 9.279/96, a chamada Lei de Propriedade Industrial (LPI), cuja norma determina que cabe ao INPI decidir sobre os pedidos de registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares, gerando efeitos em relação a terceiros.

Há relevância na manifestação do INPI. Esse órgão foi criado em 1970, e já em 1971 houve a promulgação do Código da Propriedade Industrial com substancial mudança na aplicação da legislação tributária e monetária então vigente,



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

principalmente em relação ao pagamento de *royalties* e de direitos sobre tecnologia, tendo se reconhecido que o INPI estaria mais bem capacitado para avaliar a necessidade dos dispêndios, bem como a efetividade dos direitos e serviços em questão, passando a haver a necessidade de articulação entre as autoridades monetárias e tributárias e o INPI. Anteriormente, na década de 40 havia lei que incumbia ao DNPI (antecessor do INPI) a função de agente auxiliar da fiscalização do Imposto de Renda, e a Receita Federal, já à época, explicitou entendimento de que cabia ao INPI declarar a necessidade dos dispêndios de *royalties* e tecnologia efetuados pelo contribuinte. O Conselho Monetário Nacional (CMN) também declarou que o deferimento de remessa de divisas, com base em contratos da área afeita ao INPI, careceria de prévio pronunciamento deste órgão. Configurada, pois, uma necessidade de ação integrada da Administração Pública que passou a somente admitir eficácia tributária e monetária dos pagamentos de marcas, patentes e tecnologia, depois de os contratos respectivos serem substantivamente examinados pelo órgão com competência específica para isso.

Em conformidade com a LPI, faz-se necessário trazer a lume o Ato Normativo nº 135/97, segundo o qual cabe ao INPI a aplicação de normas que regulam a Propriedade Industrial, como também a averbação ou registro de contratos que impliquem em transferência de tecnologia (aquisição de conhecimentos tecnológicos por meio de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica e científica), que é o caso de que agora se cuida.

Cumprindo sua missão o INPI proferiu a Decisão nº 0768, de 12.06.1999, comunicando à interessada, com relação ao Contrato de Serviços Técnicos, que ele foi averbado no valor de até US\$ 21,330,400.00, correspondente à execução dos serviços, sendo que a parcela de US\$ 2,169,600.00, relativa à equipe comercial, estava dispensada de averbação no INPI, tendo em vista que não caracterizava transferência de tecnologia nos termos previstos no art.211 da LPI.

Portanto, não há dúvida que tais serviços, exceto aqueles considerados como despesa comercial, referem-se a transferência de tecnologia, e são, bens intangíveis, ou melhor, propriedade intelectual da SIEMENS AG, que segundo convenção da Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI) está definido como sendo a soma dos direitos relativos às obras literárias, artísticas e científicas, às interpretações dos artistas e às execuções dos artistas instrumentistas, aos fonogramas, emissões de radiodifusão, invenções humanas, descobertas científicas, desenhos e modelos industriais, marcas industriais, comerciais e de serviço, bem como firmas comerciais e denominações comerciais, direito de proteção contra a concorrência desleal e todos os outros direitos inerentes à atividade intelectual nos domínios industrial, científico, literário e artístico.

Entendeu o relator (vencido na DRJ) que a idéia básica subjacente ao conceito de propriedade intelectual é que cabe ao autor ou criador do novo bem, determinar dentro dos limites legalmente protegidos, as condições para uso do bem por terceiros. Assim, defende ser direito natural do autor, no caso a SIEMENS AG,

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

que possui o bem intangível, e apesar de ser quantificável e valorado para fins patrimoniais do proprietário, não está sujeito aos encargos tributários aduaneiros. Caso contrário, o INPI não procederá a averbação do contrato de serviços tecnológicos na forma descrita acima. Vê-se que a Fatura Comercial não se refere, em sua quase totalidade, àqueles serviços listados pelo Artigo 8º do AVA, e os serviços que envolvem transferência de tecnologia pela SIEMENS AG não se referem à produção do equipamento importado, mas se referem ao projeto e à construção da CTE-2 como um todo. A finalidade do contrato foi responsabilizar a empresa fornecedora pela transferência de *know-how* e prestação de informações referentes a diversos serviços listados no Anexo 1 da Fatura em comento, possibilitando à importadora elaborar o projeto de engenharia, comprar mercadorias estrangeiras necessárias e, por fim, realizar a construção da CTE-2.

Por fim, pretendeu esclarecer que o Contrato por possuir natureza de transferência de tecnologia, submetido ao controle do INPI, por suas características, se sujeitou ao recolhimento de IRRF, conforme determinado pelo artigo 708 do Decreto 3.000/99, c/a redação dada pelo art. 2º-A da Lei nº 10.168/2000 que previa a incidência à época do imposto à alíquota de 15%. A autuada, em 30.08.1999 efetuou o recolhimento do IRRF- Royalties e Assistência Técnica, no valor de R\$ 4.663.379,37 (fls. 3.005).

O entendimento que defendeu é corroborado pela alínea “a” do item 3 da Nota ao Artigo 1 do Anexo 1 do AVA, que especifica que o valor aduaneiro não incluirá os encargos ou custos relativos à construção, instalação, montagem ou assistência técnica, executados após a importação, relacionados com as mercadorias importadas, tais como instalações, máquinas ou equipamentos industriais, desde que os custos sejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

Esta norma permite a ilação de que o procedimento fiscal, no que tange ao exame do valor declarado, não se assentou nos preceitos jurídicos e legais que regem a matéria, posto que o fisco, em obediência ao regulamento, deveria expurgar da contestada Fatura de Prestação de Serviços, se fosse o caso, os encargos referentes à construção civil, instalação, montagem ou assistência técnica, que foram realizados no Brasil e também no exterior, considerando somente o valor dos dispêndios diretamente incorridos na elaboração da Unidade Funcional importada, parte integrante do todo denominado CTE-2, haja vista que os demais custos dizem respeito à totalidade do projeto e não somente ao processo industrial de geração de energia elétrica por meio de grupos eletrogêneos.

Do exposto, conclui-se que não haveria como aferir a percentagem do valor aduaneiro das Plantas do Projeto CSN/CTE-2, atribuída aos materiais e equipamentos de origem estrangeira, para que se pudesse demonstrar de forma criteriosa e imparcial cada tipo de composição do preço das plantas industriais e respectivos ajustes, em conformidade com os Artigos 1 e 8 do AVA-GATT.

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Assim, considerou que a autuada agiu em consonância com o preceituado no Artigo 1 do Código de Valoração Aduaneira, combinado com seu Artigo 8º. Por fim, registrou que era desnecessário abordar os demais argumentos articulados pela defendente, posto que a análise já feita é suficiente a solucionar o litígio instaurado, para declarar a improcedência do lançamento.

Entretanto, o acórdão da DRJ, aprovado pelo voto de qualidade, se baseou no voto vencedor produzido pela relatora designada Roseli Fabrin, que a seguir se resume:

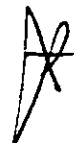
Conforme se descreveu no relatório a SIEMENS LTDA. procedeu a consulta sobre a classificação fiscal de “uma unidade funcional para a produção de energia elétrica”, e obteve em 25.05.1998 o parecer favorável da DIANA/SRRF 8ª RF à utilização do código TEC que pretendia. Entretanto, a COANA, em 25.02.2002, reformou a referida Decisão da DIANA/SRRF por meio da Solução de Divergência nº 4, declarando que o conceito de unidade funcional não se aplica ao conjunto de máquinas e equipamentos integrantes de uma central termoelétrica, descritos na consulta, e estabelecendo que cada máquina e equipamento deveriam ser classificados separadamente.

A COANA, por meio de Ato Declaratório Executivo, em 18.02.2003, declarou a insubsistência da Decisão da DIANA/SRRF, com efeito *ex tunc*.

A recorrente se insurge contra a reforma da Decisão da DIANA, que foi o que gerou o lançamento, afirmando que as normas legais que regem o processo de consulta não autorizam a decretação de insubsistência da decisão sobre a consulta. Que o lançamento decorrente do ADE da COANA se revelou arbitrário e viciado, ferindo o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

De início se esclarece que a competência para apreciar consulta não é da Instância de Julgamento, que esta não tem a prerrogativa de interferir no processo nº 13804.000.528/98-43 (consulta citada). Ademais, a manifestação desta autoridade julgadora relativamente ao processo de consulta significaria modalidade de recurso que eventualmente poderia levar ao restabelecimento da Decisão da DIANA/SRRF. O art. 50 da Lei 9.430/96 estabelece com clareza a competência da COANA para reformar a decisão da DIANA. De acordo com o §3º do referido artigo a reforma da decisão produz efeitos a partir de sua edição, no entanto, no presente caso, o órgão competente entendeu que as circunstâncias que envolveram a consulta prejudicaram a Decisão do órgão regional, e a tornou sem efeito.

A determinação da COANA, de tornar insubsistente a Decisão DIANA desde o início, deve ser acatada pela DRJ, que este órgão se subordina à legislação e às decisões proferidas no âmbito de sua competência por outra autoridade administrativa. (grifo nosso).



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Esta posição está contemplada nas lições de Antônio da Silva Cabral, no livro *Processo Administrativo Fiscal*, Ed. Saraiva, 1993, p.247, transcrevendo o magistério de Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, p.451) para firmar que critérios jurídicos podem ser entendidos como sinônimo de normas complementares, fazem parte da legislação, se concretizam em pareceres, instruções normativas, ou atos declaratórios, etc., que estão relacionados com a norma legal e fornecem critérios para a tributação (grifos da relatora designada).

Estabelecida uma classificação fiscal em decisão administrativa de cunho normativo (critério jurídico da classificação), ou ainda, por decisão judicial (em casos concretos), ficam as partes obrigadas a adotá-la.

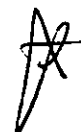
Por isso, entendeu a relatora designada, que a DRJ fica impedida de apreciar as arguições da impugnante ao apontar irregularidades no processo de consulta, cabendo-lhe apenas acatar a Solução de Divergência nº 4/2002, bem como o Ato Declaratório Executivo nº 9/2003, com efeito *ex tunc*, ambos da COANA, que foram lavrados por autoridade competente para alterar, e reformar de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos a classificação de mercadorias.(grifo nosso)

Acrescentou que não socorre à autuada o argumento de que não foi cientificada do Ato Declaratório expedido pela COANA, posto que tal ato foi publicado no DOU de 19.02.2003, atendendo ao previsto no §4º do art.48 da Lei 9.430/96.

Prosseguiu o voto vencedor a dizer que não prospera a arguição de nulidade do auto de infração por ter sido supostamente feito com base em Laudo Técnico que abriga erros crassos e grosseiros, pois a classificação fiscal considerada no lançamento foi calcada na determinação da COANA e não no referido Laudo Técnico.

No mérito, a primeira questão diz respeito à classificação das máquinas e equipamentos importados, que segundo a autuada comporiam uma unidade funcional, e para a fiscalização, com base na decisão da COANA, deve ser considerada a existência de tantas importações quantos forem os equipamentos em que foi partilhada a Unidade Funcional – CTE 2, que em cada uma dessas importações houve fato gerador distinto e próprio.

Entendeu a relatora designada que não assistia razão à impugnante, porque a classificação do equipamento importado, pelas suas partes, equivale à conclusão de que a DI apresentada deveria ter descrito separadamente os diversos componentes da Central Termoelétrica, criando tantas adições quantas necessárias para alcançar a totalidade das mercadorias a serem importadas sob seu amparo. Rejeitou, nesse sentido, a alegação de que ocorreram 258 fatos geradores e deveriam ser consideradas as alíquotas vigentes nas datas de chegada das mercadorias. Afirma que o procedimento especial concedido para o despacho aduaneiro da DI não deve ser



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

desconsiderado, e então o fato gerador da obrigação tributária ocorreu no registro da DI, na ocasião do 1º embarque (despacho de fls.378).

Conforme se disse acima, o voto vencedor na DRJ, baseado no argumento de que a COANA decidiu que a classificação deveria ser das partes individualizadas do conjunto importado, considerou que à DRJ caberia somente verificar se a classificação foi realizada em obediência à COANA. (?)

A impugnante pretendeu que a classificação do equipamento turbocompressor, que foi segregado pela fiscalização em dois, estaria à época contemplado por “ex tarifário” no código 8414.80.39. Alega, ainda, que a turbina a vapor também estaria alcançada pelo “ex 001”, que depois se transformou em “ex 002”.

As alegações são infundadas, pois a turbina geradora de ar comprimido tem capacidade de 12 MW, conforme atestam diversos Laudos Técnicos (fls. 977, 1.395, 1.610 e 1.627), e também no laudo que resultou da diligência, às fls. 3.113. Entretanto, o primeiro “ex” acima referido descreve equipamento com capacidade igual ou superior a 16 MW. Os outros “ex” invocados se referem a equipamentos com capacidade igual ou superior a 75,2 MW e 70 MW, não havendo identidade entre o equipamento importado e aqueles para os quais foram estabelecidas exceções tarifárias.

Sobre a classificação do Sistema de Controle, indicada pela fiscalização, para o código NCM/TEC 8537.10.20, se insurge a interessada afirmando que as NESH relativas ao código especificado descrevem mercadoria diversa da importada, Que se fosse aceitável classificar o equipamento de controle separadamente, o código de enquadramento seria o NCM/TEC 9032.89.00.

Do exame dos textos das posições, concluiu que a razão estava com a fiscalização, principalmente porque o Sistema de Controle, composto por um conjunto de equipamentos que desempenham funções específicas fica mais bem alocado na posição 8537.10.20, que a outra apontada pela impugnante se destina a classificar aparelhos e instrumentos quando importados individualmente.

A impugnante acusa ter a fiscalização, a partir de arbitramento dos valores individuais das partes, estabeleceu bases de cálculo impróprias para a tributação das importações. Afirma que a base de cálculo aplicável seria o preço da mercadoria ao tempo da importação, e acrescenta, que o critério adotado no lançamento somente seria aceitável se tivesse segregado das partes importadas, o valor da prestação de serviços e das mercadorias próprias.

O voto vencedor destacou neste ponto que a autoridade lançadora necessariamente teria que atribuir valor para cada máquina do sistema importado, tendo em vista a determinação da COANA de que se devia classificar as partes. A atuada foi intimada por duas vezes a apresentar os valores individualizados, mas não

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

atendeu ao pedido sob o argumento de que não lhe era possível destacar os valores individuais das mercadorias.

Observa-se que a soma dos valores atribuídos pela fiscalização não extrapolou o valor total das faturas, e por isso não há que se falar em inclusão de valor de mercadoria não integrante da parte importada. Quanto ao valor da prestação de serviços, o tema será objeto de análise específica na seqüência do voto, quando se for examinar a valoração aduaneira.

Embora a atuada se oponha ao arbitramento realizado, salienta-se que não se prestou a informar os valores efetivos dos diversos componentes da CTE importada. Somente se enfraqueceria a exigência se fossem apresentados os documentos que pudessem atestar os valores efetivamente pagos pelas mercadorias, incluindo frete e seguro, e demonstrar que eram não correspondentes ao valor arbitrado.

O valor aduaneiro (VA) do conjunto de máquinas e equipamentos importados foi também objeto do lançamento, para que se incluísse no VA o montante pago pela importadora à exportadora (no exterior), a título de serviços prestados relativos ao Projeto CSN-CTE 2, conforme a Fatura V5120/001 (fls. 185)

A contestação da atuada está primeiro em que para se chegar ao VA se devia antes apurar o efetivo valor da transação, e ainda, que os serviços que lhe foram prestados pela SIEMENS AG jamais poderiam ser integrados à base de cálculo do imposto de importação.

O exame dos documentos atuados, especialmente a Fatura de fls.185/187 (tradução às fls. 192/195), demonstra que o valor ali expresso abrange o desenvolvimento do Projeto da CTE e serviços de engenharia necessários à sua construção.

No contexto das disposições do AVA subjaz o entendimento de que o VA deverá sempre se aproximar do valor de transação. Por sua vez o valor de transação engloba quaisquer valores que tenham sido despendidos para a aquisição da mercadoria. É evidente que o pagamento dos serviços técnicos fez parte do negócio que resultou na aquisição da CTE. Sem o projeto, seu acompanhamento e montagem, não se teria realizado a transação. Assim, o valor da Fatura nº V5120/001 emitida pela SIEMENS AG é parte integrante do custo para a aquisição das mercadorias, e deve ser incluído no valor aduaneiro em obediência ao 1º Método de valoração, ou seja, esse valor está inserido no valor de transação.

A impugnante argumentou que se fosse prevalecer o entendimento de que o valor dos serviços técnicos deveria integrar a base de cálculo dos tributos na importação, então deveria se restituir à SIEMENS AG o valor do IRRF, que então teria sido indevidamente pago com relação aos mesmos serviços técnicos.

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Primeiramente se diz que o presente processo não trata de pedido de restituição, e este voto não deve se manifestar sobre tal direito. No entanto, é oportuno lembrar que o fato de eventual pagamento por serviços técnicos representar para a empresa estrangeira um rendimento sujeito à tributação do IRRF, isto não afasta a possibilidade de que, para o importador, tal pagamento represente custo de aquisição de mercadoria importada, sujeito aos tributos de importação.

Neste processo também se exige a multa prevista no art. 526, II, do RA aprovado pelo Decreto 91.030/85. A defendente alega que agiu em consonância com a legislação regente e que atendeu expressamente a todos os requisitos do Regime Aduaneiro que lhe foi concedido pela ALF/Rio de Janeiro.

É necessário admitir que na ocasião da importação a CTE foi erroneamente classificada como “unidade funcional para a produção de energia elétrica”, mas considerando-se a decisão final da COANA com efeito *ex tunc*, a descrição das mercadorias aposta na DI (fls.105) é insuficiente para que se possa fazer a adequada classificação das partes do conjunto.

À luz das normas que regem o licenciamento das importações, a descrição exata e detalhada da mercadoria no pedido de LI ou na DI, que seja capaz de permitir a correta classificação, é suficiente para se considerar licenciada a mercadoria, ainda que a classificação fiscal indicada nesses documentos tenha sido equivocada. Por conseguinte, a infração apontada de importação ao desamparo de Guia de Importação ou documento equivalente, não tem qualquer relação com o fato de que o despacho foi efetuado em Regime Especial previsto no art. 52, §1º, da IN SRF 69/96, e sim decorre da descrição inadequada das mercadorias na DI, que não apresenta informações suficientes para a classificação de cada uma das partes.

A petionaria pretendeu argumentar que como as mercadorias importadas estão sujeitas a Licenciamento Automático, não caberia a multa por falta de LI. Sobre o assunto o entendimento da SRF está expresso no Parecer COSIT nº 54/98. O item 10 b do Parecer estabelece que se no momento da conferência aduaneira for encontrada mercadoria sujeita a licenciamento automático manifestada, e que conste da Fatura Comercial ou documento equivalente, mas não estiver declarada na DI, sua regularização será autorizada mediante Declaração Complementar de Importação, desde que o importador efetue o pagamento de todos os impostos e multas fiscais devidos, além da multa por falta de Guia de Importação.

Portanto, a SRF entende ser cabível a multa por falta de LI nos casos de mudança de especificação do produto do declarado pelo importador para o constatado pela fiscalização, mesmo nos casos de Licenciamento Automático.

Quanto à aplicação da taxa SELIC, diga-se logo que a atuação do julgador administrativo é restrita e não abrange a apreciação de inconstitucionalidade de lei formal vigente. Cumpre, então, que se declare nesta instância a improcedência



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

das alegações da impugnante, mantendo-se a aplicação da taxa SELIC como juros de mora.

O Recurso Voluntário tempestivamente apresentado consta às fls. 3.214/3.305, no qual o interessado rearticula os principais argumentos já antes aduzidos, e que a seguir destacaremos apenas os tópicos que servem de roteiro para que se leia em sessão os principais trechos da peça recursal.

1. Destaca primeiramente que a decisão recorrida foi aprovada pelo voto de qualidade, mas desconsiderou em suas razões de decidir quatro (04) Laudos Técnicos elaborados pelos mais renomados Institutos de Engenharia.

2. Em meados de 1998 a recorrente participou e venceu licitação internacional em consórcio com a SIEMENS AG, à qual cabia fornecer uma parte dos bens e serviços cuja tecnologia não era disponível no país. O objeto era o fornecimento da CTE-2 à CSN. Para dar maior segurança à implementação do Projeto, que além do grande porte e grande complexidade, também previa a utilização de tecnologia inovadora, voltada a utilizar energia térmica produzida no processo siderúrgico, a ora recorrente, como medida de cautela, formulou pedido de orientação às autoridades competentes, em momento prévio ao início do fornecimento.

3. Foi feita consulta à SRF em São Paulo, onde estava a sede da SIEMENS LTDA., em março/1998, apresentando as razões pelas quais entendia dever a CTE-2 ser classificada no código NCM/TEC 8502.39.00, como grupo eletrogêneo, e solicitando confirmação para esse entendimento, explicitando se é o que deveria prevalecer. Lembra-se que a figura da consulta é instrumento previsto em lei, cuja utilização é facultada ao administrado para dirimir dúvida quanto à aplicação da lei ao caso concreto, ou seja, o administrado indaga à Administração como deve proceder, para isso apresenta os fatos e informa a interpretação que fez dos fatos para que a administração a confirme ou aponte interpretação alternativa que se constituirá em orientação à conduta do contribuinte.

4. A recorrente informou que embora as mercadorias representassem um conjunto de elementos distintos, eram destinados à interconexão e ao desempenho de uma função bem determinada de geração de energia elétrica. Apontou como base do entendimento exposto a Nota 4 da Seção XVI do SH que, em síntese, leva à consideração do conceito legal de "unidade funcional" para efeito da classificação fiscal. Esse conceito traz como premissa que as diversas partes de forma conjunta desempenham uma função bastante característica e predominante, devendo ser a classificação numa única posição, mais precisamente na posição a que se refere o equipamento diretamente relacionado com a função principal do conjunto. Em suma, como todos os equipamentos da Planta estavam interligados entre si e se destinavam a integrar uma função que caracterizava o conjunto, conforme rege a Nota referida. Este foi o objeto da consulta formulada.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

5. Atendendo aos termos da legislação vigente sobre a consulta, foram apresentadas as informações referentes às mercadorias a serem importadas, nome comercial e técnico, nome vulgar, funções principal e secundária, descrição de funcionamento, aplicação e emprego, forma de acoplamento do motor e máquinas, dimensões, peso líquido, forma e apresentação, etc. Foram anexados textos de literatura estrangeira com informações detalhadas sobre o funcionamento da Usina Termoelétrica (informações estas que compuseram a oferta técnica apresentada à CSN e estão na Seção 5.5 – conceito operacional – informações gerais), relação dos itens que compunham a Usina e, finalmente, um *lay out* da Unidade Produtora de Energia Elétrica. Todas as informações foram acompanhadas de documentação comprobatória, e referentes (i) ao funcionamento da Planta, suas funções principal (energia elétrica) e integradas (produção de vapor e ar comprimido) e, (ii) relacionadas ao turbo-gerador, principal equipamento da Usina e responsável pelo desempenho da função que caracteriza o todo, no caso, a produção de energia elétrica. Na petição, houve, ainda, o cuidado da requerente de se prontificar a apresentar toda e qualquer informação adicional que no entender da administração pudesse ser relevante para a sua compreensão acerca do objeto da consulta.

6. Em resposta à consulta, o órgão julgador regional da SRRF/8ª RF, concluiu que a ora recorrente deveria classificar as mercadorias no código 8502.39.00 da TEC:

“Em síntese, todo o conjunto acima especificado, apresentado desmontado, é constituído de combinação de máquinas, na acepção da Nota 4 da Seção XVI, interligadas por condutos e cabos elétricos, de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida no capítulo 85, claramente identificada como produção de energia elétrica (posição 8502), cabendo, destarte, a sua caracterização como unidade funcional, nos termos da Nota 4 da Seção XVI da TEC”.

7. Nenhuma informação adicional foi requerida pelo Auditor Eduardo Gomide Domingues, na fase de consulta, pelo que se subentende que ele e seu superior hierárquico, Chefe da DIANA/8ª RF, José Paulo Balaguer, entenderam muito bem a questão colocada, interpretando com familiaridade a documentação juntada, e se sentiram plenamente aptos a responder a consulta. Havia mesmo dois precedentes de consultas respondidas na mesma jurisdição acerca de projetos semelhantes (processos de consulta nº 10880.031.417/97-33 e 13805.002.060/98-11, todos na 8ª RF), envolvendo geração termoelétrica, o que indicava que o órgão já estava familiarizado com a complexidade técnica da consulta formulada.

8. Diante da resposta que confirmou a aplicação do princípio de “unidade funcional”, pelo qual todos os equipamentos a serem importados para a construção da CTE-2 se submetem à classificação como grupo eletrogêneo, na posição 8502.39.00, houve o início dos processos de importação para a construção da CTE-2. Por se tratar de mercadorias de grande porte, cujo transporte não se faz de uma única vez, foi concedido pela administração à ora recorrente um regime especial, por meio do qual se autorizou a emissão de uma única DI abrangendo os diversos

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

embarques parciais, e também que o despacho aduaneiro ocorresse no estabelecimento industrial da CSN, local da construção.

9. A descrição da mercadoria na DI foi exatamente a mesma que constou do processo de consulta. O procedimento de importação gerou o processo administrativo nº 13.804.0010711.003981/98-52, acompanhado diretamente pela Alfândega do Porto do Rio de Janeiro. Foram destacados pela SRF dois engenheiros certificantes, especialistas em Eng. Elétrica e Mecânica, cujo trabalho consistiu em (i) verificar fisicamente as mercadorias importadas, identificá-las, acompanhar a desova dos contêineres, checar a documentação, tudo com cobertura fotográfica; (ii) acompanhar a montagem das mercadorias (com diligências e inspeções no local de aplicação ; (iii) acompanhar os testes de comissionamentos, de partida da Unidade e de aceitação final; (iv) levantamentos e pesquisas relacionadas às funções, operação e capacidade da Unidade funcional e, (v) finalmente, certificar a Unidade.

10. Este acompanhamento foi feito durante um ano e oito meses, e ao final, os engenheiros designados pela SRF emitiram um laudo pericial, no qual certificaram a exata correspondência entre a mercadoria importada e a declarada na DI, bem como a sua destinação à construção da CTE-2. O laudo foi produzido em oito(8) volumes, com fotos e identificação de todos os lotes importados. Esta documentação foi submetida à fiscalização da Alfândega do Porto do Rio de Janeiro e serviu para que atestasse a correção das informações da recorrente constantes da DI, e que correspondia ao objeto da consulta formulada e respondida. **Nenhuma discrepância técnica, qualitativa ou quantitativa foi identificada entre a mercadoria declarada pela recorrente e aquela vistoriada pelos Srs. Engenheiros Certificantes.**

11. Em abril/2002, a COANA, órgão revisor das decisões em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, depois de analisar a decisão proferida pela DIANA/SRRF/8ªRF, houve por bem reformar o entendimento anteriormente prolatado:

“(…) Donde se depreende que só o grupo eletrogêneo, no qual o gerador e o motor encontram-se reunidos em corpo único ou montados sobre uma base comum (excluindo-se daqui o solo ou a base de concreto, entre outras bases), encontra-se abrangido pela posição 8502 (...) Assim, se a combinação de um gerador elétrico com uma turbina a vapor que não esteja formando um corpo único, nem esteja montada em uma base comum, não pode ser classificada na posição dos grupos eletrogêneos usando a Nota 4 da Seção XVI, menos ainda deve-se cogitar a classificação na posição 8502, de todo um conjunto de máquinas e equipamentos que compõem o setor responsável pela produção, em uma termoeletrica, de energia elétrica tendo por elemento o vapor d'água, alegando tratar-se de uma unidade funcional”.

12. Como se vê foi dada uma nova interpretação, quanto à aplicação da Nota 4 da Seção XVI da NCM/SH ao caso concreto. A COANA entendeu que

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

deveria existir previamente, no conjunto de mercadorias a ser importado, a presença do Grupo Eletrogêneo, o que no seu entender não ocorria com relação ao conjunto de mercadorias submetido à consulta pela ora recorrente. Lembra-se que Grupo Eletrogêneo é, em suma, definido como uma combinação de um gerador elétrico com uma máquina motriz (que não seja motor elétrico) em um só corpo, ou, ainda, montados sobre a mesma base. Com base nessa nova posição, a COANA concluiu que as máquinas e aparelhos que formam uma Usina Termoeétrica deveriam ser classificados isoladamente, seguindo cada classificação o regime próprio e não mais em uma posição única, excluindo assim a aplicação ao caso do conceito de unidade funcional.

13. Portanto, com base nos mesmos fatos, até porque não houve nenhuma solicitação de esclarecimentos adicionais nem realização de diligências, a administração promoveu interpretação diversa daquela inicialmente proferida. 14. Com essa decisão da COANA acerca da classificação houve o encerramento do rito processual de consulta, mesmo porque a decisão proferida pela COANA não é passível de recurso, como que os autos foram arquivados. Contudo, tal decisão da COANA somente poderia atingir fatos geradores posteriores à data da ciência dessa nova orientação dada ao interessado, ou após a sua publicação na imprensa oficial, conforme prevêm o §12 do artigo 48 da Lei 9.430/96 e o artigo 146 do CTN, ou seja, somente poderia atingir fatos geradores ocorridos a partir de 11.04.2002.

15. Na data da ciência da nova interpretação resultante de mudança no critério de interpretação que ensejou a alteração da conclusão anterior dada à consulta, já havia ocorrido, há dois anos, o desembaraço de toda a CTE-2, e, portanto, nos termos da lei, não poderiam os efeitos dos fatos pretéritos, que observaram o entendimento oficial anterior, serem atingidos pelo novo entendimento da Administração, cuja aplicação retroativa é vedada pela lei. A esse respeito, é relevante notar que, entre o primeiro entendimento manifestado no ano de 1998 e a sua reformulação em 2002, decorreram quatro anos. A COANA levou 4 anos para rever a conclusão da administração dada à consulta.

16. Sobre a inusitada figura da “insubsistência” do processo de consulta.

Imediatamente depois dessa decisão da COANA, a Alfândega do Porto do Rio de Janeiro iniciou um processo de revisão da DI. A ora recorrente foi intimada a apresentar documentos e a prestar esclarecimentos, que foram prontamente atendidos. Ressalta-se que todas as intimações foram absolutamente normais e dentro da rotina do processo de revisão de importação, e até aí não havia nada que maculasse a regularidade do procedimento da fiscalização. No entanto, o que passou a ocorrer a partir de então foi uma sucessão de atos que passaram a integrar o processo administrativo, mas que a interessada só veio a ter conhecimento deles no momento da lavratura do auto de infração.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

O procedimento irregular a que se quer fazer referência específica foi instaurado contra a ora recorrente sem seu conhecimento, e assim mesmo culminou com a expedição pela COANA do Ato Declaratório Executivo nº 09/2003 declarando “insubsistente” a decisão proferida pela SRRF/DIANA/8ª RF no processo de consulta, e determinando que a declaração de insubsistência tenha efeito *ex tunc*.

Da análise das razões apontadas para esse Ato da COANA constata-se que foi resultante de uma representação feita pela Alfândega do Porto do Rio de Janeiro, o mesmo órgão responsável pelo lançamento sob análise, que gerou um processo administrativo próprio e autônomo sob o nº 10711.006.012/02-55.

Independentemente dos óbices a essa inusitada figura da “insubsistência da decisão de consulta”, que ela inexistente no ordenamento jurídico pátrio, houve uma acusação contra a ora recorrente, de que na consulta formulada, ela não teria descrito suficientemente o bem a ser importado, supostamente omitindo características essenciais dos equipamentos, o que teria induzido a erro a autoridade julgadora.

Ao que parece a representação feita pela repartição fiscal foi decorrente do processo de revisão do despacho aduaneiro das mercadorias importadas, e houve até a elaboração de um novo laudo feito por um engenheiro que teria afirmado que a Usina Termoelétrica jamais poderia ser considerada como uma Unidade Funcional.

Ocorre que da simples leitura do tal laudo, da lavra do Sr. Eng. Elcino Del Penho, é possível verificar que não se ateu à finalidade para a qual foi requisitado, qual seja a de identificar os equipamentos e responder os quesitos formulados pelo agente fiscal requisitante, responsável pela revisão da DI, Sr. Eduardo Coulamy. O laudo foi redigido em tom pouco visto em laudos técnicos, que não se limita a expor sobre o objeto requisitado, mas busca defender com incomum ardor uma tese segundo a qual a CTE-2 não seria uma Planta Industrial para a produção de energia elétrica, mas sim uma Planta de produção de Vapor e, ainda, que não haveria a presença do corpo único que pudesse permitir a classificação das mercadorias importadas como Grupo Eletrogêneo.

Esse laudo, independentemente do seu conteúdo, que contém erros básicos de engenharia conforme será mais bem analisado adiante, foi frontalmente contrário ao laudo técnico produzido, também a pedido da SRF, pelos dois engenheiros certificantes que acompanharam a entrada de cada lote importado no país por quase dois anos, desde a chegada do material, à sua instalação e montagem. Essa contradição de opiniões técnicas deveria servir de alerta para qualquer pessoa diligente, e caberia então a requisição de esclarecimentos, ou se fosse o caso, de outro laudo técnico desempatador, mas nada disso foi providenciado. E o que foi pior, não somente a fiscalização desconsiderou a contradição dos laudos providenciados pela SRF, como também omitiu no curso do processo o que levou a COANA a declarar a “insubsistência da consulta”, bem como desconsiderou a própria existência do laudo



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

técnico produzido pelos engenheiros certificantes, o que evidencia de pronto vício de formação do processo. Vale dizer, a expedição do Ato COANA 09/2003 foi feita sem conhecimento da existência de laudo contraditório pelos engenheiros certificantes.

Há, ainda, outro vício a ser destacado, o impedimento do Sr Elcino Del Penho quanto a elaborar qualquer trabalho que se refira à importação de mercadorias para o fornecimento da CTE-2. É que, conforme ficou comprovado nos presentes autos, no curso do despacho aduaneiro, dentre as opções apresentadas pela SRF para a escolha dos engenheiros que deveriam certificar o procedimento de importação, a ora recorrente optou por contratar os engenheiros Eduardo Merçon S. Santos e Juvenal da C. Sampaio, em detrimento da escolha do Sr. Elcino Del Penho, que também apresentou proposta de trabalho.

Completando o quadro de anormalidades, a citada representação ocorreu em “segredo”, ou seja, a ora recorrente em nenhum momento foi intimada a se manifestar sobre qualquer dos atos que contra ela foram produzidos, afetando sua esfera de direitos, contrariando os cânones constitucionais elementares. Bem como o processo administrativo.

Há, pois, **vícios insanáveis de formação do processo**, em especial, a falta de informação à COANA da existência de laudo contraditório dos engenheiros certificantes, o impedimento do engenheiro indicado para elaborar o segundo laudo, e ainda, o fato de a interessada não ter sido regulamentemente intimada a participar.

17. Sobre a autuação em si. Foi a declaração de insubsistência pela COANA que fez com que a fiscalização sustentasse **a acusação de que supostamente o produto importado não se revelara o mesmo declarado na consulta.**

Houve, ao longo de 75 páginas, uma verdadeira ginástica da fiscalização, no relatório fiscal anexo ao auto de infração, para tentar demonstrar que não se tratava de aplicação de critério jurídico novo a fatos pretéritos, mas que tal aplicação seria sobre mercadorias não submetidas à apreciação do órgão julgador da consulta sobre a classificação fiscal.

Para tal acusação, de não correspondência entre as mercadorias declaradas na consulta e as efetivamente importadas, foram alegadas duas razões pela fiscalização. A primeira decorreria da função da CTE-2 a ser instalada, que a ora recorrente teria declarado na consulta que a CTE-2 teria a função **exclusiva** de geração de energia elétrica. A segunda razão seria a inexistência de mercadorias pertencentes ao Grupo Eletrogêneo, ou seja, a reunião de turbina e gerador, formando um só corpo, ou, ainda, montados sobre uma base comum.

18. No procedimento de revisão da DI, com auxílio de engenheiro, a fiscalização teria constatado que concomitantemente com a produção de energia elétrica, a CTE-2 teria outras duas funções, que a seu ver, seriam tão ou mais



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

importantes que a produção de energia elétrica, a saber, a produção de vapor de processo e de ar comprimido. Está transcrito, às fls. 3.227, trecho do relatório fiscal que afirma suposto “erro inescusável” praticado pela consulente que não teria declarado que a CTE-2 teria outras duas funções autônomas e independentes.

A primeira razão pretendeu apontar fato que comprovaria que a mercadoria declarada na consulta supostamente não corresponderia á mercadoria efetivamente importada. Segundo a fiscalização, não se estaria diante de uma unidade funcional exclusiva de geração de energia elétrica, mas sim de uma “Planta de Vapor com co-geração de energia elétrica e ar soprado” (conforme atestou o engenheiro que produziu o laudo que serviu de base à autuação). Quanto à segunda razão para autuação, a descaracterização de Grupo Eletrogêneo, haver-se-ia constatado que a turbina e o gerador foram fixados separadamente e, ainda, montados em lajes de concreto (hipótese excluída para a caracterização de base comum), fatos que, por si só, desclassificariam a existência de Grupo Eletrogêneo (Está às fls. 3.228 a transcrição da acusação da fiscalização).

19. Em síntese, a fiscalização apontou duas razões que supostamente comprovariam a não correspondência entre as mercadorias submetidas à consulta e as efetivamente importadas:

(a) a não citação da laje de concreto como base comum para a montagem em separado da turbina e do gerador, com o que a consulente pôde utilizar o conceito de “grupo eletrogêneo” visando a uma redução de tributos.

(b) ao citar apenas uma das funções do sistema, cometeu erro proposital (inescusável) com a finalidade de estender para todos os componentes a classificação de grupo eletrogêneo, pela utilização dos conceitos de combinação de máquinas e de unidade funcional.

19. Com base em tais premissas foi que a fiscalização desconsiderou a consulta formulada e lavrou o auto de infração para cobrar a diferença de tributo que resultou da classificação de cada equipamento individualmente considerado.

Na impugnação a interessada demonstrou que foram suficientes as informações prestadas no corpo da consulta com relação à classificação da mercadoria a ser importada, ou seja, a turbina e o gerador instalados na CTE-2 e ainda, a informação de que são ligados por acoplamento formando o Grupo Eletrogêneo previsto na posição 8502.39.00. Também demonstrou que foram suficientes as informações acerca da função principal da CTE-2, que de fato é gerar energia elétrica, e que as funções de ar comprimido e de vapor concorrem para a função principal. Que está correta a classificação das mercadorias importadas para compor a CTE-2 unicamente no código 8502.39.00, como Grupo Eletrogêneo, na medida em que embora sejam mercadorias isoladas, desempenham e concorrem conjuntamente para uma função bem determinada, de geração de energia elétrica. Foi explicitado que a autuação é nula, posto que representa a aplicação de critério jurídico novo a fatos



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

pretéritos, é resultante da alteração de outro critério anteriormente adotado, o que é vedado pelo art. 146 do CTN e pela Lei 9.430/96, art.48, §12. Foi apontado que a autuação contrariou o art 142 do CTN, sendo nulo o crédito constituído, que não houve a correta identificação do fato gerador, da base de cálculo e da alíquota aplicável.

A respeito da correção das informações prestadas na formulação da consulta, principalmente no tocante à função e aos equipamentos que compõem a CTE-2, a impugnante anexou dois Laudos Técnicos elaborados por instituições idôneas e oficiais, o INT e a Escola Politécnica da USP – Departamento de Engenharia Metalúrgica - que vieram atestar a inexistência da suposta informação errônea na ocasião da consulta, que todas as mercadorias importadas para a instalação da Unidade Funcional para produção de energia elétrica atendiam às características exigidas para a aplicação da Nota 4 da Seção XVI das NESH. Vale dizer os laudos corroboraram que as máquinas estavam destinadas à interconexão e ao desempenho de uma função bem determinada de geração de energia elétrica.

Não obstante as provas apresentadas, a colenda turma de julgamento da DRJ, por unanimidade, decidiu pela realização de diligência para que um terceiro instituto técnico, o IPT/SP, também se manifestasse sobre a questão.

No entender da ora recorrente, muito embora a produção desse novo laudo fosse desnecessária, houve por bem não discordar e arcou com os custos adicionais, com o objetivo de ver todos os fatos claramente elucidados o quanto antes, e, também, acreditando que o laudo pretendido serviria para que a Turma Julgadora pudesse melhor avaliar a base da acusação da fiscalização.

20. O laudo do IPT, sem surpresa, confirmou integralmente os laudos antes apresentados pelo INT e pela USP, rechaçando também as duas únicas premissas que serviram de base à autuação. O laudo do IPT certificou expressamente que as informações indicadas pela ora recorrente na consulta permitiam, e permitiram, uma interpretação adequada do equipamento em referência, consoante com a mais abalizada opinião técnica que se pode proferir sobre a matéria. E mais, confirmou que a acusação de declaração errônea quanto à função principal da CTE-2 não era procedente. Atestou que a função principal da CTE-2 é a produção de energia elétrica, sendo a geração de vapor e a geração de ar comprimido, atividades integradas à atividade principal de gerar energia elétrica, tal qual foi declarado no processo de consulta pela consulente. Atestou, por fim, que embora as mercadorias importadas representassem um conjunto de distintos elementos, estavam destinados à interconexão e ao desempenho de uma função bem determinada de geração de energia elétrica, atendendo aos requisitos técnicos que ensejam a aplicação da Nota 4 já referida, que trata da caracterização de grupo eletrogêneo.

É importante registrar que o IPT, assim como antes já haviam assinalado o INT e a USP, aponta a existência de erros técnicos crassos no laudo produzido pelo Eng. Elcino Del Penho que serviu de suporte à autuação,

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

principalmente no que diz respeito à função primordial da CTE-2, bem como, quanto à característica e natureza dos equipamentos da turbina e do gerador, que integrados possuem a natureza de Grupo Eletrogêneo.

21. Por tudo isso foi surpreendente que a DRJ (ainda que tenha sido por voto de qualidade), tenha decidido manter o auto de infração. Principalmente se for considerado que os autos contêm quatro laudos técnicos que demonstraram cabalmente a flagrante ilegitimidade dos pilares da autuação, e, ainda mais, porque o último laudo, o do IPT, resultou de solicitação da turma de julgamento, que, entretanto aparentemente preferiu desconsiderá-lo. Registra-se, entretanto que dois dentre os quatro julgadores presentes ao julgamento votaram pela integral improcedência da autuação, entre eles o relator Orlando Berri, por acatar as conclusões contidas nos quatro laudos técnicos supramencionados.

No voto do relator constou que preliminarmente o auto de infração deveria ser considerado nulo porque não se confirmou que as informações prestadas pelo consulente fossem insuficientes à correta classificação objeto da consulta, que, ao contrário, se revelou correto tratar-se de uma unidade funcional para produção de energia elétrica, e que a função principal da CTE-2 também foi corretamente informada, que as funções de ar comprimido e de vapor concorrem para a função principal de gerar energia elétrica, sendo funções secundárias. Foram anexados ao processo de consulta documentos técnicos complementares que permitiram a devida análise, e que a autoridade julgadora entendeu perfeitamente o objeto da consulta. Assinalou o voto do relator (vencido), que se caso a autoridade entendesse que os elementos fornecidos eram insuficientes, ou bem teria declarado a ineficácia da consulta ou bem teria requisitado assistência especializada, o que não ocorreu, e portanto, se subentende que os elementos trazidos pela consulente se mostraram suficientes à autoridade julgadora para exarar seu parecer sobre a consulta formulada.

Disse mais, que as frágeis acusações da fiscalização, de insuficiência de informações na consulta, de maneira alguma poderiam retirar a eficácia legal da resposta oficialmente produzida pela DIANA/SRRF/8ª RF, que traduziu naquele momento o entendimento da Administração acerca da classificação fiscal das mercadorias a serem importadas. Que a autuação buscou indevidamente aplicar a fatos pretéritos um critério jurídico novo, resultante da alteração do anteriormente adotado, o que é vedado expressamente pelo CTN, art.146, e pela Lei 9.430/96, art.48, §12.

Mas, acrescentou o voto do relator que, no mérito, não mereceria melhor sorte a autuação, por ser totalmente improcedente. Que as duas únicas razões alegadas para a autuação foram contrariadas cabalmente pelos quatro laudos técnicos dos mais renomados institutos de engenharia do país, apontando todos que houve erros crassos no laudo do Engenheiro Elcino que serviu de base à autuação.

O voto vencido na DRJ também apontou vício na constituição do crédito tributário, que a fiscalização incluiu na base de cálculo do imposto de



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

importação, dispêndios do projeto de fornecimento da CTE-2 relacionados com a prestação de serviços especializados de transferência de tecnologia, o que foi feito indevidamente por não se enquadrarem na exaustiva lista prevista no art.8º do AVA/GATT que serviu de fundamento legal para a autuação.

Assinalou, por fim que os demais argumentos de defesa não seriam analisados por ser desnecessário, haja vista que os fundamentos acima, por si sós, eram suficientes a fulminar o crédito tributário lançado, inclusive a multa por suposto descumprimento de licenciamento de importação, que a interessada atendeu a todos os requisitos previstos na legislação aduaneira..

22. O voto vencido do relator na DRJ ocupou 47 páginas do total de 52 páginas utilizadas pela DRJ, não obstante isto, os outros dois julgadores (entre eles o Presidente da Turma) houveram por bem manter a autuação, pelo voto de qualidade, pelas razões que abaixo se resume, para em seguida serem contestadas:

1. As classificações fiscais das mercadorias importadas devem seguir o entendimento da Solução de Divergência nº 4/2002 e do Ato Declaratório 09/2003, ambos da COANA, pois não caberia à DRJ contestar esse entendimento do órgão competente;

2. Não há nulidade do auto de infração, não houve equívoco na indicação do momento do fato gerador do imposto de importação e nem da alíquota aplicável, posto que não se desconstituiu nem se anulou o regime especial concedido para o despacho aduaneiro que previu o registro de uma única DI e a ocorrência de um único fato gerador; que a classificação individualizada procedida estaria correta, especialmente a indicada para o equipamento turbocompressor e, ainda, a indicada para os sistema de controle da CTE-2;

3. Que os serviços técnicos especializados constituem parte integrante do custo de instalação da CTE-2 e, portanto, devem compor a base de cálculo do imposto de importação, conforme o AVA;

4. Que não se justifica o entendimento da impugnante de caber restituição do IRRF recolhido com relação à transferência de tecnologia se fosse prevalecer o entendimento assumido pela fiscalização, de que o custo dos serviços especializado de transferência de tecnologia integra a base de cálculo do imposto de importação, porque o presente processo não trata de restituição.

5. Que se deve manter a multa aplicada, pelo fato de que houve inadequada descrição da mercadoria no processo de consulta e, por conseguinte, na própria DI.

As demais razões apresentadas no recurso voluntário para pedir a reforma da decisão recorrida (fls.3.236/3.305), além de rearticular as razões invocadas na impugnação já relatada, busca contestar aspectos da decisão recorrida, e, portanto,



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

a seguir apenas se apontará, em resumo, a ênfase sobre determinados aspectos considerados mais importantes:

I. A decisão recorrida (voto vencedor) não poderá prosperar, primeiro porque simplesmente ignora os termos dos quatro laudos técnicos dos mais renomados institutos técnicos do país que convergem para apontar a correção das informações prestadas pela consulente na consulta, e ao fazê-lo com relação ao laudo do IPT, desconsiderou prova que a própria DRJ, por unanimidade, determinou fosse produzida em diligência. E segundo, porque o lançamento que manteve não se funda em qualquer disposição legal, sendo nulo.

II. A decisão recorrida afirmou que não poderia acatar os laudos técnicos (que cabalmente concluíram pelo acerto das informações prestadas na consulta, e que conduziram à correta aplicação dos conceitos de grupo eletrogêneo e de unidade funcional), porque a DRJ estaria vinculada ao Ato Executivo COANA 09/2003, que este manifestou expressamente que a mercadoria descrita no processo de consulta não era correspondente ao que foi efetivamente importado.

Ora, tal Ato Executivo COANA, base da decisão recorrida, está fundamentado no laudo pericial apresentado no processo nº 10711.006.012/2002-55, que é o mesmo laudo da lavra do Engenheiro Elcino, que conforme foi visto ao longo destes autos, está repleto de vícios que induziram a erro o Sr. Chefe da COANA. Tais vícios, apontados nos outros quatro laudos produzidos, foram reconhecidos implicitamente pela DRJ no julgamento da impugnação, ao afirmar que a autuação não seria nula por estar calcada no tal laudo deficiente, mas que a autuação estaria baseada na determinação da COANA via Ato Executivo 09/2003. Com toda vênias a decisão recorrida é absolutamente contraditória, posto que, conforme restou claro, o Ato Executivo 09/2003 teve por fundamento o laudo pericial apresentado na representação constante do processo nº 10711.006.012/2002-55. Sem o tal laudo não existe prova alguma (mesmo que viciada e dirigida) contra o procedimento da ora recorrente na consulta, sem o laudo inexistente motivação para o Ato da COANA.

Não resta dúvida de que se o auto de infração, conforme asseveram a fiscalização e a DRJ, está calcado no Ato Executivo COANA, isto é o mesmo que dizer que o auto está calcado no laudo técnico elaborado pelo Eng. Elcino, juntado ao processo nº 10711.006.012/2002-55 e, uma vez reconhecidos os seus vícios, como fez a decisão recorrida, outra não poderia ser a decisão senão a de decretar a nulidade do auto de infração.

III. Não bastasse isso, o colendo órgão julgador (DRJ), com funções jurisdicionais contenciosas previstas em lei, ao contrário do que pretendeu afirmar o voto vencedor do acórdão recorrido, não está vinculado a qualquer ato, mas sim aos cânones da legalidade, conforme dispõem os artigos 5º, II e 37, da CF/88, e especialmente no âmbito do direito tributário, ao art. 142 do CTN. É, pois, dever da Administração invalidar ato próprio se estiver contrário à lei, porque deles não se originam direitos (vide SUM STF 346 e 473). Está pacificado na doutrina que o



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

controle dos atos administrativos se dá de duas maneiras, ou pela própria administração, ou pelo Judiciário. No primeiro caso resta claro, inclusive na jurisprudência do STF, que a Administração tanto pode reconhecer a nulidade de seus próprios atos, quando eivados de vícios que os torne ilegais, quanto revogá-los com base na conveniência ou oportunidade. Esse entendimento é amplamente adotado no Conselho de Contribuintes também.

IV. Portanto, não há que se falar em vinculação da DRJ ao entendimento proferido no Ato Executivo COANA 09/2003, se comprovado estar ele contrário à lei, conforme se provou neste caso, que sua motivação era falha, o que se demonstrou pela oposição de quatro laudos técnicos dos mais conceituados institutos de engenharia do país (IPT, USP, INT entre eles). Assim a DRJ, na verdade se esquivou de exercer a sua função de controle dos atos administrativos, adotando a postura de não poder discutir o mérito apreciado pelo Ato COANA 09/2003, e deixando de analisar a motivação do ato em face da legalidade. Ademais, o referido Ato COANA não procedeu à análise individual das mercadorias importadas e, portanto, não indicou as respectivas classificações tarifárias, pelo contrário, o tal ato apenas declarou a insubsistência do processo de consulta ou, em outras palavras, considerou-o inexistente para todo e qualquer fim. Foi o lançamento que apontou uma classificação para as mercadorias importadas, e a controvérsia gerada é precisamente esta, a classificação fiscal pretendida pela fiscalização quanto às máquinas e equipamentos para a instalação da CTE-2, seus fundamentos e seus conseqüentes reflexos fiscais. Nesse sentido, o feito está sujeito ao reexame do órgão administrativo judicante à luz do princípio da legalidade e também do art. 142 do CTN. Tanto o lançamento quanto o Ato Executivo COANA 09/2003, porque ainda que este não tenha se pronunciado sobre a classificação mostrou ser um dos pilares da autuação, bem como o laudo em que se baseou a COANA para a declaração de insubsistência da decisão DIANA.

V. Os doutos julgadores vencidos na decisão recorrida expuseram em seu voto vencido precisamente o exame da legalidade dos atos, baseados na lei, nos fatos e nas provas colhidas durante todo o curso do presente feito, concluindo que não há consistência na motivação do Ato COANA, nem tampouco na do lançamento, que não houve a suposta insuficiência de informação na proposição da consulta à DIANA/SRRF/8ª RF, que estava correta a classificação pretendida pela ora recorrente e que era totalmente improcedente a autuação.

VI. Houve alteração do critério jurídico quanto à classificação fiscal aplicável ao caso, com infração ao art. 146 do CTN, bem como ao art.48, §12, da Lei 9.430/96, que veda a aplicação retroativa do novo critério. A autuação foi fruto exclusivo da modificação do critério de classificação ao qual a COANA equivocadamente determinou efeito retroativo *ex tunc*. No pedido de consulta à DIANA/SRRF/8ª RF, além das informações e declarações acima transcritas, cuja correção técnica foi confirmada pelos laudos técnicos colacionados, a ora recorrente também anexou *lay out* da Planta, relação completa de itens componentes, literatura técnica estrangeira sobre o funcionamento da CTE-2 e de seus inúmeros e distintos



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

elementos. Com base nessas informações a SRRF/8ª RF proferiu sua decisão, confirmando se tratar de uma unidade funcional à qual cabia classificação única, posto que identificada uma função bem determinada de produção de energia elétrica, motivo que levava o conjunto importado à classificação na posição 8502.39.00.

VII. Não houve na ocasião nenhuma menção a qualquer insuficiência de informação, ou dos documentos comprobatórios anexados à consulta, como pretendeu sugerir a COANA e depois a fiscalização. Ao contrário, a decisão exarada, e os posteriores laudos juntados, demonstram a absoluta suficiência para a decisão sobre a classificação pretendida. Veja-se que na decisão DIANA/SRRF/8ª RF proferida (transcrita às fls.3.270) se declara expressamente que a documentação apresentada pela requerente lhe permitiu identificar a exata configuração da CTE-2 de modo a determinar o correto enquadramento das diversas máquinas arroladas na configuração, destinadas a compor uma combinação de máquinas, identificando uma unidade funcional, conforme Nota 4 da Seção XVI da TEC, concluindo que todos os equipamentos da usina, com a caracterização do Grupo Eletrogêneo formado pelos dois conjuntos de turbo-geradores, deveriam ser classificados na posição 8502.39.00. Verifica-se, ainda, que a SRRF analisou individualmente o equipamento de comutação de 138 KV, entendendo que também ele compunha a unidade funcional, o que está absolutamente correto, porque este equipamento complementa a parcela final do trabalho de geração de energia, que é ele que permite a captação, pela rede de transmissão, da energia gerada na saída do gerador. Não se tratam de transformadores pura e simplesmente, como bem entendeu o órgão consultor, estão localizados no parque de geração e completam o processo industrial de produção de eletricidade na forma em que possa ser captada pela rede transportadora.

VIII. Como se verifica, as duas acusações que geraram a autuação, a saber, a caracterização de Grupo Eletrogêneo, e a função desempenhada pelo conjunto de máquinas da CTE-2, foram analisadas, interpretadas e corretamente compreendidas na decisão DIANA. É importante registrar que esse entendimento a que chegou o órgão regional de consulta não constituiu posição isolada da DIANA/8ª RF sobre o tema, posto que outras DIANA's (por exemplo, na Decisão DIANA/3ª RF nº 016/99) também decidiram no mesmo sentido, em casos absolutamente análogos, indicando a posição 8502 para a classificação fiscal.

IX. A alteração de orientação quanto à classificação, pela COANA, nos termos da Lei 9.430/96, art.57, se fez sob o fundamento de controle de legalidade do ato administrativo. Em abril/2002, a COANA depois de analisar a Decisão da DIANA/SRRF/8ª RF resolveu reformar o entendimento anteriormente exarado. O novo entendimento foi de que as máquinas e aparelhos que formam uma Usina Termoelétrica deveriam ser classificados isoladamente, seguindo regime de classificação próprio, e não mais em uma única posição. A motivação exposta para essa nova orientação foi basicamente de que houve equívoco da decisão anterior ao entender que a função de produzir energia elétrica estaria abrangida na posição 8502 do SH, que apesar dos grupos eletrogêneos produzirem energia elétrica, não se poderia inferir que qualquer conjunto com tal função devesse ser enquadrado naquela

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

posição, que somente o grupo eletrogêneo no qual o gerador e o motor se encontrem reunidos em corpo único, ou montados sobre uma base comum (excluindo o solo e a base de concreto) enquadra-se na posição 8502. Quando o gerador e a máquina motriz (a turbina) não satisfaçam aquela condição, cada qual deve ser classificado em seu código específico. Pois, no caso, o conjunto não se apresenta em corpo único, nem foi concebido para ser montado numa base comum, logo, não se caracteriza como grupo eletrogêneo, e a classificação do todo na posição 8502 está descartada.

X. Esse novo entendimento sobre o tema consultado, precisamente quanto à não caracterização do Grupo Eletrogêneo na CTE-2 levou à decisão de que cada equipamento deveria seguir regime próprio de classificação fiscal, porém, sem dúvida, como se trata de uma nova orientação da Administração acerca do tema, embora materialmente incorreta, conforme atestaram os quatro laudos técnicos juntados aos autos, os efeitos do novo entendimento deveriam ser necessariamente “*ex nunc*”, e jamais retroativos.

A decisão da COANA foi provocada por representação formulada pela Alfândega do Porto do Rio de Janeiro sob a alegação de que as mercadorias importadas pela ora recorrente não correspondiam às mercadorias descritas na consulta. A COANA acatou a acusação como se tratasse de informação correta, e assumiu em sua decisão reformadora que a consulta não havia descrito perfeitamente a mercadoria a ser importada. Que entre os elementos técnicos que serviram de base à decisão anterior não constou a informação de que haveria o emprego de laje de concreto para fixar as partes, que se isto ficasse claro nas informações prestadas, a autoridade julgadora identificaria com precisão de que não se poderia tratar de uma típica unidade funcional nos termos do SH. A mercadoria descrita na consulta comporia uma unidade funcional, mas a mercadoria que se apresenta na prática é diferente, conforme laudo pericial (do Eng. Elcino) contido no processo referenciado (10711.006.012/2002-55), não se mostrando como uma unidade funcional.

Assim, a motivação alegada pela COANA para a reforma da decisão da consulta, se baseou em considerar que o Grupo Eletrogêneo não se fazia presente nos equipamentos importados, por ausência dos requisitos caracterizadores do corpo único. No lançamento àquele motivo foi acrescido outro, o da suposta ausência de informação quanto a outras funções da CTE-2.

Com toda vênia do ilustres julgadores, a motivação apresentada para o lançamento não passa de pretexto para tentar justificar a retroação da Decisão COANA, proferida somente no ano de 2002, e que, por lei, somente poderia gerar efeitos aplicáveis ao futuro.

XI. Observa-se que a COANA, primeiramente, por ocasião da revisão da decisão regional sobre a consulta já havia expressado entendimento de não reconhecer a presença de Grupo Eletrogêneo, sob a fundamentação de que a turbina e o gerador não formavam, na prática, corpo único, nem por incorporação, nem por



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

montagem uma sobre as outras, nem por montagem sobre base comum, nem muito menos por estarem dispostas em um invólucro comum (lembra-se e registra-se, por oportuno, conforme já visto acima, que tal assertiva foi desmentida pelos quatro laudos técnicos elaborados sobre o tema pelos mais consagrados institutos de engenharia do país juntados ao processo).

Mas, o que se quer neste ponto registrar é que a COANA já havia expressado seu entendimento de rejeitar a caracterização de Grupo Eletrogêneo no caso. Na outra Decisão da COANA, a que gerou a pretendida “insubsistência” da consulta, a COANA **novamente** alega a inexistência do corpo único que caracterizaria o Grupo Eletrogêneo, mas por nova fundamentação; agora seria em razão da fixação da turbina e do gerador numa mesma base de laje de concreto, o que teria sido omitido na consulta.

De fato, no texto da petição de consulta não há referência ao emprego de lajes para a fixação da turbina e do gerador, todavia, a constatação da existência de lajes como base para a fixação da turbina e do gerador poderia ser constatada mediante a simples observação do *lay out* da planta anexada.

Por outro lado, se a interpretação da consulente sobre a existência de “corpo único” estivesse fundada em “base comum”, a suposta falha apontada na descrição textual poderia até ter relevância, mas não é o caso, posto que o equipamento em comento constitui “corpo único”, confirmado pelos quatro laudos técnicos mencionados, porque turbina e gerador estão incorporados por acoplamento.

XII. A alegação de inexistência de corpo único fundada na fixação da turbina e do gerador em lajes de concreto, a par de não encontrar respaldo nas NESH, **é fruto de uma nova orientação da Administração sobre o tema consultado**, razão pela qual seus efeitos jamais poderiam retroagir (conforme previsto no art.48 da Lei 9.430/96 e também no art.146 do CTN).

Mas, a alteração do critério jurídico se mostra ainda mais clara em relação à alegação de insuficiência de informação sobre a função da CTE-2, que esta alegação é exclusividade do lançamento. Novamente é importante esclarecer que essa alegação não serviu de base ao Ato Executivo COANA 09/2003, foi exclusivamente utilizado pela fiscalização para o lançamento.

Mas não é de se estranhar, não poderia ser diferente, porque da simples leitura do processo de consulta e das decisões em relação a ela se constata que o tema foi exaustivamente discutido e, principalmente, decidido, tanto na DIANA quanto na COANA. Fica claro que a alegação de insuficiência de informação quanto à função da CTE-2, inovação do lançamento, tem o específico intuito de reverter o critério jurídico da decisão inicialmente proferida pela DIANA sobre a matéria. Por mais essa razão deve ser julgada improcedente a autuação.



Processo n° : 10711.003047/2003-13
Acórdão n° : 303-34.003

XIII. A recorrente não se cansa de afirmar que toda a sua argumentação foi expressamente corroborada por três laudos dos mais renomados institutos de engenharia do país (USP, INT e IPT), e também por um quarto laudo técnico produzido pelos engenheiros certificantes designados pela SRF, o que foi muito bem compreendido e observado no voto vencido do relator na DRJ. A marca do voto de qualidade na DRJ, condutor do acórdão recorrido, foi justamente a posição de desconsiderar o mérito desses laudos sob a duvidosa alegação de incompetência para apreciar o Ato Executivo da COANA, infringindo o princípio da legalidade.

XIV. A apreciação de laudos periciais constitui verdadeiro norte para os julgadores em discussões técnicas, mas no caso não nos parece ter assim ocorrido, ao menos em relação a uma parte dos julgadores do E. Tribunal de Julgamento (administrativo) de Florianópolis. Na jurisprudência do Conselho se encontra acórdão reformando decisão proferida pela instância *a quo*, a mesma DRJ/Florianópolis, que, como no caso presente, em ato arbitrário ignorou laudo pericial sobre a matéria:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Deve ser cancelada a autuação que lastreia o lançamento em Laudo Técnico que corrobora o procedimento adotado pelo contribuinte. (Terceira Câmara, 10831.004.508/00-02, DRJ-Florianópolis, Acórdão 303-30.968)”.

Portanto, resta claro que o lançamento sob exame não resiste à apreciação da legalidade.

XV. Ainda se faz expressa menção a julgados semelhantes do E. Conselho de Contribuintes sobre a matéria de mérito do presente processo, em que se aplica a regra prevista nas NESH sobre Unidade Funcional:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL – UNIDADE FUNCIONAL PARA PRODUÇÃO DE GÁS. COM COMPRESSOR ISOTÉRMICO DO AR, PURIFICADOR DO AR, SISTEMAS DE RETIFICAÇÃO E DE LIQUEFAÇÃO, DE COMPRESSÃO DE PRODUTOS, CAPACIDADE DE PRODUÇÃO DE GÁS LIQUEFEITO 249 t/DIA.

Comprovado nos autos (inclusive através de Laudo Técnico), que todos os embarques parciais em separado de partes, componentes de uma mesma Máquina não descaracteriza a condição intrínseca de ser o bem uma UNIDADE FUNCIONAL PARA A PRODUÇÃO DE GÁS completa e como tal deverá ser considerado para fins de classificação tarifária adequada é a da posição do bem completo ou seja TEC 8419.8999.

RECURSO PROVIDO.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

(Processo nº 11128.005.435/97-08, Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes , e Processo 11128.002.245/96-68, Primeira Câmara do Terceiro Conselho).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Confirmado em laudo técnico que a Declaração de Importação espelha a entrada no território nacional de “parte” de uma unidade funcional específica, classifica-se esta “parte” na posição em que se enquadra a unidade funcional.

Não cabe à CSRF apreciar pedido de substituição de garantidor de termo de responsabilidade.

Recurso Especial provido.

(Processo 10830.007622/97-09, Segunda Câmara do Terceiro Conselho).

XVI. Quanto à segunda causa de decidir utilizada na decisão recorrida, ou seja, quanto à liquidez dos valores lançados, de melhor sorte não se aproveita o lançamento.

Na impugnação, a ora recorrente já havia alertado que se fosse prevalecer a classificação individual das mercadorias, o auto de infração restaria nulo também por esse ângulo, tendo em vista o equívoco da fiscalização quanto à identificação do momento do fato gerador do imposto de importação, bem como quanto à alíquota aplicável.

Neste ponto, a decisão recorrida entendeu que não havia razão na arguição da impugnante porque a classificação segundo as partes apenas decorre da conclusão de que a DI apresentada deveria ter descrito separadamente os diversos componentes da CTE-2, criando tantas adições quantas necessárias a abranger a totalidade das mercadorias a serem importadas ao amparo da referida DI; entendeu que devia ser rejeitada a alegação de que houve 258 fatos geradores, considerando-se para cada qual a alíquota vigente na data da chegada ao país, posto que segundo asseverou não fora desconsiderado o procedimento especial concedido para o despacho aduaneiro da DI por ocasião do 1º embarque (despacho no item 1.1, fls. 378).

Conforme se demonstrará a seguir não pode prevalecer a decisão recorrida, posto que o crédito tributário lançado é absolutamente ilíquido em afronta clara ao art. 142 do CTN. Não ocorreu a correta identificação do fato gerador, da base de cálculo do tributo e da alíquota aplicável às mercadorias reclassificadas.

XVII. Do equívoco quanto ao momento da ocorrência do fato gerador. A decisão recorrida afirmou que não tendo sido desconsiderado o regime especial (embarques parcelados) concedido à ora recorrente, o fato gerador da

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

obrigação tributária referente às mercadorias a serem importadas teria ocorrido no momento do registro da DI, por ocasião da chegada do 1º embarque. Com isso, adotou “dois pesos e duas medidas” conforme diz ditado popular.

Conforme preleciona o art.114 do CTN fato gerador é a situação definida na lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária. O artigo 46, I, do CTN estabelece que o momento de ocorrência do fato gerador do IPI-v é o do registro da DI, norma seguida pelo art.32 do Decreto 2.637/98, RIPI vigente à época. Esse mesmo momento de data de registro da DI é previsto para o imposto de importação, conforme art. 20 do CTN e, ainda, os artigos 86 e 87 do Decreto 91.030/85 (RA) vigente à época.

Conforme relatado a importação foi efetivada em 258 embarques em razão da grande dimensão física e dos cuidados especiais relativos ao transporte que a mercadoria importada demandava. Por isso foi concedido à importadora um regime especial de importação que permitiu a emissão de uma única DI nº 98/0740462-2, registrada em 29.07.98, para amparar todas as 258 entradas no território nacional, bem como a ocorrência de um único despacho aduaneiro, o que, no caso, ocorreu em 10.04.2000.

Assim, os fatos geradores do I I e do IPI-v referentes à mercadoria importada, que correspondia à Unidade Funcional, ocorreram no dia 10.04.2000, no momento de desembarço da mercadoria. Todavia, a fiscalização desconsiderou o objeto importado tal como declarado, desconsiderou se tratar de unidade funcional, passando a considerar a existência de tantas operações de importação quantas foram os equipamentos em que se partilhou a CTE-2. Se esta foi a premissa, com a qual a recorrente não concorda obviamente, mas que foi a adotada pela fiscalização, e ratificada pela DRJ, então o lançamento deveria estar a ela adequado.

Então se for descaracterizada a classificação única, como Unidade Funcional produtora de energia elétrica, pretendida pela recorrente, por imperativo lógico, restaria automaticamente desconsiderado o regime especial a ela concedido, cujo objetivo era precisamente a certificação da unidade funcional importada. E daí, como consequência, dever-se-ia aplicar a cada mercadoria importada (parte do todo) o regime próprio de classificação fiscal, cada importação considerada na data da respectiva chegada ao país, no período entre julho/98 a janeiro/2000, tendo a fiscalização que considerar a ocorrência dos fatos geradores próprios e individualizados para o cálculo do tributo supostamente devido.

Mas não foi assim que procedeu a fiscalização. Distanciando-se da própria premissa básica para a lavratura do auto de infração, adotou sem dúvida “dois pesos e duas medidas”, posto que, talvez por comodidade, ora se vale de uma única data para a realização do lançamento, como se estivesse diante da importação de uma unidade funcional (como pretendia a recorrente), ora se vale de diversas datas, como se estivesse diante de embarques e fatos geradores diversos.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

A comodidade não é critério válido para aplicação de normas tributárias, máxime para o lançamento. Caso quisesse a fiscalização fazer prevalecer de forma consistente o critério do partilhamento da CTE-2, teria sido simples consultar o exaustivo laudo dos engenheiros certificantes, contando, ainda com a ajuda do Sr. Del Penho (Eng. Elcino), para identificar o momento de chegada ao país dos diversos equipamentos que individualmente pretendeu classificar, para, então tratar da constituição do crédito tributário. Tendo agido de forma a não identificar o fato gerador próprio de cada importação (sua premissa), a fiscalização foi omissa, por mera comodidade em trilhar caminho menos trabalhoso, porém, impróprio e ilegítimo, qual seja o de indicar como data única para o fato gerador, como se fosse fato gerador único, para todos os embarques (importações), a data de 10.04.2000, na qual de fato ocorreu o desembaraço aduaneiro da Unidade Funcional (descrita na DI), na data correspondente ao 1º embarque. É inegável a incoerência do procedimento com as próprias premissas assumidas para o lançamento, o que o faz inválido.

XVIII. Quanto à base de cálculo do imposto supostamente devido. Se a fiscalização partiu da premissa de inexistência de unidade funcional, estão incorretas as bases de cálculo indicadas para os tributos pretendidos. Tanto para o I I quanto para o IPI-v, a base de cálculo deve ser o preço da mercadoria ao tempo da importação, acrescidas as específicas despesas aduaneiras. Todavia, não foi essa a regra utilizada pela fiscalização, ou seja, não apurou o preço de cada mercadoria importada pela recorrente para a instalação da CTE-2.

Não resta dúvida que tal apuração seria árdua e trabalhosa, considerando tratar-se de uma complexa CTE, trazida em 258 embarques, porém tal dificuldade não exime a fiscalização de proceder com o rigor necessário à constituição do crédito tributário, nos termos previstos no art. 142 do CTN.

O que a fiscalização preferiu fazer foi simplesmente arbitrar o valor individual de cada mercadoria, tomando por base valores informados pela CSN para cada grupo de sistemas pertinentes à CTE-2 em comparação com o custo total da CTE-2. A partir de tais valores calculou uma suposta participação percentual de cada sistema da planta, e daí arbitrou o preço individual de cada componente. Portanto, com base no valor da parcela de importação prevista no contrato "Turn Key", a fiscalização atribuiu um valor individual a cada componente individual.

Tal critério adotado só faria algum sentido caso tivesse observado a necessidade de segregar da parcela importada os valores da prestação de serviços e das próprias mercadorias. Expliquemos.

O valor previsto no contrato "Turn Key" entre a CSN e a SIEMENS prevê item referente à parcela importada. O valor previsto para todo o contrato de construção da CTE-2 corresponde a US\$ 259,308,360,94, e por sua vez, a soma correspondente à parcela objeto de importação corresponde a US\$ 66,483,165,42. De onde, por simples aritmética, se apura que a proporção entre o valor da parte importada e o valor total do contrato representa aproximadamente 25%.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

E mais, encontram-se, ainda, previstos neste item do contrato os valores globais máximos da parcela importada, que tanto podem se referir à mercadoria importada, como também a valores correspondentes a prestação de serviços técnicos.

Assim, caberia à fiscalização segregar o valor da mercadoria importada do valor dos serviços técnicos prestados pela SIEMENS AG, para então identificar a base de cálculo dos tributos pretendidos. Diga-se, em acréscimo, que a fiscalização teve acesso a essa segregação de valor, por meio da DI, e também conhecia o valor do contrato de prestação de serviços técnicos, mas desprezou essas informações.

Disso resulta mais uma razão de improcedência da autuação, não servindo a alegação contida na decisão recorrida, para apenas justificar o equívoco de procedimento da fiscalização, de que assim foi porque a interessada teria demonstrado “falta de vontade” em cooperar com o Fisco. Ora, como falar em falta de cooperação se, conforme foi demonstrado, a fiscalização teve acesso a todas as informações que seriam necessárias à apuração da base de cálculo.

XIX. Quanto à incorreta aplicação das alíquotas sobre o I I e o IPI-v. Trata-se aqui de mais um vício insanável na autuação, que reforça sua nulidade. Neste ponto, a decisão recorrida apenas se fundamentou na validade e permanência do regime especial de embarques partilhados, que assim teria considerado a fiscalização para admitir que a importação tenha se dado por meio de uma única DI.

A recorrente, neste item, remete os ilustres julgadores aos mesmos argumentos sustentados no item anterior, no que tange especialmente à contradição de que padece a fundamentação da decisão recorrida, pois de um lado, desconsidera a classificação única adotada na DI, e que serviu de fundamento a que os embarques parcelados ficassem referenciados numa única DI por se tratar de uma unidade funcional, mas, por outro lado, considera válido haver uma única DI para 258 importações que passou a considerar isoladas, só com o intuito de “simplificar” a apuração de crédito tributário, e naturalmente justificar procedimento equivocado da fiscalização.

O procedimento da fiscalização desconsiderou, na prática, que para cada um dos 258 embarques, realizados durante quase dois anos, existiram diferentes tratamentos fiscais aplicáveis, inclusive mais benéficos ao contribuinte. Cita-se, por exemplo, o caso do gerador classificável no código NCM 8501.64.00, cujo fato gerador, se considerada uma importação isolada, teria ocorrido em 02.02.1999 (vide laudo dos engenheiros certificantes, que atestou a chegada do equipamento no embarque nº 58). A alíquota do IPI nesta data era de 0%, no entanto a fiscalização aplicou neste item a alíquota de 5% vigente em 10.04.2000. Como se vê neste caso nem haveria tributo quanto ao item.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Dada a desconsideração, pela fiscalização, das diversas alíquotas vigentes e aplicáveis legalmente nas datas das respectivas importações, torna-se ilícito o montante dos tributos supostamente devidos.

XX. Da classificação fiscal incorreta. Depois de descartar a classificação indicada pelo importador à época, em conformidade com a decisão da consulta inicialmente exarada pela DIANA/8ª RF, a fiscalização houve por bem promover uma insubsistente divisão das mercadorias em oito diferentes partes componentes, da seguinte forma:

1. Turbina a vapor (geradores) NCM 8406.81.00
2. Geradores NCM 8501.64.00
3. Turbinas a vapor (sopradores) NCM 8406.02.00
4. Sopradores NCM 8414.80.19
5. Caldeiras NCM 8402.11.00
6. Sistema de controle NCM 8537.10.20
7. Torres de Refrigeração NCM 8419.89.99
8. Subestação NCM 8535.90.00

O primeiro erro diz respeito ao equipamento turbocompressor que a fiscalização segregou em dois equipamentos, mas que na época das respectivas importações estava abrangido em previsão de "ex" da posição NCM 8414.80.39, a saber:

"Ex 009 – Unidade turbo compressora de ar, composta por compressor axial com pressão de descarga igual ou superior a 3 bar e turbina a vapor com capacidade igual ou superior a 16 Mw".

A alíquota do I I para tal equipamento, conforme consta da impugnação, seria de 5% e não 20% conforme pretendeu o auto de infração.

Quanto ao erro de classificação, a desconsideração do "ex", a decisão recorrida afirmou que somente estariam abarcados pela exceção tarifária os equipamentos com capacidade igual ou superior a 16 Mw, o que supostamente não se verificaria no caso (na decisão recorrida se falou em 12 Mw conforme laudos). Portanto, supostamente buscou fundamento nos laudos técnicos juntados ao processo para concluir que a turbina de vapor integrante da CTE-2 teria capacidade de 12 Mw e não de 16 Mw, e por isso, não estaria contemplada no "ex".

Aqui, é interessante notar primeiramente, que somente quando pareceu lhe convir, o voto vencedor na DRJ se utilizou informações contidas nos laudo técnicos, posto que em outras ocasiões, conforme já ficou demonstrado, os ilustres julgadores decidiram ignorar tais perícias, argumentando até pela total desconsideração das mesmas. Não obstante, mostra-se totalmente infundada a afirmação da decisão recorrida também neste ponto, pois a simples leitura do próprio laudo emitido pelo Eng. Elcino, no qual buscou fundamento a fiscalização para

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

autuar, se vê a descrição de que a potência do turbocompressor é de 16,23 Mw. Veja-se a pg. 3 do laudo do Eng. Elcino:

“A CTE-2 é uma unidade de co-geração de energia em 03 formas distintas:

(...)

AR SOPRADO – (4000 Nm³/h = 16,2 MW): produzido em conjunto com outros dois sopradores já existentes (ns 1 e 2) é utilizado no fornecimento de ar para combustão do carvão nos altos-fornos”.

Essa mesma caracterização do turbo compressor é encontrada no laudo emitido pela Escola Politécnica de São Paulo – USP, e pelo IPT. Pelo que resta demonstrado que o referido equipamento efetivamente e claramente se insere na exceção tarifária, e também neste ponto a decisão recorrida merece reforma.

Em termos de classificação a ora recorrente demonstrou que havia, ainda, outro erro no caso do sistema de controle integrante da CTE-2, para o qual a fiscalização apontou o código NCM 8537.10.20. Essa classificação é especificamente aplicável aos controladores programáveis, em especial, para equipamentos que desempenham funções específicas de lógica seqüencial, de cronometragem e aritméticas, com vista a comandar, por intermédio de módulos de entrada/saída, digitais ou analógicos, diferentes tipos de máquinas, o que não é o caso do sistema de controle da CTE-2.

Os engenheiros certificantes designados pela SRF atestaram que o sistema de controle (UCA) se realiza por monitoramento local e/ou integrado no prédio de controle. Assim a única posição tarifária aceitável para tal sistema de controle presente na CTE-2 seria a do código NCM 9032.89.00, aplicável a “*instrumentos e aparelhos para regulação ou controle, automáticos – outros*”.

Não obstante a decisão recorrida pretendeu ratificar a autuação e desconsiderar a posição 9032.89.00 apontada pela impugnante nos seguintes e indevidos termos:

“Verifica-se que o Sistema de Controle, composto por um conjunto de equipamentos que desempenham funções específicas, enquadra-se adequadamente no código NCM/TEC 8537.10.20, e não no código NCM/TEC 9032.89.00, o qual destina-se a classificar aparelhos e instrumentos, quando importados individualmente,

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

conforme se depreende dos instrumentos classificados nos demais itens da mesma posição, como termostatos e monostatos”.

É importante notar primeiro que a decisão recorrida expõe verdadeiro vício, pois, ainda que a classificação pretendida pela recorrente não fosse a correta, isto não significaria jamais a convalidação da classificação utilizada pela fiscalização no lançamento. Não se justifica manter a autuação neste ponto por meio de decisão de cunho negativo, isto é, a validação de ato, não por sua legalidade, mas pela mera discordância em relação à alegação do administrado.

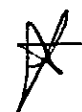
A apreciação do lançamento exige a verificação se a classificação apontada no lançamento é legítima, no que ficou omissa a decisão recorrida. Se tivesse procedido à devida análise, forçosamente teria de concluir pela improcedência da autuação, conforme acima demonstrado. Conforme se verifica a partir do laudo dos engenheiros certificantes da CTE-2, o sistema de controle que a integra é mercadoria única que se destina à regulação e controle dos equipamentos componentes da Usina Termoelétrica, com classificação na posição NCM 9032.89.00.

XXI. Sobre a terceira causa de decidir constante da decisão recorrida, referente ao valor da prestação de serviços técnicos, indevidamente incluídos na base de cálculo do imposto de importação.

Neste ponto a decisão recorrida afirmou que as faturas de fls. 185/187 (e respectiva tradução de fls. 192/195), correspondem a valor pago pelo desenvolvimento do projeto da CTE-2, incluindo serviços de engenharia necessários à construção da mesma. Considera que o AVA indica que o valor de transação engloba quaisquer valores que tenham sido despendidos para que houvesse a aquisição da mercadoria. Que sendo evidente que o pagamento dos serviços técnicos fez parte do negócio que resultou na aquisição da CTE-2, que sem o desenvolvimento do projeto, seu acompanhamento e montagem, não se teria concretizado a transação, então a fatura V5120/001 emitida pela SIEMENS AG integra o custo de aquisição das mercadorias, e por isso deve ser incluído no valor aduaneiro, em obediência ao 1º método de valoração, ou seja, tal valor está inserido no valor de transação.

Entretanto, tal entendimento jamais poderá prosperar, que há valores que não correspondem ao preço das mercadorias importadas para a CTE-2, não devendo ser incluídos na base de cálculo do tributo.

O fundamento alegado foi o do art. 1º do AVA/GATT, o qual prevê que o valor da transação será ajustado de acordo com as disposições do art. 8º do AVA. Contudo, para apurar a base de cálculo do imposto referente a cada mercadoria a fiscalização desprezou o valor total da importação informado na DI – US\$ 51.318.547,60, para indevidamente utilizar-se do valor previsto no contrato de construção – Turn key- celebrado entre o Consórcio SIEMENS e a CSN, correspondente a toda a parte importada do mesmo, no valor de US\$ 66.483.165,42.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Utilizando-se de presunções incabíveis, a fiscalização interpretou que a expressão constante do contrato "For the Import Portion", que significa " para a parte (ou parcela) importada", se referiria exclusivamente à mercadoria importada, desprezando parcela do valor referente à transferência de tecnologia importada, expressamente integrante do contrato, e que, inclusive, foi submetido à averbação pelo INPI, nos termos devidos e em seguida lembrado.

O que indevidamente pretende o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, é que o valor pago à SIEMENS AG a título de transferência de tecnologia, no montante de US\$ 16.000.039,00, seja acrescido ao valor constante da DI, para a determinação do valor aduaneiro de cada componente da CTE-2 importado, considerando que tal valor corresponderia aos ajustes previstos no art. 8º do AVA, que deveriam ser acrescidos ao valor de transação. Não está correto, como veremos mais uma vez.

Já dissemos na impugnação, com vistas a adimplir o contrato de construção *Turn Key* foi celebrado o contrato de serviços técnicos no qual, expressamente, a SIEMENS AG se responsabilizou pelo fornecimento dos serviços especializados, transferindo tecnologia à ora recorrente, para que esta pudesse realizar por conta própria o projeto e a construção da CTE-2.

Por se tratar de contrato de serviços com transferência de tecnologia, esteve o mesmo sujeito à averbação no INPI. Tal fato foi mencionado na Fatura Comercial que traz expressamente o nº do certificado de averbação. Isto, por si só, já seria suficiente para demonstrar que os serviços em foco não podem ser considerados com aqueles previstos no art. 8º do AVA.

Da mera leitura da decisão proferida pela DIRTEC/INPI claramente se infere que o órgão competente definiu que os serviços a serem prestados pela SIEMENS AG á ora recorrente consistiam em transferência de tecnologia correspondente aos serviços listados no Anexo 1. Não se pode atribuir aos serviços correspondentes à Fatura V5120/001 outra natureza que não a de transferência de tecnologia, conforme tentaram fazer a fiscalização e a DRJ, sob pena de usurpar a competência legal do INPI. Ademais, não há qualquer fato alegado pela fiscalização que pudessem descaracterizar a natureza de tais serviços, de ser de transferência de tecnologia, ao contrário, o que houve foi apenas a desconsideração dos documentos e provas trazidos aos autos e agora novamente explicitados.

Cabe, neste momento, nova referência ao voto vencido do relator na DRJ, que bem analisou este ponto, à luz da lei. Confirmou que o contrato de prestação de serviços técnicos trata de transferência de tecnologia necessária á construção da CTE-2, ressaltando que o citado contrato foi objeto de certificação e posterior averbação pelo INPI. Entendeu que o erro na autuação neste ponto se deu porque não foi dado à fiscalização conhecer o "Contrato de Serviços Técnicos" celebrado entre a SIEMENS AG e a ora recorrente.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Resta claro, que sendo a natureza dos serviços aquela acima destacada, não há que se falar em inclusão dos valores pagos a esse título, na base de cálculo do I I, posto que eles não estão inseridos no rol taxativo de serviços listados pelo art. 8] do AVA.

Cumprе frisar que o voto vencedor na DRJ não enfrentou os fundamentos acima expostos, quais sejam, a existência de contrato de transferência de tecnologia, bem como a sua averbação pelo INPI, o que explicita mais um vício insanável no julgamento *a quo*.

Em caminho diametralmente oposto foi o voto vencido na DRJ, proferido pelo Ilmo. Julgador Orlando R. Berri, conforme se vê no trecho a seguir transcrito:

“Tanto se mostra verdadeira essa hipótese, que o citado Contrato de Serviços Técnicos foi objeto de certificação e, posterior, averbação, pelo Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI), é o que se depreende da referida fatura comercial, onde consta que o INPI certifica o contrato sob o nº 99403/01 (fls. 1.674 e 1.686/1.687), em conformidade com o artigo 211 da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996, conhecida como Lei de Propriedade Industrial (LPI), cuja norma legal nos dá conta que ao INPI cabe decidir sobre os pedidos de registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contrato de franquia e similares, produzindo efeitos em relação a terceiros. (...)

Em assim sendo, vê-se que a fatura comercial, na sua quase totalidade não se refere àqueles listados pelo artigo 8º do AVA, pois os serviços envolvendo transferência de tecnologia pela SIEMENS AG nada tratam da produção do equipamento importado, se referem ao projeto e a construção da CTE-2 como um todo, a fim de que a empresa fornecedora do Know-how e informações referentes a diversos serviços listados no anexo I da fatura em comento, possibilitando à importadora elaborar o projeto de engenharia, comprar mercadorias estrangeiras e, por fim, realizar a construção da CTE-2. (...).

Logo, considero que a atuada, da forma como procedeu, agiu em consonância com os ditames expressos no artigo 1 do Código de Valoração Aduaneira, combinado com seu artigo 8º ”.

Portanto, no voto vencedor condutor do acórdão recorrido, não se analisou a real natureza dos serviços prestados, no caso transferência de tecnologia, sendo indevida a sua inclusão na base de cálculo do I I.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

XXII. Bem se vê que é inaplicável ao caso a letra “b” do item 1 do artigo 8º do AVA, que assim dispõe:

“ b) o valor, devidamente atribuído, dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas, e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar”.

Curiosamente, a fiscalização pretendeu se valer desse item como se fosse plenamente aplicável ao caso, pronunciando-se nos seguintes termos:

“Diante do exposto, conclui-se que grande parte dos serviços cobrados pela SIEMENS/Alemanha na fatura comercial V5120/001, mesmo que tivesse sido feita por uma empresa no exterior, entraria na base de cálculo do imposto de importação pelo disposto expressamente nos ajustes ao valor da transação do art. 8º, item 1B”.

Entretanto, no caso não se faz presente nenhuma das condições previstas no item “b” acima transcrito. Porque a compradora (a recorrente) não forneceu qualquer bem ou serviço à vendedora (SIEMENS AG), que, em consequência, jamais poderia tê-los empregado na produção e venda de qualquer mercadoria à recorrente. Está claro que a citada norma não poderia ser aplicada aos serviços descritos no Anexo 1 da fatura comercial V5120/001, já que qualquer serviço que tenha sido realizado, certamente não o foi da forma exigida nos termos do item b do art. 8º supra transcrito, havendo erro de base legal nessa parte do lançamento, que leva à sua improcedência.

Outrossim, levando em conta que o item 4 do mesmo art. 8º prevê que nenhum outro ajuste será realizado sem que esteja previsto neste artigo, fixando a sua taxatividade, não se mostra plausível a interpretação analógica a fim de enquadrar os serviços descritos como ajustes previstos no item referido.

Também deve ser observado que a letra b do item 1 prevê outro requisito para que os serviços sejam adicionáveis à base de cálculo do I I, qual seja, os serviços necessariamente devem ter relação direta com a produção das mercadorias importadas.

O legislador não concedeu norma em branco para que se pudesse incluir na base de cálculo todo e qualquer serviço, ao contrário, impôs dois requisitos: (1) que seja decorrente de fornecimento de serviço gratuito ou a preço reduzido do comprador ao vendedor no exterior e, (2) que seja diretamente utilizado na produção da mercadoria importada.

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Como visto, o item (1) não se encontra presente no caso concreto, o que já é suficiente para a exclusão desses serviços da base de cálculo do I I. Mas, o item (2) também não se apresenta.

A fiscalização erroneamente, na busca de justificar uma suposta relação entre os serviços e a mercadoria produzida pelo exportador, assim afirmou: *“como se vê, o valor transacionado entre exportador e importador envolveu duas futuras: uma relativa exclusivamente aos equipamentos fabricados e, outra, aos estudos e projetos que levaram à fabricação desses equipamentos”*.

Ora, excelências, os serviços de transferência de tecnologia em análise nada tem a ver com a produção do equipamento importado. Dizem respeito ao projeto de construção e instalação da CTE-2.

Uma coisa é o esforço do produtor para realizar os desenhos técnicos do material a ser manufaturado, por exemplo, o desenho industrial para a manufatura das turbinas; é óbvio que tais custos devem compor o custo do equipamento manufaturado, e se acaso não forem eventualmente incluídos no preço de transação, a ele deve ser adicionado conforme determina o art. 8º. Outra coisa, porém, é a prestação de assistência técnica para a construção e instalação de toda uma Central Termoelétrica, abarcando inclusive a assistência quanto à parte não importada, que no caso corresponde a 75% do valor total do contrato.

Por tal motivo não há como considerar que os serviços prestados pela SIEMENS AG correspondam ao item (2) acima descrito, ou seja, considerar que teriam relação direta com a mercadoria importada.

XXIII. Ademais, na impugnação se advertiu que a ora recorrente, na qualidade de responsável tributária efetuou o recolhimento de IRRF incidente sobre os serviços pagos a título de transferência de tecnologia, conforme determinado no artigo 708 do Decreto 3.000/99 (RIR), c/ a redação dada pelo art. 2º-A da Lei 10.168/2005 (com alíquota aplicada ao caso de 15%).

Assim, se fosse a conclusão do julgador que os serviços objeto da fatura comercial V5120/001, não se tratasse de transferência de tecnologia, então, no mínimo, dever-se-ia reconhecer à ora recorrente o direito de restituição do IRRF recolhido (que seria indevido nessa hipótese).

A esse respeito, a decisão recorrida afirmou que o pagamento do IRRF representaria custo de aquisição da mercadoria, sujeitando-se à tributação do imposto de importação. A recorrente não tem dúvida de que se não fosse reconhecida a natureza da transferência de tecnologia dos serviços objeto da referida fatura, o que se admite apenas para argumentar, deveriam os custos envolvidos nessa transação se sujeitar aos impostos incidentes na importação. Mas, não foi, todavia, o que a recorrente pretendeu discutir neste tópico da impugnação. O que a interessada afirmou foi que se fosse prevalecer a tese de que a fatura comercial não tratou de serviços de

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

tecnologia, então houve um recolhimento indevido a título de imposto de renda, e que, nessa hipótese, deveria ser restituído.

É que o referido valor não pode ser objeto da incidência simultânea do IRRF e do I I. Ou o referido valor é base para a incidência do IRRF, dada a natureza de prestação de serviços técnicos, ou então é fator de incidência de I I, integrando o valor de transação da mercadoria importada.

Por isso é que, no caso de se decidir que os serviços técnicos em questão não se referem a transferência de tecnologia, deve ser simultaneamente reconhecido o direito da recorrente á restituição do valor recolhido de R\$ 4.663.379,37 em 30.08.1999.

XXIV. Quanto à quarta causa de decidir constante da decisão recorrida, ou seja, a multa por suposta falta de Licença de Importação.

Em que pese a lisura da conduta da ora recorrente, desde a consulta formulada à SRF, a fiscalização houve por bem aplicar arbitrariamente a multa de 30% sobre o valor das mercadorias, prevista no art. 526, II, do RA.

No auto de infração a acusação foi de que a interessada obteve licenciamento automático para importar um conjunto de máquinas (unidade funcional) para a produção de energia elétrica, entretanto, a mercadoria efetivamente importada, segundo os autuantes, não corresponde àquela declarada. Que tal erro é mais grave do que uma simples descrição incorreta, ou de que uma divergência de classificação. Que a SIEMENS LTDA deveria ter apresentado, no momento do registro da DI, tantos licenciamentos, automáticos ou não, quantos fossem os componentes que integram a CTE.

Mais uma vez se registra a “gangorra” de fundamentos praticada para a lavratura do auto de infração. Em determinado momento a fiscalização toma por verdadeira a premissa de que houve uma única importação, por exemplo, na ocasião em que escolheu o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota aplicável à mercadoria importada e, outrora, a mesma fiscalização considera que foram importadas mercadorias individualizadas, segundo regime próprio de classificação, e agora, pretende apontar a necessidade de apresentação de tantas LI's quantos fossem os componentes que integram a CTE-2.

A DRJ manteve a contestada multa sob a alegação de que houve inadequada descrição das mercadorias na DI, que não forneceu informação suficiente a que se procedesse à classificação de cada uma das partes. Mas, é claro que a situação concretamente ocorrida não se subsume à hipótese legal para aplicação da referida multa.

Primeiro, conforme ficou exaustivamente demonstrado, o procedimento de importação esteve em estrita consonância com as disposições legais

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

regentes da matéria, ou seja, a descrição da mercadoria importada foi correta, efetivamente se tratou de unidade funcional, e mais, foi correta a obtenção das competentes autorizações alfandegárias correlatas, como por exemplo, uma única LI. Este fato, o reconhecimento de que se tratou efetivamente da importação de unidade funcional já é suficiente a afastar a aplicação da multa.

Mas, além disso, a multa deve ser cancelada pelo mesmo fundamento que se apresentou na decisão recorrida para afastar a arguição de nulidade do auto de infração por incorreta identificação dos fatos geradores, bases de cálculo e alíquotas, ou seja, o regime especial de importação que segundo a própria DRJ, não foi revogado pela declaração de insubsistência da consulta.

De fato, foi concedido regime especial de importação à recorrente, pelo qual se autorizou a emissão de uma única DI, e, por conseguinte, de uma única LI, para os diversos embarques parciais, bem como autorizando que o despacho aduaneiro se realizasse no estabelecimento industrial da CSN, local da obra. Assim, a própria premissa admitida pela decisão recorrida, de vigência do regime especial de importação, ainda que daí tenha tirado conclusão equivocada, serve para evidenciar a improcedência da multa aplicada.

Mas, ainda que assim não fosse, ainda haveria outros motivos para afastar a multa.

Com a extinção da Guia de Importação (GI) e a instituição de procedimentos automáticos iniciados pelo só registro da DI no SISCOMEX se, por absurdo, se pudesse cogitar da aplicação da multa em análise, esta só seria aplicável às importações que carecessem de LI não-automática, quando tal requisito fosse exigido para a importação de mercadoria específica.

É que como a GI tinha natureza de pedido de autorização prévia para importar mercadoria, a sua ausência tinha o condão de caracterizar uma clara insubordinação do importador ao controle prévio da importação, e assim suscitava a aplicação da penalidade.

Atualmente, como a DI é procedimento automático, o único procedimento cuja ausência poderia suscitar, em tese, a aplicação da penalidade, seria o desrespeito ao licenciamento não-automático nos casos em que é previsto. Dessa forma, é patente que o art. 526, II, do RA, menciona a previsão de multa em caso de ausência de GI, ou documento equivalente, o que, não fosse a evidente incompatibilidade de sistemas exposta no item precedente, quando muito, poderia abranger as situações de licenciamento não-automático, pois foi este procedimento que substituiu o outro referente à prévia autorização para a importação. Ademais, o licenciamento automático não é um "documento", o que já denota a ausência de subsunção desta espécie de licenciamento à lei que prevê a aplicação da multa de 30%.



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

Entretanto, da simples leitura dos autos e da legislação aduaneira, se verifica que, os equipamentos em comento, sejam sob a classificação adotada pela ora recorrente, sejam sob a classificação pretendida pela fiscalização, não estão sujeitos ao licenciamento não-automático, mas ao licenciamento automático.

Não faz sentido aplicar a onerosa multa voltada aos contribuintes que burlam os controles adicionais exigidos pelo RA, em relação a produtos em que tal controle não é exigido.

Se o já exposto ainda não fosse suficiente a demonstrar a inadequação da multa lançada, deve ser registrado que não se configurou no caso nenhum indício de má-fé ou de dolo. Pelo que se invoca o disposto no ADN 12/97, no qual a SRF manifesta o entendimento de que a multa do art.526, II, do RA, somente se aplica para os casos em que inexoravelmente se evidenciam duas premissas: (i) descrição inexata da mercadoria e, (ii) intuito doloso ou má-fé por parte do declarante. O uso do conectivo “e” afasta completamente a possibilidade de aplicação da multa referida.

Ao contrário de qualquer evidência de má-fé, como prova da boa-fé e de sua idoneidade fiscal, a ora recorrente tomou todos os cuidados e cautelas necessárias para a correta classificação fiscal das mercadorias importadas, e esta classificação restou confirmada sobremaneira no presente processo. Por isso também a multa de 30% não deve subsistir.

Por fim, também o art.100 do CTN desautoriza a aplicação da referida multa. É que a observância pelo contribuinte dos atos emanados da administração exclui a imposição de penalidades. No caso, a ora recorrente fez somente aquilo que lhe foi autorizado e determinado pela Administração no curso do processo de importação, quer em razão da Decisão exarada pela DIANA/8ª RF, quer ainda em razão do regime especial aduaneiro autorizado.

Por isso, não pode agora ser exigida qualquer penalidade em razão do procedimento adotado à luz do entendimento oficial à época, exarado pela própria Administração. Por todo o exposto pede:

1. que seja reformada na íntegra a decisão recorrida, decretando-se a total improcedência do auto de infração.
2. protesta pelo direito de sustentação oral do presente recurso, requerendo prévia intimação de seus representantes legais.

Registra-se que, por intermédio da secretaria da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, a recorrente fez chegar às mãos do relator, em 11.08.2006, um Parecer Jurídico elaborado pelo advogado tributarista Dr. José Souto Maior Borges, renomado doutrinador nacional, em apêndice ao recurso apresentado,

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

para ser juntado aos presentes autos. A íntegra do Parecer foi entregue a cada membro desta Câmara por ocasião da sessão realizada em 15.08.2006.

O referido Parecer trata sobre a preclusão da faculdade de rever consulta fiscal, sobre o descabimento de recurso administrativo contra a solução de consulta e improcedência da ação fiscalizadora empreendida.

Em linhas gerais o Parecer Jurídico abrange os seguintes doze subtítulos: I – Demarcação do objeto da consulta: seus aspectos principais; II – Regime jurídico-constitucional aplicável à consulta; III- Como se distinguem o processo específico da consulta e o contencioso administrativo geral; IV- Determinação formal do objeto da consulta pela autuada; V- Preclusão da decisão proferida no processo de consulta; VI- A regra da unicidade da instância administrativa julgadora e suas implicações ; VII- Divergência de soluções como pressuposto recursal; VIII- Descabimento processual da Representação nº 10711.006.012/02-55; IX- Alteração de critérios jurídicos e normas gerais pertinentes à consulta; X- Improcedência da autuação: tributação sobre transferência de tecnologia; XI- Improcedência da autuação: unidade funcional da CTE; XII- Conclusões.

Instrui o presente processo o arrolamento de bens e direitos de fls. 3.309/3.321, referentes a um terreno com 188.046,67 metros quadrados, avaliado em R\$ 10.579.647,25, bem como inclui outros bens do ativo permanente da recorrente, avaliados pela mesma em R\$ 15.389.688,99. Segundo a repartição de origem o arrolamento de bens, para a garantia recursal, passou a ser controlado nos processos nº 10711.006.036/2005-57 e 10711.006.226/2005-74. Houve a averbação do arrolamento efetivado perante o 1º Cartório de Registro de Imóveis conforme solicitado pela Alfândega do Porto do Rio de Janeiro.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, relator.

Estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso e se trata de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Conforme observou o relator na DRJ, no seu voto vencido, e a própria recorrente chegou a sugerir, haveria que se considerar preliminarmente a nulidade da autuação. Especificamente quanto à classificação fiscal, por se basear em uma inexistente figura de “insubsistência” da consulta, que teria sido “criada” pela COANA/SRF para tentar justificar uma ilegal retroação dos efeitos do Ato Declaratório Executivo.

A COANA efetivamente pretendeu tornar inexistente uma consulta formulada com base na lei vigente, correta e adequadamente instruída com todas as informações necessárias, conforme foi atestado por quatro laudos técnicos, sendo três deles emitidos por alguns dos mais importantes institutos de engenharia do Brasil, e outro pelos dois engenheiros certificantes da CTE-2, designados pela própria SRF para acompanhar a instalação dos equipamentos.

Registra-se que a consulta foi formalmente decidida pelo órgão regional competente. Esta decisão serviu de orientação à importação dos equipamentos e máquinas integrantes da CTE-2, formando efetivamente unidade funcional destinada à produção de energia elétrica, que foi trazida ao país em 258 embarques programados, no exercício de regime especial conferido pela autoridade aduaneira, a partir do registro de uma única DI, em 29.07.1998, tendo se completado o desembaraço aduaneiro referente à última leva, importada em 10.04.2002, tudo conforme a solução da consulta exarada pela DIANA/SRRF/8ª RF em 1998.

A arguição pode ser resumida como se segue. Pretende a administração tributária modificar o critério jurídico por ela mesma fixado na ocasião da consulta para a classificação fiscal das mercadorias importadas para a CTE-2 e, sem respaldo legal, quer fazer atuar orientação normativa nova para atingir atos e fatos passados, ferindo a legislação que disciplina a consulta para a classificação fiscal, violando a Constituição e a lei, ignorando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido pela ora recorrente.

Isto tudo, muito tempo depois de concluída toda a complexa operação de importação, efetivada ao longo de dois anos aproximadamente, depois de instalados todos os equipamentos, baseando-se em meras suspeitas levantadas em confronto com vasta documentação probatória em contrário acostada, contando apenas com o laudo técnico emitido pelo Eng. Elcino Del Penho, que foi tecnicamente contestado e descaracterizado por outros quatro laudos técnicos, três deles assinados

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

por alguns dos mais respeitados institutos de engenharia do Brasil (USP, INT e IPT), e um quarto, subscrito pelos dois engenheiros certificantes designados pela própria SRF para acompanhar o desembaraço e instalação dos equipamentos da CTE-2.

Esses quatro laudos foram juntados aos autos pelo interessado, sendo que o último, preparado pelo IPT, resultou de demanda de diligência determinada pela DRJ, e corroboram convergentemente, com detalhes, a correção das informações fornecidas pela consultante ao órgão regional da SRF competente para solucionar a consulta sobre classificação fiscal, como também o acerto da descrição da mercadoria importada, feita na DI e, sem dúvida, servem de suporte à classificação fiscal apontada pela DIANA/SRRF/8ª RF, que certamente serviu de norma-diretriz de toda a operação de importação realizada.

No entanto, evocando o art. 59, §3º, do PAF, deixo de pronunciar a referida nulidade, posto que entendo que o mérito no seu todo, incluindo a classificação fiscal dos equipamentos importados, deve ser decidido a favor do sujeito passivo. Resta claro, contudo, que se essa decisão de mérito proposta quanto à classificação fiscal não vier a ser corroborada pelo plenário, haverá de prevalecer a arguição para se reconhecer a nulidade absoluta do lançamento no que se refere à classificação fiscal.

A questão que se formou entre a administração tributária e o contribuinte identificado em epígrafe, importador de uma Central Termoelétrica (CTE-2, encomendada para instalação na CSN), decorreu de um processo de consulta, inicialmente decidido em 25.03.1998, pela DIANA/SRRF/8ª RF, confirmando a classificação fiscal das máquinas e equipamentos que seriam importados pela SIEMENS LTDA na posição NCM 8502.39.00, como uma unidade funcional para produção de energia elétrica.

Foi com base nessa solução de consulta que o interessado promoveu as importações, efetivadas a partir de uma única DI, registrada em 29.07.1998, para amparar 258 embarques que se realizaram durante um período de quase dois anos. Registra-se que a administração aduaneira concedeu ao importador regime especial que permitiu a importação do conjunto em partes, dadas as grandes dimensões da carga, aspectos de segurança e as dificuldades de transporte. A DI resultou finalmente desembaraçada em 10.04.2000.

Há, todavia, um segundo aspecto na lide formada, é que posteriormente, em 31.10.2000, a Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro (SEFA - RJ), através do Ofício SAAT nº 237/2000, formulou denúncia à SRF, informando que com base em Relatório de Ação Fiscal empreendida pelo órgão na empresa SIEMENS LTDA se havia constatado contradições em relação a datas e fatos ligados à operação de importação de equipamentos destinados a uma Central Termoelétrica a ser instalada na Usina Presidente Vargas em Volta Redonda/RJ, pertencente à CSN.

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

A denúncia, segundo consta da descrição dos fatos feita pela fiscalização da SRF (fls.04) era centrada em dois pontos: (i) o contrato de construção entre o consórcio SIEMENS e a CSN previa o valor de USD 66.483.165,42 para o material a ser importado, entretanto o valor declarado na DI era de USD 51.384.547,60; e (ii) em janeiro/2000, ou seja, três meses antes do desembaraço aduaneiro final das mercadorias importadas, a fiscalização do ICMS constatou que os equipamentos já estavam sendo utilizados pela CSN.

A partir dessa denúncia a IRF/Porto do Rio de Janeiro determinou a realização de revisão aduaneira da importação descrita, fazendo-o com base no art. 54 do DI 37/66, regulamentado pelo art. 455 do RA/85. Intimada, a CSN informou à fiscalização aduaneira que a referida utilização do sistema antes mesmo do desembaraço final se tratou apenas de testes de verificação do perfeito funcionamento do complexo sistema. **Esta informação foi acatada.**

Sobre a divergência do valor declarado pela SIEMENS com o que consta do Contrato mencionado, a importadora foi intimada, em 12.11.2001, a apresentar o contrato de fornecimento de equipamentos e serviços celebrado entre a SIEMENS alemã e a brasileira, bem como o contrato da SIEMENS brasileira com a CSN (fls. 140). Em resposta foi apresentado o original e a tradução do contrato com a CSN, porém, foi também informado que a SIEMENS LTDA (brasileira) e a SIEMENS AG (alemã) não formalizaram um instrumento contratual quanto ao consórcio previsto no contrato com a CSN, pelo fato de a empresa com sede na Alemanha ser acionista majoritária da empresa com sede no Brasil, e tal documento se fez desnecessário (fls. 142).

Diante disso houve nova intimação para que a SIEMENS LTDA justificasse, com base em documentação hábil, a diferença entre o valor previsto no contrato para as partes que deveriam ser importadas e o valor efetivamente declarado à SRF na DI (fls. 147). A resposta apresentada foi de que o valor previsto no contrato abrangia a importação de bens, serviços e correlatos em moeda estrangeira, enquanto que na DI havia o registro relativo especificamente ao valor do grupo de equipamentos importados (fls. 161).

A fiscalização não se deu por satisfeita. Já desconfiava de informação anterior prestada pela importadora, em resposta à indagação formulada pela autoridade fiscal, de que não lhe era possível estabelecer uma indicação individualizada dos preços dos componentes da CTE-2, e também considerara ser anormal a inexistência de um contrato internacional quando o objeto da negociação era um projeto de grande porte. Por isso decidiu insistir e reintimou a SIEMENS LTDA, em 13.06.2002, nos mesmos termos da intimação anterior, enfatizando a necessidade das informações já antes requeridas quanto aos preços individualizados da partes do sistema importado. A resposta veio em 24.06.2002, amparada em documentos (fls. 183/184) para justificar a indexação de parcela do contrato em moeda estrangeira. Havia nesses documentos cartas de sub-fornecedores, declarando que parte das mercadorias, fornecida por eles no mercado interno, apresentava custo



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

em moeda estrangeira. Outro grupo de documentos se referia a extratos de 34 DI's referentes a importações extras para a CTE, sendo que apenas 08 (oito) delas citavam expressamente o projeto CTE - CSN, segundo observação constante da descrição dos fatos no auto de infração.

Mas, o documento que a fiscalização considerou mais relevante foi a Fatura Comercial V5120/001 emitida pela SIEMENS AG contra a SIEMENS LTDA, em 28.07.1998, ou seja, um dia antes do registro da DI correspondente à unidade funcional a ser importada. Nessa Fatura está registrado o valor de USD 16.000.039,00 a título de serviços prestados na sede (grifo da fiscalização), referentes ao Projeto CSN-CTE2 durante o período de 01.11.1997 a 30.03.1999 (tradução às fls.193). Em 29.03.1999 foi emitido documento com o mesmo número da Fatura mencionada, reafirmando-a, e em seu anexo 1 (tradução às fls.194), discrimina em cinco itens o serviço a ser prestado pela matriz alemã a título de "fornecimento do *Know-how* e das informações pertinentes".

Entendeu a fiscalização que a expressão "serviços da sede" para o Projeto CSN-CTE2 significava realizados pela matriz alemã, portanto fora do território nacional.

A análise da descrição de tais serviços levou a fiscalização da SRF a concluir se referirem a toda a pesquisa e desenvolvimento técnico do projeto da CTE-2, incluindo a preparação do *design*, os estudos de integração dos equipamentos com a usina já existente em Volta Redonda, especificações técnicas, programas de qualidade, procedimentos de segurança e cronograma para instalação dos equipamentos da CTE-2. Concluiu também que parte dos serviços descritos se referiam a toda a logística que abrange o embarque e transporte dos equipamentos importados até o Brasil.

A tese exposta para este aspecto particular do auto de infração, é de que no custo final de toda a CTE-2, o valor correspondente a tais serviços "da sede" é indissociável. Que um projeto de tal magnitude e complexidade não poderia ser concluído sem rigorosos e detalhados estudos preliminares, sem eles a CTE-2 não poderia ser concretizada. Daí que no orçamento financeiro do projeto, não constariam apenas os custos diretamente relacionados à construção (fabricação) dos equipamentos em si, mas também estariam agregadas as parcelas referentes à transferência de tecnologia, *know-how* e estudos, essenciais na contabilização dos custos de um projeto como esse. Esses custos dos serviços sob análise são relevantes, e a matriz da SIEMENS cobrou por eles, tal custo foi negociado e acertado entre as partes, tanto assim que a SIEMENS LTDA apresentou o contrato de câmbio nº 99/035760, de 30.08.1999, pelo qual enviou parte do valor acertado, quanto a tais serviços, para a matriz alemã. Foi com tal motivação que a fiscalização decidiu incluir no valor aduaneiro das mercadorias importadas (equipamentos para a CTE-2), o preço referente aos estudos e projetos que, à primeira vista, pareceu entender que deram causa à fabricação daqueles equipamentos importados. Que havia duas faturas, uma relativa exclusivamente aos equipamentos importados sob encomenda, e outra, aos



Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

serviços acima descritos que possibilitariam a construção da CTE-2; sendo a soma dos valores constantes das duas faturas que representaria o preço efetivamente pago pela importadora, das mercadorias destinadas à CTE-2, à sua matriz alemã. Considerou, então, que o valor registrado na Fatura V5120/001 devia ser considerado como exclusivo para a fabricação da CTE-2, que se trata de bem com características específicas, feito sob encomenda para atender necessidades particulares da CSN de gerar energia elétrica, vapor de processo e ar comprimido.

Contudo na descrição dos fatos constante no auto de infração, às fls.48, o auditor autuante reconheceu e afirmou expressamente que estes serviços, segundo sua observação, **não** se relacionaram à construção física (material) dos equipamentos importados, mas sim aos esforços intelectuais, ou seja, bens imateriais, que se traduziram em estudos e projetos que viabilizaram a construção da CTE-2. (**grifo da fiscalização**). Caiu, pois, em contradição.

Ora, com o afirmado restou incontroverso que a transferência de tecnologia sob exame não teve relação direta com a fabricação dos equipamentos importados, que tais equipamentos já estavam à disposição no mercado internacional, que a tecnologia adquirida dizia respeito tão-somente à montagem dos equipamentos na CTE-2, à sua disposição segundo um novo *lay out*, que as máquinas e equipamentos adquiridos no mercado internacional já existiam independentemente da nova tecnologia desenvolvida pela SIEMENS AG para montagem de uma CTE com maior rendimento na produção de energia elétrica, e segundo uma nova configuração e concepção de acoplamento do turbocompressor. A despesa com o serviço de transferência de nova tecnologia dizia respeito especificamente a aspectos construtivos e operacionais da CTE2, e de forma alguma se referia à fabricação de cada um daqueles equipamentos importados.

Não posso deixar de consignar que a assertiva do auditor fiscal autuante no sentido de grifar que os serviços de transferência de tecnologia **não se relacionavam com a construção física (fabricação) dos equipamentos importados**, serviu como argumento central aqui manejado para se caracterizar a improcedência da autuação, evidenciando-se a sua inconsistência e ficando solucionada a lide neste aspecto.

Retomando a questão inicial apresentada neste voto, sobre a correta classificação fiscal dos equipamentos importados, é relevante registrar a observação do autuante, constante às fls.05 deste processo, no auto de infração, de que no curso da revisão do despacho aduaneiro haveria supostamente se deparado com uma irregularidade diversa das que motivaram a revisão aduaneira, e de maior vulto, qual seja, uma incompatibilidade entre o bem efetivamente importado com suporte na DI nº 98/0740462-2, em 29.07.1998, e o bem que havia sido descrito na consulta formulada pela SIEMENS LTDA à DIANA/SRRF/8ª RF.

Afirmou o autuante que no curso da revisão aduaneira e da análise documental acerca das informações técnicas que a CSN e a SIEMENS foram

Processo n° : 10711.003047/2003-13
Acórdão n° : 303-34.003

intimadas a prestar, vieram a se explicitar graves erros de descrição das mercadorias que seriam importadas, e que isto teria viciado a decisão de consulta exarada pela SRRF/8ª RF. Que tais erros na descrição da mercadoria posta à apreciação de sua classificação fiscal, mediante consulta, seriam inescusáveis, posto que um ano antes de formular a consulta, a importadora já possuía os dados técnicos “corretos” e estipulados em contrato de construção da CTE-2, assinado com a CSN, e também nos projetos originais.

Neste ponto é mister dizer, a partir de tudo o que consta destes autos, incluindo os documentos apresentados na época da consulta, que foram apresentados todos os elementos relevantes à correta identificação da classificação fiscal requerida e que neste voto se reiteram as razões adotadas pelo órgão regional da SRRF/8ª RF, posteriormente corroboradas nos termos dos laudos técnicos apresentados pela recorrente, para quanto à classificação fiscal sob exame aqui se aprovar e reiterar a classificação na posição TEC/NCM/SH 8502.39.00.

Com base nas informações colhidas, e considerando que a Solução de Divergência editada pela COANA (mas, não havia divergência!), relativamente à consulta original foi tardamente providenciada, a fiscalização decidiu encaminhar à COANA uma representação contra as irregularidades flagradas na instrução do processo de consulta formalizado pela SIEMENS LTDA junto à SRRF/8ª RF. Esta representação foi protocolizada no processo 10711.006.012/2002-55.

Depois de analisar os termos da representação fiscal a COANA concluiu em acordo com a fiscalização aduaneira, que o produto descrito no processo de consulta não correspondia, pelo seu ângulo técnico, àquele importado de fato. Que a decisão exarada pelo órgão regional levou em consideração uma descrição equivocada da mercadoria a ser importada, e por isso, decidiu editar o Ato Declaratório Executivo COANA n° 09/2003, de 19.02.2003 (fls. 318), com a finalidade de declarar a “insubsistência” da Decisão DIANA/SRRF/8ª RF n° 218/98, e também que o fazia com efeito *ex tunc*, ou seja, os efeitos dessa declarada “insubsistência” deveriam retroagir à data da sua edição pelo órgão regional, e dever-se-ia considerar que a consulta formulada jamais tenha produzido qualquer efeito com relação à DI 98/0740462-2.

Devo registrar neste momento, ainda que acacianamente, que somente cabe “Solução de Divergência” quando haja divergência prévia, traduzida por soluções distintas formuladas por diferentes Regiões Fiscais, ou por uma mesma Região Fiscal em casos distintos, porém com matérias de classificação semelhantes.

No caso concreto, a suposta divergência partiu da Fiscalização da Alfândega do Porto do Rio de Janeiro, e não da DIANA/8ª RF, nem muito menos da consulente, portanto traduz situação sem previsão legal para que haja intervenção da COANA, pelo menos não a título de “Solução de Divergência”.

Processo n° : 10711.003047/2003-13
Acórdão n° : 303-34.003

Ao que parece, houve mera tentativa de contornar a disciplina legal para tentar promover alteração do critério jurídico estabelecido anteriormente em entendimento administrativo oficial, exarado pela autoridade competente, a DIANA/8ª RF. Esta não considerou ineficaz a consulta proposta, ao contrário, em sua atenção produziu a solução técnica que representou decisão oficial da SRF, e firmou o critério jurídico que deveria ser observado não apenas pela consulente, mas também pela autoridade aduaneira ao longo de todo o processo de importação dos equipamentos que viriam integrar a unidade funcional para a produção de energia elétrica na CTE2-CSN.

Devo acrescentar, ainda, o respeitável e lógico argumento constante do Parecer do Dr. Souto Maior Borges, sobre ser única a instância no Processo de Consulta, com o que pretendeu evidenciar ter sido ilegítima a intervenção da COANA neste caso concreto, posto que ocorreu ao arripio da Lei 9.430/96, e do PAF. Aquele órgão central da SRF pretendeu que a decisão oficial da DIANA/8ªRF, em 1998, pudesse ser alterada anos depois com efeito retroativo, depois de concluída toda a longa e complexa operação de importação, com evidente prejuízo da consulente/importadora. Buscou fazê-lo por meio de “criação legislativa”, que inexistente a figura da “insubsistência” da consulta de forma a que se pudesse sustentar o lançamento praticado com base no novo critério jurídico, inaugurado pela COANA, em substituição ao que antes foi estabelecido oficialmente pela DIANA/8ªRF, e sem que houvesse nenhuma contestação de divergência por quem de direito. Pelo que o art. 48, §5º, da Lei 9.430/96 não serve de base ao procedimento.

Constou ao final do Ato da COANA a determinação à Alfândega do Porto do Rio de Janeiro, órgão de onde justamente se originou a representação fiscal, para que providenciasse com urgência o lançamento de crédito tributário decorrente da nova orientação. Ordem cumprida pela IRF/Porto do Rio de Janeiro por meio do auto de infração objeto do presente processo, fechando um ciclo de surpreendente e injustificável agressão às disciplinas do processo de consulta e do processo administrativo fiscal.

Mas, pior do que essa sucessão de inadequadas e inoportunas decisões administrativas, tomadas ao arripio da lei, foi o argumento que o voto condutor da decisão recorrida pretendeu utilizar para fundamentar uma indefensável omissão em cumprir o seu mister principal, qual seja, o de apreciar a lide em primeira instância julgadora administrativa.

Pretendeu o voto vencedor na DRJ se esquivar de reconhecer o equívoco flagrante na fundamentação e no teor do Ato Executivo COANA supramencionado, argüindo uma suposta inferioridade hierárquica, ou vinculação às decisões do órgão central. Mas, o ato administrativo é vinculado somente à lei. E, ainda que se vislumbrasse qualquer dever hierárquico, no caso inexistente, quanto a apreciar matéria tributária disciplinada na lei, nenhuma eventual ordem superior flagrantemente contrária à lei deve ser obedecida.

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

A inconsistência do r. voto condutor do acórdão recorrido face às argumentações dispostas no digno voto vencido proferido pelo ilustre relator na DRJ chega a ser desconcertante.

É de conhecimento geral que o controle de legalidade dos atos administrativos, antes de merecer apreciação judicial garantida constitucionalmente ao cidadão-contribuinte, deve e pode ser submetido ao controle administrativo, o autocontrole, tão mais desejável e saudável quanto mais democrática for a concepção e a estrutura do Estado de Direito. Foi a partir dessa idéia que se constituíram as DRJ's na estrutura da SRF, para que com maior afastamento da ação fiscal do que aquele atribuído às SRRF/DRF/IRF pudessem apreciar adequadamente, com a imparcialidade possível, a correção/incorreção, a legalidade/ilegalidade do procedimento concretizado na autuação fiscal. Para fazer *jus* a esse mister e à sua própria razão de existir, devem as DRJ's, quando não pelos motivos antes explicitados, por dever de lealdade, apontar à administração o erro cometido quando for o caso.

Neste processo, por todas as evidências e argumentos constantes do brilhante voto vencido na DRJ, e também pelos arrolados neste voto, era exatamente o caso de advertir a administração central da SRF, seus superiores, que erraram, certamente de modo involuntário, porém de forma a agredir o ordenamento jurídico e tornar nulo o auto de infração com relação à classificação fiscal das mercadorias importadas. Pior ainda, a autuação neste ponto além de nula era improcedente no seu mérito.

Explicita-se, então, diante do acima exposto, com a maior clareza possível que a lide posta a julgamento em segunda instância abrangeu um primeiro ponto, o de verificar a validade da decisão oficial exarada pela SRRF/8ª RF na consulta proposta pela SIEMENS quanto à classificação fiscal dos equipamentos integrantes da CTE-2 que seriam, e foram efetivamente importados, seguindo a orientação emanada do órgão regional da SRF. Essa análise estava necessariamente ligada à decisão sobre a correta classificação dos equipamentos importados para integrar a CTE-2, mas isto disse respeito a apenas uma das faces da autuação, especificamente quanto a uma suposta diferença de tributos que resultaria da modificação, pela SRF, da classificação fiscal das mercadorias importadas. Pelo visto, improcedente a autuação.

Mas, houve um segundo ponto integrado à lide, especialmente quanto à não inclusão, no valor aduaneiro da(s) mercadoria(s) importadas, do valor dos serviços referentes à transferência de tecnologia para a construção da CTE-2 para a CSN no sistema "turn key".

Assim foi que, independentemente da validade da consulta, da nulidade da autuação quanto à matéria objeto da consulta ou da improcedência da autuação quanto à classificação fiscal das mercadorias importadas, este segundo aspecto da autuação referente ao questionamento da legalidade da não inclusão no

Processo nº : 10711.003047/2003-13
Acórdão nº : 303-34.003

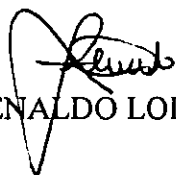
valor aduaneiro do valor pago pela transferência de tecnologia de acoplamento do turbocompressor na montagem do *lay out* da CTE-2, teve de ser necessariamente enfrentado para que se demonstrasse que igualmente careceu de fundamento legal.

Por todo o exposto, concluo que a Decisão da DIANA/8ª RF constituiu não apenas pronunciamento oficial da SRF que determinou o procedimento seguido pelo importador, vinculando também a atuação da administração tributária ao longo de toda a operação de importação, como também ficou cabalmente demonstrado pelos diversos laudos técnicos trazidos aos autos, que a mercadoria objeto de consulta à DIANA/SRRF/8ª RF foi correta e completamente descrita e que houve acerto de mérito na classificação fiscal apontada na solução de consulta.

Com relação ao serviço de transferência de tecnologia, restou incontroverso que tal tecnologia não se referia à fabricação das máquinas e equipamentos importados, nem tampouco à concepção individual de cada um deles de per se, razão pela qual não se justificaria a inclusão deste custo no valor aduaneiro das máquinas e equipamentos integrantes da unidade funcional importada.

Meu voto, pois, é para dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2007.



ZENALDO LOIBMAN – Relator.