



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10715.731172/2013-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.378 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2023
Recorrente PETRO RIO O&G EXPLORACAO E PRODUCAO DE PETROLEO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 06/02/2012 a 26/03/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH)

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), cuja observância e aplicação é obrigatória, nos termos do artigo 96 e 98 do Código Tributário Nacional - CTN.

CÓDIGO NCM 8411.81.00. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. MOTOR AERONÁUTICO. CLASSIFICAÇÃO COMO TURBORREATOR OU TURBOPROPULSOR.

O motor aeronáutico à turbina deve ser classificado na subposição 8411.1 (Turborreatores) ou na subposição 8411.2 (turbopropulsores), não sendo possível a classificação na subposição 8411.8, em razão de expressa vedação na Nota Explicativa da posição 8411.

IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO INCORRETA NA NCM. INCIDÊNCIA DA PENALIDADE DE 1% SOBRE O VALOR ADUANEIRO

Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nos termos do artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

REVISÃO ADUANEIRA APÓS O DESEMBARAÇO ADUANEIRO. POSSIBILIDADE

O desembaraço aduaneiro não configura homologação da classificação fiscal adotada pelo importador, sendo permitida a posterior revisão aduaneira e o consequente lançamento de ofício, nos termos do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e artigo 638 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), situação que não se confunde com revisão de lançamento ou com mudança de critério jurídico.

AUSÊNCIA DE AUTUAÇÃO ANTERIOR. PRÁTICAS REITERADAS. INEXISTÊNCIA. EXCLUSÃO DE MULTA. DESCABIMENTO

A ausência de autuação anterior, por si só, não configura prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, não se subsumindo à hipótese de exoneração de multa prevista no artigo 100, inciso iii, Parágrafo único, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Fernanda Vieira Kotzias, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Marcos Roberto da Silva (Presidente)

Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ):

Trata-se de crédito constituído, em razão da reclassificação de mercadoria importada em 14 DI registradas no período de 06/02/12 a 26/03/13, no valor de R\$75.338,09; conforme fls. 02 e seguintes.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), a Autoridade Fiscal (AFRFB) relatou e fundamentou a exigência nos seguintes termos, em resumo (fls. 09 e ss):

- 1. Em 17/10/2012 a empresa em epígrafe registrou a DI de Consumo e Admissão Temporária nº 12/1939198-2, direcionada para o canal amarelo pela SAPEA/ALF/GIG, tendo sido constatada algumas inconsistências que motivaram a abertura do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro - PEC formalizado no processo administrativo nº 10715.721969/2013-48.*
- 2. Dentre as irregularidades encontradas verificou-se que o importador classificou equivocadamente o motor CT58-140-2, fabricado pela GENERAL ELECTRIC AIRCRAFT ENGINES, na NCM 8411.81.00 destinada para "Outras Turbinas a Gás". De fato, o motor em questão é uma turbina a gás, mas de uso aeronáutico.*
- 3. Ocorre que a Nota Explicativa da NCM 8411.81.00 estabelece que a classificação fiscal utilizada é reservada para turbinas a gás adaptadas expressamente a "aplicações diferentes da propulsão de veículos aéreos", fato que motivou a reclassificação por iniciativa da autoridade aduaneira para a NCM 8411.21.00 destinada para "Turbopropulsores" com recolhimento da multa de 1%*

sobre o valor aduaneiro da mercadoria, conforme previsto no Art. 711, inciso I, do RA/2009.

4. Não houve impugnação da exigência e a respectiva DI foi retificada pelo importador com recolhimento da multa. No curso do citado PEC foram identificadas outras quatorze declarações de importação nas quais a mesma NCM foi indevidamente utilizada pelo importador para classificar o motor aeronáutico CT58-140-2, ensejando a presente exigência.

5. É importante reiterar que o motor CT58-140-2, importado por meio das Declarações relacionadas neste Auto de Infração, é uma turbina de uso aeronáutico e sua classificação na NCM 8411.81.00 como "Outras Turbinas a Gás" está vedada pela Nota Explicativa (NESH). Cabe destacar que o motor CT58-140-2 foi classificado pela ANAC como Motor Turboeixo a Querosene, conforme consulta em anexo, pelo que a sua correta classificação se dá na NCM 8411.21.00, como turbopropulsor.

O contribuinte fora cientificado do Auto de Infração em 18/11/13 (fl. 74/75) e, em 18/12/13 (fl. 84 e ss), apresentou Impugnação, onde alegou em síntese que:

1. Em decorrência das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias é que foi lavrado o auto de infração ora combatido, pois, de acordo com a autoridade fiscal, com base nessas notas explicativas, a classificação NCM 8411.81.00 (Outras turbinas a gás: - De potência não superior a 5000kW) "compreende apenas as turbinas industriais a gás quer sejam turbinas especificamente concebidas para fins industriais, quer sejam turborreatores ou turbopropulsores adaptados expressamente a aplicações diferentes da propulsão de veículos aéreos". Por consequência, a classificação correta seria aquela da NCM 8411.21.00 (Turbopropulsores: - De potência não superior a 1100Kw).

2. Contudo, a vedação trazida pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, em relação à classificação NCM 8411.81.00 (Outras turbinas a gás: - De potência não superior a 5000kW). no sentido de afastá-la da aplicação aeronáutica e restringi-la apenas a aplicação industrial é completamente absurda, posto que a posição 11, do capítulo 84, da NCM, não traz todas as espécies de turbina a gás e, em sua falta, torna-se imprescindível uma categoria genérica para que todas sejam acolhidas.

3. As turbinas a gás são usadas em aplicações diversificadas. De motores a jato e transmissões mecânicas simples à sofisticados lasers de gás e túneis de vento supersônicos. Para simplificar, a turbina a gás tem aplicações aérea, de superfície terrestre e marítima. Nas aplicações aéreas, estas unidades são referidas como jatos, turbo jatos, turbofans e turboélices.

4. Em aplicações terrestres e marítimas estas unidades são referidas como turbinas a gás de acionamento mecânico.

5. É importante observar que a denominação turbina a gás pode ser erroneamente associada ao combustível utilizado. A palavra "gás" não se refere ao combustível consumido pelo motor, mas, sim ao fluido de trabalho da turbina, que é neste caso a mistura de gases resultante da combustão. O combustível em si pode ser gasoso (gás natural, gás liquefeito de petróleo, gás de síntese) ou líquido (querosene, óleo diesel, dentre outros).

6. É fundamental destacar que os motores importados pela Impugnante são da espécie turbo eixo (turboshaft). Essa informação é comprovada no manual de manutenção elaborado pelo fabricante (doc. 05), no certificado emitido pelo Departamento de Aviação dos Estados Unidos da América (doc. 06) e pelo

esclarecimento técnico emitido pelo engenheiro mecânico Sr. Abrahim de Almeida Alli Júnior, especialista em aero navegabilidade Instituto Tecnológico de Aeronáutica - ITA (doc. 07).

7. Nesse particular, vale lembrar que a posição 11, do capítulo 84, da NCM, traz apenas três possibilidades de classificações para turbinas a gás: Turbo reatores (8411.1), turbo propulsores (8411.2) e outras turbinas a gás (8411.8). Ora, se as duas primeiras classificações, que são específicas, não abrangem todas as espécies de turbinas, é consequência lógica que a terceira classificação, por seu caráter genérico, agasalhe as demais espécies.

8. Com a devida vênia, da premissa que parte a autoridade fiscal, não se pode alcançar a mesma conclusão. O fato de a Agência Nacional de Aviação Civil - ANAC classificar o motor CT58-140-2, importado pela Impugnante, como turbo eixo a querosene apenas reforça que o mesmo não é um turbo propulsor. Mais do que isso, deixa evidente que a classificação adequada na NCM é outras turbinas a gás (8411.8), conforme utilizada pela Impugnante.

9. Assim, com base na expertise técnica e não na abstração legal, a Impugnante classificou os motores importados na posição NCM 8411.8 (Outras turbinas a gás), pois tanto a posição NCM 8411.1 (Turbo reatores), quanto à posição NCM 8411.2 (turbo propulsores) não abrangem essa espécie de bem.

10. É válido mencionar que as regras gerais de interpretação anteriores à regra 4 (Doc. 08) não resolvem o presente caso.

11. Por último, cabe mencionar que a importação dos referidos motores, em quaisquer das classificações na NCM acima, está sujeita à alíquota de 0% (zero por cento) de acordo com a Regra de Tributação para Produtos do Setor Aeronáutico trazida na Tarifa Externa Comum.

12. É importante registrar que, antes da importação dos motores ora mencionados, a Impugnante já importou diversos outros com a classificação da NCM 8411.81.00 (Outras turbinas a gás: - De potência não superior a 5000kW) e nunca teve qualquer problema no desembaraço.

13. Trata-se, portanto, da alteração do critério jurídico aplicável na classificação fiscal desses motores, sem que haja qualquer fato superveniente. Vale lembrar que, no Direito Tributário, a revisão de ofício dos critérios para lançamento tributário é permitida apenas nos casos de erro de fato. É expressamente vedada a revisão de ofício nos casos de erro de direito.

14. Nesse cenário, como a Impugnante sempre classificou esses motores na posição NCM 8411.81.00 (Outras turbinas a gás: - De potência não superior a 5000kW) e essa prática jamais foi questionada pelas autoridades fiscais, não se pode cogitar a aplicação de penalidades, castigando a coerência.

15. Caso o Órgão Julgador entenda necessária a realização de perícia técnica, a despeito dos sólidos argumentos apresentados acima, a Impugnante pede que sejam respondidos os seus quesitos, salientando que deverá ser realizada por órgão/agente especializado no ramo aeronáutico, preferencialmente por órgão/agente designado pelo Ministério da Aeronáutica.

Assim, o impugnante pede que o auto de infração seja cancelado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (DRJ07), por meio do Acórdão nº 107-000.817, de 28 de agosto de 2020, julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente a multa lançada, com base nos seguintes argumentos:

A importação sob o abrigo dos dispositivos citados para fins de incidência de II, IPI e PIS/Cofins importação (v. fl. 14) comprova a conclusão de que se trata de mercadoria destinada às aeronaves e, por ser motor, a proporcionar movimento a elas. Tais descrições encontram-se em todas as DI.

Das três possibilidades de classificação - turborreator, turpopropulsor e outras turbinas a gás - não há controvérsia quanto à exclusão da classificação como turborreator, as partes divergem apenas em relação à escolha da segunda ou da terceira opção.

(...)

Ora, a lógica da classificação seguida pela NCM indica que as turbinas destinadas a movimentar aeronaves ou se classificam como turborreatores ou como turpopropulsores e aquelas que não têm este propósito vão para o grupo residual "outras turbinas a gás". Observe-se que tanto turborreatores quanto turpopropulsores podem ser a gás (e na posição 8411 são a gás), o que importa é a destinação, vide parte da nota explicativa citada pelas partes:

(...)

*No caso a própria DI registra ser a turbina para o fim aeronáutico, logo, a classificação fiscal do bem promovida pela Autoridade Aduaneira como turpopropulsor está correta. Destacando-se que a ANAC informa ser a turbina CT58-140-2 **motor aeronáutico de Classificação 1: SQ (Motor Turboeixo a Querosene)** (fl. 70).*

(...)

Para encerrar, a Receita Federal já pacificou, no âmbito administrativo, a questão mediante Solução de Divergência COSIT nº 98.017/2018:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

REFORMA DE OFÍCIO A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/7* RF/DIANA Nº 24, DE 26 DE MAIO DE 2014.

CÓDIGO NCM 8411.21.00

Mercadoria: Motor aeronáutico do tipo turboeixo (turboshaft) para propulsão de helicóptero, com potência de 688 kW, constituído de um conjunto compressor-turbina e de uma turbina mecanicamente independente do restante do sistema (turbina livre), sendo esta turbina livre a responsável por transformar a energia cinética dos gases liberados pelo conjunto compressor-turbina em força motriz no seu eixo para acionar os rotores de um helicóptero.

Dispositivos Legais: RGI 1 (posição 84.11) e RGI 6 (subposições 8411.2 e 8411.21) da NCM constante na TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e na Tipi aprovada pelo Decreto 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788/2018.

A SD COSIT nº 98.017/2018, ementa acima transcrita, ratificou a Solução de Consulta SRRF/2-RF/Diana nº 5/2013 contra a Solução de Consulta SRRF/2-RF/Diana nº 24/2014, que dela divergia. No início do relatório da SD, a Autoridade Fiscal registra que:

A Solução de Consulta SRRF/7Q RF/DIANA nº 24, de 26 de maio de 2014, classificou a mercadoria identificada como "Motor aeronáutico que consiste em: turbina de gerador de gás, turbina de energia, tubo de escape, caixa de câmbio de redução, eixo de transmissão, caixa de câmbio dos acessórios e unidade digital de controle de propulsores, com potência de 688 kW, para uso em helicópteros", no

código 8411.81.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum.

E mais a adiante cita a Solução de Consulta SRRF/2-RF/Diana nº 5/2013, que classificou a mercadoria no **código 8411.21.00**:

Solução de Consulta SRRF/2^RF/Diana nº 5/2013

8411.21.00 - Motor aeronáutico do tipo turboeixo (turboshaft), dotado de um conjunto compressor-turbina e uma segunda turbina mecanicamente independente do restante do sistema, responsável por transformar a energia cinética dos gases liberados pelo conjunto compressor-turbina em força motriz, com potência de 1400HP (aprox. 1044 kW), **modelo CT58-140-2**, destinado à propulsão do helicóptero Sikorsky S61, fabricado pela General Electric.

E conclui a SD pela reforma da SC 24, mantendo a SC 05:

Com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 11 da IN RFB nº 1.464/2014, bem como nos Fundamentos e na Conclusão acima, após aprovação pelo Comitê do Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias, constituído pela Portaria RFB nº 1.921, de 13 de abril de 2017, à sessão 3 de setembro de 2018, **REFORMASE**, na forma desta Solução de Divergência, **a Solução de Consulta SRRF/7Q RF/DIANA nº 24**, de 26 de maio de 2014, para classificar a mercadoria consultada de acordo com o indicado na Ementa supra.

Verifica-se também não ter havido no período das importações mudança de entendimento da Receita, conforme alegado, pois a SD, **que fixou nacionalmente o entendimento da RFB**, é de 2018; a SC 24 limitada à 2- Região Fiscal é de 2014 (posterior às importações em exame) e a SC 05 também limitada à 2- Região Fiscal, contrária ao entendimento da Impugnante, é de 2013, lembrando que todas as importações foram efetuadas pela 7- região fiscal (RJ).

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em que reiterou as razões expostas na impugnação e sustentou a impossibilidade de se aplicar o entendimento contido na Solução de Divergência COSIT nº 98.017/ 2018 ao presente caso, em razão de seu efeito vinculante existir apenas a partir da data de sua publicação e em relação aos fatos geradores futuros.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Relator.

O Recurso Voluntário foi protocolado em 14/10/2020, portanto, dentro do prazo de 30 dias contados da notificação do acórdão recorrido, ocorrida em 15/09/2020. Ademais, cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL APLICÁVEL

A questão se resume à classificação fiscal das mercadorias importadas pela recorrente – motor CT58-140-2, fabricado pela GENERAL ELECTRIC AIRCRAFT ENGINES –, que adotou, no registro das Declarações de Importação, a NCM 8411.81.00, destinada para "Outras Turbinas a Gás", enquanto a autoridade aduaneira reclassificou as mercadorias importadas para a posição NCM 8411.21.00, destinada para "Turbopropulsores", aplicando a

multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, nos termos do artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, abaixo transcrito:

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

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

Conforme se verifica, a controvérsia reside no enquadramento na subposição relativa à posição NCM 8411, que apresenta três possibilidades de classificação – *turborreator*, *turbopropulsor* e *outras turbinas a gás* -, nos seguintes termos:

84.11 Turborreatores, turbopropulsores e outras turbinas a gás.

8411.1 - Turborreatores:

8411.11.00 — De empuxo não superior a 25 kN

8411.12.00 — De empuxo superior a 25 kN

8411.2 - Turbopropulsores:

8411.21.00 — De potência não superior a 1.100 kW

8411.22.00 — De potência superior a 1.100 kW

8411.8 - Outras turbinas a gás:

8411.81.00 — De potência não superior a 5.000 kW

8411.82.00 — De potência superior a 5.000 kW

Quanto à classificação fiscal das mercadorias, o Brasil aprovou, pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgou, pelo Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988, a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), sendo ela de observância e aplicação obrigatória, nos termos dos artigos 96 e 98 do Código Tributário Nacional – CTN.

Conforme estabelecem as Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado nºs 1 e 6 (RGI-1 e RGI-6), “[...] a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas [...]” e “[a] classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, “mutatis mutandis”, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. [...]”.

Assim, a classificação fiscal de mercadorias deve seguir as orientações e esclarecimentos fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), internalizadas no Brasil pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992.

Neste sentido, para solucionar a presente controvérsia, merecem transcrição os seguintes trechos da Nota Explicativa relativa à posição 84.11:

Esta posição abrange os **turborreatores**, os **turbopropulsores** e também as outras **turbinas a gás**.

As turbinas desta posição são, em geral, motores de combustão interna que não exigem habitualmente para o seu funcionamento qualquer fonte exterior de calor, como é o caso, por exemplo, das turbinas a vapor.

A.- TURBORREATORES

Um turborreator compõe-se de um conjunto compressor-turbina, um sistema de combustão e uma tubeira, isto é, canal de ejeção cônico convergente colocado no conduto de escapamento de gases. Os gases quentes sob pressão que saem da turbina transformam-se ao longo da sua passagem pela tubeira num fluxo de gás animado de velocidade elevada. A reação deste fluxo de gás oriundo do motor fornece a força motriz utilizada para propelir um veículo aéreo. Nos turborreatores mais simples, o compressor e a turbina são montados num só eixo. Outros tipos mais complexos compõem-se de um compressor de dois corpos, cada um dos quais movimentado pela sua própria turbina através de um eixo coaxial. Em geral, uma ventoinha é colocada na entrada do compressor; é movimentada por uma terceira turbina ou conectada ao primeiro corpo do compressor e impele o ar para trás através de uma canalização. Esta ventoinha funciona como uma hélice carenada, e, a maior parte do fluxo de ar aspirado e impelido não entra no compressor nem na turbina, mas junta-se ao fluxo de gás e de ar ejetado por estes últimos, fornecendo assim um empuxo (impulso*) suplementar. Este tipo de turborreator é às vezes denominado "reator de fluxo duplo".

Os turborreatores comportam um dispositivo auxiliar denominado de "pós-combustão" que lhes aumenta a potência durante breves períodos. Este dispositivo dispõe de sua própria alimentação de combustível e utiliza o oxigênio excedente contido nos gases de escapamento do turborreator.

B.- TURBOPROPULSORES

Os turbopropulsores (turbohélices) são análogos aos turborreatores mas possuem, próximo do grupo turbocompressor, uma roda de turbina ligada por um eixo a uma hélice do tipo das utilizadas nos motores de aviação a pistão. Esta roda de turbina, às vezes denominado turbina livre, não se acopla mecanicamente ao compressor nem ao eixo do turbocompressor. Nos turbopropulsores, a maior parte dos gases quentes sob pressão é transformada pela "turbina livre" em energia mecânica, que movimenta o eixo da hélice em vez de se expandir em uma tubeira, como é o caso nos turborreatores. Em alguns casos, os gases que saem da turbina livre podem expandir-se em uma tubeira a fim de produzir o empuxo (impulso*) suplementar que vem juntar-se à força propulsora da hélice.

C.- OUTRAS TURBINAS A GÁS

Este grupo compreende as turbinas industriais a gás quer sejam turbinas especificamente concebidas para fins industriais, quer sejam turborreatores ou turbopropulsores adaptados expressamente a aplicações diferentes da propulsão de veículos aéreos.

Nas turbinas a gás, consideram-se dois tipos de ciclos termodinâmicos:

- 1) O ciclo simples, em que o ar é aspirado e comprimido pelo compressor, aquecido na câmara de combustão e expandido através da turbina e, finalmente, ejetado na atmosfera.
- 2) O ciclo com recuperação, no qual o ar é aspirado, comprimido e depois passa pelas canalizações de um recuperador. O ar preaquecido pelo fluxo ejetado pela turbina passa na câmara de combustão onde é novamente aquecido depois de misturado a um

combustível. Esta mistura de combustível e ar passa pela turbina e é em seguida ejetado pelo cano de descarga dos gases quentes do recuperador para finalmente, ser lançado à atmosfera.

Há dois tipos de turbinas a gás:

a) As turbinas a gás de uma só linha de eixos, nas quais o compressor e a turbina encontram-se montados no mesmo eixo; a turbina fornece a energia necessária à rotação do compressor e ao acionamento das máquinas a que esteja acoplada. Este tipo de turbina é particularmente eficaz em aplicações para as quais são necessárias velocidades de rotação constantes, como, por exemplo, na produção de energia elétrica.

b) As turbinas a gás de duas linhas de eixos, nas quais o compressor, a câmara de combustão e o grupo compressor-turbina formam uma unidade geralmente denominada gerador de gás, enquanto que uma segunda turbina, montada noutro eixo, recebe os gases quentes sob pressão, ejetados pelo gerador de gás. Esta segunda turbina, denominada "turbina livre" ou "turbina de potência útil", está ligada a uma máquina receptora, compressor ou bomba, por exemplo. As turbinas com duas linhas de eixos são normalmente utilizadas quando as variações de carga necessitam de turbinas com potência e regime de rotação variáveis.

Estas turbinas a gás são especialmente utilizadas em propulsão de navios, para tração ferroviária, para acionamento de aparelhos de produção de energia elétrica ou para acionamento de dispositivos mecânicos de extração de petróleo e de gás, em sistemas de bombeamento de oleodutos e na indústria petroquímica.

Este grupo compreende também outras turbinas a gás, sem câmara de combustão, que contenham apenas um estator e um rotor e que utilizam a energia de gases produzidos por outras máquinas ou aparelhos (por exemplo, geradores de gás, motores diesel, geradores de pistão livre), bem como as turbinas a ar ou outros gases comprimidos.
(Grifamos)

Ao analisar a presente controvérsia, o v. acórdão recorrido se manifestou no sentido de que a lógica da classificação indica que as turbinas destinadas a movimentar aeronaves ou se classificam como turborreatores ou como turbopropulsores e aquelas que não têm este propósito vão para o grupo residual "outras turbinas a gás", ou seja, realça a destinação da turbina como critério diferenciador, para concluir que a classificação fiscal do bem promovida pela Autoridade Aduaneira como turbopropulsor está correta.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente ressalta que os motores importados são da espécie turboeixo (*turboshaft*) – informação incontroversa nos autos, vez que a própria autoridade autuante trouxe a classificação da ANAC do motor CT58-140-2 como Motor Turboeixo a Querosene (fl. 70) – para sustentar que tal espécie é distinta dos motores turbopropulsores, o que impediria sua classificação na subposição 8411.2.

Neste sentido, traz à colação a definição de motor à turbina, e suas diferentes espécies, trazida no manual de “Definições, regras de redação e unidades de medida para uso no Regulamento Brasileiro de Aviação Civil”, aprovado pela Resolução ANAC nº 200, de 13 de setembro de 2011, *in verbis*:

Motor aeronáutico significa um motor que é usado ou que se pretende usar para propelir uma aeronave. Inclui turbo alimentadores, dispositivos e controles necessários ao seu funcionamento, mas exclui hélices e rotores. A menos que explicitado diferentemente no texto, o motor aeronáutico é referido nos RBAC apenas como "motor". Existem dois tipos básicos de motor aeronáutico: convencional e à turbina:

(1) motor convencional significa um motor aeronáutico no qual pistões, que se movem dentro de cilindros, acionam um eixo de manivelas que, direta mente ou através de uma caixa de redução, aciona uma hélice (aviões) ou um rotor (aeronave de asas rotativas);

(2) motor à turbina significa um motor aeronáutico cujo funcionamento se dá através de uma turbina a gases. Os motores à turbina dividem-se, basicamente, em três diferentes tipos:

(i) motor turbohélice é um motor projetado para acionar uma hélice responsável pela propulsão do avião; a participação dos gases de escapamento nessa propulsão, quando existe, é meramente residual;

(ii) motor turbo eixo é um motor projetado para acionar o rotor de uma aeronave de asas rotativas; os gases de escapamento não têm nenhuma participação no processo; e

(iii) motor à reação ou motor turbo jato é um motor projetado para aviões que utiliza a expansão dos gases para propulsionar o avião. Inclui os motores denominados turbo fan"

Com base nisto, a recorrente foca sua pretensão recursal em combater a vedação trazida pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, em relação à classificação NCM 8411.81.00, no sentido de afastá-la da aplicação aeronáutica e restringi-la apenas à aplicação industrial, sob o argumento de que a posição 8411 não traz todas as espécies de turbina a gás e, em sua falta, tornar-se-ia imprescindível uma categoria genérica para que todas fossem acolhidas.

Para corroborar seus argumentos, traz esclarecimento técnico emitido pelo engenheiro mecânico Sr. Abrahim de Almeida Alli Júnior, especialista em aero navegabilidade pelo Instituto Tecnológico de Aeronáutica – ITA (167 a 170), que assim concluiu a respeito da classificação fiscal dos motores aeronáuticos:

Considerando-se os conceitos estabelecidos pela literatura técnica para a turbina a gás e seus tipos, percebe-se que as descrições da NESH não abrangem todos os tipos de turbina assim como a o arranjo do texto poderia ser reformulado para uma melhor adequação dos conceitos.

Especificamente para o modelo de Motor GE CTS8-140, fazendo-se um cruzamento entre a descrição do fabricante e a descrição da NESH, identificam-se os seguintes pontos que podem gerar dúvidas quanto uma correta classificação é:

1- No item "B" - TURBOPROPULSORES - não há uma referência específica para o motor Turbo eixo (turboshaft);

2- A descrição do item "C" - OUTRAS TURBINAS A GÁS – é idêntica a descrição do fabricante para o Motor GE CTS8-140, ou seja, um conjunto gerador de gases (Compressor, câmara de combustão e turbina) e a turbina livre ou de potência montada em um eixo independente. A diferença é que enquanto o texto da NESH menciona que ela pode estar ligada a uma máquina receptora como um compressor ou bomba, este motor está ligado a caixa de transmissão do helicóptero.

Desta forma, entende-se que pela ausência de uma referência específica (item 1) ou pela restrição imposta pelo texto da NESH (item 2) não há uma forma clara de se fazer uma classificação para motores de helicópteros."

Diante disto, a recorrente alega que, “com base na expertise técnica e não na abstração legal”, classificou os motores importados na posição NCM 8411.8 (Outras turbinas a

gás), pois tanto a posição NCM 8411.1 (Turborreatores), quanto à posição NCM 8411.2 (turbopropulsores) não abrangem essa espécie de bem, mencionando, por fim, a RGI-4, que estabelece que as mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das RGIs 1 a 3 classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

Com a devida vênia, entendo que não assiste razão à recorrente.

Apesar dos pertinentes pontos trazidos pela recorrente – que podem, inclusive, incentivar um aperfeiçoamento das atuais subposições e/ou Nesh –, entendo que, além da classificação fiscal adotada pela recorrente ir de encontro ao disposto nas Notas Explicativas da posição NCM 8411, a classificação proposta pela autoridade aduaneira – e mantida pelo v. acórdão recorrido – parece ser aquela que mais fielmente se adequa à classificação fiscal nos termos previstos pelo Sistema Harmonizado, suas regras de interpretação e notas explicativas.

Ao dispor que a subposição 8411.8 “[...] *compreende as turbinas industriais a gás quer sejam turbinas especificamente concebidas para fins industriais, quer sejam turborreatores ou turbopropulsores adaptados expressamente a aplicações diferentes da propulsão de veículos aéreos*”, a Nota Explicativa supra transcrita, além de expressamente afastar de tal subposição as turbinas de propulsão de veículos aéreos – que corresponde, incontestavelmente, às mercadorias em análise – relega as outras duas subposições (Turborreatores e Turbopropulsores) o enquadramento de motores aeronáuticos à turbina.

Assim, apesar de não haver referência específica para o motor Turboeixo (*turboshaft*) na subposição 8411.2 (Turbopropulsores) e existir diferença entre o motor turboélice e o motor turboeixo – enquanto no primeiro a turbina livre é ligada a uma hélice, no segundo ela está ligada aos rotores do helicóptero –, nos termos do atual sistema de classificação fiscal, o motor aeronáutico à turbina deve ser classificado na subposição 8411.1 (Turborreatores) ou na subposição 8411.2 (turbo propulsores), como devidamente procedido pela autoridade autuante, que assim fundamentou tecnicamente a sua opção pela NCM 8411.21.00:

Turbinas utilizadas como motores aeronáuticos devem ser classificadas como turborreatores ou turbopropulsores, dependendo principalmente da forma como aproveitam a força gerada na turbina para movimentar a aeronave. Assim, será classificado como turborreator o motor aeronáutico que possuir a característica de produzir o movimento da aeronave unicamente pelo princípio da ação/reação, conhecido como a 3ª Lei de Newton, vale dizer, a força da ação do gás expelido pela parte posterior da turbina gera uma reação em sentido oposto que movimenta o veículo aéreo. Como exemplo temos os motores TURBOJATOS e os do tipo TURBOFAN. O mesmo não ocorre com o motor conhecido como TURBOEIXO do tipo turbina livre, que é o caso da mercadoria em questão, tendo em vista que o gás expelido pela sua turbina não é usado diretamente para dar movimento à aeronave, mas sim para acionar outra turbina, em geral sem conexão física com o estágio anterior e por isso conhecida como turbina livre. Embora desconectada fisicamente do estágio anterior, a turbina livre está ligada por um eixo ao rotor principal que irá acionar as pás do helicóptero. Com isso, o helicóptero não é movimentado pelo princípio da ação/reação, daí a classificação dessa turbina na NCM 8411.21.00 específica para turbopropulsores. Motores TURBOEIXO em geral são motores de turbina livre cujo princípio de funcionamento difere dos turborreatores. É importante reiterar que o motor C158-140-2, importado por meio das Declarações relacionadas neste Auto de Infração, é uma turbina de uso aeronáutico e sua classificação na NCM 8411.81.00 como “Outras Turbinas a Gás” está vedada pela Nota Explicativa (NESH). Cabe destacar que o motor CT58-140-2 foi classificado pela ANAC como Motor Turboeixo a Querosene,

conforme consulta em anexo, pelo que a sua correta classificação se dá na NCM 8411.21.00, como turbopropulsor.

No que se refere à classificação na NCM 8411.21.00, merece referência também trecho da fundamentação da Solução de Divergência COSIT nº 98.017/2018, que pacificou o entendimento da Receita Federal quanto ao presente tema:

O motor do tipo turboeixo (turboshaft) para helicópteros possui composição e princípio de funcionamento análogo ao dos motores turboélice, exceto pelo fato de que a turbina livre não encontra-se ligada a uma hélice e sim aos rotores do helicóptero. Logo, apesar das Notas Explicativas para a posição 84.11 não fazerem menção específica aos motores turboshaft, depreende-se pela sua forma de funcionamento e construção que os mesmos caracterizam-se como turbopropulsores, classificados - por aplicação da RGI 1 - na posição 84.11 e - por aplicação da RGI 6 - na subposição 8411.2.

Merece destaque que a menção à Solução de Divergência COSIT nº 98.017/2018 na fundamentação do v. acórdão recorrido foi objeto de inconformismo pela recorrente em seu Recurso Voluntário, que sustentou a impossibilidade de aplicação do entendimento nela contido a fatos pretéritos, como no presente caso.

Com a devida vênia, tanto na presente decisão quanto no v. acórdão recorrido não houve uma aplicação da Solução de Divergência COSIT nº 98.017/2018, o que certamente configuraria ofensa ao disposto no artigo 48, §§ 11 e 12, da Lei nº 9.430/96 e artigos 105 e 146 do CTN.

A referida Solução de Divergência – e os seus fundamentos – apenas foram utilizados para o fim de corroborar a conclusão adotada no *decisum* no sentido de enquadrar a mercadoria objeto de análise na NCM 8411.21.00. Não há – e nem poderia haver – a aplicação vinculante da Solução de Divergência, servindo esta apenas como argumento complementar das razões de decidir tanto do presente voto quanto do v. acórdão recorrido.

Ressalte-se, por oportuno, que a subtração das referências à Solução de Divergência em ambos os *decisum* não implicariam qualquer alteração nas suas conclusões.

Da mesma forma, aponta-se que o v. acórdão recorrido também mencionou as Soluções de Consulta SRRF/2-RF/Diana nº 5, de 11 de dezembro de 2013, e nº 24, de 26 de maio de 2014, que abordaram a classificação fiscal do motor aeronáutico do tipo turboeixo (*turboshaft*), apenas para o fim de demonstrar a sua inaplicabilidade ao presente caso, uma vez que, além de terem sido editadas pela 2ª Região Fiscal e as importações efetuadas pela 7ª Região Fiscal (RJ), ambas foram editadas posteriormente à importação das mercadorias em análise, não tendo qualquer influência sobre a tomada de decisão da recorrente na classificação fiscal de suas mercadorias.

Por todo o exposto, restando demonstrada a adoção de classificação incorreta na NCM das mercadorias objeto de importação, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a multa aplicada com base no artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO QUANTO À RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS

A recorrente alega que, antes da importação dos motores ora mencionados, já importou diversos outros com a classificação na NCM 8411.81.00 (Outras turbinas a gás: - De potência não superior a 5000kW) e nunca teve qualquer problema no desembaraço, sustentando que, em havendo a liberação da mercadoria, a autoridade administrativa estaria aceitando a classificação fiscal, descabendo posterior alteração, não fosse por eventual alteração de critério jurídico.

Ocorre que o desembaraço aduaneiro não configura aceitação ou homologação da classificação fiscal adotada pelo contribuinte, estando prevista, no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, a possibilidade de posterior apuração, pela autoridade fazendária, da regularidade do pagamento do imposto e da exatidão das informações prestadas pelo importador, no prazo de 5 (cinco) anos, contados do registro da declaração.

Neste cenário, o artigo 638 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro) prevê o procedimento de Revisão Aduaneira, assim descrito:

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

É importante esclarecer que a classificação da mercadoria é realizada pelo próprio contribuinte importador na Declaração de Importação, onde o contribuinte aponta todos os elementos constitutivos do fato jurídico tributário e, posteriormente, adianta o pagamento do tributo.

Neste sentido, ressalta-se que o desembaraço aduaneiro não configura lançamento ou homologação do crédito tributário, o que afasta a aplicação do artigo 146 do CTN, tendo em vista que o despacho aduaneiro não caracteriza fixação de critério jurídico quanto às mercadorias desembaraçadas. Pelos mesmos fundamentos, também é inaplicável a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos ("A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento").

Por ser bastante esclarecedora, merece transcrição trecho da ementa de recente julgamento do Superior Tribunal de Justiça:

(...) 2. O "Despacho Aduaneiro" é um procedimento que se inicia com o registro da "Declaração de Importação" (art. 44, do Decreto-Lei n. 37/66), passa pela "Conferência Aduaneira" nos chamados canais "Verde", "Amarelo", "Vermelho" e "Cinza" (art. 50, do Decreto-Lei n. 37/66 e art. 21, da IN/SRF n. 680/2006), depois pelo "Desembaraço Aduaneiro" onde se libera a mercadoria importada (art. 51, do Decreto-Lei n. 37/66) e pode ter sua conclusão submetida a condição resolutória por 5 (cinco) anos, em razão da homologação ("Conclusão do Despacho" via "Revisão Aduaneira") prevista no art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66 e art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 - RA-2009).

3. Assim, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal e aduaneira no procedimento de "Revisão Aduaneira" tem por base o art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66, o art. 150, §4º, do CTN, e o art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 (RA-2009) que permitem a reclassificação fiscal da mercadoria na NCM. Sua autorização legal está nos incisos I, IV e V, do art. 149, do CTN.

4. São inconfundíveis a "Conferência Aduaneira" e o "Desembaraço Aduaneiro" e a "Conclusão do Despacho" ("Revisão Aduaneira") que pode se dar 5 (cinco) anos depois, tendo em vista a condição resolutória prevista tanto no art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66, quanto no art. 150, §4º, do CTN, e no art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 (RA-2009) que adotaram a sistemática do lançamento por homologação.

5. É pacífica a jurisprudência desta Casa no sentido de que a "Conferência Aduaneira" e o posterior "Desembaraço Aduaneiro" (arts. 564 e 571 do Decreto n. 6.759/2009) não impedem que o Fisco realize o procedimento de "Revisão Aduaneira", respeitado o prazo decadencial de cinco anos da sistemática de lançamento por homologação (art. 638, do Decreto 6.759/2009). Precedentes: REsp. n. 1.201.845/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18.11.2014; REsp. n. 1.656.572 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.04.2017; AgRg no REsp. n. 1.494.115 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 03.03.2015; REsp. n. 1.452.531 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 12.08.2014; REsp. n. 1.251.664/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.08.2011.

6. Indiferente os canais adotados para a "Conferência Aduaneira" ("Verde", "Amarelo", "Vermelho" ou "Cinza"), somente há que se falar em lançamento efetuado no ato de "Conferência Aduaneira" se houver a apresentação da Manifestação de Inconformidade a que se refere o art. 42, §2º, da IN/SRF n. 680/2006. Não ocorrendo esse lançamento, as retificações de informações constantes da Declaração de Importação - DI são atos praticados pelo próprio contribuinte na condição de "autolancamento", dentro da sistemática de lançamento por homologação, apenas se cogitando da incidência do art. 146, do CTN (modificação de "critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa"), se esses atos se deram em razão de orientação expressa dada pelo fisco no momento de sua feitura que há de ser comprovada nos autos.

7. A partir do advento do Decreto n. 4.543/2002 (RA-2002), a classificação da mercadoria passou a ser ato praticado pelo CONTRIBUINTE importador na "Declaração de Importação", o que passou a caracterizar portanto, a figura do "autolancamento" ou lançamento por homologação e não mais o lançamento por declaração que vigorava anteriormente na vigência do Decreto n. 91.030/85 (RA-85), pois o contribuinte passou a apontar todos os elementos constitutivos do fato gerador e a adiantar o pagamento. Neste mesmo momento, a inserção da "Revisão Aduaneira" dentro da sistemática do lançamento por homologação se deu também com o advento do art. 570, §2º, I, do Decreto n. 4.543/2002 (RA-2002), que passou a fazer alusão ao prazo do art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66 (lançamento por homologação) e não mais ao do art. 149, parágrafo único (revisão de ofício de lançamento), como o fazia o art. 456, do Decreto n. 91.030/85 (RA-85).

8. O registro é importante porque invariavelmente os contribuintes invocam jurisprudência deste STJ, respaldada na Súmula n. 227 do extinto TFR ("A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento") construída para a situação anterior [vigência do Decreto n. 91.030/85 (RA-85)] onde o lançamento era por declaração para as situações que tais (art. 147, do CTN), o que impossibilitava a realização de lançamento suplementar pelo fisco para corrigir a classificação fiscal, já que seria um segundo lançamento efetuado com base no art. 149, parágrafo único, do CTN, havendo, portanto, o óbice do art. 146, do mesmo CTN.

Contudo, em se tratando de Declaração de Importação registrada após a revogação do Decreto n. 91.030/85 (RA-85), na "Revisão Aduaneira" o que existe é o lançamento em si efetuado por vez primeira dentro da sistemática do lançamento por homologação (art. 150, §4º, do CTN) e não uma revisão de lançamento já efetuado, que seria um segundo lançamento realizado consoante o art. 149, parágrafo único, do CTN.

9. Assim, para as Declarações de Importação registradas após a revogação do Decreto n. 91.030/85 (RA-85) é inaplicável a Súmula n. 227 do extinto TFR ("A mudança de

critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento") e, por conseguinte, são inaplicáveis os precedentes: REsp. n. 1.112.702/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20.10.2009; AgRg no REsp. n. 1.347.324 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2013; REsp. n. 1.079.383 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 18.06.2009; AgRg no REsp 478389 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 25.09.2007; REsp 654076 / RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 19.04.2005; REsp 412904 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 07.05.2002; REsp. n. 27.564 / RJ, Segunda Turma, Rel. Ari Pargendler, julgado em 02.05.1996; dentre outros que se referem à sistemática de lançamento anterior.

10. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.576.199/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/4/2021, DJe de 19/4/2021.)

Assim, o despacho aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento 'efetuado pelo importador'. Tal homologação ocorre apenas com a 'revisão aduaneira' (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita).

Diante disto, não há que se falar em aceitação da classificação fiscal adotada pelo contribuinte em razão do despacho aduaneiro, nem tampouco em alteração de critério jurídico pelo fisco, sendo plenamente possível a reclassificação pretendida no auto de infração impugnado.

Da mesma forma, não subsiste a alegação de que, como a recorrente sempre classificou os motores na posição NCM 8411.81.00, e essa prática jamais foi questionada pelas autoridades fiscais, deveriam ser afastadas as penalidades impostas, com base no artigo 100, inciso III, Parágrafo único, do CTN, por se tratarem de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

Além da ausência de autuação por si só não configurar prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, os exemplos trazidos pela recorrente em sua impugnação (fls. 97 a 99) tratam de importações realizadas entre 05/07/2011 a 26/12/2012, que, na data de lavratura da presente autuação (11/11/2013), ainda poderiam ser objeto de revisão aduaneira, até mesmo em coerência com o entendimento do próprio Auto de Infração.

Portanto, seja por não configurar prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, seja por não se tratar de posição definitiva quanto à classificação das mercadorias à época da lavratura do auto de infração, não há que se falar em afastamento das penalidades com base no artigo 100, inciso III, Parágrafo único, do CTN, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

Fl. 16 do Acórdão n.º 3401-012.378 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10715.731172/2013-59