



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

Processo nº 10830.727851/2016-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.672 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVICOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE AGUA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

EQUIPAMENTOS AUXILIARES DE GRUPO ELETROGÊNEO DE ENERGIA EÓLICA. AEROGERADOR. CONCEITO DE UNIDADE FUNCIONAL. INAPLICABILIDADE.

Os equipamentos auxiliares ao sistema do Aerogerador, com função determinada e distinta da geração de energia, não podem ser considerados, juntamente com ele uma unidade funcional, devendo cada um desses equipamentos seguir sua própria classificação fiscal na TIPI.

INCORPORAÇÃO. PENALIDADE. SUJEITO PASSIVO. INCORPORADORA.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela incorporada (art. 132 da Lei nº 5.172), inclusive no que se refere às penalidades.

MULTA COM COBERTURA DE CRÉDITO. CABIMENTO.

Nos casos em que a falta de destaque do IPI não implique a falta de recolhimento do imposto, pelo fato haver créditos capazes de absorver o imposto que deixou de ser destacado, necessária, ainda assim, aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor que deixou de ser lançado (multa do IPI não lançado, com cobertura de crédito).

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA.

Em sendo a sucessora responsável pelos créditos tributários da sucedida, cabível é exigir daquela a multa por infração por esta cometida.

PENALIDADE. OBSERVÂNCIA DE ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO.

Não se pode afastar penalidade sob o argumento de adequação da conduta da autuada à decisão administrativa (art. 76, II, a, da Lei nº 4.502/64), já que, a partir da vigência do CTN, tal efeito somente se verifica na hipótese em que haja lei que atribua eficácia normativa à referida decisão administrativa.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento do recurso em diligência, para elucidar a questão da remessa fracionada das mercadorias, vencida a conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, que suscitou a diligência e os conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne e Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado). Acordam, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário; vencidos os conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Renato Vieira de Ávila (suplente convocado), que lhe deram provimento integral.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado em substituição a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz). Ausente, justificadamente, a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 1.515/1.673), lavrado contra a empresa GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVICOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE AGUA LTDA., que exigiu um crédito tributário no valor total de R\$ 50.459.012,74. Consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.535/1.560, que nos anos-calendário de 2012 e 2013, a Recorrente promoveu a **saída** do produto denominado **Aerogeradores**, classificados na posição **8502.31.00** da TIPI e **tributados à alíquota "0" (zero)** de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Destaca o Fisco que os saldos credores constante na escrita do estabelecimento originaram-se de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na industrialização dos referidos Aerogeradores.

Considerando a existência de saldos credores de IPI em sua escrita fiscal, a autuada apresentou os Pedidos de Ressarcimento - PER/DCOMP relacionados às fl. 2 e 1.536.

Desta feita, a Fiscalização passou a analisar o direito creditório alegado pela empresa e constatou erro na classificação fiscal dos seguintes equipamentos: (i)- Conversor de Energia; (ii)- Sistema de Interface Meteorológica; (iii)- Sistema de Gerenciamento de Site; (iv)- Sistema Scada 220V 60Hz e (v)- Kit Laptop para utilização do Sistema Scada 60 Hz.

Para a Fiscalização, a Recorrente teria alterado indevidamente a classificação fiscal da mercadoria importada, que foi utilizado o código 8504.40.90 da TIPI, com alíquota de 15% de IPI: **Conversor de energia (conversor de frequência ou DTA)**, uma vez que, no momento em que promoveu a saída do produto para montagem, utilizou o código 8502.31.00 da TIPI (Grupos eletrogêneos e conversores rotativos elétricos. De energia eólica), com **alíquota "0" (zero) de IPI**.

A Fiscalização relata que o mesmo equívoco de classificação fiscal teria ocorrido com outros produtos: **Sistemas de Interface Meteorológica, de Gerenciamento de Site e Scada 220V 60Hz** e, ainda com o **Kit Laptop** para utilização do Sistema Scada 60 Hz.

Repita-se que na saída para a montagem, todos esses produtos foram classificados no código 8502.31.00 da TIPI, tributado a alíquota "0" (zero) de IPI. No entanto, na importação, as classificações fiscais adotadas foram as seguintes (todos tributados com alíquota de 15% quando da importação):

1. Sistema de Interface Meteorológica (SIM): código 8517.62.59;
2. Sistema de Gerenciamento do Site 60HZ (SGS): código 9032.89.90;
3. Sistema SCADA 220V 60Hz: código 8471.50.30 e 8471.49.00); e,
4. Kit Laptop para utilização do Sistema SCADA 60 Hz: código 8471.30.19.
5. Conversos de Energia, código: código 8504.40.90.

Como se vê, para a Fiscalização, todos esses equipamentos, quando das saídas, deveriam ser classificados em posições próprias, qual seja, com alíquota de 15% de IPI. Entretanto, a Recorrente os classificou em suas Notas Fiscais todos os equipamentos no **código 8502.31.00 da TIPI** (Grupos eletrogêneos e conversores rotativos elétricos. De energia eólica), **tributado a alíquota "0" (zero) de IPI**.

A fiscalização, então, com base nas notas fiscais eletrônicas de saída, emitidas no período de 01/01/2012 a 31/12/2013, referente à remessa para montagem (CFOP 6949 e classificação fiscal 8502.31.00) dos produtos: Conversores de Energia; do Sistema de Interface Meteorológica; do Sistema de Gerenciamento de Site; do Sistema Scada 220V 60Hz e do Kit Laptop para utilização do Sistema Scada 60 Hz, e relacionadas no ANEXO III do Termo de Verificação Fiscal (TVF), elaborou planilha contemplando essas notas fiscais utilizando a classificação fiscal correta (ANEXO IV do TVF). Assim, foram apurados os valores de IPI que foram lançados.

Ato seguinte, foi reconstituída a escrita Fiscal, considerando-se, inclusive, a reversão dos estornos realizados em razão dos Pedidos de Ressarcimento. Em razão da reconstituição da escrita, a Fiscalização intimou a Recorrente a efetuar o estorno do crédito da sua escrita fiscal no montante de R\$ 467.757,56 (relativo à diferença entre o saldo credor apurado pela Fiscalização e o escriturado pela empresa).

Inconformada com a conclusão da Fiscalização, a Recorrente informa ser o **Aerogerador** composto de diversos elementos, entre eles: **Pás, Gerador de energia, Cubo, Torre eólica, Conversor de energia dentre outros**.

Conforme bem salientado pelo Relatório da DRJ (Acórdão nº 09-64.649, de 28/09/2017 - fls. 2.676/2.704), aduzindo que após análise dos autos "tal fato ficou demonstrado no Relatório Técnico nº 000.920/2015, emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), em atenção a solicitação feita pela Recorrente e anexado aos autos às fls. 2.497/2.575.

O referido Parecer analisou os **Geradores Eólicos**, esclarecendo as características técnicas, operacionais e funcionais desse produto e permitiu à GE chegar às seguintes conclusões:

*1) O princípio de funcionamento da **turbina eólica** está baseado na conversão de energia cinética (resultante do movimento de rotação causado pela incidência do vento nas pás do rotor da turbina) em energia elétrica.*

2) As pás, o gerador de energia e o cubo, que não são objeto da presente autuação, formam a parte superior da turbina eólica, onde é captado o vento.

*3) O conjunto pás/gerador/cubo é fixado a uma torre de sustentação, em cuja base está localizado o conversor de energia, que tem a função de converter a energia gerada pela turbina para os níveis adequados à injeção na rede elétrica convencional. O **conversor de energia** é, portanto, o responsável pela ligação entre turbina eólica e a rede convencional.*

*4) O processo de geração de energia elétrica pelo aerogerador é processo complexo **que somente se consoma com a sua injeção na rede elétrica convencional**. Importante afirmar que o produto da atividade do conjunto pás/gerador/cubo não pode ser diretamente ligado à rede elétrica convencional, sendo necessários, para tanto, o conversor de energia.*

*5) Ao contrário do afirmado pela Fiscalização, o relatório do INT constatou que o **Conversor de Energia** funciona como um “painel de interface entre o técnico do site e as funções da turbina”, que “seu funcionamento é fundamental para a perfeita geração de energia” e que “o conversor encontra-se interligado e na mesma estrutura do aerogerador, formando um corpo único”.*

6) o conversor de energia, além de sua função de conversão de energia propriamente dita, é o responsável por toda a parte de comunicação e alimentação do aerogerador.

7) Sem o conversor, seria gerada energia que não poderia ser aproveitada, dado que não se trataria de uma energia limpa e não seriam observados os padrões obrigatórios de funcionamento da rede elétrica brasileira.

8) adequar a energia gerada na turbina eólica à energia existente na rede para a qual está sendo distribuída é estágio intrínseco à sua produção, pois de nenhuma serventia seria a geração de uma energia inadequada ou prejudicial à rede.

Nessa mesma linha de raciocínio, a autuada sustenta que os demais equipamentos integram o conjunto que concorre para a geração de energia e, ainda que não sejam integrantes da turbina eólica, nem mesmo correspondam ao mesmo número de equipamentos por parque eólico, sua importância está diretamente ligada à adequação da energia gerada à rede elétrica convencional. Com relação a esses outros equipamentos, sustenta que:

*1) O **sistema de interface meteorológica** é responsável pelo tratamento dos sinais coletados pela estação meteorológica. Ele permite verificar a posição e a velocidade do vento, de modo a facilitar o posicionamento das turbinas.*

2) *O sistema de gerenciamento de site recebe os dados das Torres de Geração de Energia Eólica, envia sinais de controle de geração de maneira coordenada e controlada para a perfeita geração do parque eólico como um todo. É este sistema que controla toda a planta operacional e permite, ainda, o controle do funcionamento de cada uma das turbinas eólicas.*

3) **Software SCADA**, instalado no sistema de gerenciamento de site, que realiza o monitoramento das turbinas, permitindo a leitura de dados de modo a controlar e monitorar o funcionamento das mesmas.

Em seguida, a autuada passa a se manifestar sobre o que denomina “nítido erro de direito” da Fiscalização. Refere-se ao entendimento fiscal que concluiu pelo não aplicabilidade, ao presente caso, da Nota 4 da Seção XVI da TIPI.

Entendendo ser aplicável a referida Nota de Seção, a autuada conclui que o equipamento relacionado ao desempenho da função principal do conjunto atrai para si a classificação dos demais equipamentos.

Alega, ainda, ser aplicável a Nota Explicativa da posição 85.02 da TIPI, o que justificaria que o conversor de energia seja classificado na posição 8502.31.00. Isso porque a referida peça faz parte da unidade funcional de produção de energia elétrica, formando um corpo único com as demais peças e possuindo como função bem determinada a geração de energia elétrica. E o mesmo ocorreria em relação aos demais equipamentos.

Com base nesses argumentos a autuada, sustenta:

PRELIMINARMENTE:

A expressão “grupos eletrogêneos” aplica-se à combinação de um gerador elétrico com uma máquina motriz, que não seja um motor elétrico (turbina hidráulica, turbina a vapor, roda eólica, máquina a vapor, motor de ignição por centelha (faísca), motor diesel, etc.). Quando a máquina motriz e o gerador formam um só corpo ou quando, separados mas apresentados ao mesmo tempo, as duas máquinas são concebidas para formar um só corpo ou ser montadas em uma base comum (ver as Considerações Gerais desta Seção), o conjunto classifica-se na presente posição.

1) *da necessidade de suspensão do processo pelo fato de depender da decisão no processo nº 10830.726.952/2014-41, que trata de matéria idêntica e engloba período de apuração do IPI anterior ao de que trata o presente processo.*

2) *nulidade do Processo, pelo fato de que autoridade fiscal, para impor uma nova classificação, deveria estar amparada em laudo técnico que justificasse a reclassificação pretendida.*

NO MÉRITO:

1) *Improcedência da classificação fiscal pretendida pela Fiscalização;*

2) *Impossibilidade de imputar à autuada as penalidades relativas a períodos anteriores à incorporação do estabelecimento responsável pelos fatos geradores;*

3) *Impossibilidade de exigência da multa no montante fixado e de aplicação de multa sobre o IPI não lançado, com cobertura de crédito;*

4) *Ilegalidade da incidência de Juros Selic sobre a multa de ofício;*

5) Necessidade de realização de perícia no caso de se entender que o Relatório do INT não contém todos os subsídios técnicos necessários à solução da lide.

Chegados os autos a esta DRJ, identificaram-se alguns aspectos que necessitavam de maior esclarecimento. Em razão disso, foram solicitadas informações adicionais nos termos do Despacho 26 - 3ª Turma DRJ/JFA. Em resumo, solicitou-se:

A) que a Impugnante: 1) esclareça a contradição entre as informações por ela prestadas à Fiscalização, e o que consta em trechos do Parecer do Instituto Nacional de Tecnologia; e 2) descreva, de forma detalhada, o processo de geração de energia elétrica (importa salientar que não é o caso de se descrever o destino ou tratamento da energia produzida, mas sim as funções dos equipamentos que atuam intrinsecamente na geração de energia, ocorrida no interior da Nacelle);

B) que o Instituto Nacional de Tecnologia se manifeste sobre as apontadas imprecisões relativamente às funções dos equipamentos de que trata a autuação.

O INT atendeu à solicitação que lhe foi dirigida, por intermédio do Ofício nº 208/INT, de 10 de agosto de 2017, e a autuada se manifestou por intermédio do documento de fls. 2.642 a 2.644.

Os fatos antes apontados, tanto pela autuada como pelo INT, foram apenas reforçados e esclarecidos nas respectivas manifestações, sem que tenha sido introduzida nos autos novidade em termos de elementos de prova.

Em seguida, voltaram os autos a esta DRJ para a continuidade do julgamento.

É o relatório".

No entanto, os argumentos aduzidos pela Recorrente, foram parcialmente acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão DRJ em Juiz de Fora (MG) nº 09-64.649, de 28/09/2017, abaixo transcrito (fl. 2.676):

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

EQUIPAMENTOS AUXILIARES DE GRUPO ELETROGÊNICO DE ENERGIA EÓLICA. CONCEITO DE UNIDADE FUNCIONAL. INAPLICABILIDADE.

Os equipamentos auxiliares ao sistema pás/gerador/cubo do Aerogerador, com função determinada e distinta da geração de energia, não podem ser considerados, juntamente com ele, uma unidade funcional, devendo cada um desses equipamentos seguir sua própria classificação fiscal na TIPI.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

SUSPENSÃO DO PROCESSO. PENDÊNCIA DE DECISÃO DEFINITIVA DE PROCESSO RELATIVO A PERÍODO DE APURAÇÃO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração do IPI relativa a determinado trimestre leva em consideração a apuração reconstituída do período anterior

(constante de processo específico), sem que se possa, por essa razão, cogitar de suspensão do processo até que se encerre o litígio relativo ao período de apuração anterior.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DE COMPETÊNCIA TÉCNICA DA AUTORIDADE AUTUANTE. NULIDADE. INAPLICABILIDADE.

A autoridade autuante prescinde de laudo técnico para, aplicando as regras de classificação de mercadorias, impor classificação fiscal diversa da pretendida pela autuada, desde que o faça de forma motivada.

LAUDO DO INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE DE ELEMENTOS ADICIONAIS. SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Se os elementos de fato necessários à solução da lide já estão bem configurados, torna-se desnecessária qualquer providência adicional em termos de diligência ou perícia.

INCORPORAÇÃO. PENALIDADE. SUJEITO PASSIVO. INCORPORADORA.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela incorporada (art. 132 da Lei nº 5.172), inclusive no que se refere às penalidades.

PENALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA.

Não é permitido, em sede administrativa, que se discutam os fundamentos constitucionais da norma tributária.

PENALIDADE. OBSERVÂNCIA DE ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO.

Não se pode afastar penalidade sob o argumento de adequação da conduta da autuada à decisão administrativa (art. 76, II, a, da Lei nº 4.502/64), já que, a partir da vigência do CTN, tal efeito somente se verifica na hipótese em que haja lei que atribua eficácia normativa à referida decisão administrativa.

MULTA COM COBERTURA DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO.

Nos casos em que a falta de destaque do IPI não implique a falta de recolhimento do imposto, pelo fato haver créditos capazes de absorver o imposto que deixou de ser destacado, necessária, ainda assim, aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor que deixou de ser lançado (multa do IPI não lançado, com cobertura de crédito).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

APURAÇÃO. SALDO CREDOR DE IPI. ESTORNO EM DUPLICIDADE. REDUÇÃO SALDO DEVEDOR.

Deve ser retirado da apuração valor de débito de IPI que se destina a anular estorno de ressarcimento no caso em que tal valor já foi considerado na escrituração, devendo ser reduzido, em consequência, o saldo devedor a ser exigido relativamente ao período de apuração em análise.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Regularmente notificado do julgado por meio de sua Caixa Postal Eletrônica (DTE perante a RFB) em 17/10/2017 (fl. 2.712) e, não concordando com a decisão, apresentou seu Recurso Voluntário em 16/11/2017 (fls. 2.715/2.755), reiterando os argumentos expendidos na sua Impugnação, em resumo com as seguintes razões:

1) PRELIMINARMENTE, alega a **prejudicialidade externa** entre o presente processo e o PAF nº 10830.726.952/2014-41, alegando a necessidade de suspensão do presente feito, porque caso a Recorrente seja vencida na discussão da validade desse suposto débito, ele será exigido pela Fazenda Nacional, ensejando flagrante *bis in idem*, não podendo, portanto, ser exigido, mesmo que de forma indireta também neste processo.

2) Da **NULIDADE do Auto de Infração** devido à falta de respaldo técnico: Conforme demonstrado em sua Impugnação, o Auto de Infração está eivado de nulidade, uma vez que, apesar de tratar de características técnicas de mercadorias, não apresentou nenhum respaldo técnico de forma a confirmar os seus fundamentos adotados; que é justamente a ausência de motivação do ato de lançamento que está sendo questionada pela Recorrente, ante à inobservância do disposto aos arts. 142 do Código Tributário Nacional e 37, *caput*, da Constituição Federal.

3) quanto ao **MÉRITO**, faz considerações acerca do produto objeto da autuação, argumentado que o produto **Aerogerador**, comercializado pela Recorrente, é composto de diversos elementos, quais sejam; pás, gerador de energia, cubo, torre. Sendo as características técnicas dos produtos o necessário ponto de partida para a classificação fiscal, inicia suas razões de mérito apresentando esclarecimentos acerca da composição e funcionamento do produto denominado Aerogerador. A título ilustrativo, reproduz a imagem do produto apresentado à Fiscalização no curso do procedimento.

Por ser extremamente grande e volumoso, por absoluta impossibilidade física, a Recorrente vende e entrega a seus clientes o produto final desmontado, que são acompanhados das respectivas notas fiscais de remessa para montagem de Aerogerador - CFOP 6949 (outros - remessa para montagem). Todavia, a montagem e a instalação são realizadas em momento posterior no parque eólico de destino. Somente após a montagem e realizados os testes de funcionamento é que é emitida uma única nota fiscal de venda do Aerogerador, em que a receita é reconhecida e faturada. Isso inclusive foi reconhecido na autuação. O fato de a Recorrente entregar o produto desmontado a seus clientes, não retira a unidade do Aerogerador. Que isso ficou comprovado pelo **Relatório Técnico nº 000.920/2015**, emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia ("INT"), em atenção à solicitação da Recorrente em razão da discussão objeto do Processo Administrativo nº 10830.726952/2014-41 e acostado aos presentes autos (anexo à Impugnação).

Das equivocadas premissas em que se fundou a autuação e a r. decisão recorrida - interpretação equivocada da NESH: Alega a Recorrente que a reclassificação pretendida pelo Auto de Infração e mantida pela decisão recorrida, só ocorreu em função da incompreensão técnica acerca da natureza, configuração e funcionamento dos elementos componentes do Grupo Eletrogêneo e da adoção de interpretação equivocada das regras que regem o Sistema Harmonizado.

Que a **unidade funcional** deve ser entendida como o conjunto de equipamentos que, em conjunto, atuam para executar uma função determinada. No caso em apreço, não há como se afastar desse conceito os conversores de energia e os sistemas de interface meteorológica, de gerenciamento do *site*, Scada e Kit laptop, na medida em que essenciais à geração de energia elétrica pela turbina eólica, bem como necessários à utilidade da energia gerada. Frise-se que, sem o conversor de energia, sequer será gerada a energia e, ainda que o fosse, não seria possível o seu consumo, pois a turbina eólica não estaria conectada à rede convencional de energia elétrica, o que inutiliza o próprio Aerogerador.

4) Do descabimento da multa aplicada - a impossibilidade de exigência da multa do sucessor. Aduz que a Recorrente GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA., é incorporadora de GENERAL ELECTRIC ENERGY DO BRASIL - EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA LTDA., conforme demonstra a 47ª Alteração de contrato social registrada no órgão competente em novembro de 2015, o que é premissa adotada na autuação (fls. 1.535).

Tendo em vista a referida incorporação da GENERAL ELECTRIC ENERGY DO BRASIL - EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA LTDA., para efeitos de responsabilidade pelo pagamento de tributos eventualmente devido, é aplicado o disposto no art. 132 do CTN. Ainda que a Recorrente seja responsável pelos tributos da empresa sucedida, jamais poderá responder pelas multas a ela aplicadas, em respeito ao princípio da pessoalidade da pena, constitucionalmente assegurado em nosso ordenamento jurídico.

5) Da Inaplicabilidade da MULTA de 75% sobre o imposto devido, estabelecida pela autuação com base no artigo 80 da Lei nº 4.502/64.

6) Da ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a Multa de Ofício; mostra-se inafastável concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício nos casos que não foram abrangidos pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96.

Ao final, requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para que seja reformado o acórdão recorrido, determinando-se o integral cancelamento do Auto de Infração, seja no tocante ao tributo cobrado, seja no tocante às penalidades e consectários impostos na autuação.

Protesta, pela **sustentação oral** do presente recurso, requerendo seja previamente **intimada nas pessoas dos seus representantes legais**.

Não tendo havido Manifestação nos autos para apresentação de contrarrazões pela PGFN (fl. 2.795), o processo foi a mim distribuído por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator.

1. Da admissibilidade do recurso

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, e dele tomo conhecimento.

2. Preliminares

2. 1. Da Suspensão do processo

Aduz a Recorrente em seu recurso que, (...) *contrariamente ao afirmado no v. acórdão recorrido, existe causa suspensiva da exigibilidade desses valores consubstanciados originalmente no Processo Administrativo nº 10830.726952/2014-41, até que haja o trânsito em julgado administrativo, conforme artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional c/c art. 74, §11 da Lei nº 9.430/96. A exigência de estorno do crédito tributário com base em reconstituição de saldo credor a partir da exigência objeto do Processo Administrativo nº 10830.726952/2014-41 implica exigibilidade do IPI por vias transversas, equivalendo ao descumprimento dos dispositivos supramencionados*". (Grifei)

Alega, em resumo, que não há que se falar em falta de fundamento legal para a aludida suspensão "pois o instituto da prejudicialidade decorre do próprio direito material em litígio, com desdobramentos eficaciais cogentes para dentro do direito processual".

Pois bem. A Recorrente argumenta em seu Recurso que a reconstituição da escrita fiscal no presente processo levou em consideração o levantamento fiscal realizado nos autos do PAF nº 10830.726952/2014-41, ainda pendente de julgamento final neste CARF. Com base nisso, invoca causa suspensiva da exigibilidade desses valores consubstanciados originalmente no PAF acima citado, até que haja o trânsito em julgado administrativo, conforme artigo 151, inciso III, do CTN c/c art. 74, §11 da Lei nº 9.430/96.

Explica que os saldos devedores apurados nos períodos relativos ao 4º trimestre de 2011, encontram-se em discussão, de modo que ou serão cancelados, caso a Recorrente saia-se vencedora naquele processo, ou serão integralmente pago naqueles autos, acrescido de multa e juros. Demonstra que em ambos os casos restaria validado o saldo credor escriturado no livro RAIPI, em 31/12/2011, no valor de R\$ 3.781.771,28.

Em resumo, sustenta que até que se decida definitivamente o processo nº 10830.726952/2014- 41, deveriam ser mantidas as informações prestadas em seu livro RAIPI, em 31/12/2011, sendo válido o respectivo saldo credor apurado e utilizado no procedimento de compensação.

Não há que se falar em *bis in idem* no caso sob discussão. Houve, de fato, um equívoco na apuração do PA 01/12, conforme verificado e corrigido pela decisão *a quo*, equívoco este que, em nada justifica a solicitação de suspensão deste processo.

Quedou-se demonstrado na apuração do imposto no presente processo, refeita pela Fiscalização, que levou em conta o resultado da apuração do imposto relativa ao período anterior, especialmente no que se refere ao saldo credor inicial de janeiro de 2012. As correções realizadas no período de julho a dezembro de 2011, resultaram na redução do saldo credor constante da escrita fiscal da autuada (de R\$ 3.781.771,28 para R\$ 408.785,67). Isso acarretaria que o saldo credor inicial reconstituído de janeiro de 2012 deveria ser de R\$ 408.785,67. Entretanto, a Fiscalização optou por manter íntegro o saldo credor inicial tal como constava da escrita fiscal (3.781.771,28) e fazer um lançamento a débito de R\$ 3.372.985,61 para que se chegasse ao valor de R\$ 408.785,67.

A diferença entre o saldo inicial (em 1º de janeiro de 2012) e aquele escriturado pela Recorrente foi efetivamente retirada da apuração reconstituída, sem que com isso se possa argumentar a ocorrência de *bis in idem*, já que cada autuação diz respeito a fatos geradores distintos, assim como a períodos de apuração distintos.

Desta forma, não há que se considerar a hipótese de suspensão do processo.

2.2. Nulidade do Processo

Sustenta a Recorrente que, "(...) Conforme demonstrado pela Recorrente em sua Impugnação, o Auto de Infração **está eivado de nulidade**, uma vez que, apesar de tratar de características técnicas de mercadorias, **não apresentou nenhum respaldo técnico** de forma a confirmar os fundamentos adotados". (Grifei)

Entendo que não prospera a solicitação da Recorrente. Explico.

No Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), em seu artigo 94, parágrafo único, estabelece o seguinte:

Art. 94. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei no 1.154, de 10 de março de 1971, art. 3º, caput).

Tratando-se de matéria de classificação fiscal de mercadorias, cabe lembrar que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é quem detém a competência para a interpretação da legislação tributária e aduaneira, bem como para se manifestar acerca da classificação fiscal de mercadorias. E, para efetuar a classificação fiscal segundo as Regras Gerais de Interpretação, é necessário conhecer a mercadoria e para tanto, por vezes, é necessária a elaboração de Laudo Técnico (LT) para esclarecer questões técnicas específicas. Tais laudos são adotados nos termos do art. 64 do Decreto nº 7.574/2011, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF), ou seja, os Laudos devem esclarecer dúvidas sobre aspectos técnicos, não devendo o técnico que o produzir posicionar-se sobre a classificação fiscal.

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

Importante ressaltar que a lei que regula o Processo Administrativo Fiscal (artigo 30, §1º do Decreto nº 70.235/72), dispõe que **a classificação fiscal de mercadorias não se reveste de caráter técnico.**

Argumenta ainda a Recorrente que, "(...) no caso específico do ato de lançamento tributário, deve ser observado também o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, do qual sobressai a imposição à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória) de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar o sujeito passivo, a matéria tributável, calcular o montante do tributo e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

No entanto, verifica-se nos autos que a empresa, junto com sua Impugnação, apresentou o referido Laudo Técnico elaborado pelo INT, conforme consta documentos de fls. 2.497/2.575 e que foi considerado e analisado pela decisão de piso.

Verifica-se nos autos que o trabalho fiscal teve como fundamento as informações técnicas do produto prestadas pela própria empresa e também no Laudo apresentado. Percebe-se que a Fiscalização buscou examinar todos os esclarecimentos e documentos apresentados pela Recorrente que visava comprovar que as vendas realizadas referiam-se a um Aerogerador completo, a ser instalado em local determinado pelo cliente.

Quanto a questão que diz respeito à nulidade do ato administrativo, cumpre notar que não se verifica nesses autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

“Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Estando todos os atos e termos, lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do Auto de Infração.

No caso sob análise, inexistente qualquer violação à legalidade ou à ampla defesa, haja vista os notórios fundamentos colhidos pela autoridade fiscal para sua conclusão, além da própria Impugnação e Recurso apresentados, na qual aliás demonstra perfeita cognição, fática e jurídica, dos motivos que levaram a autuação.

Ante ao todo exposto, pode-se concluir que o ato resistido revestiu-se das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não havendo incidido em quaisquer dos vícios que lhe poderiam retirar a validade.

Em síntese, os fundamentos que servem de baliza ao ato administrativo controvertido foram todos disponibilizados ao sujeito passivo, havendo-lhe sido franqueado o direito de apresentar suas manifestações por escrito, inexistindo a nulidade suscitada.

3. Mérito

Conforme relatado, cuida-se os autos de Auto de Infração relacionado à IPI, em face da Recorrente (GE) ter promovido saída de produtos tributados com falta de lançamento de imposto, por erro de classificação fiscal e, conseqüentemente, erro de alíquota.

Isso porque o estabelecimento, ao dar saída aos equipamentos: (i) Sistema de Interface Meteorológica (SIM): código 8517.62.59; (ii) Sistema de Gerenciamento do Site 60HZ (SGS): código 9032.89.90; (iii) Sistema Scada 220V 60Hz: código 8471.50.30 e 8471.49.00); e, (iv) Kit Laptop para utilização do Sistema Scada 60 Hz: código 8471.30.19 e (v) Conversor de Energia: código 8504.40.90, utilizou-se da classificação fiscal **TIPI 8502.31.00** (Grupos eletrogêneos e conversores rotativos elétricos. De energia eólica), cuja alíquota tributada é "0%" (zero), por entender que referidos equipamentos são classificados juntamente com o Grupo Eletrogêneo Eólico (Aerogeradores conjunto: Pás/Cubo/Gerador,), por ele produzidos e comercializados.

Para melhor ilustrar, esclareço que o referido NCM 8502.31.00 tem a seguinte descrição:

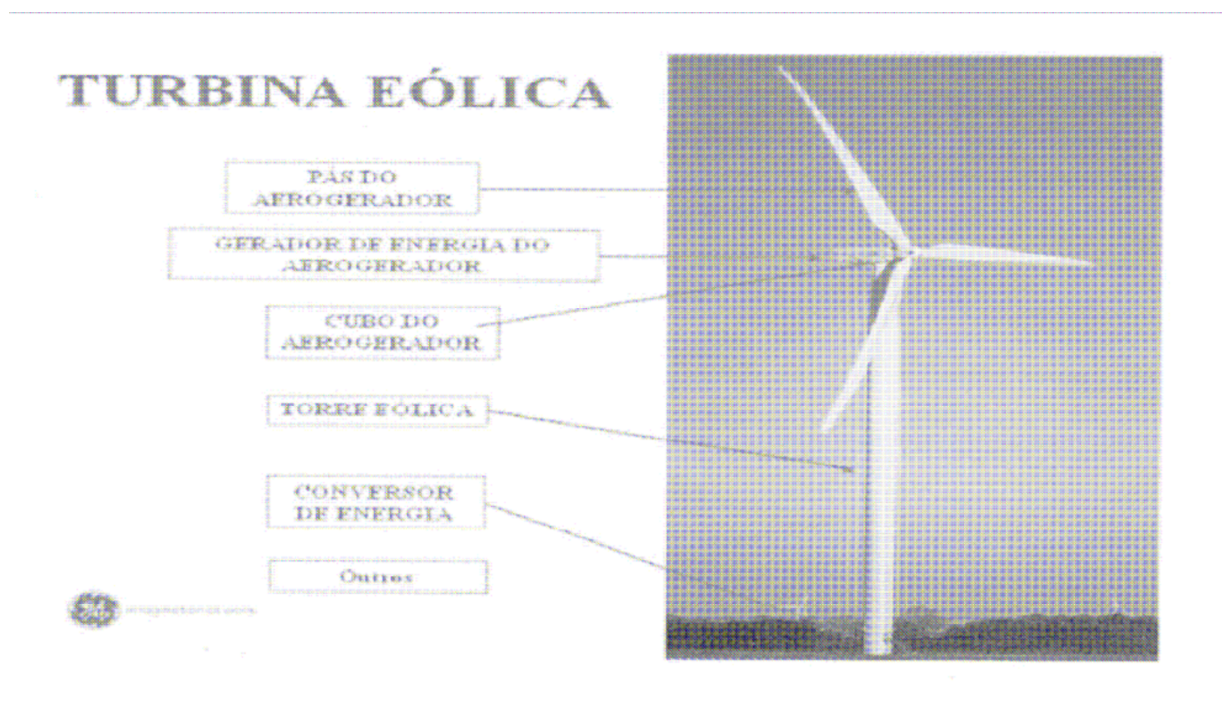
8502.31.00 - Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios Grupos eletrogêneos e conversores rotativos elétricos Outros grupos eletrogêneos: De energia eólica.

Resumindo, na saída para a montagem, todos esses produtos foram classificados no código 8502.31.00 da TIPI, tributado a alíquota "0" (zero) de IPI. No entanto, na importação, as classificações fiscais adotadas foram as acima citadas e **todas tributadas com alíquota de 15%**.

Portanto é incontroverso as classificações nos códigos dos equipamentos acima identificados. A questão posta em litígio diz respeito ao cabimento, no caso concreto, de classificá-los juntamente com o Grupo Eletrogêneo, independentemente de suas classificações próprias.

Pois bem. Verifica-se nos autos que o princípio de funcionamento da **Turbina eólica** (fotos abaixo), está baseado na conversão de energia cinética (resultante do movimento de rotação causado pela incidência do vento nas pás do rotor da turbina) em energia elétrica.

Em síntese, a questão é definir se o fato de os equipamentos abrangidos pela autuação concorrerem para o funcionamento do Aerogerador é suficiente para que sejam considerados como partes deste.



Ressalta-se que as **Pás, o Gerador de energia e o Cubo (Nacelle)**, que não são objeto da presente autuação, formam a parte superior da Turbina Eólica, onde é captado o vento.

Assim, o cerne da controvérsia encontra-se em definir se os seguintes equipamentos **(i) Sistema de Interface Meteorológica (ii) Sistema de Gerenciamento do Site 60HZ; (iii) Sistema SCADA 220V 60Hz; (iv) Kit Laptop para utilização do Sistema Scada 60 Hz, e (v) Conversor de Energia**, são classificados juntamente com o Grupo Eletrogêneo, caracterizando-se, o conjunto, como uma **unidade funcional**, destinada a produzir energia elétrica a partir do vento, como pretende a Recorrente.

Por outro giro, a Fiscalização alega que tais equipamentos devem se sujeitar à classificação fiscal apartada em determinada posição da NCM, pois não conforma, juntamente aos demais elementos do Aerogerador (pás, cubo e gerador), unidade funcional. Afirma que possuiria, assim, a função autônoma de converter a energia já gerada pelo Aerogerador. Ou seja, no entender da Fiscalização tais equipamentos "não são montados no corpo dos Aerogeradores, nem são instalados, no Parque Eólico, em número igual ao de Aerogeradores". Não fariam, portanto, parte do conjunto do Aerogerador, uma vez que não concorreriam para a Junção principal do conjunto, **sendo sistemas auxiliares**.

Para resolver essa questão, há que se determinar se os equipamentos relacionados acima formam uma combinação de máquinas, juntamente com o Grupo Eletrogêneo Eólico (Aerogerador), de forma a desempenhar conjuntamente a função de geração de energia, na acepção das Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), nas Regras Gerais Complementares da TIPI (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), no

caso na Nota de Seção nº 4 e das Considerações Gerais, item VII (Unidades Funcionais), ambas da Seção XVI da NESH.

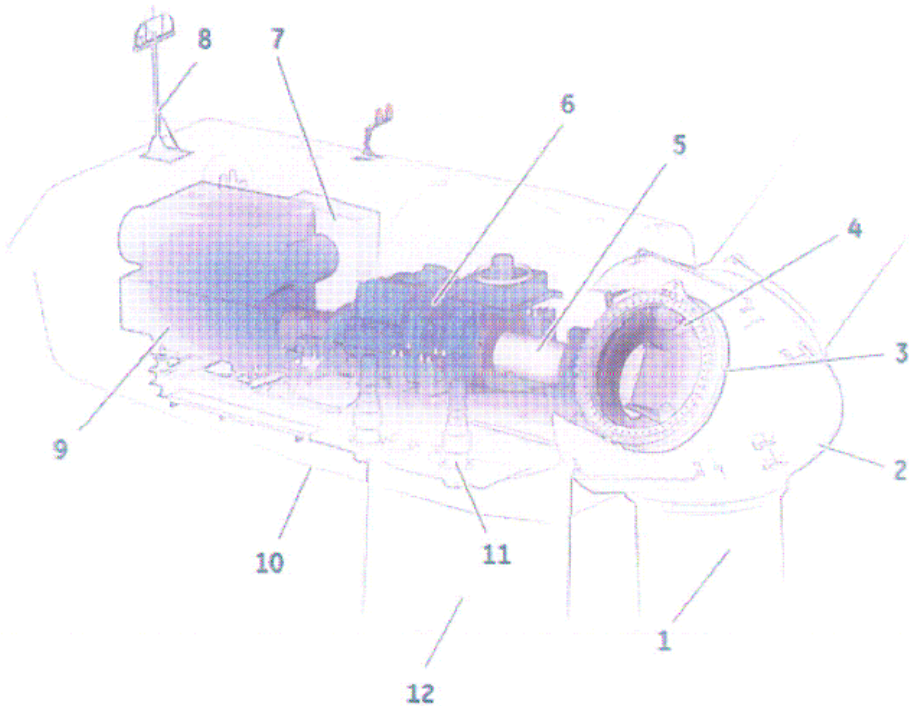


Fig. 2 - Estrutura superior de um Aerogerador

1. Pá	8. Anemometro e Para-raio
2. Nariz (Hub)	9. Gerador
3. Rolamento	10. Nacelle
4. Sistema de Controle de Passo (Pitch System)	11. Sistema Yaw (Yaw=Guinada)
5. Eixo Principal	12. Torre
6. Caixa de Engrenagem	Painel Conversor de Frequencia, não visualizado, fixado na base da Torre.
7. Top Box (Painel Superior)	

No Relatório Técnico nº 000.920/2015, Parecer elaborado pelo INT (fls. 2.497 e seguintes), traz a descrição dos componentes do Aerogerador, conforme trechos abaixo reproduzidos:

"(...) 10. O Aerogerador, Figura 1., apresenta, basicamente, a função de converter a energia do vento, que faz girar as Pás (turbina, energia mecânica), Figura 2., item 1, em energia elétrica. Tais Pás estão interligadas ao Hub (Nariz), Figura 2., item 2, que está conectada ao Rolamento, Figura 2., item 3, ao Sistema de Controle de Passo (Pitch System), Figura 2., item 4, e ao Eixo Principal, Figura 2., item 5. A baixa rotação fornecida pelo giro do rotor é transformada em alta rotação através da Caixa de Engrenagens, Figura 2., item 6. A alta rotação é necessária para que dentro do Gerador, Figura 2., item 9 seja criado o campo magnético e permita que a geração de energia se faça a partir dele. Essa energia é enviada ao Painel Conversor de Frequência (também denominado "conversor de energia ou frequência ou DTA), Figura 2., item 13, que faz a regulagem dos parâmetros necessários para que essa energia seja entregue de forma segura e sem danificar a rede. Alguns outros componentes estão, também, diretamente ligados ao

funcionamento da turbina. Por exemplo, o sensor Anemômetro que capta as características do vento, Figura 2., item 8, envia informações para o Top Box (Painel Superior), Figura 2., item 7, que aciona o Sistema Yaw (Sistema de Guinada), Figura 2., item 11 e o Pitch System (Sistema de Controle de Passo). O acionamento desses dois conjuntos faz com que a turbina se movimente na direção em que o vento entrega a maior eficiência a turbina, ou no pior caso, que façam o desligamento da turbina nos casos de ventos extremamente fortes ou até mesmo quando o vento é muito fraco para a geração de energia. A Nacelle, (também denominada "cubo") Figura 2., item 10, trata-se de uma estrutura montada no topo da torre, em que está o conjunto de alguns dos principais componentes do Aerogerador com exceção do Nariz (Hub) e as Pás. A Nacelle é montada no alto da Torre de estrutura tubular, Figura 2., item 12, sendo que no interior, inferior da Torre, encontra-se o Painel Conversor de Frequência.

Os principais componentes de um Aerogerador, acima citados, possuem as seguintes características:

1. **Pás:** São montadas 3 (três) Pás em cada turbina eólica. Os ângulos das Pás podem ser ajustados entre 0 e 90 graus, dependendo da direção e força do vento. O ajuste do ângulo é controlado pelo Pitch System (Sistema de Controle de Passo).
2. **Hub** (Nariz ou Cubo): O Hub é uma grande cápsula de ferro fundido que conecta as 3 (três) Pás no eixo principal. A montagem entre Hub, Pás e Nacelle é feita através de Rolamentos e a junção é feita por meio de parafusos.
3. **Rolamentos:** Os Rolamentos são desenvolvidos para permitir a rotação dos eixos. Existem Rolamentos nas montagens do Hub e Pá (para permitir o giro das Pás), Hub e Nacelle (para permitir o giro do rotor e consequentemente a geração de energia no Gerador) e Nacelle e Torre (para permitir o giro de toda a estrutura para que a turbina esteja trabalhando sempre com a máxima eficiência).
4. **Pitch System** (Sistema de Controle de Passo): Composto por 3 (tres) painéis elétricos e 3 (três) motores. São montados dentro do Hub e são os responsáveis pelo controle do ângulo de ataque das Pás do Aerogerador. Eles conseguem trabalhar de forma independente, aumentando a eficiência da turbina.
5. **Eixo Principal:** É o grande responsável em transferir o giro do rotor para a Caixa de Engrenagem, e consequentemente para o Gerador. Sem ele o Hub e as Pás girariam em "falso" sem que houvesse a conexão com o Gerador.
6. **Caixa de Engrenagens:** A Caixa de Engrenagens é responsável por transformar a baixa rotação vinda do rotor em alta rotação até o Gerador elétrico. A Caixa de Engrenagens é montada dentro da Nacelle e possui um sistema de freio individual.
7. **Top Box** (Painel Superior): Painel elétrico montado dentro da Nacelle. Responsável pela comunicação e energização entre o Painel Conversor de Frequência e o Painel de Controle de passo.
8. **Anemômetro e Para Raio:** São todos montados no topo da parte externa da Nacelle, podendo ser acessados pela saída superior da Nacelle.
9. **Gerador:** O Gerador é do tipo "Doubly-Fed", totalmente enclausurado, garantindo a segurança dos técnicos de campo no momento da manutenção da turbina, sendo montado em cima de uma estrutura metálica e foi desenvolvido para que as vibrações e ruídos fossem o mínimo possível, já que outros componentes da turbina também utilizam a mesma estrutura para serem instalados.

10. **Nacelle** (também denominado Cubo): Nacelle é o nome dado para todo o conjunto montado no alto da Torre, exceto Hub (Nariz) e Pás e toda a estrutura se parece com um ônibus. Na Nacelle são encontrados alguns dos principais componentes do Aerogerador, como, por exemplo, o Gerador, Top Box, Caixa de Engrenagens, sistema Yaw, dentre outros. A Nacelle é ventilada e possui iluminação para dar suporte no caso de algum serviço técnico. O acesso entre a Nacelle e a Torre é feita por meio de uma abertura disponível no chão da Nacelle e o acesso ao Hub é feito pela parte externa da turbina.

11. **Sistema Yaw** (Yaw = Guinada): Sistema desenvolvido para que toda a estrutura montada no alto da Torre pudesse ser movimentada em volta do eixo da mesma, tudo isso para garantir que mesmo com a mudança de direção dos ventos, a turbina esteja trabalhando sempre com máxima eficiência, tal sistema é composto pelo Rolamento, 4 (quatro) motores elétricos e freios.

12. **Torre**: A turbina é montada no alto da torre de estrutura tubular. Montada em seções que são enviadas direto para o site. Para ter acesso aos componentes no alto da torre, o técnico precisa subir pela escadaria montada por dentro da torre.

13. **Painel Conversor de Frequência** (também denominado DTA ou Conversor de Energia ou Frequência): O Painel Conversor de Frequência, instalada no interior da Torre, em sua base, garante que a tensão, corrente e frequência gerada pela turbina sejam entregues a estação de forma estabilizada e controlada. Ele também é o responsável pelo controle de todo o sistema dentro da turbina, sendo essencial para a perfeita geração de energia. É ele quem gerencia a posição e angulação das pás, controla a Nacelle em relação à velocidade do vento, qualidade da energia gerada, fazendo o ajuste e estabilização da frequência da energia gerada pelo gerador para os padrões obrigatórios de funcionamento da rede elétrica brasileira, nos termos do Submódulo 3.6 disponibilizado no site da ONS, podendo até desligar o Aerogerador se necessário. Ainda, é ele responsável pela alimentação das tomadas, lâmpadas e painéis elétricos do Aerogerador, bem como pela comunicação e controle de todas as funções dos painéis elétricos montados na Nacelle. Funciona como painel de interface entre o técnico do site e as funções da turbina. Em seu interior são montados os transformadores auxiliares de baixa tensão, que são responsáveis pela alimentação de energia dentro da turbina, e também faz parte da corrente de segurança do sistema em relação a falhas na rede externa.

14. **Sistema de Controle da Turbina (SCADA - Supervisory Control and Data Acquisition-Controle Supervisório e de Aquisição de Dados)**: "Software" de controle do site instalado no denominado "sistema de gerenciamento do site". O "sistema de gerenciamento do site" é composto por um bastidor, que, em sua parte frontal, é formado de roteador, teclado, monitor, mouse, servidores e armazenadores. Nele está instalado o software SCADA dedicado ao monitoramento das turbinas, permitindo a leitura de dados de modo a controlar e monitorar o funcionamento das mesmas, informando caso haja alguma deficiência impedindo o perfeito funcionamento das turbinas, a turbina pode ser controlada automaticamente ou manualmente, pelos painéis de controles situados na Nacelle ou no Painel Conversor. O Software SCADA permite, também, controlar a turbina remotamente funcionando como um verdadeiro painel de controle do parque eólico.

Observa-se também que a partir do item 25 do citado Relatório Técnico do INT, restou transcrito os quesitos e as respostas que fundamentaram a posição da Recorrente.

Restou evidente na letra "a" do item 25 do Relatório Técnico nº 000.920/2015 do INT, que a energia elétrica é gerada no interior da **Nacelle** ou Cubo. Por outro lado, não se nega que os equipamentos citados pela empresa têm função no controle de todo o sistema. Entretanto, não se pode esquecer que a classificação de mercadorias se rege por regras específicas. E, do resultado de sua aplicação, emergirá a classificação fiscal adequada.

Como se depreende dos autos, a empresa classifica todo o conjunto de máquinas, equipamentos, aparelhos e acessórios que irão compor o Aerogerador (o qual virá por montar e incompleto) no código NCM 8502.31.00, amparada na RGI 2 a). Essa regra, respalda efetivamente a classificação de um bem em determinada posição, ainda que por montar, desmontado, inacabado ou incompleto, desde que possua as características essenciais do artefato completo, montado e acabado.

Nas NESH, em suas Considerações Gerais à Seção XVI, quando se referem às Máquinas e Aparelhos incompletos e não montados, remetendo à RGI 2 a), explicam:

“IV - Máquinas e Aparelhos Incompletos: (ver a Regra Geral Interpretativa 2 a)

Nesta Seção, qualquer referência a uma categoria de máquinas compreende não só as máquinas completas, mas também os conjuntos de partes obtidos na montagem ou construção, de tal modo que apresentem no estado em que se encontram, as principais características essenciais das máquinas completas (máquinas incompletas).....”

“V- Máquinas e Aparelhos não montados:

Por razões tais como necessidade ou comodidade de transporte, as máquinas, às vezes, apresentam-se desmontadas. Embora se trate, de fato, de partes separadas, o conjunto é classificado como máquina ou aparelho e não, quando a posição existe, na posição relativa às partes. Esta regra é válida mesmo quando o conjunto corresponde a uma máquina incompleta com características da máquina completa, na acepção da parte IV acima descrita.....Por outro lado, os elementos em número superior ao necessário para formar uma máquina completa ou incompleta com as características da máquina completa, seguem o seu próprio regime.”

Para melhor esclarecer é importante e no presente caso fundamental, recorrer às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH:

85.02 Grupos eletrogêneos e conversores rotativos elétricos.

(...)

8502.3-Outros grupos eletrogêneos:

8502.31--De energia eólica (...)

*I.- GRUPOS ELETROGÊNEOS A expressão “grupos eletrogêneos” aplica-se à combinação de um gerador elétrico com uma máquina motriz, **que não seja um motor elétrico** (turbina hidráulica, turbina a vapor, **roda eólica**, máquina a vapor, motor de ignição por centelha (faísca), motor diesel, etc.). Quando a máquina motriz e o gerador formam um só corpo ou quando, separados mas apresentados ao mesmo tempo, as duas máquinas são concebidas **para formar um só corpo** ou*

ser montadas em uma base comum (ver as Considerações Gerais desta Seção), o conjunto classifica-se na presente posição. (Grifei)

(...)

Veja-se agora as disposições contidas nas Notas 3, 4 e 5 da Seção XVI da TIPI, que dispõem:

“3. Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto.”

“4. Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha”

“5. Para a aplicação destas Notas, a denominação máquinas compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85”. (Grifei)

Não se pode ainda deixar de considerar o disposto nos artigos 15 a 17 do Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010):

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens.

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto.

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Em consonância ao acima disposto, cabe examinar o que estabelecem as Notas da Seção XVI da TIPI:

3.- Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto.

4.- Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a

desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.

Examinando as considerações da Nota 3 da Seção XVI, da NESH acima transcrita, relativamente às Máquinas com funções múltiplas ou combinações de máquinas, geralmente uma máquina concebida para executar várias funções diferentes, em geral classifica-se pela função principal que a caracteriza. Explicam que há combinações de várias máquinas ou aparelhos de espécies diferentes por associação, formando um único corpo, exercendo, sucessiva ou simultaneamente, **funções distintas** e geralmente complementares, incluídas em diferentes posições da Seção XVI. A NESH define ainda a formação de um único corpo por máquinas de espécies diferentes, pela incorporação de umas às outras ou pela montagem de umas sobre as outras, bem como pela sua montagem sobre uma base, armação ou suporte comuns, ou disposição em um invólucro comum. Ressalta que os diferentes elementos só podem ser considerados como formando um único corpo quando **produzidos** para serem fixados, **em caráter permanente**, uns aos outros, ou ao elemento comum.

Ressalta-se que excluem-se, portanto, de serem caracterizados como corpo único, os conjuntos constituídos a título provisório ou as montagens que não sejam normalmente concebidas como uma combinação de máquinas.

No caso, a Nota 4 da Seção XVI, que trata das **unidades funcionais**, explica que se aplica quando uma máquina ou uma combinação de máquinas são constituídas por elementos distintos, concebidos para executar conjuntamente uma função bem determinada incluída em uma das posições do Capítulo 84 ou, mais frequentemente, do Capítulo 85. O fato de que, por razões de comodidade, por exemplo, estes elementos estejam separados ou interligados por condutores, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos, não se opõe à classificação do conjunto na posição correspondente à função que este executa. Na aceção da presente Nota, a expressão “concebidos para executar conjuntamente uma função bem determinada” **abrange somente as máquinas e combinações de máquinas necessárias para realização da função própria ao conjunto**, que forma uma unidade funcional, **excetuando-se as máquinas ou aparelhos que tenham funções auxiliares e não concorram para a função do conjunto**.

Isto posto, temos que observar que os elementos constitutivos de um conjunto que não satisfaçam às condições estabelecidas pela Nota 4 da Seção XVI para que o mesmo seja considerado uma unidade funcional, seguem o seu próprio regime de classificação.

Pois bem. Consta dos autos que a geração de energia elétrica é **função específica** do grupo eletrogêneo. Muito embora todos os equipamentos concorram para o bom funcionamento do sistema, é evidente que cada um deles tem a sua função específica, **sendo esta distinta da geração de energia**.

Analisando o Relatório e o Parecer do INT, podemos resumir as funções de cada equipamento que se encontra sob análise:

a) **Conversor de Energia:** (1) que a energia é gerada dentro do Gerador e, seguida, é enviada ao Conversor de Frequência que controla a entrega adequada da energia à rede; (2) fica localizado na base da Torre do Aerogerador e forma com ele um corpo único, e

(3) a turbina eólica é por ele controlada, inclusive quanto à alimentação de energia e posicionamento em relação aos ventos.

b) **Sistema de Interface Meteorológica (SIM)** e de Gerenciamento de Site (SGS): (1) localizados no interior da **Nacelle** (ou Cubo) e responsáveis pelo seu direcionamento; (2) o SIM envia ao TOP BOX (localizado na Nacelle) a informação de posição, força e velocidade do vento, o que permite o melhor posicionamento da Nacelle e das pás; e (3) O GSM é o responsável pelo monitoramento e controle da turbina, evitando a sobretensão e queima de todos os circuitos do Aerogerador.

c) **Sistema Scada 220V 60Hz** e d) **Kit Laptop** para utilização do Sistema Scada 60 Hz: (1) supervisiona, mantém e gerencia todos os Aerogeradores para evitar panes; (2) os bastidores do **Sistema Scada** são conectados aos Aerogeradores por fibra ótica.

No Termo de Verificação Fiscal, pode-se verificar a resposta da Recorrente sobre o funcionamento dos Conversores de Energia e dos Sistemas (fl. 1.543/1.545):

"Resposta da fiscalizada sobre o funcionamento dos Conversores de Energia:

1) O produto importado (Conversor de Frequência) é o mesmo indicado na fotografia apresentada no decorrer da ação fiscal, chamado de conversor de energia?

R: Sim, tratam-se do mesmo item, porém vale ressaltar que na ilustração abaixo, apesar da indicação da seta, o conversor de Energia encontra-se na parte interna da base da torre eólica.

2) O Conversor é importado já totalmente montado ou dividido em módulos ?

R: O conversor é importado totalmente montado e em um bloco apenas, conforme imagem a seguir:

3) Quais são esses módulos e qual a função específica de cada um deles ?

R: Conforme mencionado na resposta 2, não são importados módulos adicionais uma vez que o Conversor vem totalmente importado.

4) Por que é necessária a existência do conversor de frequência no aerogerador?

R: A energia gerada pelas turbinas eólicas (aerogeradores) não tem frequência regulada. O Conversor de Frequência regula a tensão de saída, bem como sua frequência. Sem este item a rede elétrica poderia ficar instável.

5) A energia elétrica é produzida (gerada) no gerador de energia ou no conversor de frequência?

R: A energia é gerada no Gerador de Energia e tem sua frequência controlada pelo Conversor.

6) Como o Conversor é montado na turbina eólica?

R: Conforme comentado na resposta do item 1, o Conversor de Energia é montado na plataforma inferior da torre eólica, do lado interno da turbina.

7) Qual a função principal deste Conversor?

R: Conforme citado no item 4, o Conversor tem função de converter e regular a frequência e tensão da energia gerada.

8) *Quais as funções secundárias deste Conversor?*

(...) "Grifei

"Resposta da fiscalizada sobre o funcionamento do Sistema de Interface Meteorológica, Sistema de Gerenciamento de Site, Sistema Scada 220V 60Hz e Kit Laptop para utilização do Sistema Scada 60 Hz:

1. O que são os sistemas acima citados?

- Sistema de Interface Meteorológica. Sistema que trata os sinais coletados pela estação meteorológica em uma interface digital e disponibiliza os mesmos a serem utilizados em um link de comunicação de dados para a central de controle de geração do parque eólico.

- Sistema de Gerenciamento do site 60Hz. Também denominado como Wind Control.

Recebe os dados das Torres de Geração de Energia Eólica (variáveis de geração e de manutenção), envia sinais de controle de Geração (Set points de Potência Ativa, Reativa, Frequência e Tensão) de maneira coordenada e controlada para a perfeita geração do parque eólico como um todo.

- Sistema Scada 220v 60HZ - Recebe os dados da(s) estação(ões) meteorológica(s) dos Wind Controls e disponibiliza para serem utilizados em interface visual para monitoramento local e/ou remoto.

Permite aos operadores atuar de maneira a controlar as variáveis do parque eólico e obter relatórios de operação e manutenção do parque e das turbinas individualmente.

- Kit Laptop P/ Utilização do Sistema Scada 60hz. São os computadores utilizados para monitoramento através do sistema Scada mencionados acima.

(...) "Grifei

Como pode ser observado das informações acima (fornecidas pelo Laudo do INT e informações prestadas pela empresa), a **função** dos equipamentos acima tem como objeto o **controle da energia gerada e de monitoramento do sistema como um todo e não** com o SISTEMA de geração de energia propriamente dita.

Com essas considerações, veja-se agora as disposições contidas nas Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI, que desta forma dispõem: "Salvo disposições em contrário, **as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto**" e que "Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), **de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.**" (Grifei)

Neste contexto, entendo que não se pode classificar os equipamentos sob litígio para formar, juntamente com o grupo Eletrogêneo, um corpo único, porque não foram concebidos para se fixarem uns aos outros em **caráter permanente, numa mesma base**, e tal como preceituam as instruções das NESH.

Como pode ser verificado, esse fato, por si só, já afasta a aplicação das Notas 3 e 4 da Seção XVI da TIPI. Os equipamentos genérico ou auxiliares, que serve a todos os Aerogeradores, deve ser classificada em separado, seguindo o seu próprio regime.

Sobre as máquinas e equipamentos auxiliares, reproduzimos o entendimento das NESH referentes à Seção XVI:

“III.- APARELHOS INSTRUMENTOS E DISPOSITIVOS AUXILIARES (...)

Os aparelhos, instrumentos e dispositivos auxiliares de controle, medida, verificação (manômetros, termômetros, indicadores de nível, etc., contadores de voltas ou de produção, interruptores horários, quadros, armários e cabinas de comando ou reguladores automáticos) apresentados com as máquinas em que são normalmente utilizados, seguem o regime da máquina quando destinados a medir, controlar, comandar, regular uma máquina determinada (constituída, conforme o caso, por uma combinação de máquinas (ver parte VI, abaixo) ou uma unidade funcional..... Todavia, os aparelhos, instrumentos e dispositivos auxiliares destinados à medida, controle, comando ou regulação de várias máquinas (incluído o caso de máquinas idênticas), obedecem o seu próprio regime.” (Grifei)

Desta forma, o **Conversor de Energia** ou Conversor de Frequência (DTA), que é importado e totalmente montado em um bloco apenas, têm a função de converter e regular a frequência e tensão da energia gerada (explicação dada pela própria Recorrente às fls. 1.543/1.544 e 1.547 dos autos). A entrada do conversor é conectada por cabos ao gerador, e sua saída é conectada também por cabos ao transformador elevador e depois distribuído na rede elétrica (explicação à fl. 1.544 dos autos). Essas funções de transformação e conexão estão muito bem definidas na Nomenclatura e não estão relacionadas à produção de energia.

No Parecer do INT, o perito constata que o DTA funciona como um "painel de interface entre o técnico do *site* e as funções da turbina" (fl. 04 do Parecer); "seu funcionamento era vital para a perfeita geração de energia" (fl. 15 do Parecer) e ele fica localizado no interior da base da Torre da turbina eólica (fl. 15 do Parecer) e "*encontrava-se interligado e na mesma estrutura do aerogerador, formando um corpo único*" (fl. 40 do Parecer - resposta ao quesito b).

Sobre o Conversor de Energia e o funcionamento do Aerogerador, veja-se a resposta ao quesito "d" (fl. 40/41 do Parecer INT):

"d) O conversor de energia concorre para a funcionalidade do conjunto "Aerogeradores", referente à produção de energia elétrica? Em outras palavras, é essencial para a finalidade e funcionalidade do conjunto?

Resposta: Sim. Conforme dito acima, a energia gerada pelo gerador não podia ser diretamente comercializada sem a colaboração do Conversor, pois, a finalidade era a obtenção de uma energia limpa, nos termos do Submódulo 3.6, disponibilizado no site da ONS conforme foi contratada. Conforme descrito no item 13 do Parágrafo 11.), e bem assim no Parágrafo 15.), o "Conversor de Energia ou

Frequência" (OTA), instalado no interior da Torre, em sua base, garantia que a tensão, corrente e frequência geradas pela turbina fossem entregues a estação de forma estabilizada e controlada.

(...).

Por fim, era o DTA que fazia o casamento entre as informações passadas pelo anemômetro (instalado no topo da Nacelle) ao Top 80x, que, por sua vez, transmitia todas as informações recebidas ao DTA, e o que é recebido, mediante conexão, do "sistema de interface meteorológica". O cruzamento dessas informações era importante para evitar qualquer tipo de dano à turbina eólica."

Na sequência, ao responder ao quesito e (fl. 41), o Parecer constata que "(...) *sem a utilização do conversor de energia (DTA) corria-se o risco de não haver produção de energia elétrica e de o sistema entrar em colapso*", na medida em que a "informação da existência de vento, qualidade, sentido, força/velocidade necessárias à captação pelo aerogerador era transmitida ao DTA". E conclui que "***sem o DTA, não haveria essa comunicação entre as partes do Aerogerador, não haveria fornecimento de energia dentro da turbina e o sistema entraria em colapso, pois, até os sistemas do aerogerador necessitam, para operar, da energia gerada e processada pelo Conversor (DTA)***".

A Nota legal da NCM/SH que discorre sobre as **unidades funcionais** (Nota nº 4 da Seção XVI) estabelece que o conjunto de máquinas, aparelhos e equipamentos deve desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, a que a Recorrente atribui ser a produção de energia, desempenhada, a seu ver, por todo o conjunto de equipamentos que compõe o Aerogerador.

No entanto, os equipamentos que, de fato, desempenham tal função são o Gerador, o Rotor de três Pás, além de outros equipamentos vinculados à função desse grupo (**gerar ou produzir energia elétrica a partir da energia do vento**). Os demais equipamentos têm **função própria ou auxiliar** e um uso comum a variados processos industriais.

Repisando-se, o Conversor de Energia tem a função de converter e regular a frequência e tensão da energia gerada, sendo importado e totalmente montado e em um bloco apenas.

Os elementos constitutivos de um conjunto que não satisfaçam às condições estabelecidas pela Nota 4 da Seção XVI para que o mesmo seja considerado uma unidade funcional, seguem o seu próprio regime de classificação conforme consta na Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

Posto isto, conclui-se que o Conversor de Energia **deve seguir o seu regime próprio de classificação NCM 8504.40.90**, e tributado a alíquota de 15% na tabela de incidência do IPI (TIPI), qual seja, a mesma classificação utilizada no momento da importação.

Da mesma forma deve ser analisada a tributação dos **Sistemas (Sistema de Interface Meteorológica, sistema de Gerenciamento de Site, Sistema Scada 220V 60Hz e Kit Laptop para utilização do Sistema Scada 60 Hz)**.

De acordo com as informações apresentadas pela Recorrente e consignadas no TVF (consignadas anteriormente), esses sistemas desempenham as seguintes funções:

Sistema de Interface Meteorológica Sistema que trata os sinais coletados pela estação meteorológica em uma interface digital e disponibiliza os mesmos a serem utilizados em um link de comunicação de dados para a central de controle de geração do parque eólico. Está instalado próximo a torre anemométrica (a posição depende de estudo topológico e é definido pelo cliente). **O Sistema de Gerenciamento do site 60Hz (Wind Control)**, recebe os dados das Torres de Geração de Energia Eólica (variáveis de geração e de manutenção), envia sinais de controle de Geração (Set points de Potência Ativa, Reativa, Frequência e Tensão) de maneira coordenada e controlada para a perfeita geração do parque eólico como um todo. Está localizado normalmente na Sub-estação Elétrica do parque. **O Sistema Scada 220v 60Hz**, recebe os dados da(s) estação(ões) meteorológica(s) dos Wind Controls e disponibiliza para serem utilizados em interface visual para monitoramento local e/ou remoto. Permite aos operadores atuar de maneira a controlar as variáveis do parque eólico e obter relatórios de operação e manutenção do parque e das turbinas individualmente. Está localizado normalmente na Sub-estação Elétrica do parque. **o Kit Laptop P/ Utilização do Sistema Scada 60hz**, trata-se de computadores utilizados para monitoramento através do sistema Scada mencionados acima e na subestação para serviços de manutenção/engenharia.

Acerca da funcionalidade dos Sistemas frente ao conjunto Aerogerador, o Parecer produzido pelo INT, ao responder aos quesitos "f" e "g" (fls. 41/42 do Laudo) considerou que:

"f) Os sistemas de interface meteorológica e de gerenciamento do site encontram-se interligados ao conjunto Aerogerador por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos? Explicar.

Resposta: Sim. Os sensores meteorológicos estavam interconectados na interface meteorológica localizada no TOP BOX, no interior da Nacelle, conjunto Aerogerador e no gerenciamento do site, internamente, ao pé da torre, DTA ("Down Tower Assembly") que gerenciava e comandava o TOP BOX para direcionamento da Nacelle. Esta interligação era feita por condutos, cabos elétricos e fibra ótica.

g) Os sistemas de interface meteorológica e de gerenciamento do site concorrem para a funcionalidade do conjunto "Aerogeradores", referente à produção de energia elétrica? Descrever os riscos inerentes ao funcionamento dos Aerogeradores sem esses componentes.

Resposta: Sim. Por ser o "sistema de interface meteorológica" o responsável pelo envio ao TOP BOX, localizado na Nacelle do Aerogerador, a informação em relação à posição, força/velocidade e qualidade do vento, o que permite o melhor posicionamento da Nacelle e das Pás para captação do vento e consequentemente geração da energia elétrica, é essencial ao funcionamento do conjunto "Aerogerador". Sem o sistema de interface meteorológica, corre-se o risco de não ser produzida a energia elétrica.

O "sistema de gerenciamento de site", por sua vez, é o responsável pelo monitoramento e controle do funcionamento das turbinas, informando ao DTA caso haja alguma deficiência que impeça o perfeito funcionamento da turbina. Assim, é igualmente essencial para a funcionalidade do conjunto Aerogerador, de modo que a sua não utilização pode acarretar risco de sobretensão e queima de todos os circuitos do Aerogerador com a possível destruição da Torre." (Grifei)

Como pode ser observado das explicações, os equipamentos que, de fato, desempenham função essencial para o funcionamento do conjunto Aerogerador são: o

Gerador, o Rotor de três Pás, além de outros equipamentos vinculados à função desse grupo (gerar ou produzir energia elétrica a partir da energia do vento). Os demais equipamentos, como os Sistemas acima citados, têm função própria ou auxiliar e um uso comum a variados processos industriais.

Conforme se observa do Parecer à fl. 2.517 e seguintes, o objetivo do Sistema de gerenciamento de *site* (*Sistema SCADA da GE Wind*), é evitar que os Aerogeradores dos Parques Eólicos entrem em pane e permitir que o parque eólico forneça potência elétrica em padrão adequado à legislação brasileira. Em suma, os Sistemas acima funcionam como um "painel de interface entre o técnico do *site* e as funções da turbina.

Assim, os elementos constitutivos de um conjunto que não satisfaçam às condições estabelecidas pela Nota 4 da Seção XVI para que o mesmo seja considerado uma unidade funcional, seguem o seu próprio regime de classificação conforme consta na Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

Nas importações, a Recorrente adquiriu tais equipamentos (Sistemas SGS, o SIM e o Sistema SCADA) com as seguintes classificações: Sistema de Interface Meteorológica (NCM 8517.62.59); do Sistema de Gerenciamento do Site 60HZ (NCM 9032.89.90); Sistema SCADA 220V 60Hz (NCM 8471.50.30 e 8471.49.00) e Kit Laptop para utilização do Sistema Scada 60 Hz (NCM 8471.30.19), todos tributados com alíquota de 15%.

Posto isto, conclui-se que esses Sistemas **devem seguir o seu regime próprio de classificação NCM acima**, e tributado a alíquota de 15% na tabela de incidência do IPI (TIPI), qual seja, a mesma classificação utilizada no momento da importação.

De todo o exposto, resulta correto o procedimento do Fisco em considerar cada um dos equipamentos aqui tratados como seguindo a sua própria classificação fiscal.

4. Da verificação factual x Laudo técnico

A esse respeito, me filio aos fundamentos exarados pela decisão de piso, onde restou consignado que a classificação fiscal da mercadoria na TIPI será resultado da verificação factual, constante do Relatório Técnico nº 000.920/2015 - Parecer do INT (fl. 2.497 e seguintes), ponderada pelos conceitos e regras específico do Sistema Harmonizado/SH. Aliás, é exatamente por essa razão que o Decreto nº 70.235, de 1972, ao passo em que empresta força vinculante às conclusões técnicas do INT (art. 30), ressalta que a classificação de mercadorias não se reveste de aspecto técnico (art. 30, § 1).

Portanto, ainda que o Parecer do INT tenha considerado que o conversor de frequência forme com o conjunto pás/cubo/gerador um corpo único (item 25, "b"), assim como o SGS, o SIM e o Sistema SCADA (item 25, "f" e "g"), e tenha constatado que o Conversor de Frequência controla as Pás do **Aerogerador** e circuitos dentro da Nacelle (item 25, "e"), a aplicação das regras de classificação de mercadorias não traz, como consequência necessária, para este efeito específico, que deva considerar-se a existência de um corpo único.

As NESH trazem este conceito de forma objetiva. Não cabe à autoridade responsável pela definição da classificação fiscal adequada afastá-lo.

O mesmo raciocínio é válido quanto ao entendimento exarados no Parecer do INT de que todos os equipamentos atuam na geração de energia: aplicando-se as regras de classificação, considera-se que não atuam na função específica de geração de energia, tomada essa expressão na acepção estrita de “transformação de energia mecânica em energia elétrica”.

Ressalte-se que a Recorrente considera o processo de geração de energia em sentido demasiadamente lato, a regulação e a entrega da energia à rede. Esse entendimento não se pode aceitar, ao menos para efeito de aplicação das regras de classificação fiscal de mercadorias.

5. Da diligência ou perícia

Nesse sentido cabe dizer que os elementos de fato necessários à solução da lide já estão bem configurados nos autos, razão pela qual torna-se desnecessária qualquer outra providência adicional em termos de diligência ou perícia. Assim, fica indeferida a solicitação de perícia, nos termos do art. 18, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972.

6) Da alegada impossibilidade de aplicação da multa à sucessora

Aduz a Recorrente em seu recurso que a responsabilidade dos sucessores restringe-se **aos tributos** e, portanto, somente o tributo poderia ser exigido, já que ela é SUCESSORA, por incorporação, "(...) Ainda que a Recorrente seja responsável pelos tributos da empresa sucedida, jamais poderá responder pelas multas a ela aplicadas, em respeito ao princípio da pessoalidade da pena, constitucionalmente assegurado em nosso ordenamento jurídico".

Consta dos autos que a partir de novembro de 2015, em virtude da incorporação, a fiscalizada passou a operar sob o CNPJ 01.009.681/0019-40 pertencente a GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVICOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE AGUA LTDA. Considerando que a pessoa jurídica incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela incorporada (art. 132 da Lei nº 5.172), a Fiscalização elegeu como sujeito passivo GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVICOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE AGUA LTDA, CNPJ 01.009.681/0019-40.

A incorporação se deu anteriormente à lavratura do Auto de Infração, mas posteriormente à ocorrência dos fatos geradores em discussão. O art. 132 do Código Tributário Nacional está contido no Livro Segundo, Título II, Capítulo V, Seção II, que tem como dispositivo legal introdutório o art. 129, *in verbis*:

“Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data” (destaques da transcrição).

Como se vê, pretende a Recorrente dar interpretação literal ao artigo 132 do CTN, todavia, esta não é a melhor exegese sobre a responsabilidade pelo crédito tributário na sucessão. Na interpretação legislativa, não há como de ater somente a literalidade da lei; há que se buscar a exegese de forma completa, estudando o preceito em relação ao sistema em que se insere –considerando a própria lei e o sistema em vigor - alcançando o seu sentido e a finalidade para a qual foi editada.

Tal artigo enuncia a regra geral aplicável a todas as disposições sobre a responsabilidade dos sucessores, portanto, incabível interpretar o referido artigo 132 de forma literal e isoladamente, de modo a exonerar o sucessor da responsabilidade pelas multas, tendo em conta que a regra geral trata expressamente de “crédito tributário”, que engloba não apenas o valor atualizado dos tributos até então devidos pela sucedida, como também as multas (moratórias ou de ofício), posto que ambos integram o passivo fiscal da incorporada. Na redação dos artigos acima referidos (129 e 132), “tributo” equivale a “crédito tributário”, abrangendo o principal e as cominações legais.

Nesse sentido, importa mencionar outros artigos do CTN: o art. 113 que determina que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; o art. 114 que define o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência; e o art. 139 do CTN que define que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Destarte, se a lei excluísse as multas da responsabilidade dos sucessores, estaria criada uma permissão legal para que as empresas, por meio de sucessivas transformações societárias, ficassem sempre a salvo de imposições de multas por infrações à legislação tributária. Certamente, não foi essa a intenção do legislador.

Portanto, o artigo expressamente declara que os sucessores respondem não somente pelos créditos tributários definitivamente constituídos na data da sucessão e pelos créditos tributários em curso de constituição na mesma data, mas também pelos créditos tributários cuja constituição se iniciou posteriormente à data da sucessão, desde que relativos a fatos geradores surgidos até a referida data.

Pelo exposto, pode-se concluir que devem ser considerados improcedentes os argumentos apresentados pela Impugnante no tocante à impossibilidade de imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida.

7) Da alegada impossibilidade de aplicação de penalidades

Aduz a Recorrente da inaplicabilidade da MULTA de 75% sobre o imposto devido, estabelecida pela autuação com base no artigo 80 da Lei nº 4.502/64, *"(...) Todavia, tendo sido demonstrada a correção da classificação adotada pela Recorrente, não há que se falar da aplicação da multa ora impugnada. Não houve falta de lançamento do tributo, na medida em que se está diante de mercadoria sujeita à alíquota zero, motivo pelo qual a multa deve ser, de pronto, cancelada"*.

E, prossegue afirmando que mesmo que desconsiderados os argumentos supra, não pode a multa em questão ser exigida por força do disposto no art. 76, inciso II, "a", da Lei nº 4.502/64 (mesmo diploma legal que estabelece a multa aplicada na autuação), que assim dispõe:

"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades: (...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto: a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;"

Assim, considerando que o posicionamento adotado pela Recorrente está respaldado em entendimento firmado pelo CARF em casos análogos já citados acima, deve ser, de pronto, cancelada a multa imposta na presente autuação.

Pois bem. Veja-se o que dispõe o artigo 80 da Lei 4.502/1964:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Preliminarmente há que se ressaltar que pode haver casos, como nos autos, em que a falta de destaque não implique a falta de recolhimento. Isso ocorre quando o estabelecimento tem créditos capazes de absorver o imposto que deixou de ser destacado. Nesta hipótese, e apenas nesta hipótese, não se cobra o imposto, já que ele não seria devido em razão dos créditos, exige-se apenas e tão-somente a multa de 75% pelo fato da falta de destaque.

Em outras palavras, a infração é caracterizada tão somente pela falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, independentemente do contribuinte possuir créditos na escrita fiscal suficientes para compensar os débitos assim apurados, ou que tenha recolhido uma parcela dos débitos devidos.

Tendo sido constatada a saída de produtos em operações tributadas sem o destaque do imposto ou em destaque a menor, é dever da Fiscalização a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor que deixou de ser lançado.

Destarte, nada mais fez a autoridade fiscal que levar a efeito as determinações atinentes à hipótese materializada. Verificada a incontroversa e integral falta de recolhimento do IPI em relação às saídas dos produtos fiscalizados, não resta alternativa que não a lavratura do lançamento tributário respectivo. Note-se que, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

E não é permitido, em sede administrativa, que se questionem aspectos de natureza constitucional, como o que foi apresentado pela Recorrente.

Quanto ao argumento de que a penalidade não seria aplicável pelo fato de que a autuada estaria observando entendimento do CARF sobre a matéria em litígio (disposto no art. 76 da Lei nº 4.502/64), É preciso lembrar que, posteriormente à edição da Lei nº 4.502/64, foi editada a Lei nº 5.172/66 (CTN), que acerca do assunto assim dispôs no seu art. 100, II e parágrafo único:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (Grifei)

Nota-se, daí, que o CTN restringiu a aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502/64, que vigia anteriormente à sua edição. A partir da vigência do CTN, somente haveria exclusão de penalidades para o contribuinte que observasse decisão administrativa definitiva da qual não fosse parte no processo específico **se houvesse uma lei que atribuísse eficácia normativa às referidas decisões administrativas**. E isso, até o presente momento, não existe.

Posto isto, não se pode acatar a solicitação de cancelamento da multa exigida na presente autuação.

6) Da ilegalidade da incidência de Juros Selic sobre a Multa de Ofício.

Aduz a Recorrente que "mostra-se inafastável concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício nos casos que não foram abrangidos pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96".

Essa matéria é recorrente neste colegiado, sendo minha posição conhecida no sentido de sua pertinência.

Em seu recurso, defende a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal. Contudo, parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei nº 9.430/96:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei)

O artigo 5º, §3º, da Lei nº 9.430/96:

As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifei)

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRgnoREsp1335.688/PR - DJe de 10/12/2012):

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. **PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.***

1.Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel.Min.Teori Albino Zavascki, DJde2/6/2010. (grifei).

Por fim, neste CARF essa matéria encontra-se sumulada, conforme abaixo:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

7. Conclusão

Diante dos fundamentos expostos, voto por **negar provimento** ao Recurso Voluntário interposto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra