



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	10860.005153/2003-28
Recurso nº	131.522 Voluntário
Matéria	IPI/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Acórdão nº	301-33.461
Sessão de	05 de dezembro de 2006
Recorrente	CONFAB INDUSTRIAL S/A.
Recorrida	DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ano-calendário: 1998

Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO -
CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

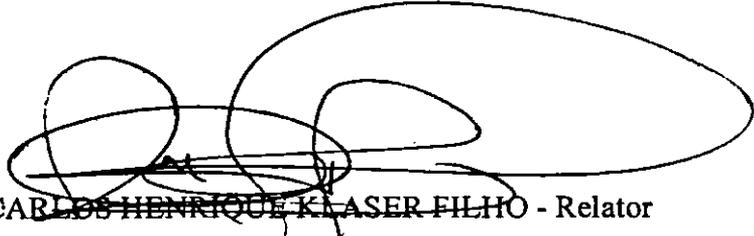
Comprovado mediante prova técnica que os produtos fabricados pela Recorrente foram classificados corretamente, inclusive o equipamento fornecido a Copesul, pois, a classificação fiscal dada pelo Laudo do INT preserva a característica do produto, sendo também, beneficiado pela isenção, cancela-se totalmente a exigência fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de decadência, nulidade por falta de habitação técnica, nulidade do auto de infração por ausência de motivação, nulidade por cerceamento do direito de defesa em função da negativa do pedido de perícia. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente 



~~CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO~~ - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Valmar Fonsêca de Menezes, Susy Gomes Hoffmann, Davi Machado Evangelista (Suplente) e Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente). Ausente as Conselheiras Atalina Rodrigues Alves e Irene Souza da Trindade Torres. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional José Carlos Dourado Maciel.

Relatório

A fiscalização lavrou Auto de Infração sob o fundamento da falta de lançamento do imposto em virtude da indevida utilização da isenção prevista na Lei nº 9.493/97, nas saídas de partes de máquinas, aparelhos e equipamentos, no que concerne ao período de janeiro de 1998 a dezembro de 1999.

Assim, conforme Relatório de Fiscalização (fls. 30/83), no período de junho de 1998 a janeiro de 1999, houve a saída de produtos tributados com descrição em nota fiscal não condizente com os produtos efetivamente fabricados, sendo inadequada a classificação fiscal utilizada.

Além disso, o contribuinte foi indevidamente ressarcido entre julho de 1998 e agosto de 1999, de créditos do IPI relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de máquinas, aparelhos e equipamentos incluídos, sem comprovação, em rol de produtos beneficiados pela isenção de que trata a Lei nº 9.493, de 1997.

Com a data de referência de 24/06/2003, foi imposta multa regulamentar ao contribuinte, equivalente a 0,5(meio por cento) das receitas auferidas pela empresa nos anos de 1998 e 1999, em virtude de apresentação incorreta de dados fornecidos em meio magnético.

Nos termos ainda do relatório fiscal, ocorreram:

- vendas de partes e peças de máquinas/equipamentos descritos em documentos fiscais como produtos completos, vinculadas a obras de clientes como COPESUL Cia Petroquímica do Sul, INNOVA S/A, TECHINT S/A;
- venda de parte de máquina/equipamento utilizando-se de alíquota "0" em razão de omissão na descrição do produto nas notas fiscais para a empresa Wobben Windpower Ind. Com. Ltda;
- venda de produtos que deveriam ter classificação fiscal distinta das máquinas com as quais foram vendidos, com isenção, para a empresa 3M do Brasil Ltda;
- ressarcimentos auferidos sem comprovação de sua legitimidade;
- apresentação de arquivos magnéticos fora do padrão estabelecido.

Pelos fatos acima descritos, foi aplicado a multa punitiva exasperada (225%) para a maioria dos períodos de apuração encartados na peça fiscal, e reformulada a representação fiscal para fins penais.

Diante disso, o contribuinte apresentou tempestivamente impugnação (págs 331/383) alegando em síntese:

- em preliminar alega que o auto de infração é nulo por falta de habilitação técnica de autoridade fiscal, ou seja, dependia de conclusões técnicas que só poderiam ser feitas por um engenheiro com conhecimento de equipamentos industriais;



- que é nulo o auto de infração por desobediência aos princípios da impessoalidade e da eficiência da Administração Pública;

- ainda, é nulo também, por ausência de intimação das prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal;

- no mérito, alega decadência, abrangendo os períodos anteriores a dezembro de 1998, pois a regra do CTN, art. 150, §4º, se aplica ao IPI que é tributo sujeito ao lançamento por homologação e não há comprovação de dolo, fraude ou simulação que autorize a adoção da regra geral (art. 173, I, do CTN). Alega que como não ficou descaracterizada a aplicação de isenção aos fatos tributários, não pode ser alegada a não-ocorrência de lançamento do imposto por causa de descrição errada dos produtos vendidos nas notas fiscais e nos romaneios;

- que a análise do conceito de funcionamento de máquinas não prescinde de perícia técnica. Que a classificação fiscal exige a plena caracterização do objeto e sua definição consiste em um ato de aplicação do Direito;

- quanto a COPESUL, referente a Obra 80.319 / 80.072, alega que o forno fabricado para tais obras é de pirólise, da posição 8417, que é um processo de "decomposição/craqueamento da nafta através do calor", não elétrico, mas sim, industrial ou de laboratório, porém, aduz que no ímpeto de contrariar a classificação fiscal definida pelo corpo técnico da empresa, que o auditor fiscal classificou o produto no código 8419.90.00 (partes de fornos elétricos), com alíquota de 5%, assim, deve ser anulado o lançamento, tendo em vista o erro material. Informa que a classificação fiscal adotada pelo fiscal é totalmente equivocada;

- quanto a INNOVA, referente a Obra 80.566, alega que a descrição do produto "coluna" nas notas fiscais está em consonância com o conceito de máquinas incompletas, pois apresenta as características principais do produto completo, de acordo com a Regra de Interpretação do Sistema Harmonizado 2, "a", sendo o código 8419.40.20, correspondente a "aparelhos de destilação ou retificação de álcoois e outros fluídos voláteis ou de hidrocarbonetos", conforme informação da INNOVA, o que, segundo o contribuinte, foi desprezada pelo fiscal. Afirma que a coluna de destilação foi fornecida em partes pela Recorrente, por ser de grande porte, sendo que as partes fornecidas por terceiros têm a função de aumentar a eficiência, outro erro material, o que faz com que o lançamento seja anulado, pois o auditor fiscal aplicou a seguinte classificação fiscal 8419.90.20, "partes de colunas de destilação ou retificação". Aduz que, mesmo que o produto fornecido pela Recorrente não tivesse as características essenciais do produto acabado, com certeza não poderia ser enquadrado como "partes de colunas", sendo necessária a realização de perícia para a demonstração das alegações;

- quanto a TECHINT, referente a Obra 80.597, alega que as notas fiscais fazem referência a "torres" que se trata de "coluna" classificada em 8419.40.90, "outros aparelhos de retificação ou destilação", sendo que o entendimento do auditor fiscal é o de que

R

teriam sido vendidas partes de colunas e não colunas. Sendo necessária também a perícia;

- quanto a COPESUL, referente a Obra 79.984, alega que a autoridade fiscal entendeu como partes, e não como aparelho completo. As "torres" foram enquadradas pela Recorrente como aparelhos que tratam matérias por meio de mudança de temperatura;

- quanto a WOBLEN, referente a Obra 80.994, alega que foram vendidas as torres de sustentação, diferentes das anteriores, com classificação fiscal específica no código 7308.20.00, enquanto que o auditor fiscal considera que foram vendidas partes de um "aerogerador", inexistente de transmissão elétrica e as torres fabricadas pela Recorrente, dependendo de perícia técnica também;

- quanto a 3M, referente a Obra 80.178, alega que foi vendida uma caldeira, o que se pode concluir de 18 notas fiscais que compõem a obra, mas o fiscal parte de uma única nota fiscal, dependendo de perícia técnica também;

- que o ressarcimento relativo a créditos de insumos empregados em máquinas passíveis de isenção foi considerado indevido em decorrência de diversidade de interpretação das regras de interpretação do sistema harmonizado. Que a cobrança não observou o princípio da não-cumulatividade, não sendo do débito abatidos os créditos referentes a aquisições de insumos utilizados no processo produtivo;

- alega que não houve a caracterização de dolo no enquadramento de classificação fiscal diversa daquela considerada pela autoridade fiscal, de acordo com o entendimento vertido em decisões do 3º Conselho de Contribuintes, que decorre da aplicação do Ato Declaratório COSIT n.º 10, de 1997, referente a casos de importação, mas aplicável subsidiariamente aos fatos, sendo o agravamento de multa de ofício por desembaraço indevido e deve ser afastado;

- requer perícia com indicação de perito e a formulação de 10 quesitos, para que seja preparado laudo técnico por pessoa habilitada.

Após isso, houve retificação por parte da autoridade fiscal em fls. 398/405, pois esta havia enquadrado erroneamente as partes de máquinas no código tarifário 8419.90.00, inexistente na TIPI, sendo o correto o código 8417.90.00, referente a partes de fornos industriais, não elétricos, com alíquota de 5%. Além disso, foram reiteradas e aperfeiçoadas anteriormente trazidas no relatório fiscal.

Cientificada do pronunciamento acima exposto, a Recorrente apresentou manifestação de fls. 411/416, onde repisa argumentos existentes na sua peça impugnatória.

Em primeira instância foi julgado procedente o lançamento no seguinte sentido:

- afastando a preliminar de nulidade, pois, o auditor fiscal da Receita Federal tem competência legal para praticar o ato administrativo de lançamento tributário, decorrente da atividade eminentemente tributária de enquadramento de classificação fiscal de máquinas e equipamentos;



- afastando a preliminar de cerceamento de defesa, recusando o pedido de perícia, pois ausente de motivação em virtude do auto de infração constar todos os requisitos básicos;

- afastando a preliminar de nulidade por violação aos princípios da impessoalidade e da eficiência, pelo fato de que foram devidamente sanadas as irregularidades, incorreções e omissões;

- afastando a preliminar de nulidade por ausência de ciência do sujeito passivo pelo fato de que são válidas as prorrogações de Mandado de Procedimento Fiscal efetuadas e exibidas na Internet, com acesso restrito, por código específico;

- ainda em preliminar, foi afastada a argumentação de decadência, pois, ficou caracterizada a inexistência do lançamento por homologação de iniciativa do sujeito passivo, e assim, considerada a regra geral do CTN de que a contagem do prazo quinquenal se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- no mérito, quanto a classificação das mercadorias, foi decidido que as partes das máquinas que não ostentam as características essenciais de máquinas completas têm classificação fiscal específica como partes das máquinas a que se destinam, assim é o caso das partes dos fornos industriais, não elétricos (8417.90.00); partes de colunas de destilação (8419.90.20); partes de geradores eólicos (8412.90.90); outras partes de aparelhos para tratamento de matérias por meio de mudança de temperatura (8419.90.90);

- quanto as partes e acessórios de uso geral, por força da Nota nº 1, item "g", da Seção XVI, combinada com a Nota nº 2 da Seção XV, da TIPI, entendeu o órgão julgador que classificam-se nas posições da Seção XV, e é o que ocorre com artefatos como flange, de ferro ou aço (7307.91.00);

- quanto aos tubos metálicos, simplesmente trabalhados ou de forma especial, mas que não se apresentam reunidos aos artefatos a que se destinam, classificam-se nas posições da Seção XV, segundo o critério da matéria constitutiva, como é o caso de dutos de interligação (7306.60.00) e das chaminés para caldeiras (7326.90.00);

- pela falta de lançamento, entendeu que cobra-se o imposto não recolhido nos prazos legais de vencimento, com os acréscimos legais;

- com relação ao ressarcimento indevido, cobra-se o valor correspondente ao ressarcimento indevido, pago em espécie ou aproveitado na forma de compensação homologada nos autos a existência de circunstâncias qualitativas como a sonegação e da fraude;

- quanto a multa de ofício, entendeu ser lícita a imposição de multa de ofício, com agravamento sobre a multa simples (112,5%) ou sobre a multa majorada por circunstâncias qualificativas (225%), tendo em vista a falta de atendimento de intimações nos prazos estipulados

P

- por fim, quanto a multa regulamentar, entendeu que inflige-se a multa de meio por cento (0,5%) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, se forem desatendidas as formas estabelecidas para apresentação dos arquivos magnéticos e respectivos registros.

Em folhas 449/508, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, com o arrolamento de bens, repisando novamente seus argumentos expostos na Impugnação, em especial o pedido de perícia técnica com apresentação de quesitos.

Em razão disso, a Recorrente apresenta Memoriais, com apresentação de perícia técnica - Parecer do Instituto Nacional de Tecnologia.

Diante do acima exposto, o processo foi remetido a este Egrégio 3º Conselho.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Carlos Henrique Klaser Filho, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A questão cinge-se em suma, no fato de verificar a classificação correta das máquinas, aparelhos e equipamentos, tendo em vista que a Recorrente foi autuada por falta de lançamento do imposto em virtude da indevida utilização de isenção prevista na Lei nº 9.493/97.

Só depois de respondida esta primeira questão, torna-se possível e relevante verificarmos se a descrição e a classificação tarifária adotadas pela importadora são de fato adequadas para a mercadoria em tela.

Preliminarmente:

1) Da nulidade do Auto de Infração por falta de habilitação técnica da Autoridade Fiscal

O Auto de Infração é fruto de procedimento fiscal realizado no estabelecimento da empresa impugnante, através do qual se procedeu à análise de diversos documentos técnicos, tais como desenhos de equipamentos industriais, sistemas e projetos, dentre outros, além de terem sido colhidas informações extremamente técnicas de Engenheiros da Recorrente.

Desta forma o fiscal analisou e emitiu opinião de valor sobre numerosos aspectos envolvidos desde a elaboração do projeto até a utilização final de equipamento ou conjunto de equipamentos. Em que pese o conhecimento exigido, em razão da complexidade técnica a valoração dada às conclusões emitidas pelo fiscal, não podem ser a mesma dada a emissão de opinião de profissional técnico habilitado.

A análise das características extrínsecas e intrínsecas da mercadoria, nem sempre se mostra evidente, ou seja, ao verificar o objeto de estudo nem sempre dele depreende-se imediatamente suas características.

Em que pese o fiscal não estar incluído na seara do “homem médio” em termos de conhecimento a respeito da classificação de mercadorias, também não é razoável que à sua conclusão se atribua o caráter e o peso de avaliação por profissional técnico habilitado e treinado para este fim e ainda emite opiniões de valor sob o peso da responsabilidade técnica.

Desta forma ao afirmar as fls 56 do Relatório Fiscal, que:

“a decomposição/craqueamento do nafta através do calor – a característica essência, fundamental, primordial do “forno de pirolese” e, que a pirolese é realizada pelas serpentinas de radiação, ou, melhor pelos/nos/atraves das serpentinas de radiação,”



O faz de forma a invadir a seara química bem como área de processo produtivo controlada por engenheiro, no entanto, não se furta em **definir** reações químicas, bem como processos **sem citar qualquer fonte bibliográfica ou de informação**, age sem a devida cautela e respeito aos princípios que norteiam o exercício da função pública, age de forma a vilipendiar o princípio da razoabilidade.

O princípio da eficiência deve ser realizado e consiste em outro 'princípio-dever' que, nas palavras de HELLY LOPES MEIRELLES, pode ser traduzido no seguinte: "**o dever que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional**. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros".

Desta forma o préstimo na realização de sua atividade funcional deve atender ao interesse público primário e secundário, mas sempre, respeitando os princípios corolários do sistema constitucional vigente, bem como os princípios vetores que regem a administração pública.

2) A nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação

A autoridade fiscal estabeleceu a premissa de que os equipamentos fornecidos pela impugnante por não se constituírem 'corpo único' não são classificável como um único equipamento e nem mesmo como unidade funcional.

Em diversos momentos do relatório fiscal é possível verificar a falta de motivação do ato exarado, tendo em vista, que na verdade as conclusões se dão de forma superficiais especialmente pela falta de conhecimento técnico específico.

Vejamos o projeto 80.178 – Caldeira FM 9-43 (fls.73):

"Os dutos, por fazerem a interligação de outros produtos que compuseram a venda, descritivo em fls. 282, não são reconhecíveis como especificamente destinados a uma máquina especial.

Em virtude disso, tais dutos de interligação devem ser classificados de acordo com suas materiais constitutivas".

Diante da passagem acima, fica impossibilitado a Recorrente de identificar qual o critério e quais características do produto levam a administração pública em decidir por considerá-lo em separado, ainda mais por ser contraditório, ao motivar a decisão de considerá-lo em separado por "fazerem a interligação de outros produtos".

Em nenhum momento, no procedimento de fiscalização em referência foi questionada qual a função do conjunto, bem assim, se os sistemas ligados entre si desempenham, conjuntamente, uma função bem determinada, o que autorizaria a classificação do conjunto em uma das posições dos capítulos 84 e 85 da TIPI.

Salta aos olhos que ele **não revelou qual a razão das máquinas descritas nos não atenderem aos requisitos acima**. Conforme exposto, nem sequer foi questionado se tais máquinas formam um conjunto funcional! Ao assim proceder, o Fisco não expõe de maneira clara qual **o fundamento de direito** que ensejou o presente lançamento.

Impõe observar que o ato administrativo de lançamento, assim como qualquer outro ato administrativo, necessita, para sua legitimidade, sejam expostos, de maneira clara e objetiva, quais foram os fatos e o direito que lhe serviram de fundamento.

2.4) A nulidade do Auto de Infração pelo Cerceamento de Defesa

Todas as nulidades até então expostas convergem para a conclusão segundo a qual não há como prosperar a presente autuação já que: 1) foi negado à Impugnante o direito de tomar conhecimento das razões que afastaram a possibilidade do enquadramento de seu produto no conceito de unidade funcional; 2) quando requerido pela própria impugnante, foi-lhe igualmente negado o direito da participação de profissional técnico especializado para manifestar-se acerca da classificação fiscal de seu produto e do enquadramento deste no conceito de 'unidade funcional'.

Se não é claro o fundamento de direito que respalda a autuação não há como se defender. A impugnante não consegue vislumbrar qual o ponto da nota n.º 4 da Seção XVI da TIPI não foi satisfeito.

Outrossim, a tentativa da impugnante de esclarecer alguns pontos cruciais sobre o funcionamento de seus equipamentos com perícia, o que talvez contribuiria para melhor elucidação dos fatos e do direito, foi frustrada de plano, o que prejudica, sobremaneira a sua defesa.

Ainda mais o próprio texto elaborado no relatório fiscal é de difícil compreensão, e como demonstrado acima, abrigam afirmações consideradas contraditórias, que submete a Recorrente a incerteza do alegado, ou seja, inviabiliza a defesa.

O relatório construiu diversas definições, no entanto, não trouxe as referências bibliográficas bem como não citou a fonte na qual buscou tais definições, e assim dificulta a Recorrente, entender o motivo e cientificidade da posição adotada.

4) Do Princípio da economia processual e aproveitamento dos atos processuais

A análise dos atos praticados sugerem que a nulidade permeia a questão, mas tendo em vista que a é razoável que se aplique o disposto no artigo 59 da Lei 70.235/72, *in 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.

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

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



§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)'

Diante do disposto no parágrafo terceiro, passemos à análise meritória.

Do Mérito

Para facilitar o julgamento, passaremos a analisar as questões de mérito dividida por produto, conforme segue.

1. Torre Metálica Wobben

Para esse produto a fiscalização pretende atribuir a classificação na posição tarifária 84.12.90.90, alegando que a torre fora produzida especificamente para uso como torre estrutural para aerogeradores, ou seja, classifica o produto em razão de sua finalidade, tendo em vista que a torre é a estrutura que sustenta o aerogerador (motor). E por considerar que as partes das máquinas, inclusive suas estruturas, devem ter o mesmo tratamento classificatório da máquina, pois, o acessório segue o principal.

Ainda fundamenta que a NESH exclui da posição pretendida o produto em questão nos termos da nota explicativa da subposição 7308:

"Excluem-se desta posição":

(...)

b) os conjuntos metálicos que constituem manifestamente, partes ou órgãos de máquina (Seção XVI)".

Argumenta que parte de máquina e sua estrutura deva ter a mesma classificação conforme descrito na Nota da Seção Capítulo XVI, inciso 2, item "a":

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

a) as partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.85, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;"

De outro modo entende a Recorrente, que trouxe aos autos o Relatório Técnico nº 063/2005 emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT que descreve o produto como "torres metálicas fabricadas em chapa calandrada e, posteriormente, soldadas entre si de maneira a formar individualmente, uma torre metálica dividida em duas partes, as torres possuem diâmetros variáveis ao longo da sua altura, que não devem ser confundidas com torres tubulares cujo diâmetro é constante para todas as suas seções retas" diante da descrição bem como da função desempenhada pela torre a Recorrente entende estas apenas servem de sustentação ao aerogerador, de forma a classificar-se na posição tarifária 7308.20.00.

O relatório emitido pelo INT afirma “que a torre em questão é mencionada no segundo parágrafo do item D – Motores a vento (motores eólicos) do Capítulo 84.12- Outros Motores e Máquinas Motrizes, que define que a montagem dos motores eólicos faz-se geralmente sobre uma torre metálica, e no primeiro parágrafo das Notas Explicativas da posição 7308.20.00 Torres e pórticos do Capítulo 73.08 - CONSTRUÇÕES E SUAS PARTES (POR EXEMPLO: PONTES E ELEMENTOS DE PONTES, COMPORTAS, TORRES, PÓRTICOS, PILARES, COLUNAS, ARM do Capítulo 73.08 - AÇÕES, ESTRUTURAS PARA TELHADOS, PORTAS E JANELAS, E SEUS CAIXILHOS, ALIZARES E SOLEIRAS, PORTAS DE CORRER, BALAUSTRADAS), DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO, EXCETO AS CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS DA POSIÇÃO 94.06; CHAPAS, BARRAS, PERFIS, TUBOS E SEMELHANTES, DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO, PRÓPRIOS PARA CONSTRUÇÕES, que define na aceção desta posição as construções que se caracterizam por permanecerem, em princípio, fixas depois montadas, fabricadas com chapas reunidas por meio de soldadura elétrica”.

A aplicação das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado exige do hermeneuta a compreensão das características intrínsecas e extrínsecas das mercadorias objeto da análise, com o fim de corretamente classificá-las nas respectivas posições.

A análise visual já permite dizer que a torre tem o intuito de suspender e sustentar o motor eólico, até a altura desejável, e conforme descrição do relatório emitido pelo INT (fls.11) não possui qualquer mecanismo que a ligue ao motor de modo a interferir em seu funcionamento e nem é parte inseparável dele, ou seja, o motor (aerogerador) não depende da torre metálica para funcionar, a torre metálica tem apenas a função de suspendê-lo e suportá-lo.

Em que pese à pretensão fiscal em classificar a torre metálica na posição tarifária 84.12.90.90, tendo em vista que a classificação de mercadorias possui sistemática própria estabelecida pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, torna-se cogente a análise da questão sob esta matiz, diante da controvérsia sob a posição mais adequada, a Regra Geral de Interpretação n.º 1 e 3 prescrevem:

“1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-“b” ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria”.(grifo nosso)

A regra citada é determinante na solução, *in casu*, tendo em vista que o Fisco pretende a classificação do produto como sendo parte integrante de um motor, em posição

menos específica. Realizada escorreita análise, as características da mercadoria não possibilitam que esta se enquadre na posição tarifária pretendida pelo Fisco, haja vista, que em outra posição específica é descrito e nominado o produto, pois o Capítulo 73 na posição 7308.20.00 faz menção específica, vejamos:

"73.08 CONSTRUÇÕES E SUAS PARTES (POR EXEMPLO: PONTES E ELEMENTOS DE PONTES, COMPORTAS, TORRES, PÓRTICOS, PILARES, COLUNAS, ARMAÇÕES, ESTRUTURAS PARA TELHADOS, PORTAS E JANELAS, E SEUS CAIXILHOS, ALIZARES E SOLEIRAS, PORTAS DE CORRER, BALAUSTRADAS), DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO, EXCETO AS CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS DA POSIÇÃO 94.06; CHAPAS, BARRAS, PERFIS, TUBOS E SEMELHANTES, DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO, PRÓPRIOS PARA CONSTRUÇÕES

7308.20 Torres e pórticos" (grifo nosso).

Diante do exposto, a classificação tarifária adequada é a pretendida pela Recorrente qual seja a 7308.20.00.

2. Caldeira para Vapor modelo FM 9 – 43 MD fornecida a 3M do Brasil Ltda.

A fiscalização pretende a classificação nas seguintes posições tarifárias: 7306.60.00, 7326.90.00 e 7307.91.00, dissociando o conjunto e considerando como partes isoladas que descreve como "acessórios de uso geral, dutos de interligação e chaminé", sob a fundamentação a seguir:

"(...) os acessórios de uso geral, tal como o flange deve ter classificação fiscal específica, visto termos a determinação contida na alínea g, inciso I, notas da seção XVI. Deve assim seguir o regime da matéria constitutiva. Os dutos, por fazerem a interligação de outros produtos que compuseram a venda, descritivo em fls. 282, não são reconhecíveis como especificamente destinados a uma máquina especial, devendo ser classificados de acordo com as matérias constitutivas, como estabelecido nas conclusões do Parecer Normativo 967/71: qualquer que seja o emprego a que se destine, desde que não se constituam em elementos de determinados artefatos, tais como, por exemplo, elementos de construção....os dutos e seus acessórios classificam-se na Tabela RIPI atendendo aos critérios da matéria constitutiva" Desta forma a classificação correta é 7306.60.00. No caso da chaminé o Parecer CST nº 1.736 que estabelece critério de classificação no qual define "os tubos de metal de forma especial que ou mesmo simplesmente trabalhados, que não se apresentam reunidos, incluem-se na XV mesmo que, manifestadamente, se destinem ao fabrico de caldeiras (...) No caso da chaminé teríamos o elemento tubular juntamente com os outros produtos, seus acessórios, e a posição atribuível ao conjunto deveria ser 7326.90.00"9 (grifei).

Em contrapartida a Recorrente entende que os equipamentos em questão compõem um conjunto, ou seja, e um Sistema para Geração de Calor, denominado comercialmente como Caldeira, que descreve como "caldeiras aquatubulares com produção de

P

vapor não superior a 45 t por hora” e desta forma classificam-se na posição tarifaria 8402.12.00.

Diante da divergência em considerar qual a posição tarifaria e a mais adequada, a Recorrente trouxe aos autos o Relatório Técnico n.º 063/2005 emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT, que descreve a Caldeira (fls 27) como “conjunto de equipamentos projetados dentro de certas norma técnicas, destinados a produzir continuamente determinada quantidade de vapor sob pressão superior a atmosférica, cujo resultado desta vaporização pode ser obtido por desprendimento de calor, utilizando qualquer fonte de energia”. O relatório técnico emitido é favorável em considerar que em razão dos documentos analisados, foi fornecido um “Sistema de Geração de Vapor, também denominado Caldeira, com todos os elementos necessários ao seu funcionamento”.

Em que pese às afirmações elaboradas pelo Fisco, há que se ressaltar que apesar de a classificação tarifária ter guarida especificamente na legislação tributaria, e necessário para o correto enquadramento que seja analisado as características extrínsecas e intrínsecas dos produtos, para assim melhor compreender o produto e seus atributos capazes de individualizá-lo de forma a permitir a classificação na posição tarifaria mais adequada.

A atividade do fiscal, esta adstrita à aplicação da lei, cabendo e claro, a análise discricionária, no entanto não há que se perder de vista ser o lançamento ato administrativo vinculado, e sua legalidade estar diretamente ligada ao respeito dos requisitos necessários a produção de ato administrativo, bem como respeito aos princípios jurídicos aplicáveis e assim tornar a ato de lançamento válido vigente e eficaz.

Desta forma a divergência neste ponto refere-se e quais critérios devem ser adotados para considerar os equipamentos em separado ou como um sistema. A motivação para decidir demonstrada no AI, na verdade, não atende ao princípio da verdade material, pois, ao fundamentar e motivar sua decisão faz com entendimentos prescritos em pareceres, atitude que afronta o ordenamento jurídico constitucional ao restringir direitos, que somente podem ser objeto de restrição por lei editada respeitados os ditames constitucionais. A busca pela verdade material, neste caso, é primordial, pois, é evidente a complexidade do equipamento e evidente necessidade de conhecimento técnico bem como imprescindível à necessidade de verificação in loco, a razoabilidade principia que norteia não só o sistema jurídico administrativo, como também, os atos jurídicos exarados pela administração pública foram relegadas ao esquecimento.

A classificação dos equipamentos em questão deve ser pautada pela Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH, em suas considerações gerais a seção XVI:

“Nesta Seção, qualquer referencia a uma categoria de maquinas compreende não só as maquinas completas, mas também os conjuntos de partes”. De tal modo que apresentem o estado em que se encontram, as principais características essenciais das maquinas completas (...)

V. - MÁQUINAS E APARELHOS NÃO MONTADOS
Ver (a Regra Geral Interpretativa 2 a)

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 aceção da parte IV acima descrita (ver igualmente as Considerações Gerais dos Capítulos 84 e 85). 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.

VII.- UNIDADES FUNCIONAIS

(Nota 4 da Seção)

Aplica-se esta Nota quando uma máquina ou uma combinação de máquinas são constituídas por elementos distintos concebidos para executar conjuntamente uma função bem determinada incluída numa das posições do Capítulo 84 ou, mais freqüentemente, do Capítulo 85. O fato de que, por razões de comodidade, por exemplo, estes elementos estejam separados ou interligados por condutos (de ar, de gás comprimido, de óleo, etc.), dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos, não se opõem 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". (grifei).

Deste modo deve-se analisar se os equipamentos possuem as principais características essenciais para ser considerada uma caldeira. A Recorrente ao fornecer o equipamento o fez, por diversas notas fiscais de forma a individualizar o que pode ser considerado "partes" da caldeira, no entanto, do ponto de vista lógico, tal procedimento não significa que, cada item seja e deva ser considerado em separado, tendo em vista que o envio foi ao mesmo cliente, bem como foi destinado à montagem do equipamento caldeira. A análise não fica somente adstrita ao flange, dutos e chaminés, mas sim deve verificar os demais equipamentos fornecidos, para não incorrer em erro ao analisar os equipamentos fora do contexto ao qual participam na realidade.

Ao cliente do equipamento em questão, fora destinada, além destas partes, outras. As partes em questão situam-se entre a saída da caldeira e a entrada do economizador e entre a saída do economizador e a entrada da chaminé, desta forma há que se presumir que as dimensões dos equipamentos devem ser adequadas a planta industrial do cliente, desta forma, não correspondem a equipamentos de linha, que possam ser vendidos indistintamente, mas que são feitos sob medida respeitando a necessidade do cliente, e os requisitos do sistema que ira compor.

Por fim, o Relatório Técnico n.º 070/2005 elaborado pelo INT assegura que pelo contrato que a Recorrente firmou com a empresa 3M do Brasil "foi fornecido um Sistema de Geração de Vapor, também denominado como Caldeira, com todos os elementos necessários para o seu funcionamento". Assim as partes objetivadas pela fiscalização, apesar de terem sido encaminhadas em separado, compõem uma caldeira e, na verdade, não podem ser consideradas dissociadas desta, diante das provas colacionadas aos autos.

Desta forma, deve ser mantida a classificação fiscal do conjunto (unidade funcional) para todas as partes remetidas com o objetivo de adimplir o fornecimento da Caldeira que tem classificação fiscal na posição 8402.12.00.

3. Fornos Copesul

A fiscalização pretende a classificação na posição tarifária 8419.90.00, tendo em vista que a finalidade do forno em questão é “a decomposição/craqueamento do nafta através do calor, o processo de pirolese é realizado pelas serpentinas de radiação, ou, melhor pelos/nos/através das serpentinas de radiação, poder-se-ia pretender que “módulos de convecção” e estruturas para radiação”, separadas e/ou juntas, seriam responsáveis, apresentariam, possuiriam “... as principais características das máquinas completas...?” E afirma haver” impossibilidade físico/química de termos “forno de pirolese” sem pirolese”.

A Recorrente deu saída de seu estabelecimento industrial de produtos classificados na posição tarifária 8417.80.90, pois considerou que o objeto do contrato que firmou com a empresa COPESUL (Proposta para o Fornecimento, do Projeto de Ampliação da Capacidade n.º TNE-AF-42-936, de 03/02/1997, - Obra 80319) era o fornecimento de forno de pirólise.

A fiscalização pretende classificar essa mercadoria na posição tarifária 8419.90.00, tendo em vista que a finalidade do forno em questão é “a decomposição/craqueamento do nafta através do calor, o processo de pirolese é realizado pelas serpentinas de radiação, ou, melhor pelos/nos/através das serpentinas de radiação, poder-se-ia pretender que “módulos de convecção” e estruturas para radiação”, separadas e/ou juntas, seriam responsáveis, apresentariam, possuiriam “... as principais características das máquinas completas...?” E afirma haver” impossibilidade físico/química de termos “forno de pirolese” sem pirolese”.

Note-se que a classificação fiscal desse equipamento cumpre o mesmo ritual do que abordei no item anterior (**Caldeira para Vapor modelo FM 9 – 43 MD fornecida a 3M do Brasil Ltda.**). Trata-se de uma unidade funcional que não pode ser vista separadamente.

Deste modo deve-se analisar se os equipamentos possuem as principais características essenciais para ser considerada um forno para pirolese. A Recorrente ao fornecer o equipamento o fez dentro dos limites tecnológicos que possui, desta forma, forneceu em partes o conjunto funcional que comporia o forno para pirolese. A análise das características do equipamento deve ser feita de modo que mesmo diante da complexidade técnica envolvida é necessário aferir se o fornecimento do forno para pirolese descaracteriza-se pelo fato de não haver sido fabricado e acoplado ao equipamento o queimador e a serpentina.

O laudo do INT ao responder ao Quesito 1 formulado pela empresa (A CONFAB forneceu um forno elétrico? Como é o processo de aquecimento de um forno elétrico?), Relatório Técnico n.º 068/2005, explica:

“Não, a CONFAB não forneceu qualquer tipo de forno elétrico. Primeiramente é primordial considerar que não existe forno de pirólise (craqueamento de carga líquida ou gasosa) com aquecimento elétrico. Após consignar esta informação pode-se dizer sobre aquecimentos de outros tipos de fornos, elétricos, que, entretanto, nada têm a ver com os fornos fornecidos. Como exemplos têm os casos dos fornos por eletrodo

cujo aquecimento de carga é feito pela energia desprendida a partir de um arco voltaico, geralmente contínuo, muito usado para a fundição do aço em siderúrgicas; dos fornos por resistência elétrica cujo processo de aquecimento, das resistências, se realiza a partir do suprimento de energia elétrica, do tipo Corrente Alternada, cujos elétrons cedem energia própria para gerar calor devido ao atrito vencido durante o seu movimento ao longo da resistência elétrica, que é a trajetória do seu movimento; dos fornos por indução cujo aquecimento de deve ao atrito entre os átomos a partir do movimento gerado por um campo magnético situado na região em que se pretende aquecer. Eventuais outros tipos de aquecimento elétrico são passíveis de existirem, porém, em nada hão de se identificar com o fornecimento da CONFAB para a COPESUL. Neste caso, a energia elétrica é transformada em energia térmica.

Na resposta ao quesito 3, outro importante subsídio (no quesito 3 formulado pela empresa há o seguinte questionamento: o conjunto de elementos fornecidos separadamente pela CONFAB, para serem montados no local (ante a impossibilidade de serem transportados montados) caracteriza um forno?):

“Sim. Os fornos foram fornecidos pela CONFAB incompletos por não apresentarem os queimadores e as serpentinas da radiação, entretanto, os fornos possuem as características de um forno completo ou acabado, na medida em que possuem aspectos próprios de um forno de pirólise.

Portanto, o que se vê é que a Recorrente forneceu fornos de pirólise, ainda que incompletos.

A nota explicativa da seção XVI, já mencionada acima, determina que “função bem determinada abrange somente as máquinas e combinações de máquinas necessárias para realização de função própria do conjunto”, neste diapasão conjunto fornecido é específico, ou seja, compõe a planta de forno para pirólise, e não tem outra função que não esta de promover o craqueamento do nafta, mas em razão das inovações tecnológicas e a necessidade de um processo delicado e com necessidade de extremo controle, conforme descrito apenas deve ser adicionada dos equipamentos que por limitação tecnológica deve ser adquirido de outro fabricante, diante deste fato a posição tarifária mais adequada e a 8417.80.90.

4. Torres de fracionamento Copesul, Innova e Techint

A fiscalização reclassifica a posição tarifária 8419.90.90 sob o argumento de que “tendo em vista a resposta a Intimação de 17/01/2003 conter o item 4.1.1 que informa “as torres não formam um conjunto completo, o que só acontece a partir da instalação de bandejas internas, as quais foram adquiridas de outros fornecedores, no caso KOCH Engineering no caso da 112T02 e a Stone & Webster no caso da 113T06 e 113T07”. Na verdade trata-se de partes do despropanizador, partes de estripador e partes de retificador”.

Quanto ao contrato da Innova a fiscalização adota a classificação fiscal na posição tarifária 8419.90.20, ao afirmar que “a função principal, fundamental, essencial de tais equipamentos é a destilação/retificação, via evaporação/condensação; o que pode parecer pleonástico e mais que redundante coluna de destilação fracionada é um equipamento para destilar fracionado – mas, no presente caso, o pleonismo ou a redundância não são supérfluos

ou despiciendo, são sinónimos, neste caso: coluna de destilação, torre de destilação e fracionador. E o que garante semelhante essencialidade são os elementos internos, os recheios dos aparelhos em questão”.

Por fim quanto ao contrato da Techint a fiscalização entende que a posição tarifária adequada é a 8419.90.20, uma vez que o “casco, saia, turco, respiro são componentes partes de um aparelho de destilação/retificação denominado coluna de destilação/retificação, mas, não são a coluna de destilação/retificação em si (...) as partes unidas, juntas, soldadas, interligadas, sequer possuem, realizam, cumprem apresentam a função primordial (...), qual seja, separar, destilar, retificar”.

Em sua defesa a Recorrente aduz que, quanto ao contrato da Copesul a posição tarifária adequada é a 8419.40.20, pois, o equipamento possui as características essenciais de destilação e retificação de hidrocarbonetos, sendo que os pratos ou bandejas internos fornecidos por outros fabricantes o que não desnatura a função do equipamento produzido.

Quanto ao contrato da Inovva o equipamento possui as características essenciais necessárias ao fracionamento do eteno+benzeno, sendo o recheio do tipo estruturado é fornecido por outros fabricantes o que não desnatura a função do equipamento produzido.

E quanto ao contrato da Techint que a posição tarifária adequada é a 8419.40.20, pois, o equipamento possui as características essenciais necessárias ao fracionamento de nafta entre outros produtos, sendo o recheio do tipo bandejas, é fornecido por outros fabricantes o que não desnatura a função do equipamento produzido.

O Relatório Técnico 071/2005 expedido pelo INT indica que a Recorrente forneceu à COPELUL colunas, ou torres, destinadas à destilação e retificação de hidrocarbonetos....(Copiar resposta ao quesito 1 do Relatório Técnico 071/2005).

Questionado se o equipamento, no estado em que fornecido, possui as características essenciais de uma coluna de destilação ou retificação, o Instituto respondeu peremptoriamente SIM.

O Relatório Técnico 072/2005, que analisou o fornecimento da Recorrente à Inovva, ao responder o primeiro quesito formulado respondeu afirmando que: “A CONFAB forneceu uma coluna, ou torre, destinada ao fracionamento de etilbenzeno (eteno+benzeno)... COPIAR resposta ao quesito 1 do Relatório Técnico 072/2005).

Questionado se o equipamento, no estado em que fornecido, possui as características essenciais de uma coluna de destilação, o Instituto respondeu positivamente.

Por fim, o Relatório Técnico 074/2005, que apreciou o fornecimento da Recorrente à Techint, ao responder ao quesito 1, afirma que: A CONFAB forneceu colunas, ou torres, destinadas ao fracionamento de Nafta.... (COPIAR RESPOSTA AO QUESITO 1 DO RELATÓRIO TÉCNICO 074/2005).

As conclusões de todos os laudos técnicos é que o fornecimento feito de colunas ou torres atendem aos requisitos técnicos indispensáveis a considerar esses equipamentos como detentores de características essenciais para serem classificados na posição 8419.90.20 e 8419.40.20, respectivamente.



Note-se que as características intrínsecas e extrínsecas das torres fornecidas, ainda que incompletas, são suficientes para determinar sua destinação e função.

7. Do agravamento da Multa

A multa fora imposta na forma agravada 112,5% (cento doze inteiros e cinco décimos por cento) sob a alegação de a Recorrente ter deixado de atender a diversas intimações.

A penalidade não pode ser mantida haja vista que ainda que extemporaneamente as informações foram prestadas e não se visualiza a intenção de obstar a fiscalização.

O relatório fiscal em alguns momentos demonstra o reconhecimento do auditor fiscal da contribuição dos funcionários da impugnante para o andamento da fiscalização:

"Todas as solicitações de esclarecimento feitas pela fiscalização do Setor de Engenharia da Confab, quando atendidas, satisfizeram plena e totalmente as dúvidas com relação às características das máquinas e equipamentos industriais fabricados e vendidos pela fiscalizada"

Desta forma pela ausência de correlação lógica entre os fatos narrados acima pelo ilustre auditor fiscal e o agravamento da multa sob o fundamento de não haver sido respondidas as informações requisitadas pelo Fisco, este há que se afastado por medida de justiça!

Acerca do agravamento da multa, nos termos do que se pretende impor no presente auto de infração, já decidiu o E. Segundo Conselho de Contribuintes:

"IPI - MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - A simples constatação de eventuais atrasos em relação a prazos inicialmente estabelecidos ou mesmo subsequentes, que explicitamente ou tacitamente foram prorrogados pela fiscalização, culminando com a satisfação dos esclarecimentos demandados, não é suficiente para ensejar o agravamento da penalidade para 112%, sob pena de desatenção com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade que, dentre outros informam a atuação da Administração Pública. Recurso de ofício ao qual se nega provimento."(grifei).

(RECURSO N.º 120812, ACÓRDÃO N.º 202-14774, J. 14.05.03, V. U., SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, SEGUNDA CÂMARA).

Diante do exposto fica afastada a penalidade imposta na forma agravada.

8. Do agravamento da Multa

A fiscalização pretende a aplicação da multa prevista no artigo 12 da lei 8218/91, pois, entende que os bancos de dados fornecidos não eram consistentes e não apresentavam informações fidedignas, bem como foi necessário à conferência manual de notas fiscais.

Deste modo é necessário verificar que diante do relatório fiscal é inegável que foram encontradas alternativas para a busca da verdade material, bem como a Recorrente

f

mostrou-se inclinada em fornecer documentos e listagens, e neste ponto, o fiscal aceitou os documentos bem como recebeu os arquivos.

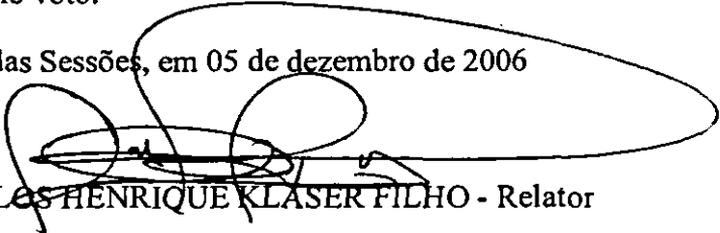
Em que pese a forma do cumprimento de obrigação acessórias, há que verificar a natureza do pedido de apresentação dos arquivos magnéticos, era a verificação de situações que puderam ser constatadas pela análise documental tendo em vista, que a finalidade de apresentação dos documentos, de *per si*, esclarece as dúvidas suscitadas, apesar de ser difícil o manuseio.

A penalidade imposta não foi proporcional aos atos praticados, tendo em vista que, a movimentação bem como a guarda de documentos é essencial, exigida por lei, que determina a guarda por 05 anos dos originais, que atendem as finalidades pretendidas pela fiscalização bem como serve para constatação dos negócios jurídicos realizados, e de certa forma supre as informações magnéticas.

Ante todo o exposto, estando evidenciado, a partir de prova técnica, que a classificação fiscal imposta pelo fisco não corresponde à correta, e, mais ainda, que o contribuinte classificou corretamente os produtos, voto no sentido de DAR INTEGRAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em julgamento, cancelando totalmente a exigência fiscal.

É como voto.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006


CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO - Relator