



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

Processo n° 10920.004352/2010-96
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° **3402-004.933 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de fevereiro de 2018
Matéria PENALIDADE/PENA DE PERDIMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PFIFFNER DO BRASIL TRANSFORMADORES LTDA

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 11/05/2007 a 28/05/2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TRANSFORMADOR DE DIELETRICO LÍQUIDO.

Classificam-se no código 8504.21.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul os transformadores de dielétrico líquido de potência não superior a 650 kVA. Aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado n. 1 e 6.

PIS. COFINS. IMPORTAÇÃO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO. LIMITE DEVOLUTIVO DO RECURSO DE OFÍCIO.

Em razão dos limites cognitivos devolvidos a CARF pelo recurso de ofício, e da ausência de recurso voluntário, impossível estender o quanto foi cancelado pela DRJ do lançamento tributário. Assim, há um limite jurídico/processual à aplicação do quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal por meio do RE 559.937/RS, sobre a inconstitucionalidade da cobrança da Contribuição ao PIS-importação e da COFINS-importação sobre o ICMS (artigo 7º da Lei n. 10.865/2004), o que levaria ao cancelamento integral do lançamento tributário sobre tais valores.

Neste contexto processual do caso concreto, o valor do ICMS incidente em determinado desembaraço aduaneiro, que comporá a base de cálculo da Contribuição para a PIS e da COFINS - Importação, deve ser exatamente o valor que o estado-membro competente considerou devido e foi adimplido pelo contribuinte.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício apresentado em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento ("DRJ") de Florianópolis/SC, que julgou procedente em parte a impugnação oferecida pela Contribuinte sobre a cobrança de imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, Contribuição ao PIS/PASEP-importação, COFINS-importação, juros de mora (calculados até 31/03/2011), multa proporcional (75%) e, multa regulamentar por classificação incorreta na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM (1%), em razão da reclassificação fiscal das mercadorias importadas, consubstanciada nos autos de infração em questão, relativos período de 11/05/2007 a 28/05/2010.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono os principais trechos do relatório acórdão recorrido *in verbis*:

A interessada por meio das declarações de importação (DI's) indicadas nas planilhas de folhas 127 submeteu a despacho mercadorias descritas como "transformador em líquido isolante", montados ou desmontados, dos tipos: Transformador de Corrente - TC (modelo JOF) e Transformador de Tensão ou Potencial - TP (modelos EOF) classificando tais mercadorias no código NCM 8504.21.00:

(...)

No "Relatório Fiscal" (fls. 127 a 155), a fiscalização informa que a presente fiscalização (revisão aduaneira) decorre da constatação que a interessada não efetuava a classificação fiscal das mercadorias importadas em consonância com as características das mesmas. Aduz a autoridade que para fins de classificação fiscal é fundamental o conhecimento de uma parte do transformador denominada dielétrico. O termo significa o meio isolante do núcleo do equipamento com seu exterior. Dielétrico ou isolante elétrico é um material que não permite a livre circulação de cargas elétricas; com baixa condutibilidade elétrica, e pode ser apresentado no estado líquido, sólido ou gasoso.

No caso dos autos, a conclusão da fiscalização é que as mercadorias em tela possuem dielétrico sob a forma sólida, e

portanto, insuscetíveis de classificação fiscal no código praticado pela interessada.

Referida conclusão é baseada nas informações constantes dos catálogos técnicos do fabricante, em informações de natureza técnica da Professora Jacqueline Rolim (Materiais Isolantes), Laudo Técnico emitido por Professores da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) a pedido da interessada, e resposta a intimação destes mesmos Professores da UFSC (Quesitos formulados pela fiscalização), além de Laudo Técnico lavrado pela Instituto de Pesquisas Tecnológicas de Blumenau/SC.

Embora os documentos acima listados façam referência a existência de um dielétrico líquido, há unanimidade também quanto a conclusão de que o "papel" existente é parte necessária e essencial no isolamento do transformador, exercendo a função de dielétrico.

Logo, segundo a fiscalização, as mercadorias em apreço não possuem dielétrico líquido, ela é composta de papel e óleo. Assim, com base nas Regras Gerais de Interpretação nº 1 e 6, na Regra Geral Complementar nº 1 e, na Nota Explicativa da Posição 8504 devem as mercadorias serem reclassificadas para os códigos NCM 8504.31.11 (transformadores de corrente - códigos JOF) ou 8504.31.19 (transformadores de tensão ou potencial - códigos EOF e ECF):

(...)

Relata também a fiscalização que em algumas declarações de importação as contribuições sociais foram recolhidas, por ocasião do respectivo registro, em valores inferiores ao efetivamente devido, visto que a interessada utilizou, para fins de cálculo, alíquota de ICMS inferior (12%) àquele que deveria ter sido aplicada (17%).

Tendo em vista diferença de alíquota nos impostos, prevista para os códigos das NCM's consideradas corretas, e mudança na base de cálculo do IPI e contribuições incidentes sobre a importação, a fiscalização lançou a diferença dos tributos e respectivos consectários, aplicou também multa por ter sido a mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul.

Cientificada, a interessada apresentou impugnação de folhas 739 a 811, anexando os documentos de folhas 812 a 1.010. Em síntese, traz as seguintes alegações:

Que, não ocorreu a observância plena do princípio da busca da verdade material, os Auditores se valeram de textos produzidos por profissionais da área de engenharia, sendo que foram os próprios Auditores que alçaram tais profissionais ao patamar de experts;

Que, ao valer-se a autoridade fiscal de seu entendimento sem qualquer suporte técnico probatório, descaracterizado está o fato constitutivo do direito de autuação, esvaziando-se a motivação da presente autuação, nos termos em que lavrada;

Que, a fiscalização deveria ter utilizado o convênio celebrado entre a União Federal e a Universidade Federal de Santa Catarina, que emitiria o competente laudo por intermédio de seus peritos qualificados; ao invés, os auditores utilizaram textos/materiais de autoria de profissionais da referida instituição;

Que, houve uma incorreta utilização de documentos em idioma estrangeiro para fundamentar o lançamento do crédito tributário. O ordenamento jurídico veda expressamente a utilização de documentos estrangeiros como prova, a não ser que tais documentos passem pelo devido trâmite de validação (tradução juramentada);

Que, há que se observar os conceitos definidos na Norma ABNT NBR 5458:2010, que trata dos transformadores, em especial o item 3.15 que assim dispõe acerca de Transformador em Líquido Isolante: "transformador cuja parte ativa é imersa em líquido isolante". A presença de papel na parte "ativa" não caracteriza o transformador como "outros transformadores", conclusão equivocada da fiscalização;

Que, traz parecer do I. Prof. Dr. César Olivier Dalston e Soluções de Consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil para transformadores;

Que, tais Soluções de Consulta tem efeito "erga omnes", visto o princípio da unicidade da classificação. Ocorre vinculação da Solução de Consulta;

Que, houve equivocada utilização da apostila da Prof. Dra. Jacqueline G. Rolim para fundamentar a autuação. O material trata dos materiais isolantes de forma ampla, genérica e didática. A fiscalização não transcreveu o contido nas fls. 79 e 80 da referida apostila, onde a professora esclarece o uso combinado de óleo isolante e papel em equipamentos elétricos que menciona. "Papel impregnado com óleo" é diferente de "papel revestindo a parte ativa do transformador, que, por sua vez, é imersa em óleo";

Que, houve equivocada utilização dos entendimentos dos Professores da UFSC, Srs. Arnaldo José Perin e Samir Ahmad Mussa. Os professores responderam que o papel fora "empregado" e não "impregnado", as transcrições foram parciais. Os doutos professores deixam claro que o papel, além de assegurar a estabilidade mecânica da parte ativa do transformador, tem, em termos dielétricos, a função de auxiliar o óleo isolante, o que reduz a quantidade deste e daí os custos de construção do transformador. O papel ao é parte essencial no isolamento do transformador, como pensa a fiscalização, é parte auxiliar;

Que, houve equivocada utilização do Parecer do Engenheiro Eletricista Rafael Eduardo Werlich, do Laboratório de

Engenharia Elétrica do Instituto de Pesquisas Tecnológicas de Blumenau, foi acrescido conclusão não existente no parecer: "ou seja, podemos deduzir que o papel tem função de dielétrico (isolante)". Também foi omitido um parágrafo do referido parecer que concluiu se tratar de transformador em líquido isolante;

Que, anexa aos autos o Laudo Pericial apresentado pelos Professores da UFSC para fins de desembaraço aduaneiro da declaração de importação nº 11/0556747-0 (modelo JOF 145), cujas mercadorias são de natureza idêntica aos transformadores em apreço.

Referida declaração restou desembaraçada após baixa de exigência relacionada a classificação fiscal, sendo reconhecida a classificação inicialmente adotada. Caso a autoridade julgadora entenda necessário, pleiteia a realização de perícia nos demais modelos;

Que, não existindo erro relacionado a classificação fiscal das mercadorias não pode prosperar a aplicação de qualquer sanção;

Que, em licitações vencidas pela Impugnante, os equipamentos especificados (e vendidos) indicam a retidão da classificação fiscal adotada;

Que, quanto a questão da alíquota do ICMS, cumpre esclarecer que a Impugnante desde sua constituição até o final do ano de 2008 estava sediada na Capital do Estado de São Paulo, somente a partir de 2009 é que mudou a sua sede para o Estado de Santa Catarina, quando passou a importar por este Estado;

Que, indica quais as Regras Gerais de Interpretação devem ser aplicadas para a correta classificação das mercadorias em apreço;

Que, não existem transformadores de dielétrico misto no mercado mundial, como quer fazer crer a D. Fiscalização;

Que, requer a realização de perícia técnica, designa Engenheiro Eletricista para acompanhamento, bem como os quesitos a serem elucidados;

Requer sejam acolhidas as argumentações, declarando-se a insubsistência das autuações, protesta pela produção de provas.

Sobreveio então o Acórdão 07-31.900, da 1ª Turma da DRJ/FNS, dando provimento parcial à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 11/05/2007 a 28/05/2010

TRANSFORMADOR DE DIELÉTRICO LÍQUIDO.

Classificam-se no código 8504.21.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul os transformadores de dielétrico líquido de potência não superior a 650 kVA. Aplicação da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 e 6.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 11/05/2007 a 28/05/2010

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO. ICMS.

ICMS incidente sobre desembaraço da mercadoria faz parte da base de cálculo das contribuições. O valor do ICMS incidente em determinado desembaraço aduaneiro, que comporá a base de cálculo da Contribuição para a COFINS - Importação, deve ser exatamente o valor que o estado-membro competente, ou o Distrito Federal - DF, considere devido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 11/05/2007 a 28/05/2010

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO. ICMS.

ICMS incidente sobre desembaraço da mercadoria faz parte da base de cálculo das contribuições. O valor do ICMS incidente em determinado desembaraço aduaneiro, que comporá a base de cálculo da Contribuição para a PIS/PASEP - Importação, deve ser exatamente o valor que o estado-membro competente, ou o Distrito Federal - DF, considere devido.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Contribuinte foi intimada do teor da decisão *a quo* em 21/08/2013, conforme o AR (fls 1258), não tendo apresentado recurso voluntário contra a parte da decisão em que foi sucumbente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

O presente julgamento deve cingir-se ao crédito cancelado, em razão de a impugnação contra o lançamento tributário apresentada pela Contribuinte ter sido julgada parcialmente procedente pela DRJ de Florianópolis, dando origem ao acórdão que traz a este Conselho a necessidade de apreciação do recurso de ofício.

Quanto ao recurso de ofício, ele continua sendo passível de conhecimento, mesmo depois do advento da Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017, que aumentou o limite de alçada para R\$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais).

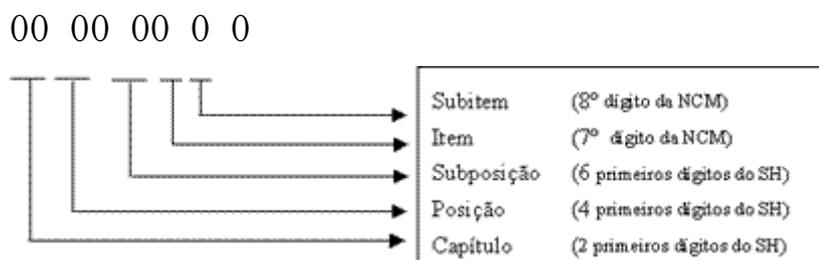
Como se depreende do relato acima, são duas as questões a serem tratadas no âmbito do presente julgamento: *i)* a correta classificação fiscal das mercadorias importadas (Transformador de Corrente - TC, modelo JOF, e Transformador de Tensão ou Potencial - TP, modelos EOF); *ii)* o valor do ICMS devido na base de cálculo da Contribuição ao PIS-importação e da COFINS-importação.

Passo então ao mérito do recurso de ofício, subdividindo-o de acordo com os dois tópicos supratranscritos.

1. Da classificação fiscal dos transformadores importados

Com relação ao item *(i)*, haja vista que a discussão dos presentes autos versa sobre a classificação fiscal de mercadorias, é válido tecer um breve esclarecimento a respeito da sistemática de classificação dos códigos na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) para que, em seguida, seja possível a aplicação das regras estabelecidas pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado ("NESH") acerca da forma utilizada para a classificação de mercadorias.

A sistemática de classificação dos códigos na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) obedece à seguinte estrutura:



No presente caso, a classificação no NCM/SH (Sistema Harmonizado) pretendida pela Recorrente é a 8504.21.00, enquanto as posições sustentadas pela Fiscalização no auto de infração são as 8504.31.11 (transformadores de corrente - códigos JOF) ou 8504.31.19 (transformadores de tensão ou potencial - códigos EOF e ECF). Vejamos abaixo os capítulos, posições, subposições e itens que tais número representam:

- **CLASSIFICAÇÃO 8504.21.00** (entendimento da Contribuinte):

Capítulo 85: TRANSFORMADORES ELÉTRICOS, CONVERSORES ELÉTRICOS ESTÁTICOS (RETIFICADORES, POR EXEMPLO), BOBINAS DE REATÂNCIA E DE AUTO-INDUÇÃO

Posição 04: Transformadores de dielétrico líquido

Subposição à Subitem 21.00: De potência não superior a 650kVA

- **CLASSIFICAÇÃO 8504.31.11** ou **8504.31.19** (entendimento fazendário):

Capítulo 85: TRANSFORMADORES ELÉTRICOS, CONVERSORES ELÉTRICOS ESTÁTICOS (RETIFICADORES, POR EXEMPLO), BOBINAS DE REATÂNCIA E DE AUTO-INDUÇÃO

Posição 04: Transformadores de dielétrico líquido

Subposição 31: Outros transformadores de potência não superior a 1kVA

Item e subitem 11: Transformadores de corrente

Item e subitem 19: outros

A divergência da Fiscalização sobre a classificação adotada pela Recorrente decorre da constatação de que no *dielétrico líquido* dos transformadores¹ importados, há também o "papel", concomitantemente ao óleo, como parte no isolamento do transformador, exercendo a função de dielétrico. No linguajar do Relatório de fiscalização, seria então um "dielétrico misto" (fls 139). Por essa razão, no entender da autoridade fiscal, as mercadorias em apreço não possuem dielétrico líquido e a classificação fiscal da Recorrente seria incorreta.

Inicialmente, saliento que os dielétricos (ou isolantes), são materiais que fazem oposição à passagem da corrente elétrica. Nesses materiais os elétrons estão fortemente ligados ao núcleo dos átomos, ou seja, as substâncias dielétricas não possuem elétrons livres (fator necessário para que haja passagem de corrente elétrica). Dessa forma, não há possibilidade de passagem de corrente elétrica através dos dielétricos, os quais podem ser constituídos de borracha, porcelana, vidro, plástico, madeira, óleo dentre outros.

Assim, tecnicamente, os dielétricos podem ser "sólidos" (plástico, madeira, etc), líquidos (óleo etc) ou gasosos.

Tal classificação física/científica (*atividade técnica*) dos dielétricos foi incorporada ao direito para fins de classificação fiscal (*atividade jurídica*) pela NCM/NESH, ao, nas Notas Explicativas do Capítulo 85, colocar que "os condensadores elétricos consistem, em princípio, em duas superfícies condutoras, denominadas "armaduras", separadas por uma matéria isolante, denominada "dielétrico" (ar, **papel**, mica, **óleo**, plásticos, borracha, matérias cerâmicas, vidro, etc.)."

¹ Segundo as notas explicativas do Capítulo 85 da NESH, no qual se incluem os transformadores elétricos:
"I.- TRANSFORMADORES ELÉTRICOS

Os transformadores elétricos são aparelhos que, sem a intervenção de órgãos móveis, transformam, por indução e conforme a relação preestabelecida ou regulável, um sistema de correntes alternadas em outro sistema de correntes alternadas de intensidade, tensão, impedância, etc., diferentes. Estes transformadores compõem-se geralmente de dois ou mais enrolamentos, dispostos de formas diversas em torno de núcleos de ferro, na maior parte das vezes formados por folhas (chapas), embora, em alguns casos - transformadores de alta frequência, por exemplo -, não haja núcleo magnético ou que este núcleo seja de pó de ferro aglomerado, de ferrite, etc. Um dos enrolamentos constitui o circuito primário, o outro ou os outros o circuito secundário. Às vezes, no entanto (autotransformadores), existe apenas um enrolamento, do qual uma parte é comum aos circuitos primário e secundário. Nos transformadores denominados "blindados", os enrolamentos são protegidos por um invólucro de ferro.

Alguns transformadores são concebidos para fins determinados; é o caso, por exemplo, dos transformadores de adaptação, utilizados para equilibrar as impedâncias de dois circuitos, ou ainda os transformadores denominados "de medida" (transformadores de tensão, transformadores de corrente ou transformadores combinados), que se utilizam para transformar os valores elevados ou muito baixos de tensão ou de corrente a valores adaptados aos aparelhos a serem ligados ou conectados, como, por exemplo, os aparelhos de medida, contadores de eletricidade, relés de proteção."

Sobre a citada separação entre as atividades, técnica e jurídica, bem expôs o Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão 3401003.770:

É notório que a classificação de mercadorias é hoje tema complexo, que demanda atenção de especialistas na matéria. No entanto, não se pode confundir especialistas em classificação de mercadorias com especialistas em informar o que são determinadas mercadorias (em geral, peritos).

O perito não tem a função de classificar mercadorias na nomenclatura. O perito químico, por exemplo, tem a função, entre outras, de, a partir da composição de determinada mercadoria, informar qual é seu nome técnico e quais são suas características.

Esses aspectos são eminentemente técnicos.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

Tais atividades não se confundem.

Já com relação à importância do laudo técnico para a realização da atividade jurídica de classificação fiscal em casos como o presente, cito o Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF,² cujas conclusões advêm do histórico de julgamentos exarados por este Conselho:

A classificação fiscal de produtos na Nomenclatura exige profundo conhecimento da mercadoria a ser classificada. É preciso reunir o maior número de informações possível sobre o produto antes de aplicação das regras de interpretação. (...) Embora a lei não exija a presença de laudos técnicos para validar a classificação fiscal, existem situações em que não há como efetuar a classificação da mercadoria sem a oitiva de um perito (...).

Feitos tais esclarecimento, sobre as mercadorias objeto do presente processo, tem-se que muito embora os dielétricos possuam em sua composição uma película de papel, todos os laudos e informações técnicas trazidos aos autos concluem que se trata de um dielétrico líquido. Em outras palavras, a existência dessa pequena parcela de papel não afeta a classificação técnica do dielétrico constante dos transformadores importados pela Recorrente, segundo os *experts* que se manifestaram a respeito.

Destaco a seguir os trechos dos laudos técnicos nesse sentido, que foram bem apontados pelo Acórdão da DRJ.

² SANTI, Eurico Marcis Diniz, et alii. Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF. São Paulo: Max Limonad e FGV Direito, 2016, p. 876 a 878.

i) Laudo técnico (fls. 842 a 848) elaborado pelo Departamento de Engenharia Elétrica da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) relacionado aos modelos JOF, EOF e ECF:

1. Tipo de isolamento dos transformadores

*Todos os transformadores relacionados nas Adições das DIs possuem suas partes ativas imersas em líquido isolante. **Ou seja, o principal dielétrico empregado para os transformadores relacionados nas DIs empregam dielétrico de isolamento do tipo líquido, o que os caracteriza como Transformadores em líquido isolante.***

ii) Informações técnicas (fls. 854 e 875) prestadas pelos Professores da UFSC, em razão da intimação da Fiscalização para esclarecer as conclusões do laudo anteriormente citado:

1. O papel que compõe o transformador tem função de dielétrico?

Sim, o papel empregado no transformador tem função de dielétrico.

3. Caso a resposta ao quesito 01 seja afirmativa, responder quais as conseqüências possíveis, quanto ao isolamento do transformador, caso se retirasse o papel e se deixasse apenas o óleo?

Caso fosse retirado o papel e se deixasse apenas o óleo, a tensão de isolamento seria menor. Como se tratam de transformadores de potencial e de corrente, empregados para medir tensão e a corrente em subestações de sistemas de distribuição de energia elétrica, necessitam suportar tensões elevadas. Para empregar apenas o óleo sem o emprego do papel e suportar a mesma tensão os transformadores deveriam ter dimensões bem maiores (maior volume), devido à necessidade do aumento do espaçamento entre a bobina do primário e a parede do interior e, como conseqüência, o aumento da quantidade de óleo para proporcionar a mesma rigidez dielétrica.

4. Demais informações que julgar convenientes.

*O papel empregado na construção dos transformadores de potencial e de corrente, para utilização em subestações do sistema de distribuição de energia elétrica, **tem a função de auxiliar na composição do dielétrico para proporcionar o isolamento necessário para a alta tensão.** Antes de serem utilizados, passam por um processo de retirada de toda a umidade, através de um aquecimento, em um forno, durante vários dias. Após a utilização nos enrolamentos das bobinas de corrente ou de tensão, ocorre a impregnação do óleo isolante no interior do transformador concomitantemente com a retirada do ar. Normalmente a quantidade de papel empregada é muito pequena permitindo que haja espaçamento entre a bobina e a carcaça do transformador. Este espaçamento é preenchido com óleo isolante e, por isto, para a tensão de isolamento considerada o principal dielétrico é o óleo isolante.*

(Grifos acrescidos)

iii) Igualmente o laudo técnico do Laboratório de Engenharia Elétrica do Instituto de Pesquisas Tecnológicas de Blumenau - FURB (fls. 1.012) afirma que:

Parecer:

Toda parte ativa de um transformador é composta além dos enrolamentos de cobre ou alumínio, por materiais isolantes sólidos com função de garantir isolamento elétrico e resistência mecânica do conjunto.

Portanto, pela análise dos produtos e visitas realizadas a Pfijsner do Brasil Ltda, **verificamos que os transformadores de corrente (TC's), os transformadores de potencial (TP's) e os transformadores de potencial capacitivos (TPCs), de tensões de 69 kV ou superiores até 550 kV, possuem sua parte ativa imersa em óleo mineral isolante, logo se enquadram no item 3.15 da NBR 5458:2010, transformador em líquido isolante.**

***líquido isolante = dielétrico líquido**

iv) O laudo técnico (fls. 1026 a 901), referente ao modelo JOF, lavrado a pedido fiscalização por ocasião da declaração de importação nº 11/0556747-0, também assinado pelo Departamento de Engenharia Elétrica da USFC, não deixa dúvidas:

A mercadoria trata-se de Transformador de Dielétrico Líquido?

Os transformadores relacionados na DI possuem suas partes ativas imersas em líquido isolante. O tipo de transformador relacionado na DI empresa líquido como principal dielétrico de isolamento, o que o caracteriza como Transformador em líquido isolante.

5. Se tratar-se de outro tipo de Transformador que não os acima citados esclarecer, então, qual é o tipo do mesmo.

Trata-se de transformadores de corrente com dielétrico líquido como principal isolante, conforme descritos nos itens anteriores.

(Grifos acrescidos)

Dessarte não há dúvidas de que, tecnicamente, os dielétricos em questão são enquadrados na categoria dos dielétricos líquidos, pois os transformadores possuem sua "parte ativa" imersa em líquido isolante, situação que os caracteriza como transformadores em líquido isolante, vale dizer, de dielétrico líquido. E a autoridade lançadora só não alcançou essa mesma conclusão porque fixou seu olhar unicamente nos extratos dos laudos que se referiam ao "papel" que compõe o dielétrico, deixando de analisar as conclusões dos mesmos laudos de onde retirou tais extratos, os quais apontam em sentido apostado ao adotado no lançamento fiscal (fls 143 e 144).

Ainda com relação à classificação técnica, a Norma ABNT NBR 5458:2010 trata dos *Transformadores*, sendo que no item 3.15 define o que é um *Transformador em Líquido Isolante*, in verbis:

"transformador cuja parte ativa é imersa em líquido isolante"

Portanto, mais uma vez conclui-se que, tecnicamente, o transformador que tiver sua parte ativa imersa em um líquido isolante (dielétrico), é definido como *Transformador em Líquido Isolante* (em dielétrico líquido), como é o caso de todos os transformadores objeto do presente Auto, segundo os laudos citados alhures.

E no que tange à sua classificação fiscal, como já citado, no âmbito do NCM/NESH, as Notas Explicativas do Capítulo 85 corroboram a existência de dielétricos "sólidos" e "líquidos". Ademais, conforme bem salientado pelo Acórdão recorrido:

Note-se que as próprias Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da posição 8532 (condensadores), alínea "A", item " 2 " (já citada anteriormente), dão a entender que a expressão "de óleo" (dielétrico líquido) inclui a hipótese em que o dielétrico possua película de plástico (dielétrico sólido) ou papel (dielétrico sólido) impregnado em óleo ou outro líquido:

"2) Os condensadores "de óleo" têm aproximadamente a mesma estrutura que os precedentes mas o dielétrico, geralmente uma película de plástico ou uma película de plástico e de papel, é impregnado de um óleo especial ou de um outro líquido."

Dessa forma, faz-se imperioso ratificar a decisão *a quo*, uma vez que, debruçando sobre as regras de interpretação do Sistema Harmonizado, para dirimir a questão, as Regras Gerais de Interpretação (RGIs) n. 1 e 6 levam exatamente ao NCM adotado pela Recorrente em suas importações (8504.21.00), já que as notas da Seção 85 conduzem à classificação das mercadorias como "transformadores de dielétrico líquido". Lembremos o texto das citadas normas:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

REGRA 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:

REGRA 2

a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada

ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

REGRA 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.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

REGRA 4

As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

REGRA 5

Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

REGRA 6

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Por fim, registro que mesmo que fosse cabível o ponto levantado pela Fiscalização sobre a existência de uma película de papel descaracterizar o dielétrico sob análise como "líquido" - o que não é o caso, conforme amplamente tratado nesse voto -, ainda assim a classificação adotada pela Recorrente seria correta, pois seria o caso de utilização da Regra Geral de Interpretação n. 3. Isto porque se estaria diante de produtos compostos de matérias diferentes, cuja classificação deve ser feita observando a matéria ou artigo que lhes confere a sua característica essencial. Que o *óleo* (líquido) é matéria que dá a característica essencial ao dielétrico dos transformadores importados, não há dúvidas, nem mesmo nas afirmações apresentadas pela Fiscalização para motivar o ato administrativo de lançamento.

Dessarte, também nesse sentido, seria o caso de dar razão à Recorrente a respeito da classificação fiscal adotada: NCM 8504.21.00 - "transformadores de dielétrico líquido", de potência não superior a 650 kVA, sendo esta última característica incontestada no presente caso.

Em conclusão, correta a classificação fiscal adotada nas DIs fiscalizadas, devendo ser mantida a decisão da DRJ que exonerou a Contribuinte dos tributos e multas indevidamente cobrados por esse motivo.

2. Da alíquota do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS importação

É importante de pronto salientar que, em razão dos limites cognitivos devolvidos a este tribunal pelo recurso de ofício, e da ausência de recurso voluntário, não é possível estender o quanto foi cancelado do lançamento tributário. Faço tal consideração inicial porque o Supremo Tribunal Federal, por meio do RE 559.937/RS declarou a inconstitucionalidade da cobrança da Contribuição ao PIS-importação e da COFINS-importação sobre o ICMS (artigo 7º da Lei n. 10.865/2004), o que levaria ao cancelamento integral do lançamento tributário sobre tais valores.

Todavia, como tal questão não pode ser solucionada processualmente por este Tribunal no julgamento do presente recurso de ofício, cabe sim analisar a decisão da DRJ e a exoneração por ela decida.

Com relação a isso, não merece qualquer reparo o acórdão recorrido, que tratou cuidadosamente da questão. Assim, adoto os seus dizeres como razões de decidir nesse julgamento, nos moldes do artigo 50, §2º da Lei n. 9.784/99:

Quanto à questão da recomposição da base de cálculo das contribuições incidentes nas operações de importação, em razão de que a interessada informou, por ocasião do registro das declarações de importação, alíquota de ICMS inferior àquela incidente, no Estado de Santa Catarina, é importante esclarecer que tal autuação decorre de resposta dada pela interessada no curso do procedimento fiscal (fls. 712 a 716), após indicar declarações registradas entre os anos de 2007 e 2010:

"Ocorreu que no início de suas operações a empresa tinha uma orientação fornecida pelo Estado de Santa Catarina para que procedesse o recolhimento de 12% de ICMS na importação ...

Passado algum tempo, a Receita Estadual de Santa Catarina notificou ao contribuinte dizendo que a alíquota correta a ser utilizada na importação é de 17%, situação que foi regularizada pelo contribuinte... ..(Grifos acrescidos)"

Pois bem, uma vez autuada, a interessada vem aos autos alegar que referida diferença não pode ser exigida em relação aos anos anteriores a 2009, dado que até então estaria sujeita às alíquotas vigentes no Estado de São Paulo, onde estava sediada a empresa.

De fato, analisando os comprovantes das declarações de importação de folhas 391 a 470 se constata que o endereço e dados registrados no campo " 2. DADOS DO IMPORTADOR" traz a indicação do Estado de São Paulo, sendo portanto inaplicáveis para estas declarações de importação legislação fiscal do Estado de Santa Catarina. Fundamentada a exigência em legislação inaplicável, deve o respectivo crédito tributário ser excluído. Contudo, para os fatos geradores ocorridos após a transferência do estabelecimento para o Estado de Santa Catarina deve ser mantida a exigência (no caso dos autos declarações de 2009 e posteriores)."

Dessarte, restando comprovado nos autos que com relação ao período anterior a 2009 a Recorrente recolheu a Contribuição ao PIS e a COFINS-importação corretamente, deve ser mantido o Acórdão *a quo* que cancelou o lançamento sobre esse período.

4. Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

