Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16027.720387/2017-11

Processo nº	16027.720387/2017-11
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-007.381 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de julho de 2019
Recorrente	WOBBEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/06/2015

PEDIDO DE PERÍCIA.

A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde de litígio, não se justificando a sua realização quando o fato probando puder ser demonstrado por meio de documentos carreados aos autos.

DECADÊNCIA. IPI.

A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do art. 173 do CTN.

IPI - CLASSIFICAÇÃO. AEROGERADOR. POSIÇÃO 8502.31.00.

O aerogerador constituído de uma combinação de partes, com unidade funcional, para desempenho de função específica de produção de energia elétrica, deve ser classificado na posição 8502.31.00.

IPI . DIREITO DE CRÉDITO.

As partes do aerogerador classificam-se na posição 8502.31.00, e a saída do estabelecimento fabricante é o fato gerador e não a montagem no local da instalação. Estorno indevido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas pela recorrente. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente)

Relatório

Versam os autos sobre recurso voluntário contra decisão que manteve integralmente Auto de Infração exigindo IPI, multa de mora e multa isolada com base nas seguintes acusações: (a) crédito indevido (a.1) utilizado na compensação de produtos empregados na montagem de equipamentos utilizado em operação não tributada e (a.2) relativo a notas fiscais não registradas no sistema de nota fiscal eletrônica, e (b) falta de lançamento do imposto na saída de produtos tributados que o contribuinte havia considerado como incluído no regime de alíquota zero.

O Recurso é Tempestivo (Despacho de Encaminhamento de fls. 850: ciência do AC recorrido em 21.11.17 (fls. 699) Recurso apresentado em 12/12/17 (fls. 701).

O procedimento de fiscalização foi instaurado em decorrência da verificação de irregularidades de créditos pretendidos através de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento. Os créditos objeto dos referidos pedidos são relativos às operações realizadas pela Recorrente entre o III Trimestre de 2011 ao II Trimestre de 2015.

No curso do procedimento de Fiscalização o Auditor Fiscal procedeu a reconstituição a escrita fiscal do contribuinte exigindo estorno de crédito relativos às saídas de cabos fixadores das torres, denominados cordoalhas, e de duas notas não encontradas no sistema da nota eletrônica, bem como considerou tributadas as saídas do produto denominado e-module, classificando-o no Código 8504.40.90, submetido ao regime de tributação normal, ao invés do adotado pela Recorrente, contemplado com alíquota zero, no Código 8502.31.00.

Os motivos fundantes da exigência fiscal são, resumidamente:

> I - Créditos tomados indevidamente relativos a Notas Fiscais (duas) não encontradas no sistema da Nota Fiscal Eletrônica;

> II. Crédito tomado indevidamente em relação às entradas de insumos empregados na industrialização do produto designado "cabo de cordoalha", que é utilizado na fixação das torres montadas fora do estabelecimento da Recorrente. No entendimento da autoridade lançadora, como a fixação das torres ao solo é uma atividade fora do campo de incidência do IPI, em razão do estatuído pelo art. 5º, inciso VIII, do Regulamento, referidos créditos são indevidos, dado que alusivos a materiais aplicados na montagem realizada no local da instalação, operação não tributada e não com alíquota zero.
>
> III. Classificação indevida como contemplado com alíquota zero do produto denominado "e-module" (NCM 8502.31.00). O entendimento esposado pela autoridade lançadora está secundado em Parecer exarado na solução de consulta formulada pela própria Recorrente, cuja conclusão é pela classificação do referido produto na NCM 8504.40.90, por se tratar de um conversor de energia, e, como tal, sujeito ao regime normal de tributação.

Antes da formalização do lançamento tributário a empresa foi intimada a prestar esclarecimentos sobre as dúvidas levantadas pela autoridade fiscal, envolvendo os três tópicos acima.

Em relação aos cabos de cordoalha os esclarecimentos da empresa constam dos documentos de fls. 63 e seguintes, instruídos com fotos, descrição e detalhes técnicos.

Quanto ao produto "e-module" tais esclarecimentos constam do documento anexado às fls. 290 e seguintes.

Em apertada síntese, os argumentos da empresa são que os produtos acima (II e III) compõem o aerogerador e que por questões de logística são transportados separadamente, constituindo-se, no entanto, em partes indispensáveis ao funcionamento do produto final, bem assim que é irrelevante que sejam produzidos no próprio estabelecimento fabril ou que sejam incorporados ao mesmo no local onde devam funcionar, ou, ainda, nas unidades fabris móveis (demonstrado nos autos que parte das torres são fabricadas em unidades industriais móveis), suscetíveis de locomoção e que são deslocadas para locais próximos à construção das usinas.

Insatisfeita com as explicações dadas pela Recorrente, na fase do procedimento investigativo, a autoridade lançadora emitiu o Auto de Infração, exigindo imposto e multa, (I) por crédito aproveitado indevidamente (notas não encontradas e insumos empregados em produtos não tributados e saídas de produtos não tributados; e (II) por classificação indevida como contemplado com alíquota zero, (IV) multa de mora e (V) multa isolada por saída tributada sem registro do débito nos documentos fiscais respectivos. A apuração do imposto considerado foi efetuada pelo Auditor mediante reconstituição da conta gráfica, que resultou no valor do imposto considerado não recolhido, da multa moratória e da multa isolada.

Não há discussão quanto aos cálculos e dados numéricos constantes do lançamento tributário.

Da leitura do parecer através do qual o Auditor Fiscal justifica a exigência em discussão, extrai-se o seguinte excerto que bem ilustra o motivo determinante da exigência fiscal no tocante à reconstituição da conta gráfica:

> "Pela leitura dos parágrafos acima, constata-se que os componentes do E-module (módulos de gerenciamento e controle de energia) têm a sua classificação fiscal no código 8504.40.90. Isto é indicado tanto no Processo de nº 10855.720958/2013-46 da DRJ/Ribeirão Preto/SP como no próprio Processo de Consulta de nº 0855.000178/2011-14 (Solução de Consulta SRRF/8º RF/DIANA Nº 50, de 31 de julho de 2013). O fato do E-module (NCM 8504.40.90) fazer parte do aerogerador (NCM 8502.31.00) não modifica a sua classificação fiscal para a da máquina a que se destina (no caso, a máquina a que se destina é o próprio aerogerador – NCM 8502.31.00).
>
> Isto porque, aplicando a Nota 2 a) da Seção XVI da NESH (Normas Explicativas do Sistema Harmonizado), encontra-se a classificação do E-module na posição do Capítulo 85, não importando a máquina a que se destina. Assim, não se confunde a classificação fiscal do aerogerador e do e-module. Oportuno informar que a alíquota de IPI da NCM 8504.40.90 para o período aqui analisado é de 15%, devendo ser aplicada nas saídas das mercadorias que compõe o e-module, conforme se verá adiante. **(fls. 323)**

Prosseguindo, a autoridade sustenta:

> "10. Assim, como o produto é um inversor (transformando corrente contínua em alternada), pela aplicação da Nota 4 da Seção XVI, em combinação com a Nota 2 da mesma Seção, o produto deve se classificado na posição 85.04(...)
>
> 11. No âmbito dessa posição, encontra-se compreendido na subposição 8504.40, específica para os conversores estáticos. Por ser um inversor e, **por falta de item específico, classifica-se, finalmente,** no código 8504.40.90. " (Os grifos não são do original)

Para a autoridade fiscal, o denominado e-module é um inversor e como tal deve ser classificado separadamente da máquina a que se destina, como disse, por falta de item específico.

Como mencionado, a autoridade invoca a solução de Consulta nº 50/2013, que concluiu que o referido "E-module" deve ser classificado na NCM 8504.40.90, de modo que, ainda que integrante do aerogerador, continua classificável no seu código original, não acompanhando o equipamento ao qual se incorpora.

Quanto aos cabos de cordoalha, a impossibilidade do crédito do imposto tem como supedâneo o fato de serem aplicados na montagem das torres, o que atrai a regra da não incidência do imposto, prevista no art. 5º, inciso VIII, do RIPI. Se a norma é da não incidência e não da alíquota zero, não existe possibilidade de ressarcimento, conforme concluiu.

Dos argumentos da recorrente, quando impugnou o lançamento:

> 1. Violação do art. 142 do CTN, por ter sido elaborado com base em mera presunção, sem determinação precisa do respectivo fato gerador;
>
> 2. Mudança de critério jurídico, em face de julgamento proferido em processo da própria Recorrente, no qual firmou-se jurisprudência no sentido de que todos os componentes do gerador seguem a classificação deste último, em função do uso final a que se destinam. Assim sendo, no entendimento da Impugnação (repisado no Recurso), a adoção de um novo critério jurídico na elaboração do lançamento ora discutido estaria na contramão do estatuído pelo art. 146, do CTN.
>
> 3. Decadência parcial do crédito tributário, alusivos aos fatos geradores ocorridos em 28/02/2012, 30/04/2012, 31/05/2012 e 30/06/2012, porque, embora não tenha havido pagamento em dinheiro, o imposto foi apurado e as obrigações respectivas extintas por compensação com os créditos dedutíveis. Invoca no particular dispositivo do RIPI que prevê que os débitos podem ser pagos em dinheiro ou mediante compensação.
>
> 4. O produto e-module deve ser classificado no código fiscal do aerogerador, conforme decisão proferida no processo da própria Recorrente, já mencionado. Laudos técnicos indicam que não se trata de um simples conversor de energia ou de um simples transformador, mas que exerce múltiplas funções, sendo instalado exatamente na base das torres. Entre as funções que desempenha consta, efetivamente, a conversão da energia produzida no gerador, mas que também realiza outras, igualmente essenciais ao funcionamento do aerogerador. Contestando a afirmativa da Informação Fiscal, afirma que sem o E-module o gerador não funciona, conforme explicitado no Laudo Pericial.
>
> 5. O ato fiscal foi emitido com base em critério técnico que contraria Laudo Pericial, constante dos Autos (fl.69/178), elaborado a pedido da própria Receita Federal do Brasil.
>
> 6. Renunciou expressamente à discussão da não utilização dos créditos relativos às notas fiscais não encontradas no sistema.

A decisão de primeira instância manteve integralmente as exigências fiscais, rebatendo os argumentos expendidos na impugnação, adotando quase integralmente os fundamentos constantes da Informação Fiscal, mas dando ênfase a algumas questões, como o caráter meramente complementar do Laudo Técnico e relativizando o conceito de pagamento do RIPI, vis-à-vis com as formas de pagamento estabelecidas pelo CTN. Menciona ainda outra solução de consulta, no mesmo sentido da formulada pela empresa autuada. Quanto ao cálculo das penalidades e dos juros de mora transcreve várias decisões do CARF aprovando os critérios utilizados na formulação do presente lançamento.

Resumidamente os argumentos da decisão são os seguintes:

> 1. Não houve transgressão do art. 142 do CTN porque os fatos geradores das obrigações tributárias estão devidamente explicitados no Auto de Infração e seus Anexos, cujos cálculos não foram sequer objeto de contestação na Impugnação. Tais fatos geradores estão registrados nos documentos emitidos pela própria empresa contribuinte. No fundo, o que se verifica, é que o lançamento foi elaborado com base em critérios jurídicos dissonantes dos adotados pela Recorrente quando da emissão e registro dos documentos fiscais alusivos às operações. Não se trata, portanto de um método presuntivo, mas de conclusões jurídicas diversas, sobre fatos incontroversos e que foram registrados pela contribuinte.
>
> 2. Em torno da invocação do art. 146 do CTN, não tem cabimento, porque no lançamento invocado como paradigma pela empresa Recorrente não foi levantada a questão do e-module. O que se decidiu, no aludido processo, foi que os produtos integrantes do gerador seguem a classificação fiscal deste. No caso do e-module não está sendo formulada uma tese jurídica diversa da que restou decidida no processo invocado, mas que, em virtude de normas expressas da legislação, apesar de integrante do produto final, deve seguir a sua classificação original, por isso o mesmo deve ser submetido ao regime fiscal do código específico. Cita a decisão na consulta formulada pela própria Recorrente (SRRF/8ª RF/DIANA nº 50, de 31 de julho de 2013). Invoca, ainda, a decisão na Solução de Divergência COSIT nº 98.029/2017, a qual confirma a classificação fiscal utilizada pela fiscalização, transcrevendo, às fls. 677, excertos do parecer justificativo.

Nas folhas seguintes, a decisão prossegue examinando os pareceres exarados nas soluções de consulta. Destarte, sendo vinculantes para os integrantes da Administração Tributária Federal, conforme legislação que menciona, as referidas soluções de consulta não podem ser postas de lado, devendo ser seguidas pelas autoridades fiscais nos procedimentos de fiscalização.

3. A propósito do Laudo Pericial, afirma a decisão:

> "Neste sentido, os laudos técnicos apresentados, ao afirmarem que não é possível definir a classificação fiscal do e-module por sua função principal, contrariam frontalmente as disposições da NESH sobre a posição 85.04 acima citada, não podendo ser aceitas no que tange à determinação da classificação fiscal do produto em comento.

> Tais laudos são válidos para sanear dúvidas sobre a situação fática envolvida, mas não para determinar os efeitos legais decorrentes destes fatos, matéria de direito e alheia ao escopo das perícias, conforme determina o já citado art. 64, §1º, do Decreto nº 7.574/2011."
>
> 4. No que tange à imposição das penalidades e ao cálculo dos juros de mora tais exigências estão em sintonia com as normas que regem a espécie, não competindo as autoridades administrativas avaliar a sua compatibilidade com normas constitucionais.
>
> 5. Quanto à decadência parcial dos valores exigidos, relativamente aos primeiros exercícios de 2012, e aplicação do art. 150, do CTN, ao invés do art. 173, explica que a compensação entre os créditos e os débitos incorridos nos referidos períodos de apuração não tem o mesmo efeito legal de pagamento, sendo que o primeiro dos dispositivos mencionados só tem cabimento quando ocorre pagamento, ainda que a menor do que o devido. Não tendo havido pagamento em moeda corrente, aplica-se o art. 173, cuja contagem inicia-se no primeiro dia do exercício subsequente.

Expõe a decisão recorrida que o art. 183 do RIPI tem que ser entendido no contexto do CTN e a equiparação de pagamento, previsto no último dispositivo, confirma que o pagamento a que alude o § 4º, do art. 150 do CTN é exclusivamente o efetuado em moeda corrente. Invoca a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais através do AC. 9303-03.808, cuja Ementa transcreve (fls. 417).

Ressalte-se, quanto à alegada decadência, que o AI envolve, entre outros, fatos geradores ocorridos entre 28/02/2012 a 30/06/2012 e a ciência do AI é de10/07/2017.

Inconformada a empresa autuada interpôs Recurso, reprisou as alegações da impugnação, das quais destaco:

> (I) parcela substancial do crédito tributário exigido (fatos geradores ocorridos em 02/2012, 04/2012 a 06/2012) está extinta pelo advento da decadência, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional;
>
> (II) o lançamento fiscal é baseado exclusivamente em presunções, ignorando por completo orientações anteriores da própria Receita Federal do Brasil e laudos técnicos sobre o assunto, em clara violação ao art. 142 do CTN;
>
> III) o lançamento viola o entendimento firmado no Processo Administrativo nº 10855.720958/2013-46, no qual se decidiu que, no contexto do fornecimento de aerogeradores, suas partes, peças e componentes devem ter classificação fiscal correspondente à função desempenhada pelo conjunto do qual integram;

(IV) a lavratura do auto de infração materializa mudança de entendimento da Administração Tributária sobre temas acerca dos quais já havia orientação firmada pelo próprio Fisco, razão pela qual sua aplicação somente seria possível após sua introdução, nos termos do art. 146 do CTN;

(V) diferentemente do entendimento adotado pela fiscalização, o sistema e-module é parte integrante e indissociável dos aerogeradores, sendo que, como tal, é sujeito à alíquota zero, sendo equivocada a classificação fiscal do equipamento na posição NCM 8504.40.90; e,

(VI) em relação às cordoalhas, a montagem e instalação das torres, pelo que são necessários os referidos bens, se inserem dentro do contexto do fornecimento dos aerogeradores, sendo que a própria Receita Federal do Brasil já reconheceu que as torres são partes indissociáveis dos produtos comercializados pela Recorrente (aerogeradores).

Aduz, ainda:

- Contrapondo-se ao argumento expendido pela Autoridade Lançadora, secundados pela decisão recorrida, a Recorrente insiste na prevalência do Parecer Técnico emitido a pedido da própria RFB (fls. 69) do qual destaca o seguinte trecho:

(... dentre os seus componentes, estão os gabinetes de potência (Gabinete de potência 300Kw V3 Facts) e controle (Gabinete de controle CS48a V2 STD), transformador e controle de UPS (uninterruptible power suplies – Gabinete UPS Enercon V1.0 STD) que, juntos, formam o **sistema e-module**, parte integrante e essencial dos aerogeradores, conforme resposta ao Quesito X."

- Insiste na aplicação do art. 146, do CTN e pondera que a decisão proferida, anteriormente no processo referido, não distinguiu peças e partes de máquinas e aparelhos, sufragando o entendimento geral de que todos os componentes do gerador, independentemente de terem saído totalmente montados dos seus estabelecimentos, parcialmente montados ou separadamente, não altera a classificação fiscal. Insiste que o e-module não é um simples conversor de energia, mas é o próprio "cérebro" do gerador. Também rechaça o argumento de que se trata de construção civil, indicando inclusive decisão da RFB que a desclassificou como construtora.

- Sobre este tópico, pede atenção para as folhas 81 e 82, na resposta do Perito ao quesito X, da consulta formada pela RFB, com detalhamento dos componentes do aerogerador.

- Na fl. 82 o Perito afirmou:

> "Sim, no caso de ausência de algum desses elementos, a eficiência na captação da energia cinética dos ventos resta comprometida."

Em seguida, o processo retornou apto para inclusão em pauta.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Denise Madalena Green , Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

I – DAS PRELIMINARES:

Primeiramente, com relação ao pedido de perícia a Recorrente invocou a previsão contida no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72[1], tendo, já na defesa, formulado quesitos e indicado seu assistente técnico, objetivando esclarecer a finalidade do sistema e-module e fornecer elementos essenciais para possibilitar o seu correto enquadramento na sua classificação fiscal, bem como fornecer subsídios de ordem técnica acerca das torres dos aerogeradores e da utilização das cordoalhas no contexto de sua montagem e instalação.

Contudo, consta no processo perícia realizada na data de 24/03/2014 e juntada às fls. 69/85 solicitada pela MF/SRF/Delegacia da Receita Federal do Brasil de Sorocaba/SECAT e Laudo Técnico Complementar elaborado em 20/03/2014 às fls. 86/179, contendo esclarecimentos a cerca da composição e funcionamento dos aerogeradores eólicos. Tais esclarecimentos, deixam claro o enquadramento na classificação fiscal dessas partes e peças a definir o tratamento tributário dos aerogeradores.

Portanto, entendo ser desnecessária a perícia solicitada, para a análise do presente recurso voluntário, pois a perícia só se justifica para esclarecimento de fatos obscuros nos autos

ou caso seja necessário conhecimento técnico especializado para esclarecimento de algum ponto discorrido nos autos.

Nos termos do Decreto nº 70.235/72 a autoridade julgadora determinará a realização de diligências ou perícias quando entender necessárias para elucidação do litígio, o que não é o caso:

> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de oficio ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 10 da Lei n°8.748/93).

Com efeito, a matéria objeto do presente litígio não demanda nova realização de qualquer diligência ou perícia. Além do mais, indeferimento do pedido de perícia também não configura cerceamento ao direito a ampla defesa por entender suficiente a prova já existente.

II - DA DECADÊNCIA:

A Recorrente pede que seja reconhecido a decadência do parcela do crédito tributário de IPI decorrente das saídas do sistema e-module (fatos geradores ocorridos em 28/02/2012, 30/04/2012, 31/05/2012 e 30/06/2012), por força da aplicação do art. 150, §4º, do CTN, em razão da existência de pagamento antecipado do imposto nos períodos fiscalizados (existência de saldo credor – art. 183, parágrafo único, III, do RIPI).

Para a Recorrente, a legislação do IPI (artigo 183, parágrafo único, III, do RIPI) apenas impôs ao contribuinte a obrigação de lançar o imposto e, não a de, necessariamente, recolhê-lo em espécie, pois a dedução do débito pelo crédito também equivale ao pagamento.

A divergência a ser apreciada, portanto, refere-se ao termo inicial de contagem da decadência do direito de lançamento, se a data do fato gerador - artigo 150, §4º do CTN - ou primeiro dia do exercício seguinte ao em que poderia ser lançado, no caso de não existir pagamento antecipado - artigo 173, I do CTN.

Pois bem.

Em se tratando de IPI, o art. 183, parágrafo único e inciso III, do RIPI considera pagamento "a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, **sem resultar saldo a recolher**"

Em suma, considerando a peculiaridade que envolve o tributo sob análise, a regra do artigo 150, §4º, do CTN somente se aplicaria aos casos quando do cruzamento da escrita fiscal entre débitos e créditos resultar saldo positivo, do contrário, aplicasse a contagem do prazo decadencial prevista no artigo 173, I, do CTN.

Nos termos do art. 62-A do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e reproduzido em sua íntegra no art. 62, §2º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, no que tange à contagem do prazo decadencial de tributos e contribuições deve ser observado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do Recurso Especial nº 973.733, pela sistemática dos recursos repetitivos, restando superada a tese da irrelevância de ter ocorrido ou não pagamento, *in verbis*:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.
>
> 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005)

Neste sentido cito o acórdão nº 9303-005.600 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, oportuna a transcrição:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2006

DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA FAZENDA NACIONAL. IPI. COMPENSAÇÃO. TERMO INICIAL.

Nos termos do art. 62-A do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e reproduzido em sua íntegra no art. 62, §2º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, no que tange à contagem do prazo decadencial de tributos e contribuições deve ser observado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do recurso especial nº 973.733, pela sistemática dos recursos repetitivos.

Tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é considerado como pagamento prévio do débito, mediante o encontro de contas entre créditos e débitos do IPI, nos termos dos artigos 111 do RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 25/06/98) e 124 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 26/12/2002), vigentes à época dos fatos geradores em análise, e de idêntica redação, e correspondentes ao art. 183 do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/2010), atualmente em vigor, desde que não reste saldo a recolher.

Na hipótese dos autos, por terem sido considerados como indevidos os créditos compensados pela filial, que lhe foram transferidos pela matriz, não se pode considerar o encontro de contas como pagamento, pois restou saldo a recolher. A contagem do prazo de decadência de 05 (cinco) anos para constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional, por consequência, tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. (**Grifou-se**)

No presente caso, especificadamente nos meses de fevereiro a junho de 2012 (vide documento de fls.323/336 com relação ao sistema e-module e cordoalhas ás fls.351/353, fls. 355/360 e 371/379 dos Autos nº 160027.720387/2017), verifica-se que houve apuração de saldo a pagar em virtude da reclassificação fiscal feita pela Autoridade Fiscal, em relação aos produtos denominado e-module e cordoalhas, afastando, assim, a aplicação do inciso III, do artigo 183, do RIPI e, consequentemente do §4º, do artigo 150, do CTN.

Em que pese a clareza meridiana deste entendimento, e a fim de analisar todos os argumentos do Recurso Voluntário, temos que não se caracterizou a decadência mesmo em relação ao Auto de Infração lavrado em 04/07/2017 às fls. 361/379, no processo em análise, pois, considerando que a Recorrente foi cientificada do Auto de Infração em 10/07/2017 à fls. 385, a exigência dos créditos relativos aos meses de fevereiro a junho de 2012 não devem sofrer a incidência do instituto da decadência.

Por entender que, no mérito, o recurso deve ser provido, para cancelar-se a exigência fiscal remanescente, entendo superadas as prejudiciais de decadência e falta de atendimento ao disposto no art. 142 do CTN.

II – DA APLICAÇÃO DO ART. 146 DO CTN:

Neste ponto assiste razão à recorrente. Como evidenciado no relatório, o E-module foi, sim, objeto de análise no Acórdão 10855.720958/2013-46, invocado como paradigmático.

No citado processo foi julgado procedente a impugnação apresentada pela empresa ora Recorrente, em face da resposta apresentada pela perícia realizada em diligência fiscal. A DRJ, naquela oportunidade, concluiu estar correta a classificação fiscal adotada pelo contribuinte, nos seguintes termos "*o Aerogerador, constituído de uma combinação de máquinas, que conjuntamente desempenham função específica, deve receber classificação fiscal na posição 8502.31.00, correspondente a esta função, independentemente de como tais máquinas sejam transportadas*".

Conforme citado acima, o Parecer Técnico emitido a pedido da própria RFB (fls. 69/85), entendeu que *"(...) dentre os seus componentes, estão os gabinetes de potência (Gabinete de potência 300Kw V3 Facts) e controle (Gabinete de controle CS48a V2 STD), transformador e controle de UPS (uninterruptible power suplies – Gabinete UPS Enercon V1.0 STD) que, juntos, formam o sistema e-module, parte integrante e essencial dos aerogeradores, conforme resposta ao Quesito X*."

Contrariamente ao decidido na decisão recorrida, o Acórdão do CARF, alusiva à classificação dos componentes do gerador evidencia, que a matéria consta daquela discussão.

À fl. 600 do processo contendo cópia da decisão relativa ao Acórdão nº 124-51.727, proferido no processo 10855.720958/2013-46, invocado pela Recorrente como paradigma, verifica-se que a questão do E-module, ao contrário do afirmado na decisão em julgamento no presente processo, foi discutida naquela oportunidade, ou que pelo menos a sua existência já era conhecida.

Os aerogeradores objeto da presente exigência fiscal são idênticos ou muito similares aos que deram azo à discussão daquele processo. Aqueles equipamentos, como o alvo do presente processo, continham "e-module" e torres e, estas eram fixadas da mesma forma, através do produto denominado cordoalha.

A circunstância das autoridades que participaram do julgamento daquele processo, citado como paradigma, não terem se detido no exame de questões tão detalhadas, como as que foram levadas a cabo na presente demanda, não é argumento suficiente para afastar a premissa de "precedente".

Não é admissível que os contribuintes sejam surpreendidos, no desempenho das suas atividades, com as mudanças interpretativas e investigativas das autoridades tributárias. Se tivesse ocorrido um fato novo, uma mudança na legislação ou outro evento alterador das questões suscitadas no referido julgamento tudo bem, que se alterasse o entendimento fiscal.

O mesmo produto não pode ter uma classificação fiscal em 2013 e outra um ou dois anos depois, sem que tenha se processado qualquer alteração da legislação, ou das suas características físicas e ou funcionais.

Além do art. 146 do CTN, há que se levar em conta as recentes alterações da Lei de Introdução ao Código Civil, designada atualmente de Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, da qual destaco os dispositivos abaixo:

> "Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)
>
> "Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)".

Está evidente que o Auto de Infração, objeto deste lançamento ora em julgamento, foi lavrado com flagrante mudança de critério jurídico, contrariando o disposto no art. 146 do CTN, o qual se aplica a casos em que a revisão fiscal é feita, não para reparar uma ilegalidade, mas para alterar elementos que a lei deixa à escolha da Autoridade administrativa no exercício do lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo, quando o fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução. Ou seja, é impedida a migração de um critério legalmente válido para outro igualmente legítimo, porém mais gravoso.

Sendo assim, conheço do Recurso nesse ponto, e lhe dou provimento.

III - FUNDAMENTOS DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL PELA AUTORIDADE FISCAL:

Compulsando os autos, verifico que a recorrente é uma empresa industrial de fabricação de geradores de corrente contínua e alternada, peças e acessórios, CNAE: 2710-4-01.

Segundo seu site - www.wobben.com.br, "*A Wobben Windpower Ind. e Com. Ltda. é a primeira fabricante de aerogeradores (turbinas eólicas) de grande porte da América do Sul. Foi criada para produzir componentes e aerogeradores para o mercado interno e exportação, além de projetar, instalar, operar e prestar serviços de assistência técnica para usinas eólicas. É subsidiária da Enercon GmbH, líder mundial em tecnologia eólica de ponta e um dos líderes do mercado eólico mundial*."

Conforme relatado, o auto de infração foi emitido devido a glosas de crédito considerados indevidos nos meses 09, 10, 11 e 12/2011; 1, 2, 3, 5, 6, 7, e 8/2012, conforme fls. 350 a 353, bem como no mês 07/2011 (fls. 317); e, ainda, foram constatadas ocorrências de saídas tributadas sem IPI lançado, no valor de R$ 19.728.007,37 (fls. 363).

Consta da decisão recorrida que a infração relativa ao IPI não destacado nas saídas decorreu da constatação de que os aparelhos denominados "e-module" importados pela interessada e instalados na base das torres dos aerogeradores não teriam a classificação NCM 8502.31.00, utilizada pela interessada (fls. 308), mas sim a da NCM 8504.40.90, que possuía alíquota de 15% do IPI, nos termos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados anexa ao então vigente Decreto nº 7.660/2011.

Assim, para a fiscalização, segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado relativas à posição 8502, grupo eletrogêneo de energia eólica é a combinação de uma roda eólica (a máquina motriz citada na nota explicativa, I- GRUPOS ELETROGÊNEOS) com um gerador elétrico, não cabendo a aplicação da Nota 4 da Seção XVI para agregar o aparelhos denominados "e-module" ao conjunto pás/cubo/gerador, caracterizando todo o conjunto como uma unidade funcional, destinada a produzir energia elétrica a partir do vento.

Dessa forma o Sistema Pás/Cubo/Gerador e o e-module, considerado como conversor de energia, formariam subconjuntos com funções diferentes e específicas, quais sejam: a função de geração de energia elétrica (pás/cubo/gerador) e a função de converter/regular/controlar tensão e frequência vindas do gerador (Conversor de Energia). Em

vista disso, a fiscalização classificou e-module no código 8504.40.90, com alíquota de IPI de 15%.

A Recorrente esclarece que o "e-module" é um dos itens que integra um "aerogerador" e que, precisamente, é parte essencial daquele. Ainda, demonstra como se dá a montagem de um aerogerador completo e defende que não se pode classificar cada peça de forma individualizada, uma vez que, nas hipóteses analisadas, elas se destinavam a formação de um conjunto único e, por essa razão, a classificação NCM 8502.31.00, atendeu ao bem final (aerogerador) entregue pela Contribuinte ao seu cliente.

A foto ilustrativa anexada pela Recorrente às fls. 447 revela, mesmo para quem não seja especialista, que o e-module não pode ser confundido com um simples transformador ou inversor. Aliás, o mesmo, entre outros componentes, tem um transformador, corroborando o Laudo Técnico.

Cumpre apontar que consta no "Compêndio de Ementas do Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias (CECLAM)", que o grupo eletrogêneo para a geração de energia elétrica a partir de energia eólica (gerador eólico), apresentado por montar e incompleto, composto por gerador elétrico a ser associado, em corpo único, ao rotor de três pás, acompanhado de sistema de lubrificação, instrumentos de medição e controle e de outros equipamentos vinculados à função do grupo gerador (geração de energia), classificado em 8502.31.00:

> 8502.31.00 Grupo eletrogêneo para a geração de energia elétrica a partir de energia eólica (gerador eólico), com potência nominal de saída de 1.500 a 1.580 kW, com frequência variável a uma velocidade de rotação compreendida entre 9-19 rpm, podendo trabalhar com velocidades de vento entre 3-25 m/s, apresentado por montar e incompleto, composto por gerador elétrico a ser associado, em corpo único, ao rotor de três pás, acompanhado de sistema de lubrificação, instrumentos de medição e controle e de outros equipamentos vinculados à função do grupo gerador (geração de energia).
>
> SD 29/20017 Comitê
>
> Fonte:http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacaofiscal-de-mercadorias/compendio-ceclam-fev2019/view

Entendo que a SD 29/2017 é mais uma constatação que aponta o desacerto da fiscalização na reclassificação.

Sobre o tema, deixou a DRJ de analisar as elucidações trazidas pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH em relação aos conceitos de grupo eletrogêneo e de unidade funcional, o que se constitui em elemento subsidiário de caráter fundamental para interpretação do conteúdos das Notas de Seções, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, nos termos do parágrafo único do art. 1º do Decreto nº. 435/1992.

Com relação ao Acórdão recorrido, concordo inteiramente quando sustenta serem meramente auxiliares os laudos periciais. Não há a menor dúvida que cabe ao operador do direito extrair dos fatos a sua consequência jurídica. O que não se pode admitir é que a conclusão do jurista, como no presente caso, se sustente em negativa do dado técnico fulcrado na perícia.

A autoridade lançadora afirma que o aerogerador pode gerar energia sem o "E-module". O laudo pericial diz que não. Não se trata, como afirmado no Acórdão recorrido, de extrair a consequência legal de um determinado fato, mas de contestar a existência do próprio fato.

Outra conclusão, que não tem nada de jurídica, é quanto ao fato, incontroverso, porque demonstrado exaustivamente no Laudo, por descrição expositiva e por fotos, de que o e-module é fabricando exclusivamente para colocação na base da torre do aerogerador, o que atrai a norma da posição 8502.31.00. Não tem nenhuma serventia a não ser esta.

Igualmente relevante é que o "e-module", segundo o laudo pericial, é composto de vários equipamentos e que exerce várias funções e diversamente do alegado na autuação, é fundamental para o funcionamento do aerogerador.

A foto juntada no Recurso (fls. 447) está repetida no Laudo Pericial às fls. 92, sendo visível, mesmo para quem não domina as técnicas envolvidas, que se trata de um equipamento complexo, integrado por vários componentes, entre os quais um transformador.

Ao responder o Quesito XI o Perito foi contundente: "*Qualquer ausência dos citados elementos compromete a eficiência e captação da energia cinética dos ventos*". Inegável, portanto, que o transformador, é o único dos componentes do E-module suscetível de enquadramento no item 2, das notas explicativas, citadas pela autoridade lançadora, e que seria, portanto, passível de enquadramento na exclusão pretendida, hipótese em que o lançamento deveria ter determinado, com precisão, o respectivo valor em relação ao todo. Está bem claro, no Laudo, que um dos equipamentos que integram o e-module é um computador, verdadeiro

cérebro do aerogerador. Da forma como foi elaborado o lançamento, está sendo incluído na base de cálculo do imposto inclusive o referido computador.

Por último, quanto à classificação fiscal, na dúvida, deve se aplicar o disposto no item 3, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, integrante da TIPI:

> REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO
>
> "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."
>
> "Ex 01 - Partes utilizadas exclusiva ou principalmente em aerogeradores classificados no código 8502.31.00 – 0".

Não há como negar que dentre duas classificações possíveis (Outros – 8504.90) e o Código 8502.31.00, o último é muito mais específico que aquele.

Quando às soluções de consulta e a impossibilidade deste Conselho contrariar o nelas decidido, não é matéria nova, conforme Acórdão 3403.003.186, citado às fls. 710, pela Recorrente, senão vejamos:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010
>
> CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IPI. RESPOSTA À CONSULTA.
>
> Se a classificação fiscal indicada pela Fiscalização, ainda que com base em resposta à Consulta, está totalmente equivocada, não há como manter o auto de infração em razão da ausência de fundamento.

Não posso deixar de ressaltar que, em minha opinião, a dúvida da classificação fiscal não estaria entre a adotada pela Fiscalização e aquela da Recorrente, posto que a classificação fiscal utilizada no auto de infração está completamente equivocada.

Oportuno esclarecer que a tese aqui debatida já foi objeto de discussão tanto pela Delegacia Regional Tributária da Receita Federal Tributária, quanto por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos autos do processo de nº 10855.720958/2013-46 (Acórdão 14-51.727 - 2ª Turma da DRJ/POR), cujas emedas passo a transcrever abaixo:

> Ementa: ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008
>
> CLASSIFICAÇÃO FISCAL - AEROGERADOR
>
> O Aerogerador, constituído de uma combinação de máquinas, que conjuntamente desempenham função específica, deve receber classificação fiscal na posição 8502.31.00, correspondente a esta função, independentemente de como tais máquinas sejam transportadas.
>
> LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – IRREGULARIDADE.
>
> A falta de aprofundamento nas circunstâncias e elementos veritativos da hipótese de incidência, revela falha no elemento nuclear constitutivo da relação jurídico-tributária, desatendendo o preceito do art. 142, do CTN.
>
> Impugnação Procedente
>
> Crédito Tributário Exonerado

Entendo que a matéria foi analisada com propriedade pela DRJ nos autos do processo acima citado e, por essa razão, admito integralmente aos termos:

> Compulsando os autos, verifico que a Interessada é uma empresa industrial de fabricação de geradores de corrente contínua e alternada, peças e acessórios, CNAE: 2710- 4-01.
>
> Assim sendo, a operação fiscal que melhor satisfaz esta condição é a venda para entrega futura (CFOP 6922), cuja base legal encontra-se definida pelo Art. 127 e seguintes do ICMS/SP:"

A autoridade fiscal entendeu, à fl. 329, que: "De acordo com a Nota Explicativa da NESH (85.02 – Grupos Eletrogêneos e Conversores Rotativos, Elétricos), abaixo reproduzido, e os esclarecimentos acima apresentados, entendemos que a Classificação Fiscal correta para os Produtos Fabricados e Vendidos (CFOP 6116) pela empresa, deveriam ser os seguintes: a)-Aerogerador E48-1 completo – 800 KM transmissão: NCM código 8502.31.00 (De energiaeólica) – alíquota 0% (zero) para o conjunto Gerador / Rotor; e NCM código 8503.00.90 (Outros – Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas das posições 8501 ou 8502) – alíquota 10% (dez), para os demais elementos (fundação, torre, segmentos de aço, pás etc); b)- Segmentos E48 – acabado: NCM código 8503.00.90 (Outros – Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas das posições 8501 ou 8502) – alíquota 10% (dez); c)- Rotor completo E48: NCM código 8502.31.00 (De energia eólica) – alíquota 0% (zero); d)- Máquina E-48 completo (produção) ou Nacele: NCM código 8502.31.00 (De energia eólica) – alíquota 0% (zero)."

Assim, após confecção do Anexo I que detalha o trabalho fiscal, lavrou-se Auto de Infração sob a motivação de erro de classificação fiscal.

O Anexo II trás a recomposição da escrita fiscal.

A Nota 4 da Secção XVI assim disciplina:

"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." (grifou-se)

Não resta dúvida para este julgador, que o Aerogerador, constituído de uma combinação de máquinas, que conjuntamente desempenham função específica, deva receber a classificação fiscal correspondente a esta função, independentemente de como tais máquinas sejam transportadas.

Não importa se transportadas de uma única vez, ainda que isso seja praticamente impossível, à vista que, um Aerogerador, é composto de fundação (base), torre de aproximadamente 70 metros e pesar algumas dezenas de toneladas.

O fato de serem transportadas, separadamente, por notas fiscais de simples remessa, não descaracteriza as orientações emanadas para fins de classificação fiscal.

De certo, o esclarecimento de que o componente faz parte de um "Sistema Eólico" ou "combinação de máquinas" no próprio documento de simples remessa é medida salutar e preventiva.

Estas são as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 85.02.5.02 - Grupos eletrogêneos e conversores rotativos elétricos.

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. (grifou-se)

Os grupos eletrogêneos para soldadura só se classificam aqui se apresentados isoladamente, desprovidos das suas cabeças ou pinças de soldadura; caso contrário, classificam-se na posição 85.15.

II.- CONVERSORES ROTATIVOS ELÉTRICOS As máquinas deste tipo consistem essencialmente em associação de um gerador elétrico e de uma máquina motriz de motor elétrico, que podem ser montados de modo solidário em uma base, armação ou suporte comum (grupos conversores), ou simplesmente ligados por meio de dispositivos apropriados; estas máquinas são utilizadas para transformar a natureza da corrente (conversão de corrente alternada em corrente contínua ou vice-versa) ou para modificar algumas características da corrente, tais como potência, freqüência ou fase da corrente alternada (por exemplo, levar a freqüência de 50 a 200 ciclos ou transformar uma corrente monofásica em trifásica). Algumas destas máquinas denominam-se, às vezes, transformadores rotativos.

PARTES Ressalvadas as disposições gerais relativas à classificação das partes (ver as Considerações Gerais da Seção) as partes das máquinas da presente posição classificam-se na posição 85.03. Assim, para estes não há outra classificação a adotar senão a 8502.31.00, tributados a alíquota zero.

85.02 Grupos eletrogêneos e conversores rotativos elétricos.

8502.1 - Grupos eletrogêneos de motor de pistão, de ignição por compressão (motores diesel ou semidiesel):

8502.11 -- De potência não superior a 75 kVA

8502.11.10 De corrente alternada 0

8502.11.90 Outros 0

8502.12 -- De potência superior a 75 kVA, mas não superior a 375 kVA

8502.12.10 De corrente alternada 0

8502.12.90 Outros 0

8502.13 -- De potência superior a 375 kVA

8502.13.1 De corrente alternada

8502.13.11 De potência inferior ou igual a 430 kVA 0

8502.13.19 Outros 0

8502.13.90 Outros 0

8502.20 - Grupos eletrogêneos de motor de pistão, de ignição por centelha (motor de explosão)

8502.20.1 De corrente alternada

8502.20.11 De potência inferior ou igual a 210 kVA 0

8502.20.19 Outros 0

8502.20.90 Outros 0

8502.3 - Outros grupos eletrogêneos:

8502.31.00- De energia eólica 0

Assim, para estes não há outra classificação a adotar senão a 8502.31.00, tributados a alíquota zero.

As regras de interpretação são, tão somente, aquelas contidas na TIPI –Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Isso não afasta, em tese, a tributação das saídas de partes, peças e componentes do "sistema eólico", quando tais saídas estiverem desassociadas do "conjunto", do "grupo eletrogêneo". Por óbvio, dependerá da classificação fiscal e previsão de alíquota na TIPI.

Mas, para alguns destes, Segundo a Solução de Consulta nº 50 –SRRF08/Diana, de 31 de Julho de 2013, da própria Interessada, adotar-se-á a classificação fiscal - posição 8504.40.90 e não a pretendida pela autoridade fiscal.

Aliás, conforme noticiado pela Impugnante em suas respostas às intimações, à data do procedimento fiscal e do lançamento tributário, tal matéria, classificação fiscal do componente E-Module, estava pendente de apreciação administrativa e, portanto, insuscetível de procedimento fiscal, nos termos do Art. 89 do Decreto nº 7574. de 29 de Setembro de 2011.

A Impugnante asseverou por diversas vezes que os Aerogeradores, embora composto por um conjunto de sistemas e máquinas, são comercializados como único produto tributado à alíquota zero.

E segue a Impugnante, à fl. 360.

"Nesse contexto, a fiscalização segregou, baseando-se exclusivamente em documentos fiscais (não realizando qualquer verificação in loco, ou outra avaliação pormenorizada do produto comercializado pela impugnante), as partes, peças e componentes dos referidos aerogeradores para tributar pelo IPI cada um desses materiais como se independentes fossem. "

A Impugnante alega, ainda, que não está devidamente identificada a "matéria tributável, calcado em presunções equivocadas e arbitramentos indevidos, em flagrante afronta ao Art. 142 do Código Tributário Nacional".

Ora, ao selecionar os produtos mencionados nas notas fiscais de simples remessa e tributando-os, simplesmente, a autoridade fiscal deixou de analisar se tais produtos foram industrializados pela Impugnante, bem como, no caso de tê-los adquiridos de terceiros, se há situação de equiparação a estabelecimento industrial, fora dos quais, não se pode falar em incidência de IPI.

Analisando o Anexo I do Relatório Fiscal, verifica-se que exigiu-se IPI da Impugnante sobre os seguintes produtos: tinta, funil de PVC, anel de vedação, arruela, parafuso, borracha para vedar, adesivo, selante, cimento, escada, dentre outros.

A falta de aprofundamento nas circunstâncias e elementos veritativos da hipótese de incidência, revela falha no elemento nuclear constitutivo da relação jurídico tributária, desatendendo o preceito do art. 142, do CTN, como lembrou a Impugnante.

Não é crível que a Impugnante fabrique um rol tão diversos de produtos, cuja saída pudesse ser onerada pelo IPI. Se não é estabelecimento industrial ou equiparada a industrial em relação a estes produtos remetidos, separadamente, pelas notas de simples remessa não há que se falar em incidência do IPI.

Assim, como esta circunstância material não foi devidamente esclarecida nos autos, não há como afirmar, categoricamente, que realizou-se a hipótese de incidência. Nos itens 70 a 75 de sua impugnação, fl. 383, alegando ferimento à ampla defesa e motivação do ato administrativo, comprova a utilização no trabalho fiscal de NCM´s inexistentes.

Os itens 81 a 84 da Impugnação, demonstram a cobrança em duplicidade do IPI em algumas notas fiscais e os itens 95 a 105, classificações fiscais inadequadas no trabalho fiscal.

> Assim, verifica-se, ainda, a falta de perquirição sobre as saídas dos produtos submetidos a lançamento de ofício, objeto das notas fiscais de simples remessa.
>
> Somente teria sentido o lançamento tributário se as saídas dos produtos lançados estivessem desassociadas de uma venda de um grupo eletrogêneo, o que impõe observar se a Impugnante preencheria, para tais produtos, o conceito de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.
>
> A ausência destes cuidados e o exigência indiscriminada de IPI dos produtos constantes das notas fiscais de simples remessa, traz o trabalho fiscal para o campo das presunções.
>
> Assim, por todo exposto, voto pela procedência da Impugnação.

Esse julgamento foi confirmado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão nº 3201-002.248 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), cuja ementa transcrevo abaixo:

> Ementa: ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008
>
> RECURSO DE OFÍCIO. IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL
>
> Prova pericial que confirma a classificação fiscal adotada pelo contribuinte. Lançamento improcedente. Impossibilidade de lançamento fiscal por presunção.

No julgado acima transcrito, proferido no processo 10855.720958/2013-46, invocado pela Recorrente como paradigma, a DRJ deixou claro que "*somente teria sentido o lançamento tributário se as saídas dos produtos lançados estivessem dissociadas de uma venda de um grupo eletrogêneo, o que impõe observar se a Impugnante preencheria, para tais produtos, o conceito de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial*".

Ressalto, mais uma vez, que, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, a questão do e-module não passou desapercebida no referido julgamento, invocado pela Recorrente como paradigmático, ou que pelo menos a sua existência já era reconhecida e que somente a não considerou pois, na época, estava pendente de apreciação administrativa e, portanto, insuscetível de procedimento fiscal.

Além do mais, a circunstância das autoridades que se debruçaram sobre aquele processo, não terem se detido no exame de questões tão detalhadas como as que foram levadas a cabo na presente demanda, não é argumento suficiente para afastar a premissa de "precedente".

Até porque, naquela oportunidade a DRJ deixou claro que devido ao fato de que independente e classificação fiscal que viesse a ser definida para o sistema e-module individualmente considerado, essa seria irrelevante para classificá-lo quando a saída, caso estivesse atrelada ao fornecimento do conjunto aerogerador, pois se trata de parte exclusiva e essencial.

Para corroborar com o entendimento acima, cito como precedente o Acórdão nº 3301-005.698, da relatoria da nobre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, que por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso voluntário, que restou assim emendado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
>
> Período de apuração: 31/07/2011 a 31/01/2012
>
> LAUDO TÉCNICO ELABORADO PELO INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. PROVA.
>
> Nos termos do art. 30 do Decreto n° 70.235/72 cabe ao Instituto Nacional de Tecnologia, do Ministério da Ciência e Tecnologia, a elaboração de laudo visando ao esclarecimento de questões de natureza técnica postas à análise dos órgãos julgadores administrativos, cujas conclusões sobre tais questões técnicas, devem ser acatadas pelas instâncias julgadoras.
>
> CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AEROGERADOR. POSIÇÃO 8502.31.00.
>
> O aerogerador constituído de uma combinação de partes, com unidade funcional, para desempenho de função específica de produção de energia elétrica, deve ser classificado na posição 8502.31.00.
>
> Recurso Voluntário Provido.

Chamo a atenção para a jurisprudência acima citada pelo fato de se tratar do mesmo componente aqui debatido nesses autos o "E-module", mas lá descrito como "conversor de energia", ambas com classificação de entrada considerada como código 85.04.40.90. Porém entendeu no julgado acima que por tratar de parte essencial da turbina eólica, sem o qual não há

produção de energia elétrica, formando um "corpo único" com função bem delimitada que é a geração de energia elétrica, e por isso, classificados na posição 8502.31.00.

No mesmo sentido das conclusões aqui esposadas (classificação fiscal de aerogerador em 8502.31.00), cito o Acórdão nº 9303003.872, *in verbis*:

> ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
>
> Data do fato gerador: 03/11/2002
>
> GRUPOS ELETROGÊNEOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL
>
> Classificam-se na posição 8502.39.00 tanto o gerador elétrico quanto a máquina motriz que compõem os grupos eletrogêneos, nos termos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado relativas à posição 8502. Como máquinas motrizes aí enquadráveis, incluem-se os elementos essenciais ao seu funcionamento que com ela formem uma "unidade funcional" nos termos da Nota 4 da Seção XVI.

No tocante à cordoalha, mais se revela indevida a exigência fiscal, haja vista que o citado inciso VIII, do art. 5, do Regulamento, adiante transcrito, não exclui a incidência do imposto nas saídas dos produtos destinados à montagem do estabelecimento do contribuinte. Confira-se:

> "Art. 5° Não se considera industrialização:
>
> (...)
>
> VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:
>
> a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);
>
> b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou
>
> c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;"

A norma do inciso, acima transcrito, está sujeita à limitação contida no preceito do parágrafo único do mesmo artigo, não mencionado na informação do Auditor:

> "Parágrafo único. O disposto no inciso VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas."

Aliás, nesse tópico a exigência revela, em certa medida, uma posição contraditória do procedimento fiscal, como um todo, porque se a instalação das cordoalhas não fosse fato gerador do IPI, pelo mesmo motivo não o seria a instalação do "e-module".

Sem dúvida, nesses casos, a montagem não é fato gerador do imposto, mas a saída dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial é, por força do acima transcrito parágrafo único. Estando o produto classificado na posição 85.02.31.00, mesmo sendo tributável a saída, a alíquota é zero, com manutenção dos créditos derivados das entradas ou mesmo do devido no desembaraço aduaneiro.

Quanto à classificação, no caso das cordoalhas, a situação é diferente do "e-module", pois a exigência não teria como fundar-se na a invocação da exceção citada pela autoridade fiscal, porque não se trata de produto classificado em nenhuma posições do Capítulo 85. Neste caso, mas por força da expressa disposição contida na descrição do produto da posição 8503.00, por serem fabricadas na medida certa para fixação das torres dos aerogeradores, a única classificação possível é nesta última. Neste caso também não paira qualquer dúvida sobre o precedente invocado pela Recorrente, no processo acima referido.

Por conseguinte, restando irrepreensível a classificação adotada pelo contribuinte, não há falar-se em aplicação de multa de ofício.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

È como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green