



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

**Processo n°** 18088.720048/2014-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.751 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de abril de 2017  
**Matéria** Classificação Fiscal de mercadorias  
**Recorrente** ANDRITZ HYDRO INEPAR DO BRASIL S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA. FALHA DO ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Ainda que bem descritos os fatos, faz-se necessário que o auto de infração indique claramente e com precisão os fundamentos legais que conduziram à sua lavratura, não podendo fazê-lo de maneira genérica ou com vagueza, sob pena de se inviabilizar o direito de defesa. Arts. 3º e 142, parágrafo único da Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 10 do Decreto nº 70.235/1970 e art. 50 da Lei nº 9.784/1999, do inciso II do art. 489 da Lei nº 13.105/2015 (CPC).

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009

IMPOSSIBILIDADE DE SE PROCEDER À GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR.

É descabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte. Inteligência do art. 225 RIPI e do art. 49 CTN, sob pena de duplo enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, sendo cabível ao fornecedor requerer a restituição do valor pago a maior nos termos do art. 166 CTN. Os deveres dirigidos à contribuinte-adquirente inerentes ao art. 266 do RIPI se referem, salvo exigências específicas que defluem da própria norma, são aqueles evidentes, decorrentes da simples análise da mercadoria e dos documentos fiscais, não sendo cabível se exigir que o adquirente verifique a correção da alíquota aplicada pelo fornecedor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, em dar provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, para reconhecer a nulidade da autuação, na parte impactada pela discussão a respeito da classificação fiscal, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, e Fenelon Moscoso de Almeida; (b) por unanimidade, para afastar a exigência de valores relativos a supervisão de montagem do gerador (despesas acessórias), tendo o Conselheiro Tiago Guerra Machado votado pelas conclusões, por entender não incidir IPI na operação; e (c) por maioria, para afastar a exigência fiscal no que se refere à acusação de apropriação indevida de créditos, vencido o Conselheiro Tiago Guerra Machado, que mantinha o lançamento nesse aspecto.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Robson Jose Bayerl, e André Henrique Lemos.

## Relatório

1. Trata-se **auto de infração**, situado às *fls.* 4.235 a 4.242, lavrado em 17/03/2014, com a finalidade de formalizar a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%, referente ao período de apuração compreendido entre 01/01/2009 a 31/08/2009, no valor histórico de R\$ 11.002.758,79.

2. Segundo se depreende do **relatório fiscal**, situado às *fls.* 4.164 a 4.233, o lançamento de ofício decorre das seguintes infrações: **(i)** apropriação indevida de créditos de IPI decorrentes **(i.a)** de destaque do fornecedor com alíquota a maior, o que gerou a glosa correspondente, no valor de R\$ 22.521,85, uma vez que, no entendimento da autoridade fiscal, cabe ao adquirente da mercadoria verificar se o documento preenche todas as condições estabelecidas pelo RIPI (*cf.* item B.1 do relatório), e **(i.b)** de fornecedor enquadrado no SIMPLES, o que gerou a glosa correspondente, no valor de R\$ 26.711,15, com fundamento nos arts. 118 e 166 do RIPI (*cf.* item B.2 do relatório); **(ii)** constatação de saídas sem destaque de IPI, ou com destaque menor do que o devido, no valor de R\$ 27.638,11 (*cf.* item B.3 do relatório); **(iii)** saída de partes e peças de geradores classificados no código NCM nº 8501.64.00, sujeitos à alíquota de zero, enquanto que o correto seria o código NCM nº 8503.00.90, a uma alíquota de 10%, o que implicou uma diferença a recolher de R\$ 7.021.721,13 (*cf.* item B.4 do relatório); **(iv)** ausência dos valores referentes às despesas acessórias, relativas à supervisão de montagem de gerador, na base de cálculo do IPI incidente sobre a saída dos geradores, o que implicou a diferença a recolher no valor de R\$ 411.859,86 (*cf.* item B.5 do relatório). A autoridade fiscal, por fim, procedeu à consolidação das glosas de créditos nas entradas e dos acréscimos nas saídas e procedeu, em seguida, à reconstituição da escrita fiscal, resultando em saldos devedores de janeiro a agosto de 2009.

3. A contribuinte apresentou, em 27/04/2011, **impugnação**, situada às fls. 4.247 a 4.327, argumentando, em síntese: **(i)** preliminarmente, a insubsistência da autuação, em virtude da ausência de fundamentos aptos a embasar o erro na classificação fiscal; **(ii)** que a classificação fiscal adotada pela empresa está correta e em conformidade com laudo técnico elaborado pelo INT, pois, apesar de industrializar geradores completos e acabados, precisa, em razão das especificidades técnicas de mercado, enviá-los necessariamente desmontados para as usinas hidrelétricas e, neste sentido, o código NCM decorrente da aplicação das NESH, em especial a RGI nº 2a, está correto.

4. Em sessão de 18/11/2014, foi proferido o **Acórdão DRJ nº 14-54.802**, situado às fls. 4.610 a 4.661, e proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), sob a relatoria e presidência do Auditor-Fiscal Sérgio Eduardo Barreto Mayr, que decidiu, por votação unânime, julgar improcedente a impugnação intentada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009*

*PARTES RECONHECÍVEIS COMO EXCLUSIVAS PARA GERADORES ELÉTRICOS.*

*As partes reconhecíveis como exclusivas para geradores elétricos da posição 8501 têm classificação fiscal NCM 8503.0090, com alíquota de 10%.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009*

*GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS ADQUIRIDOS COM ADOÇÃO DE ALÍQUOTA MAIOR DO QUE A CORRETA.*

*Mantém-se a glosa de créditos de IPI relativos a aquisições de insumos com destaque do imposto nas notas fiscais calculado com base em alíquota maior que a correta; compete às empresas vendedoras impetrar administrativamente pedidos de restituição do imposto indevidamente pago e à adquirente autorizar expressamente a repetição do indébito por conta da transferência do encargo financeiro.*

*FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL.*

*É devido o imposto não lançado nas notas fiscais de saída por erros de classificação fiscal e de alíquota.*

*RESSARCIMENTO. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL.*

*Com débitos do imposto apurados em ação fiscal, o sujeito passivo somente faz jus ao ressarcimento/compensação dos saldos credores remanescentes da reconstituição da escrita fiscal.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009*

*NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

*Inexiste nulidade por cerceamento do direito de defesa se o auto de infração ostentar os requisitos legais e a fundamentação do feito for suficiente em todos os aspectos.*

*IMPUGNAÇÃO. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.*

*Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça impugnatória.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA*

*A matéria não especificamente impugnada é incontroversa, sendo insuscetível de invocação posterior no âmbito de órgão de julgamento administrativo ad quem.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009*

*DECADÊNCIA*

*A contagem do prazo quinquenal de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na hipótese de falta de antecipação de pagamento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

5. A contribuinte, intimada em 06/01/2015 por meio da abertura dos respectivos arquivos digitais disponibilizados na Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), interpôs, em 04/02/2015, **recurso voluntário**, situado às fls. 4.671 a 4.755, no qual reiterou as razões defendidas em sua impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

6. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

### 1. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA - ITEM B.4 DO RELATÓRIO FISCAL

7. Concerne à questão de fundo deslindar se correta a classificação utilizada pela contribuinte (**8501.64.00**), ou se equivocada aquela proposta pela autoridade fiscal (**8503.00.90**): uma ou outra conclusão terá como efeito imediato a improcedência do auto de infração lavrado quanto a este particular.

8. Para a contribuinte recorrente, a mercadoria deve ser classificada no **Capítulo 85** (*"Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios"*), **Posição 8501** (*"Motores e geradores, elétricos, exceto os grupos eletrogêneos"*), **Subposição-1 8501.6** [*"Geradores de corrente alternada (alternadores)"*], **Subposição-2, Item e Subitem 8501.64.00** (*"De potência superior a 750 KVA"*), submetida, portanto, a uma alíquota zero de IPI.

9. Por outro lado, a autoridade fiscal, em que pese concordar com a classificação quanto ao **Capítulo 85** (*"Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios"*), discorda quanto aos seus sucedâneos, reputando como correta a **Posição e Subposição 8503.00** (*"Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas das posições 8501 ou 8502"*), **Item e Subitem 8503.00.90** (*"Outras"*), submetida, portanto, a uma alíquota de 10% de IPI.

#### 1.1. Da nulidade do auto de infração

10. Ao remeter à posição e subposição 8503.00, a autoridade fiscal realizou, em seu relatório fiscal, como fundamento para a reclassificação da mercadoria, o seguinte raciocínio: a contribuinte não é a responsável por montar o gerador na usina hidrelétrica (cliente) e, logo, não dá saída a geradores, mas a partes e peças e, assim, utiliza-se a posição e subposição 8503.00, *i.e.*, partes destinadas às máquinas da posição 8501, como, *e.g.*, geradores de potência superior a 750 KVA, conforme se evidencia a partir dos seguintes trechos: *"(...) a montagem das partes e peças para composição do gerador foram realizadas pelo cliente, portanto às (sic) expensas do mesmo (sic)"*; e, ainda: *"todas as partes e peças dos geradores que seriam montados nos canteiros de obras, deram saída na posição NCM 8501.64.00 (...) quando o correto seria NCM 8503.00.90"*.

11. Assim, o que se denota é que a autoridade fiscal baseia a reclassificação no fato de as mercadorias terem saído do estabelecimento da contribuinte desmontadas, para posterior montagem na hidrelétrica (cliente) por empresa de construção civil. Antes mesmo de se adentrar ao mérito da alegação, cabe se ressaltar que o relatório fiscal, entre suas 69 folhas, situadas às *fls.* 4.164 a 4.233, **em absolutamente nenhum**

**momento** faz qualquer menção às regras próprias do Sistema Harmonizado para fundamentar ou subsidiar a sua decisão.

12. Tal constatação causa apreensão, pois, para se alcançar a classificação correta, é necessário se recorrer a um quadro de referências normativas bastante específico, a começar pelas regras gerais de interpretação (RGI) estabelecidas no anexo da Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias firmada em 1983, à qual o Brasil veio a aderir três anos depois, e que dão base à Tarifa Externa Comum (TEC) e internalizadas ao direito brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 71/1988 e promulgada por meio do Decreto nº 97.409/1988. Para tal análise, deverá o aplicador considerar, ainda, as notas explicativas do sistema harmonizado (NESH) que servem de orientação interpretativa até o nível das subposições, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992, bem como as regras gerais complementares (RGC) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) que, por seu turno, é fonte para a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) aplicáveis aos itens e subitens.

13. As regras da experiência e a criação de silogismos, sozinhas, não são capazes de sustentar a decisão do classificador como se alheadas de tal arcabouço normativo, e tampouco há de se falar em fundamentação implícita, pois as razões escritas são as próprias condições de sobrevivência da decisão.

14. Não obstante esta primeira constatação, há de se observar, não sem igual preocupação, que a decisão recorrida, situada às *fls.* 4.610 a 4.661, dedica, por sua vez, das suas 51 folhas, apenas **uma única página** para confirmar o auto de infração lavrado quanto a classificação fiscal por ele eleita como correta, o que, com todas as vênias, conforme se verá a seguir, não pode ser atribuído ao elevado poder de síntese do julgador *a quo*, mas ao franciscano aprofundamento na matéria concreta em debate, de evidente complexidade.

15. Não há, evidentemente, de se limitar a extensão física das peças das partes ou das decisões dos aplicadores, pois inexistente e tampouco deve existir tal imposição no direito positivo pátrio, o que não impede que se critique a reprodução mecânica, maquinica e desnecessária de premissas e elucubrações que pouco ou nada colaborarão para o deslinde do feito. Observe-se que, ainda que a concisão seja sempre desejável e apreciável, sobretudo ao se ter em vista o estoque, da ordem aproximada de 100 mil processos, que se avoluma neste Conselho, o tamanho das petições e das decisões é um preço muito pequeno cobrado pelo exercício da ampla defesa e pela demonstração do livre convencimento. Assim, houvesse a decisão, depois de traçadas as suas premissas, descido à análise do caso concreto, nada se poderia obstar do ponto de vista do direito. Porém, o problema é que tal não ocorreu: em nenhum momento o julgador de primeiro piso fez menção à atividade industrial exercida pela contribuinte ou mesmo às especificidades tanto da operação como da mercadoria, atributos que nos parecem imprescindíveis para se classificar o produto em apreço.

16. A decisão recorrida afastou, ainda, a alegação da contribuinte de nulidade do auto lavrado com base no fato de que a ora recorrente "(...) *revelou pleno conhecimento da acusação imputada, arrostando-a em detalhada e alentada peça de defesa*". Superou, portanto, a falha da acusação fiscal com fundamento em um suposto efeito Lázaro da impugnação, que estaria investida do poder de conceder a graça da validade superveniente ao auto inválido por bem compreendê-lo e por bem refutá-lo.

17. Não bastante, a decisão *a quo* admitiu, em seguida, e de maneira expressa, a existência de vício intransponível consistente na falha de fundamentação do auto: "(...) *no presente caso, **apesar da falha do enquadramento legal** (falta de indicação da regra de interpretação do Sistema Harmonizado e de notas de Seção da TIPI ou de alguma das notas*

*explicativas das NESH), **a descrição dos fatos** articulada (...) **foi suficiente**" - (seleção e grifos nossos). Trata-se, claramente, de uma interpretação enviesada da máxima "*dabo mihi factum, dabo tibi ius*", pois cabe ao aplicador, a partir dos fatos, elucidar a norma, o que se sustenta pelo dever de conhecimento do direito a ser concretizado, independentemente de invocação prévia pelas partes ("*iura novit curia*"): como se sabe, mais que conhecer o direito (e aplicá-lo), deve-se sobretudo demonstrá-lo, sob pena de restar frustrado o direito de defesa.*

18. Esta turma acolheu, por unanimidade de votos, no **Acórdão CARF nº 3401-003.424**, proferido em sessão de 22/02/2017, de minha relatoria, a tese, em embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, de que, no caso de votação da maioria do colegiado "*pelos conclusões*", é necessário o registro do fundamento adotado pela maioria, sob pena de se impedir o exercício da defesa:

*"Na situação, como a presente, em que mais de um conselheiro vota "pelos conclusões", sequer é possível se afirmar com a necessária segurança se todos compartilharam das mesmas discordâncias, e em que medida.*

*Ainda que presentes alguns dos conselheiros contemporâneos à data da sessão em que se proferiu a decisão embargada na atual composição deste colegiado (e não todos, ressalte-se), ainda assim os julgadores presentes apenas poderão reportar à sua memória pessoal, o que não é desejável, seja do ponto de vista da segurança jurídica que demanda uma prestação jurisdicional, seja do ponto de vista dos predicados preceituados **pelo art. 37 da Constituição da República de 1988, entre os quais destacamos o da publicidade, ou do dever de fundamentação corporificado em diversos momentos do ordenamento, como, e.g., no art. 31 do Decreto nº 70.235/1970 ou no art. 489 da Lei nº 13.105/2015 ("novo" Código de Processo Civil).***

***Ocluir as fundamentações ou razões divergentes que culminaram em disposições ou decisões convergentes é, portanto, em nosso entendimento, frustrar o direito de defesa,** seja da Fazenda Nacional, como no presente caso, ou dos Contribuintes, a quem se oportunizará recorrer dos resultados, mas não dos pressupostos fáticos ou jurídicos que conduziram ao convencimento dos aplicadores. Observe-se a maior gravidade do presente caso, em que cinco conselheiros votaram "pelos conclusões": a maioria do colegiado discordou dos fundamentos defendidos pelo relator" - (seleção e grifos nossos).*

19. No caso presente, sequer se conhece a fundamentação, ou muito menos o percurso argumentativo, que conduziu à conclusão pela reclassificação fiscal da mercadoria. Assim, é possível se compreender que a autoridade fiscal considerou equivocado o código utilizado pela contribuinte, mas não as razões (de direito) que o levaram a esta conclusão. Por outro lado, tampouco se conhecem os fundamentos jurídicos que deram apoio à tese sobre o código reputado correto pelo auto de infração. Conhecem-se apenas os dados de fato: para o auditor-fiscal, como a montagem do gerador não foi realizada pela recorrente, a venda foi de partes e peças, e não de um produto acabado e, logo, aplicável o código NCM 8503.00.90, o que revela um salto lógico defeso ao ato de concreção do direito. Não é esta a forma adequada de se classificar um produto, sobretudo ao se ter em conta a distribuição do

dever probatório, pois "(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato"<sup>1</sup> e, no caso, está-se diante da lavratura de um auto de infração, e tampouco cabe às instâncias julgadoras prover a fundamentação que antes inexistia, o que seria o mesmo que alterar a fundamentação que reputa equivocada.

20. Ademais, a alteração da fundamentação do auto de infração pela decisão de primeira instância administrativa já foi objeto de censura por este Conselho em outras oportunidades, como no **Acórdão CARF nº 3403002.519**, proferido em sessão de 22/10/2013, de relatoria do Conselheiro Ivan Allegretti, cujo trecho abaixo se transcreve:

[trecho do relatório]

*"(...) preliminarmente, a impossibilidade de o julgamento administrativo reconstruir o auto de infração, alterando a motivação e a fundamentação do lançamento. Explica que o auto de infração fundamentou-se em "(i) simulação absoluta e (ii) industrialização por encomenda. Já o julgador de primeira instância afirma que (a) não houve simulação absoluta (fls. 5029, item 59), mas houve elusão fiscal, ou seja, planejamento tributário com fraude à lei e abuso de direito, cujo contexto não foi evocado pelo Auditor Fiscal no auto de infração e cujos fundamentos legais lá não constam."*

[trecho do voto]

*"(...) Entendo, enfim, que não se caracterizar a simulação absoluta alegada pela Fiscalização e que **a fundamentação apresentada pela DRJ configura alteração não apenas a motivação como da própria fundamentação legal** (...) razão pela qual voto pelo provimento do recurso para cancelar a exigência fiscal" - (seleção e grifos nossos).*

21. Deflui do § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/1970 que, quando, a partir de eventual perícia ou diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões que resultem agravamento da exigência inicial, inovação, ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

22. Descabe, portanto, ao julgador, seja da Delegacia Regional de Julgamento ou deste Conselho, por ausência de competência ou mesmo de previsão legal, revisar a fundamentação e refazer o lançamento: a competência é decisória, e não criativa, o que esbarraria no teor por excelência do art. 146 do Código Tributário Nacional, sobre o qual já escrevemos em outras oportunidades.<sup>2</sup> Desta forma, a falta cometida pelo auto de infração não é suprida por meio da decisão recorrida.

23. Descumprido, portanto, não apenas o dever de fundamentação, como também o desígnio dos arts. 3º e 142 do Código Tributário Nacional no sentido de ser o

<sup>1</sup> CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

<sup>2</sup> Cf. Declaração de voto de nossa lavra no Acórdão CARF nº 3401003.431, proferido em sessão de 29/03/2017, de relatoria do Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, e o artigo [BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. "Construção e reconstrução do lançamento tributário: da tirania do texto à tirania do espírito". In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira (coord.) e BORGES, Letícia Menegassi (org.). Reflexões sobre temas tributários. São Paulo: Editora Intelecto, 2017, pp. 87-112].

lançamento atividade **vinculada** e orientada à obtenção da liquidez e **certeza** do crédito tributário correspondente, pois a imprecisão na fundamentação macula o lançamento de maneira insanável e torna nula a constituição:

**Código Tributário Nacional - Art. 3º** *Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

(...) **Art. 142.** *Compete privativamente à autoridade administrativa **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

**Parágrafo único.** *A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

24. O dever de fundamentar transparece no art. 10º do Decreto nº 70.235/1970 como elemento indissociável da decisão. Por sua vez, o art. 50 da Lei nº 9.784/1999, determina que os atos administrativos deverão ser motivados, com a indicação não apenas dos fatos, como também dos fundamentos jurídicos, devendo a motivação ser "*explícita, clara e congruente*". Em nenhum momento se encontra clareza ou congruência na argumentação em apreço, pois desconhecidos, em absoluto, os caminhos de direito trilhados pela autoridade fiscal para alcançar o trecho dispositivo. Neste sentido, deve ser aplicado o teor da Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal, editada em 03/12/1969, com o seguinte teor: "*A Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos*".

25. Neste sentido também a Lei nº 13.105/2015 que, no inciso II do art. 489, dispõe como elemento essencial da decisão não apenas as questões de fato, como também as de direito, pois duas faces da etapa de fundamentação. Acresce-se à preocupação do legislador com as razões do decidir o § 1º cujo preceptivo normativo considera **não fundamentada** a disposição que: **(i)** limitar-se à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; **(ii)** empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; e **(iii)** invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão. Há de se admitir que o processo classificatório de mercadorias, bens e produtos é regido por regras específicas, não sendo bastante a menção a um determinado código NCM para se legitimar a acusação fiscal de erro na classificação.

26. Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular, no sentido de declarar a nulidade do auto de infração lavrado em virtude da falta de motivação e fundamentação.

## 1.2. Da classificação fiscal da mercadoria

27. Em função do resultado da votação, que acolheu a proposta deste Relator no sentido de se declarar a nulidade do auto de infração lavrado, em conformidade com o item 1.1 acima deste voto, para fins de atendimento ao disposto no artigo 63, § 8º do RICARF, fica esclarecido e registrado que o presente item 1.2 não foi apreciado pelo colegiado. No entanto, faz-se necessário o seu registro devido ao fato de as alegações nele constantes integrarem de maneira indissociável, na condição de premissas, a argumentação e as conclusões do item 2, referente aos valores relativos à supervisão de montagem do gerador (item B.5 do relatório fiscal), que foi conhecido.

28. Para se resolver a questão sob litígio, necessário o recurso ao texto consolidado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27/01/1992, e de acordo com texto atualizado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11/01/2008, que incorporou as alterações efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) decorrentes da Recomendação do Conselho de Cooperação Aduaneira de 26/06/2004, em vigor a partir de 01º/01/2007 ("Quarta Emenda ao Sistema Harmonizado"). Ao nos voltarmos especificamente ao **Capítulo 85** da TIPI ("*Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios*"), encontramos o ponto limítrofe da classificação que restou incontroverso entre os litigantes. Segundo o entendimento do auto de infração, as mercadorias deram saída do estabelecimento da contribuinte desmontadas, sendo que a montagem se daria em momento posterior e por terceiro (empresa de construção civil) e, logo, o produto se trata de partes e peças de um gerador, e não de um gerador completo, o que atrai a aplicação para o código NCM nº 8503.00.90, sujeitando a operação a uma alíquota de 10%.

29. Chega-se a esta conclusão a se considerar que a Posição e Subposição 8503.00 se referem a "*Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas das posições 8501 ou 8502*", e, tendo em conta que a contribuinte classificava seu produto na Posição 8501, que descreve "*Motores e geradores, elétricos, exceto os grupos eletrogêneos*", conclui-se que, na visão da autoridade fiscal, está-se diante de "***Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas a motores e geradores, elétricos, exceto os grupos eletrogêneos***". Assim, na concepção do auto de infração, a operação se refere à **saída de partes de geradores**, enquanto que, para a contribuinte, refere-se à **saída de geradores**. Para se perscrutar a respeito da classificação correta, necessário se buscar amparo nas meta-regras de aplicação ínsitas ao Sistema Harmonizado e, deste contexto normativo, destaca-se a RGI nº 2-a, com a disposição abaixo transcrita:

*2. a.) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, 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.*

30. Reportam-se às RGI, as notas explicativas do Sistema Harmonizado, entre as quais se destacam as seguintes:

**"1) A primeira parte da Regra 2 a) amplia o alcance das posições que mencionam um artigo determinado, de maneira a englobar não apenas o**

**artigo completo mas também o artigo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.**

(...) **III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.**

(...) **V) A segunda parte da Regra 2 a) classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar; apresentam-se desta forma principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte.**

**VI) Esta Regra de classificação aplica-se, também, ao artigo incompleto ou inacabado apresentado desmontado ou por montar, desde que seja considerado como completo ou acabado em virtude das disposições da primeira parte desta Regra.**

**VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.**

**Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.**

*Os elementos por montar de um artigo, em número superior ao necessário para montagem de um artigo completo, seguem seu regime próprio" - (seleção e grifos nossos).*

31. Naqueles casos em que não há enquadramento ideal à posição do Sistema Harmonizado, de modo que a classificação não possa ser definida de acordo com a RGI nº 1, e de maneira a considerar a forma e a complexidade da circulação da mercadoria devido, por exemplo, ao seu tamanho, estrutura ou outras especificidades técnicas, a RGI nº 2 amplia o alcance da posição de modo a contemplar artigos desmontados ou por montar, devendo ser aplicada, portanto, de maneira subsidiária. Contudo, faz-se desde já a ressalva de que não será qualquer produto desmontado que se enquadrará em tal dispositivo, mas somente aqueles que atenderem a determinadas características, entre as quais destacamos a de apresentar "(...) no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado", sendo as demais encontradas nas notas explicativas.

32. Assim, em síntese, restará enquadrada a mercadoria no código correspondente à Posição 8501 ("geradores"), portanto, se, principalmente: **(i)** as partes e peças refletirem as "características essenciais" do artigo completo/acabado; **(ii)** o produto não estiver classificado entre as Seções I a VI; **(iii)** o produto se apresenta desmontado sobretudo por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte; **(iv)** os diferentes elementos se destinam a ser montados, desde que se trate de simples operações de montagem (ou seja, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional

para complementar a sua condição de produto acabado), sendo de todo modo irrelevante para a classificação o grau de complexidade do método da montagem.

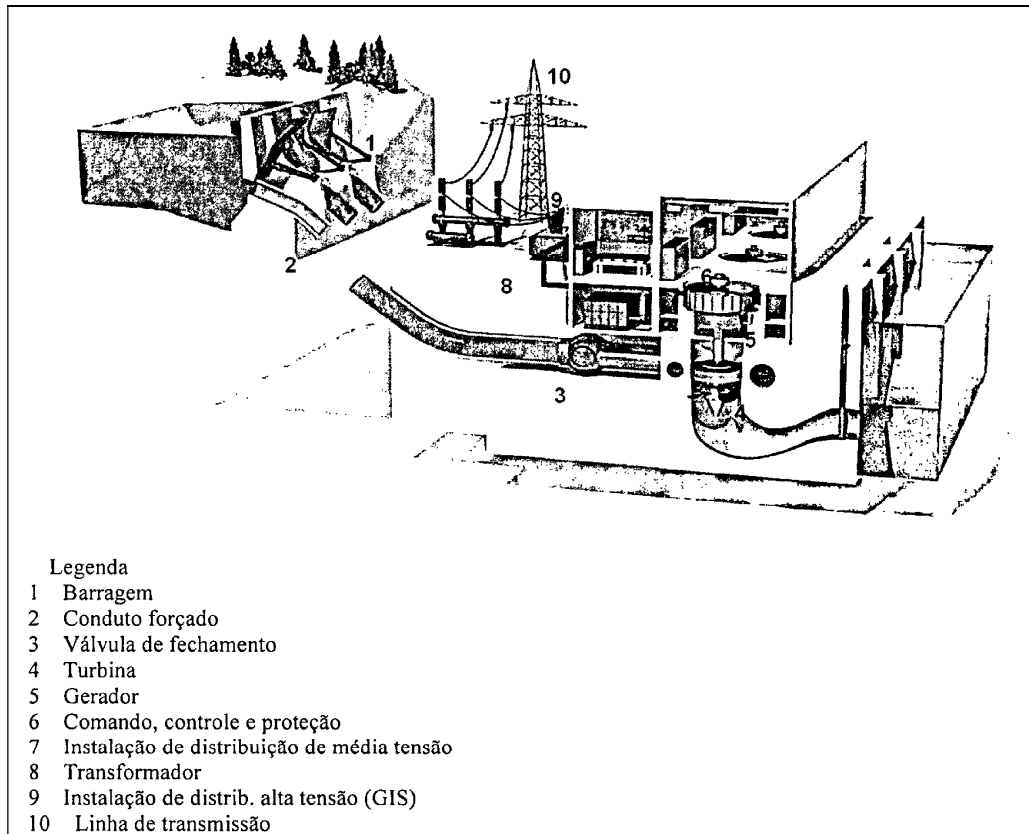
33. A classificação no código NCM 8501.64.00 da TIPI se situa na Seção XVI, satisfazendo, assim, o item (ii) dos requisitos acima. Importante se destacar, nesta oportunidade que, ao se localizar a Seção correspondente, é possível se buscar o auxílio das Notas de Seção e, neste caso, a Nota nº 4 em especial é útil instrumento à interpretação:

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

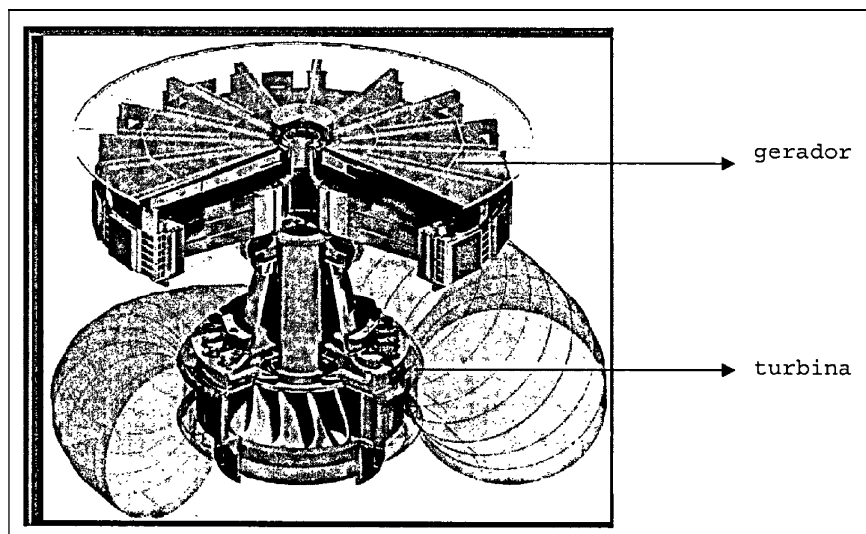
**5. Para a aplicação destas Notas, a denominação máquinas compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos **Capítulos 84 ou 85**" - (seleção e grifos nossos).**

34. É neste sentido que o item V das considerações gerais das notas de seção referentes à Seção XVI esclarece que razões como necessidade e comodidade de transporte levam as máquinas (tais como os geradores em comento) a se apresentarem desmontadas: ainda assim, "(...) o conjunto é classificado como máquina ou aparelho e não, quando a posição existe, na posição relativa às partes". Assim, sob todos os aspectos que se analisem, o fato de a máquina ser montada apenas na hidrelétrica não desnatura necessariamente a classificação adotada pela contribuinte, e tampouco transparece da atenta leitura das NESH que o fato de a montagem vir a ser realizada por um terceiro afaste a aplicação da RGI nº 2a, pois, como se demonstrou acima, outros foram os requisitos erigidos para fins de classificação. Tal hipótese será confirmada, para todos os efeitos, se o aplicador responder **afirmativamente** às seguintes indagações: (i) as partes e peças refletem as características essenciais do artigo completo/acabado?; (ii) o produto se encontra desmontado por necessidade/conveniência da embalagem, manipulação ou transporte?; (iii) os elementos (partes e peças) precisam ser apenas montados, ou seja, sem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado (independentemente da complexidade do método da montagem)?; e (iv) as partes e peças, quando montadas, desempenharão conjuntamente uma função bem determinada?

35. Para bem se responder a tais questões, necessário se analisar com maior cuidado a especificidade da operação desenvolvida pela contribuinte, cuja área de atuação é a fabricação de equipamentos eletromecânicos para centrais hidrelétricas, principalmente turbinas e geradores, intitulando-se, conforme se depreende das razões de seu recurso, a "*líder no mercado mundial para geração de energia hidroelétrica*" e "*único fabricante a possuir, no Brasil, todas as etapas para o fornecimento de turbinas hidráulicas e geradores*". De maneira esquemática, a contribuinte é responsável pela fabricação e fornecimento: (i) da **turbina (item 04)**: que transforma a energia potencial gravitacional, por meio da água reservada no reservatório (diferença de queda d'água), em energia mecânica; e (ii) do **gerador (item 05)**: que transforma a energia mecânica gerada pela turbina (rotação) em energia elétrica, respectivamente representados pelos itens 04 e 05 da representação abaixo, retirada dos documentos que instruem os presentes autos:



36. Assim, a **turbina** (que transforma *energia gravitacional* em *energia mecânica*) e o **gerador** (que transforma *energia mecânica* em *energia elétrica*), constituem a unidade geradora das centrais elétricas que, a partir das quedas d'água geram energia elétrica. Seu funcionamento é em conjunto e são acoplados um ao outro, e se consubstanciam em uma **unidade geradora**:



37. Assim, as unidades geradoras devem ser **customizadas** de acordo com as necessidades de cada central elétrica, de forma a variar de acordo com a queda d'água e com o potencial energético de cada queda, o que impede, inclusive, o fornecimento de uma peça única e idêntica para todas as clientes da contribuinte.

38. A contribuinte apresentou, ainda, laudo do Instituto Nacional de Tecnologia (Relatório Técnico nº 000.930/2014), que concluiu que os geradores em referência consubstanciam equipamentos de grande porte e complexidade formados pela junção de diversos componentes, descrevendo-os um a um, de maneira a apontar o peso e a forma de transporte até o local de sua instalação. O gerador, com peso de 342,16 toneladas, requer 14,5 veículos de carga para transporte entre carretas comuns (que suportam carga de até 33.000 kg) e carretas tipo prancha (que suportam carga de até 109.000kg), não sendo possível o envio "de uma única vez". Deflui-se da leitura do Laudo INT, ademais, não ser possível o envio de um gerador montado para a Usina Hidrelétrica, pois montado de acordo com as fases de construção da obra. Assim, segundo os termos do próprio relatório técnico, "*as peças para formação do gerador são montadas 'in loco', ou seja, são instaladas na hidrelétrica a partir da junção de diversos componentes*". O laudo, ao tratar especificamente sobre a possibilidade de se enviar o gerador montado para a hidrelétrica, pondera que:

*"(...) devido ao peso e à área que o gerador ocupa é **impossível transportá-lo montado**, sendo também o gerador, na sua íntegra, perigoso tanto para transporte na rodovia quanto para a carga transportada, que se trata de material robusto, porém frágil, não podendo ser arranhado, empenado, torcido, pois, provavelmente, caso algum acidente ocorra, as peças não se encaixarão em seu local na obra, **também o maquinário não pode ficar exposto às intempéries devido corrosão, calor etc., assim, de acordo com o avanço das obras são enviadas as partes do maquinário para colocação em seu local de instalação, protegido**" - (seleção e grifos nossos).*

39. A consultante formula, então, o seguinte quesito: "*Com base nas respostas às demais perguntas, queira V.Sa. confirmar se a caracterização correta é de um gerador de potência superior a 750KVA ou de partes e peças, justificando a resposta*", e obtém, do Laudo INT, a seguinte resposta: "***A caracterização técnica da mercadoria, acima periciada, é de um gerador completo e desmontado***". O que se denota do estudo do relatório técnico é que os geradores são itens de grande porte, formados pela junção de diversos componentes, cujo envio de forma montada não é possível, e que a totalidade das partes e peças remetidas pela contribuinte ora recorrente à Usina Hidrelétrica se caracteriza como um "*gerador completo e desmontado*", ou seja, que a totalidade dos componentes a que a empresa dá saída são de fato utilizados na construção do produto final.

40. Do laudo é possível se extrair, ainda, a totalidade das partes e peças que compõem o gerador: carcaça do estator, núcleo (dedos de aperto, inferior e superior), núcleo (laminação - lâminas e lâminas com espaçador), barras do estator, ligações do estator, polo completo, aranha do rotor, mancal combinado (corpo), mancal combinado (tampas), mancal combinado (escora), mancal combinado (contra escora), mancal combinado (guia), suporte do mancal, ogiva do gerador, duto de acesso, conjunto coletor (alongamento, porta escovas, eixo, coletor), plataformas/escadas, freios, suportes, reservatório, quadro de frenagem, embutidos no concreto, sistema de resfriamento de óleo (tubos e unidades hidráulicas), tubulação de água (trocadores e tubos), sistema de monitoramento e caixas com miscelâneas formadas por parafusos, porcas e itens de montagem em geral.

41. É possível, ainda, se identificar com minúcia, precisão e acuidade, cada uma das fases da construção do gerador: **pré-montagem no pátio externo** (nariz de bulbo, duto de acesso), **pré-montagem na área de montagem** (eixo, anel coletor, rotor do gerador, estator, unidade geradora 1 e estator bobinagem), e **montagem no poço** (montagem vedação do eixo, posicionamento do eixo para descida de rotores, montagem do estator, montagem do rotor do gerador, posicionamento do nariz de bulbo para recuo, tampa do gerador, fechamento do bulbo, fechamento do poço gerador).

42. Ao se realizar o cotejo entre **(i)** as partes e peças, individualmente consideradas, que deram saída do estabelecimento da contribuinte, e **(ii)** a minuciosa descrição das etapas de montagem/construção do gerador na Hidrelétrica, que fazem explícita menção ao uso de tais componentes, é possível se verificar que, em que pese se estar diante de um método evidentemente complexo de montagem, percebe-se que as peças não apenas se destinam a conformar um produto final, como mantêm a sua condição de produto acabado. De um lado, em nenhum momento o Laudo INT refere à necessidade de se trabalhar qualquer componente para somente então empregá-lo na obra; de outro, pelo contrário, a leitura das etapas de montagem e pré-montagem utilizam a nomenclatura original de cada item a que a recorrente deu saída.

43. Assim, é possível se responder com elevada segurança de forma afirmativa aos quatro quesitos desbordados da leitura das regras de interpretação e de classificação de mercadorias que defluem do Sistema Harmonizado: **(i)** as partes, em conjunto, refletem as características essenciais de um artigo completo; **(ii)** é impossível o transporte do produto "de uma única vez", sendo imprescindível, portanto, o seu transporte desmontado; **(iii)** as peças e partes são, individualmente consideradas, produtos acabados que são montadas por um método complexo; e **(iv)** quando por fim montados os componentes desempenham uma função bem determinada, que é gerar, a partir de energia gravitacional, energia elétrica, consistindo, desta forma, no verdadeiro "coração" da Usina Hidrelétrica.

44. Outro aspecto a ser considerado para a análise é a conformação jurídica eleita pela recorrente para dar materialidade à sua operação para realizar seus serviços, como visto acima, de elevada complexidade e de longa duração. A empresa se valeu de contratos conhecidos na área de infra-estrutura pelo codinome "*Engineering, procurement and construction*", também chamados de "contratos EPC", cujo objeto envolve o projeto, a aquisição e a construção de um determinado artefato, o que se aproxima da ideia de empreitada global que envolve um plexo de obrigações do contratado. Trata-se, no caso concreto, de uma modalidade específica correntemente conhecida como contrato do tipo "*turn key*". A expressão designa uma modalidade de contratação em que o contratado, no caso a recorrente, assume a obrigação de entregar um artefato, no caso um gerador, à contratante, no caso a Usina Hidrelétrica que, por sua vez, não deseja se envolver nas etapas da execução do serviço, mas apenas, dentro de um prazo determinado, receber a coisa pronta a um tal ponto que basta "girar a chave" ("*turn key*") para colocá-la em funcionamento, o que, no direito contratual francês, é conhecido pela alcunha de "*clé en main*". A figura de linguagem é rica e reveladora: o contrato deste tipo envolve empreitada, compra e venda, prestação de serviços, mas, ao fim e ao cabo, sabe-se que o cliente não deseja adquirir peças (estator, rotor, freios ou tubos), mas um produto pronto e acabado (um gerador).

45. Como preleciona José Eduardo Soares de Melo, o EPC "*(...) previsto no direito estrangeiro, tem sido utilizado para a construção de obras de grande porte,*

*compreendendo a realização de diversas relações contratuais*",<sup>3</sup> que envolvem o dono da obra, o empreiteiro, os fornecedores e os demais prestadores de serviços:

*"Constituem-se por distintas cadeias contratuais, relacionadas com o escopo central (obra contratada) (...). Na realidade, o engineering é o contrato pelo qual um dos contratantes (empresa de engenharia) se obriga não só a apresentar projeto para a instalação da indústria, mas também a dirigir a construção dessa indústria e pô-la em funcionamento, entregando-a a outro (pessoa ou sociedade interessada); que, por sua vez, se compromete a colocar todos os materiais e máquinas à disposição da empresa de engenharia e a lhe pagar os honorários convencionados, reembolsando, ainda, as despesas feitas (...). Em suas modalidades encontra-se o commercial engineering, que abrange, além da etapa de estudo, uma fase de execução, ou seja, a construção e a entrega de uma instalação industrial em funcionamento; trata-se dos chamados contratos de turn key (...). É um contrato de compra e venda de equipamento industrial já instalado, acionado, testado e agilizado na produção, pois o vendedor deverá, além de entregar o referido equipamento vendido, fornecer a tecnologia de sua utilização, treinar o pessoal do contratante e prestar assistência técnica. O EPC apresenta certa similaridade com os contratos de empreitada, divergindo quanto à distribuição de obrigações e riscos, porque na empreitada global o empreiteiro fornece materiais e mão-de-obra, enquanto no EPC certas obrigações podem ser assumidas (parcialmente) pelo dono da obra relativamente a específicos fornecimentos de materiais (...). No EPC pode ser entendido que o epicista (contratado) desempenha complexas atividades (demandando inúmeras relações jurídicas), que poderiam qualificá-lo como empreiteiro - por obrigar-se a construir uma obra de grande porte - montador e fornecedor de equipamentos (desenho, projeto, construção, fornecimento). O Código Civil não regula esta específica modalidade contratual (EPC), tratando-se de negócio atípico (ou inominado), constituído por elementos originais ou resultantes da fusão de elementos característicos de outros contratos; acarretando certas combinações, em que ressaltam os chamados contratos mistos, que aliam a tipicidade à atipicidade (...). Os contratos atípicos têm condição de ser aceitos pelo novo ordenamento (art. 425 do Código Civil), sendo lícito às partes (dono da obra e epicista) a sua estipulação, observadas as normas gerais de contratos, face à expressa estipulação da 'liberdade de contratar' consoante a função social do contrato (art. 421), e face aos ensinamentos apontados a respeito das normas das empreitadas"<sup>4</sup> - (seleção e grifos nossos).*

46. Recorta-se, em busca das estipulações ínsitas ao caso concreto, da documentação que instrui os presentes autos administrativos, exemplo de contrato firmado entre a recorrente e a empresa DM Construtora de Obras Ltda. responsável pela implantação da "Pequena Central Hidrelétrica (PCH) Bocaiúva no Estado de Mato Grosso", objeto da autuação fiscal em debate, situado às fls. 2.393 a 2.587:

<sup>3</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Direito tributário empresarial. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 129-144.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

**CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO**

1.1. *Constitui objeto deste CONTRATO o fornecimento, bem como a supervisão de montagem e de comissionamento das Turbinas, Geradores e Sistemas Integrados de Excitação/Regulação de Tensão e Velocidade, dos equipamentos e serviços relacionados a este CONTRATO, a serem realizados conforme estabelecido na Proposta Comercial PR-O/383 – REV.4 e demais condições constantes deste Contrato, da PCH Bocaiúva, localizada no Rio Cravari, Município de Brasnorte, Estado de Mato Grosso.*

**CLÁUSULA SEGUNDA – ESCOPO DE FORNECIMENTO**

2.1. *Fazem parte do escopo de fornecimento*

- 02 (dois) Geradores síncronos trifásicos de eixo vertical, 16.667 kVa, 60 Hz, 211,76 rpm, f.p. 0,90 (...)
- 02 (Duas) turbinas hidráulicas tipo Francis de eixo vertical, 15.450kW, queda líquida nominal 34.49m (...)

47. Às fls. 3.305 a 3.347 se situa outro contrato de fornecimento de geradores e turbinas objeto da autuação em debate, desta vez tendo como parte contratante o AHE Monjolinho:

**“CLÁUSULA TERCEIRA - DO OBJETO**

*3.1 Constitui objeto deste CONTRATO o FORNECIMENTO, pela CONTRATADA, dos seguintes equipamentos e serviços para o EMPREENDIMENTO devendo ser atendidas todas as condições apresentadas no ANEXO I - Especificações Técnicas dos Equipamentos e Serviços e demais prazos e condições constantes deste CONTRATO:*

*3.1.1 O escopo detalhado do fornecimento está descrito no ANEXO I deste CONTRATO.*

*Os principais itens do FORNECIMENTO estão relacionados abaixo:*

- a) 2 (duas) turbinas hidráulicas do tipo Francis, conforme ANEXO I – Especificações Técnicas dos Equipamentos e Serviços;*  
*(...)*
- c) 2 (dois) geradores e equipamentos associados, conforme ANEXO I – Especificações Técnicas dos Equipamentos e Serviços”*

48. A execução da montagem dos geradores e turbinas, por sua vez, envolve obras de construção civil para acomodar, fixar e alinhar a unidade geradora à estrutura da barragem e da "casa de máquinas" da Hidrelétrica em construção e, neste momento, a montagem é realizada por empresa terceira, que não industrializa as peças, mesmo porque adstrita ao projeto da empresa recorrente, mas é responsável por acomodar o gerador e a turbina fisicamente dentro da obra. É possível se verificar o escopo específico deste contrato, por sua vez, é o suporte estrutural da obra (construção de toda a hidrelétrica), no que se inclui a alocação e inclusão de gerador e turbina em seu interior: o papel da contribuinte recorrente é unicamente fornecer tais aparatos. Este, ademais, o exato objeto que se verifica a partir da apreciação, entre outros, do instrumento contratual celebrado entre a autuada e o Consórcio Construtor Bom Retiro, situado às fls. 3.348 a 3.755:

O **CONSÓRCIO CONSTRUTOR RETIRO BAIXO**, com sede na cidade de Contagem, na Rua Santiago Ballesteros 221, Bairro Cinco, constituído pelas empresas: ORTEG EQUIPAMENTOS E SISTEMAS LTDA com sede na cidade de Contagem - MG, à rua Santiago Ballesteros, nº 221, Bairro Cinco, CNPJ n.º 19.884.626/0001-36 e LOGOS ENGENHARIA SA, com sede na cidade de São Paulo – SP à Rua Líbero Badaró, 377 – 6º andar, CNPJ no 03.349.742/0001-15 neste ato representado por seus representantes legais abaixo assinados doravante denominado “**CONTRATANTE**” de um lado, e

A **GE Hydro Inepar do Brasil S.A.** com sede na cidade de Campinas – São Paulo, à rodovia SP 340 – Campinas Mogi-Mirim, Km 118,5 – Prédio 11 – Condomínio CPQD, CNPJ sob o n.º 02.216.876/0001-03, registrada na Junta Comercial do 35.300.154.134 (NIRE) em seção de 19/01/1998, doravante denominado “**CONTRATADO**”, de outro lado, sendo as partes no presente, em conjunto, doravante denominadas “**Partes**” e, por vezes, individualmente, denominada “**Parte**”;

considerando que o **CONTRATANTE** detém a concessão para **Implantação** e exploração do **APROVEITAMENTO HIDRELÉTRICO RETIRO BAIXO**, doravante denominado **AHE RETIRO BAIXO** ou “**EMPREENHIMENTO**”, resolvem as **Partes** celebrar o presente **Contrato para fornecimento dos grupos turbinas e geradores** doravante denominado simplesmente “**Contrato**”, que se regerá pelas seguintes cláusulas e condições:

49. Da leitura dos dois primeiros instrumentos se conclui que o objeto contratual consiste na entrega de geradores montados, e informa a recorrente em seu recurso voluntário que o tempo decorrido entre o projeto, a fabricação e a montagem de um gerador como este pode durar cerca de dois a três anos, como se extrai, *e.g.*, do cronograma abaixo:

EVENTO	DESCRIÇÃO	CONTRATO (%)	VALOR DA PARCELA (R\$)	DATA
EC-01	Na emissão da OS1 + 30 dias	0,50	114.000,00	01/11/2007
EC-02	60 dias após a data de emissão da OS2	4,50	1.026.000,00	31/03/2008
EC-03	Entrega dos desenhos do circuito hidráulico	6,00	1.368.000,00	30/04/2008
EC-04	Entrega dos planos de inspeção e ensaio da Turbina e do Gerador	4,56	1.039.680,00	31/05/2008
EC-05	Entrega dos desenhos da Caixa Espiral e do Tubo de Sucção	4,43	1.010.040,00	30/06/2008
EC-06	Entrega dos Memorials (ET-3103) – a) cálculo eletromagnético; b) determinação do rendimento e elevações de temperatura; c) curvas de saturação em vazio e de curto-circuito; d) curvas de capacidade; e) estudo de perdas por ventilação	4,41	1.005.480,00	31/07/2008
EC-07	Entrega dos desenhos do pre-distribuidor	5,42	1.235.760,00	31/08/2008
EC-08	Entrega do Relatório do Modelo Reduzido testado, transposto para as condições da PCH Bocaiúva	7,69	1.753.320,00	30/09/2008
EC-09	Entrega na obra dos materiais das fundações da Turbina – Unidade 1	5,07	1.155.960,00	31/10/2008
EC-10	Entrega na obra dos materiais das fundações da Turbina – Unidade 2	6,18	1.409.040,00	30/11/2008
EC-11	Apresentação do resultado do ensaio destrutivo de ruptura da bobina estática, conforme ET-391-2/a	8,42	1.919.760,00	31/12/2008
EC-12	Entrega na obra da Caixa Espiral da Unidade 1	5,45	1.242.600,00	31/01/2009
EC-13	Entrega na obra das fundações do Gerador da Unidade 1	6,36	1.450.080,00	28/02/2009
EC-14	Entrega na obra da Caixa Espiral da Unidade 2	5,67	1.292.760,00	31/03/2009
EC-15	Entrega na obra das fundações do Gerador da Unidade 2	5,20	1.185.600,00	30/04/2009
EC-16	Entrega na obra da Aranha do Rotor da Unidade 1	5,75	1.311.000,00	31/05/2009
EC-17	Conclusão da Pre-montagem e Testes em Fábrica do Distribuidor da Turbina da UG 1	3,67	838.760,00	30/06/2009
EC-18	Entrega na obra da Aranha do Rotor da Unidade 2	3,11	709.080,00	31/07/2009
EC-19	Entrega na obra do Anel Inferior, Palhetas Diretrizes e Tampa da Turbina da UG 2	1,81	412.680,00	31/08/2009
EC-20	Entrega na Obra do Sistema Integrado (RT+RV) da Unidade 1	2,31	526.680,00	30/09/2009
EC-21	Entrega na obra da Unidade Hidráulica do RV da Unidade 2	1,59	362.520,00	31/10/2009
EC-22	Término do comissionamento da Unidade U1	0,64	143.920,00	30/11/2009
EC-23	Início de testes e comissionamento da Unidade 2	0,63	143.640,00	31/12/2009
EC-24	Término do comissionamento da Unidade U2	0,63	143.640,00	31/01/2010
<b>TOTAL</b>		<b>100,00</b>	<b>22.800.000,00</b>	



feita, enquanto o "(...) *produto desmontado ou o conjunto de partes e peças desmembrado se equipara ao produto final montado, para efeito da legislação do IPI, o produto montado decorre da reunião de produtos diferentes que resultam em um novo produto ou unidade autônoma*".<sup>5</sup>

53. Assim, para nos valermos do didático exemplo de Milton Carmo de Assis Jr., o ar condicionado do tipo "*split system*" é um sistema composto por elementos separados, consistentes em evaporador e condensador, que são instalados no interior e no exterior de ambientes: "*geralmente as partes do conjunto se apresentam separadas; nem por isso perdem a característica de conjunto ou de sistema com classificação unitária*", assim como acontece com o gerador e a turbina. O caso é rico em comparações, pois tal sistema de ar condicionado em regra "*(...) é entregue ao adquirente com suas partes separadas, cabendo a esse contratar a instalação/montagem, que se caracteriza, nesse contexto, como prestação de serviço*". Ademais, os "(...) *materiais utilizados nessa montagem (parafusos, tubulações e fitas adesivas) são elementos integrantes da atividade do instalador*".<sup>6</sup> Assim, a empresa que vende o ar condicionado classifica suas partes (evaporador e condensador) como um único artefato, ainda que desmontado, e o fato de o cliente realizar a contratação de um instalador (terceiro) não desnatura a classificação da mercadoria vendida.

54. Por fim, há de se trazer a conhecimento deste colegiado que caso idêntico, relativo a IPI na saída de geradores, desta mesma contribuinte recorrente, para período de apuração distinto, foi julgado no **Acórdão DRJ nº 15-040.148**, proferido em 13/05/2016, sob a relatoria do Auditor Fiscal Orlando Santiago da Costa Jr., da 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Salvador/BA, que decidiu cancelar integralmente a autuação, no Processo Administrativo nº 18088.720345/2013-59, sob o fundamento de que se aplica ao caso a RGI nº 2a, e com base nos seguintes elementos de prova:

*"Com base nos contratos firmados entre o impugnante e seus clientes, anexados ao processo administrativo (...), bem como nas afirmações ontidas no Termo de Verificação Fiscal e transcritas a seguir, conclui-se que o caso em questão é de comercialização de máquinas e aparelhos completos e acabados, porém apresentados desmontados ou por montar. Os contratos analisados não têm como objeto o comércio de partes e peças, mas de turbinas e geradores completos e acabados.*

*(...) Além disso, a despeito da descrição dos produtos nas referidas notas fiscais de partes e peças, o conteúdo do campo de informações complementares deixa claro que se trata da venda de equipamentos descritos como 'GERADORES SÍNCRONOS TRIFÁSICOS DE EIXO' (...) o fato das partes que compõem o gerador terem sido enviadas através de notas fiscais distintas, bem como em momentos igualmente distintos, não retira a característica essencial do fato jurídico, que é a intenção negocial de adquirir um gerador completo, e não simplesmente algumas de suas peças" - (seleção e grifos nossos).*

55. A decisão fez menção, **corretamente**, à completa desnecessidade de que a própria contribuinte realize a montagem dos geradores na Hidrelétrica, nos seguintes termos:

<sup>5</sup> ASSIS JR., Milton Carmo. Classificação Fiscal de Mercadorias - NCM/SH: seus reflexos no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 135-136.

<sup>6</sup> Idem, pp. 136-137.

*"Da leitura dos trechos acima transcritos, verifica-se que o Auditor-Fiscal entende que a legislação garante ao contribuinte a possibilidade de dar saída a seus produtos desmontados ou por montar, porém só admite a classificação destes na posição do produto completo caso o próprio industrial realize a operação de montagem (...). Tal interpretação impõe ao contribuinte uma exigência que não está prevista nas regras de classificação do Sistema Harmonizado nem em qualquer outro dispositivo da legislação tributária. Com efeito, se o legislador pretendesse import tal condição, o teria feito na própria redação da RGI 2a, ao final da segunda parte, assim como fez ao final da 1ª parte, com a exigência de que os artigos incompletos apresentassem as características essenciais do artigo completo para se enquadrarem em sua posição" - (seleção e grifos nossos).*

56. Necessário se ressaltar que, em casos de classificação fiscal de mercadorias, não basta ao aplicador constatar o equívoco do Código NCM utilizado pela contribuinte para sustentar a autuação, pois o erro cometido pelo sujeito passivo da obrigação não convalida a escolha levada a termo por sua contraparte na relação jurídico-tributária, pois o lançamento de ofício apenas será mantido se confirmada a classificação superveniente reputada correta pela autoridade fiscal em detrimento da originalmente utilizada pela empresa. Por outro lado, não subsistirá o auto de infração se confirmado como correto o código originalmente utilizado, ou, ainda, se constatado o equívoco do código que motivou a autuação e, neste caso, ainda que as duas pontas da relação incorram em erro, ainda assim improcedente será o lançamento, até que um novo o suceda, sob uma terceira classificação, necessariamente diversa das que a antecederam, não cabendo a este Conselho, neste caso, a função consultiva de declará-la. No caso presente, contudo, o que se observou foi uma dupla razão para a improcedência do auto de infração lavrado: a classificação utilizada pela autoridade fiscal está errada e, não obstante, logrou-se êxito em se comprovar que a classificação originalmente utilizada pela contribuinte autuada está correta.

57. Logo, com base nas regras gerais para a interpretação do sistema harmonizado, e em especial na RGI nº 2a, as partes e peças saídas do estabelecimento da contribuinte autuada, ora recorrente, destinam-se a formar aparatos completos e acabados e, portanto, classificam-se no **código NCM nº 8501.64.00**.

58. Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado neste particular. No entanto, para fins de atendimento ao disposto no artigo 63, § 8º do RICARF, e em estreita conformidade com o quanto explicitado no parágrafo 27 do presente voto, o presente item não foi apreciado pela turma, que acolheu a proposta deste relator no sentido de declarar a nulidade do auto de infração lavrado, que foi mantido quando da formalização do presente acórdão por estabelecer premissas para o raciocínio a ser desenvolvido nos itens subsequentes deste voto.

## **2. VALORES RELATIVOS À SUPERVISÃO DE MONTAGEM DE GERADOR (DESPESAS ACESSÓRIAS) - ITEM B.5 DO RELATÓRIO FISCAL**

59. A autoridade fiscal, no item B5 de seu relatório, refere à ausência dos valores correspondentes às despesas acessórias, relativas à supervisão de montagem de

gerador, na base de cálculo do IPI incidente sobre a saída dos geradores, o que implicou a diferença a recolher no valor de R\$ 411.859,86.

60. Caso se adotem as premissas delineadas no item pregresso do presente voto, e considerada correta a classificação fiscal adotada pela contribuinte, de fato não há que se falar que compõem a base de cálculo do IPI aqueles valores relativos à supervisão de montagem e comissionamento, pois tal questão restará superada e prejudicada.

61. Contudo, caso eventualmente vencido o argumento esposado por este relator quanto à classificação fiscal, vislumbra-se, pela leitura das notas fiscais acostadas pela recorrente, que tais serviços estão sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) e argumenta a contribuinte que, neste caso, não há de se falar na incidência IPI, pois, como tributos sobre o consumo, não poderiam gravar simultaneamente o mesmo fato gerador, ou, ainda, porque não se caracteriza, *in casu*, o fato gerador do IPI sobre típicas prestações de serviço.

62. Para melhor se compreender a natureza desta relação contratual, há de se esclarecer que a contribuinte realizou cobrança de despesas a título de serviços de supervisão de montagem e de comissionamento dos geradores. Se, mais acima, entendemos que se está diante de uma relação jurídico-contratual do tipo "EPC" que vem se tipicizando no setor de infra-estrutura com cláusula de "turn key", há de se admitir que se trata, de um lado, de um preço cobrado em contrapartida de um todo (entrega do gerador pronto e terminado, em pleno funcionamento), mas sem esquecer, todavia, que múltiplos são os fundamentos de direito privado, pois variegadas as naturezas jurídicas das operações conduzidas pela recorrente, entre as quais destacamos a prestação de serviços, sujeita ao ISS.

63. Assim, ao considerarmos os contratos celebrados, o que resta da destilação jurídica dos eventos é uma indústria ou atividade mista (composta por obrigações de dar e de fazer, por atividades-fim e atividades-meio) fornecidas em contrapartida a um **preço**, sendo a finalidade do contrato a entrega de uma obra ou artefato pronto e acabado. Colocados nestes termos, denota-se da leitura do inciso II, § 1º do art. 131 do RIPI/2002, que constitui valor tributável, para fins de IPI, "(...) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial", sendo que o "valor da operação" compreende "(...) o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário". Tais despesas de operação mista, portanto, integram o preço cobrado pela recorrente para entregar às suas clientes o gerador pronto e acabado, não havendo, portanto, em se falar, ao menos neste caso específico de que tratamos, de desrespeito à repartição das competências tributárias na incidência do IPI, sendo problemática, de todo modo, a nosso ver, a incidência do ISS sobre aquilo que se apresenta como típica atividade-meio.

64. Assim, caso considerada incorreta a classificação fiscal adotada pela contribuinte e correta aquela indicada pela autoridade fiscal, os valores relativos à supervisão e montagem do gerador (despesas acessórias próprias das atividade-meio) devem compor a base de cálculo do IPI, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

### **3. DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS POR DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR - ITEM B.1 DO RELATÓRIO FISCAL**

65. A apropriação indevida de créditos de IPI decorrentes de destaque do fornecedor com alíquota a maior, tratada no item B.1 do relatório fiscal, gerou a glosa correspondente no valor de R\$ 22.521,85.

66. No entendimento da autoridade fiscal, cabe ao adquirente da mercadoria verificar se o documento preenche todas as condições estabelecidas pelo RIPI e, no caso, não sendo possível se considerar a não cumulatividade de maneira ampla e irrestrita. De fato, tal argumento não socorre a contribuinte, mas tampouco é possível se concordar com a decisão recorrida ao manter a glosa efetuada.

67. Isto porque, se o **fornecedor** da mercadoria realizou indevidamente destaque a maior de IPI, não havendo qualquer indício ou hipótese nos autos de simulação ou de fraude, não há, na situação presente, qualquer prejuízo à Fazenda, mas verdadeiro enriquecimento ilícito. Devido à repercussão econômica do tributo, ao fornecedor caberia, em tese, proceder à restituição das quantias pagas a maior desde que satisfeitos os "requisitos diabólicos" do art. 166 do Código Tributário Nacional, tocando à contribuinte recorrente prover a autorização expressa em virtude dos chamados "efeitos translativos" do tributo.

68. Observe-se que, a concretizar o inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição de 1988, o art. 225 do RIPI (Decreto nº 7.212/2010) estabelece que a não-cumulatividade do IPI é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a **produtos entrados no estabelecimento** do contribuinte-adquirente para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período. No mesmo sentido, o art. 49 do Código Tributário Nacional determina que o montante devido do imposto é "*a diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do **estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados***".

69. Assim, de uma perspectiva econômica, ao se autorizar a glosa dos créditos tomados pela autuada, admite-se, em verdade, um arrasto cumulativo sobre a cadeia econômica, pois a empresa terá realizado o recolhimento de seu imposto sobre o preço de saída e terá cancelado o crédito correspondente.

70. Há de se considerar, por outro lado, a obrigação insculpida no RIPI e dirigida ao adquirente da mercadoria:

**RIPI - Art. 266.** *Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, **deverão examinar se** eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem assim se **estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).*

*§ 1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo, cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).*

71. A decisão recorrida admite, corretamente, que tal dispositivo não obriga a adquirente a "(...) verificar a classificação fiscal da mercadoria e a alíquota consignadas nas notas fiscais", mas considera que o efeito de tal constatação é unicamente afastar a aplicação da pena do art. 492 do RIPI.<sup>7</sup> Assim não nos parece: ao se concluir que a dicção do art. 266 do RIPI não obriga o adquirente a verificar classificação fiscal e alíquotas das notas fiscais emitidas por seus fornecedores, inviabiliza-se a própria glosa dos créditos correspondentes. Observe-se, neste sentido, a completa impraticabilidade da norma caso a leitura fosse diversa: estar-se-ia a exigir de uma contribuinte como a recorrente, que adquire possivelmente milhares de peças e insumos, a análise fundamentada de cada item adquirido. Conjetura-se que não haveria suficientes tributaristas no mercado fosse esta a interpretação.

72. Desnecessário dizer que o desígnio da norma evidentemente não é este. O objetivo do dispositivo é alcançar apenas aquilo que o adquirente "sabe ou deveria saber", sobre erros formais ou de identificação imediata ou evidente. Em outras palavras: cabe à adquirente examinar se os produtos estão rotulados, marcados, selados (caso estiverem sujeitos ao selo de controle) e se estão acompanhados dos documentos exigidos, e se tais documentos satisfazem às prescrições (formais) do Regulamento. Quando a exigência de verificação é específica, exigindo-se um verdadeiro *dever de fiscalização* ou de colaboração do adquirente, a norma é expressa, e.g. ao exigir que verifique se a mercadoria está selada, *estando a fornecedora sujeita* ao selo de controle, o que obriga a empresa a saber se há ou não a sujeição de seu fornecedor à norma em apreço.

73. No **Acórdão CARF nº 3402-00.719**, proferido em 27/07/2010, de relatoria do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, pondera-se justamente sobre os limites do art. 266 do RIPI e da própria responsabilidade que o dispositivo atribui ao adquirente. O caso concreto tratado pelo voto é justamente aquele do exemplo dado, em que a norma exige, de maneira expressa e cogente, um conhecimento específico da adquirente sobre seus fornecedores:

*"Não há dúvida de que o adquirente de produtos pode ser responsabilizado por infrações relativas às mercadorias compradas sempre que a lei assim o dispuser. E assim é o caso quando tais mercadorias estejam submetidas à exigência de selagem. Em tais circunstâncias deve o adquirente recusar o recebimento daquelas que, a ele sujeitas, não o portem. Essa obrigação está expressamente prevista nos artigos legais citados no auto de infração: 253 e 266 do RIPI/98.*

*Ocorre que, a meu sentir, não é disso que se cuida.*

**É que, a meu ver, a norma apenas alcança as situações em que o adquirente sabe, ou deveria saber à vista dos atos legais e normativos que regem a espécie, que o produto recebido está sujeito à exigência de selagem.**

*(...) Quanto aos cigarros e aos relógios de pulso ou de bolso isso não apresenta qualquer dificuldade visto que a regra é a exigência, cabendo poucas exceções para sua dispensa" - (seleção e grifos nossos).*

---

<sup>7</sup> RIPI - Art. 492. A inobservância das prescrições do art. 266 e de seus § 1º e §3º, pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-los-á às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada (Lei nº 4.502, de 1964, art. 82).

74. Assim, em alguns casos muito específicos é possível se responder à seguinte indagação realizada pelo relator: "(...) *deveras, como se pode exigir do adquirente que questione o seu fornecedor acerca da classificação por ele adotada?*", sendo o caso do selo bastante emblemático. Em outros casos, como no presente, em que nem a lei nem as disposições infralegais exigem o conhecimento da alíquota correta aplicável (repita-se: não havendo indícios ou acusação de simulação ou fraude), não pode o aplicador realizar, por vontade própria, tal exigência, claramente excessiva. Para além das exigências específicas, portanto, a obrigação dos adquirentes é aquela decorrente da cognição perfunctória, aferível mediante simples conferência dos documentos e da mercadoria, conforme transparece da ementa do acórdão em referência:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Data do fato gerador: 12/09/2003*

*OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES, RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*A responsabilização do adquirente de produtos sujeitos ao selo de controle, que os receba sem tal condição, só se aplica quando a exigência seja identificável pela classificação fiscal aposta nos documentos de aquisição ou **pela simples identificação da mercadoria**. Se, entretanto, a classificação fiscal, reconhecida em ato da própria SRF, indica tratar-se de produto não sujeito ao selo, eventual reclassificação fiscal, baseada em laudo técnico elaborado, apenas pode afetar o fabricante.*

*Recurso provido*

75. Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado neste particular.

#### **4. MATÉRIAS NÃO-IMPUGNADAS E INCONTROVERSAS - ITENS B.2E B.3 DO RELATÓRIO FISCAL**

76. Quanto às infrações específicas discriminadas nos itens B.2 e B.3 do relatório fiscal, a matéria restou incontroversa, tendo a contribuinte reconhecido expressamente a procedência da autuação, devendo-se prosseguir a cobrança quanto a este particular.

Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

