



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

Processo nº 18088.720345/2013-59
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-003.838 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2017
Matéria Classificação Fiscal de mercadorias
Recorrentes ANDRITZ HYDRO INEPAR DO BRASIL S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/10/2010 a 30/06/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUTO DESMONTADO. PARTES E PEÇAS DE TURBINAS E GERADORES. CONTRATO DE INFRA-ESTRUTURA. RGI Nº 2-A.

Comprovado que as partes e peças saídas do estabelecimento industrial se destinam a formar equipamentos completos e acabados, no contexto de um contrato próprio do setor de infra-estrutura ("turn key"), a classificação deve ocorrer conforme posição específica, independentemente de a montagem ser realizada pela contribuinte ou por terceiro. Inteligência da RGI nº 2-a. Código NCM nº 8501.64.00.

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. Art. 225 RIPI e 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, 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, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

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 Araújo Branco (Vice-Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Mara Cristina Sifuentes, Robson Jose Bayerl, e André Henrique Lemos.

Relatório

1. Trata-se **auto de infração**, situado às *fls.* 03 a 10, lavrado em 10/09/2013, 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 01/10/2010 a 30/06/2012, no valor histórico de R\$ 12.201.446,11.

2. A contribuinte apresentou **impugnação**, situada às *fls.* 5.256 a 5.326, argumentando, em síntese: **(i)** 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; e **(ii)** o direito à manutenção do crédito de IPI apropriado pela Impugnante em respeito ao princípio da não-cumulatividade.

3. Em sessão de 13/05/2016, foi proferido o **Acórdão DRJ nº 15-040.148**, situado às *fls.* 5.379 a 5.406, e proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), sob a relatoria e presidência do Auditor-Fiscal Lázaro Antônio Souza Soares, que decidiu, por votação unânime, julgar parcialmente procedente a impugnação intentada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL NA TIPI. REGRA GERAL DE INTERPRETAÇÃO nº 2-A. PRODUTO DESMONTADO OU POR MONTAR. TURBINAS E GERADORES. PARTES E PEÇAS. Comprovado que as partes e peças saídas do estabelecimento industrial se destinam a formar equipamentos completos e acabados, sua classificação deve ocorrer na posição específica destes artigos, independentemente da execução do processo final de montagem.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

4. Diante da exoneração parcial do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

5. A contribuinte, intimada em 24/06/2016 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 25/07/2016, **recurso voluntário**, situado às fls. 5.416 a 5.444, no qual reiterou as razões defendidas em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

1. ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO: CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA

6. O recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade e, por isso, dele conheço.

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.

10. 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%.

11. 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.

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

"I) 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 apresente, 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).

13. 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.

14. 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.

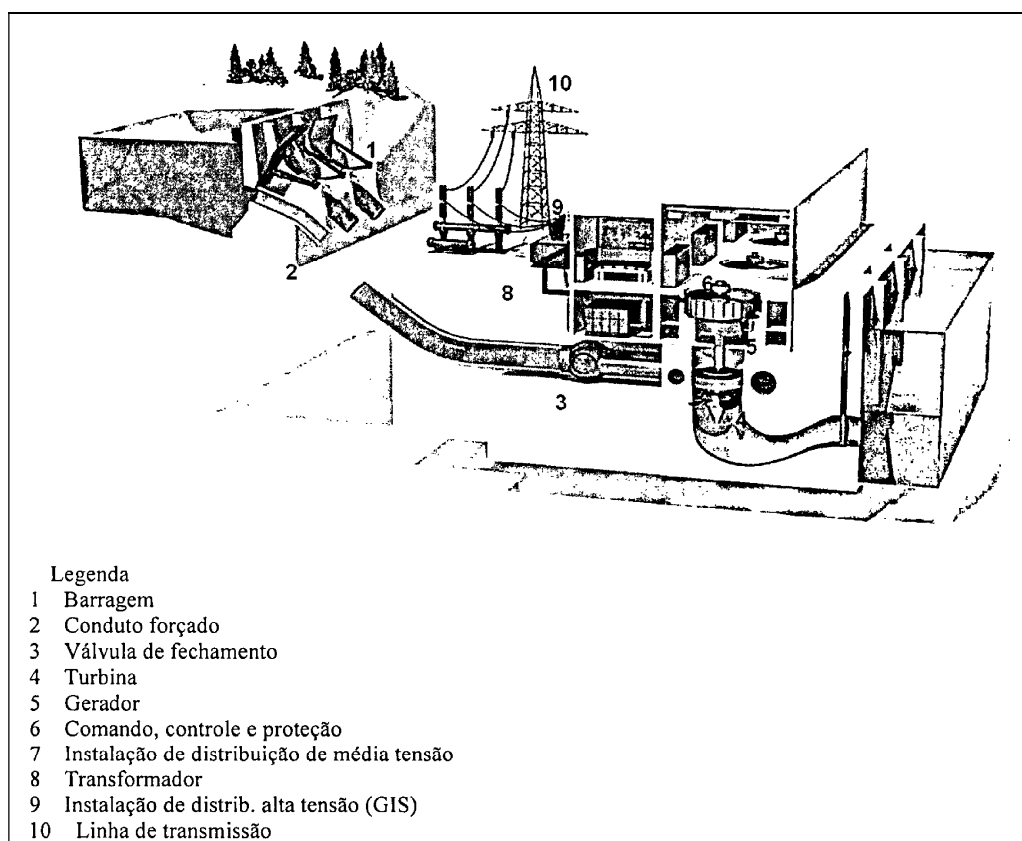
15. A classificação no código NCM 8501.64.00 da TIPI se situa na Seção XVI, satisfazendo, assim, o item (ii) dos requisitos acima. Importante se destacar, nesta oportunidade que, ao se localizar a Seção correspondente, é possível se buscar o auxílio das Notas de Seção e, neste caso, a Nota nº 4 em especial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

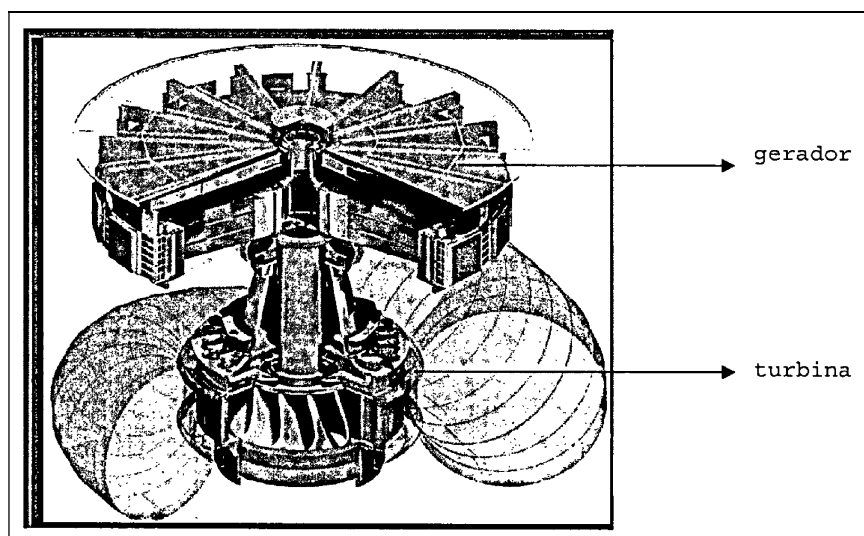
5. Para a aplicação destas Notas, a denominação máquinas compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos **Capítulos 84 ou 85" - (seleção e grifos nossos).**

16. 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?

17. 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:



18. 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 geral energia elétrica. Seu funcionamento é em conjunto e são acoplados um ao outro, e se consubstanciam em uma **unidade geradora**:



19. 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.

20. 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).*

21. 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.

22. 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.

23. 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).

24. 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.

25. 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.

26. 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).

27. 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",¹ 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"² - (seleção e grifos nossos).

28. Recorta-se, 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:

¹ MELO, José Eduardo Soares de. Direito tributário empresarial. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 129-144.

² *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 (...)

29. 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”*

30. 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: ORTENG 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:

31. 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 Bocaiuva	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
TOTAL		100,00	22.800.000,00	

Processo nº 18088.720345/2013-59
Acórdão n.º 3401-003.838

S3-C4T1
Fl. 789

32. Após a celebração do negócio, a recorrente passa a adquirir os insumos necessários à produção, e envia parte da matéria prima e dos produtos intermediários para terceiros para que elaborem os componentes dos geradores por meio de industrialização por encomenda. Tais aparatos são então recepcionados no estabelecimento da recorrente e vistoriados e avaliados por seus engenheiros. Por fim, a empresa realiza o desmonte dos componentes do gerador e envia as peças e partes para o canteiro de obras da Hidrelétrica para as fases de pré-montagem e montagem acima referidas. A menção a tais contratos é de extrema importância para que se identifique com acuidade e precisão o específico objeto da empresa desenvolvida pela contribuinte e, se nos parece evidente que as convenções particulares sejam inoponíveis ao Fisco, é igualmente verdadeiro que as cláusulas contratuais esclarecem e jogam luz sobre a relação jurídico tributária.

33. Da análise dos objetos contratuais próprios de um negócio jurídico de empreitada global EPC do tipo "turn key", necessário se verificar a forma como tais operações foram registradas pela recorrente em suas notas fiscais de saída, e se toma, como exemplo, o documento situado à fl. 4.106 que se refere à remessa de anel magnético, peça essencial para a montagem e para o funcionamento do gerador fabricado pela empresa autuada:

DADOS ADICIONAIS		ANDRITZ Hydro Inepar do Brasil S/A		NOTA FISCAL FATURA		Nº	
Endereço: Rod. SP 340, Camplins / Mogi Mirim, Km 119,5 Cód. CEP: 13180-000 - Fone: 011 3104-5000 FAX: 011 3104-5001 E-mail: andritz@andritz.com.br		ANDRITZ Hydro Inepar 1100 MANOEL DE ALMEIDA, 111 - JARDIM LUIZ 13180-000 - MOGI MIRIM - SP FONE: 011 3104-5000 FAX: 011 3104-5001		☒ SAÍDA ☐ ENTRADA Data: 02/10/2013 Valor: 101.198,86		41.941.117 00/00/00	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	
CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156		CEST: 176 CEST: 193 CEST: 011.04.116 CEST: 156	

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".³

35. 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".⁴ 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.

36. Não por outro motivo, a decisão recorrida 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).

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

"Da leitura dos trechos acima transcritos, verifica-se que o Auditor-Fiscal entende que a legislação garante ao contribuinte a possibilidade de dar

³ ASSIS JR., Milton Carmo. Classificação Fiscal de Mercadorias - NCM/SH: seus reflexos no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 135-136.

⁴ Idem, pp. 136-137.

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).

38. 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.

39. 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**.

40. Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício apresentado neste particular.

2. ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO: DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS POR DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR

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

42. A apropriação indevida de créditos de IPI decorrentes de destaque do fornecedor com alíquota a maior relativamente ao período de 10/2010 a 06/2012, tratada no item 6.1.2 do relatório fiscal, gerou a glosa correspondente no valor de R\$ 18.292,17.

43. 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.

44. 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.

45. 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*".

46. 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.

47. 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).

48. 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.⁵ Assim não nos parece: ao se concluir que a

⁵ 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).

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.

49. 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.

50. 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).

51. 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

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

Assim, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário interpostos.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator