



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

Processo n° 10850.001684/2004-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.255 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2011
Matéria IPI
Recorrente ICEC INDÚSTRIA DE CONSTRUÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Classificam-se na posição 9406 da TIPI/2002 (alíquota zero) as construções pré-fabricadas que se enquadrem no conceito da Nota 4 do Capítulo 94. Devem ser classificadas na posição 7308 (alíquota de 5%) as estruturas metálicas que não se relacionem ao fornecimento de uma construção pré-fabricada. Tendo a fiscalização lançado de ofício o imposto em relação às notas fiscais que consignavam a saída de “estruturas metálicas”, é ônus processual da recorrente comprovar que aquelas estruturas metálicas integravam o fornecimento de uma construção metálica pré-fabricada.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que seja recalculada a reconstituição dos saldos da escrita fiscal do IPI com a exclusão das notas fiscais de fls. 171, 219, 224, 225, 226, 228, 230, 235, 237 e 238, por consubstanciarem saída de construção pré-fabricada, sujeita à alíquota zero, mantendo-se a exigência dos saldos devedores que remanescerem com os consectários do lançamento de ofício. Sustentou pela recorrente a Dra. Thais da Costa. OAB/DF nº 24.823.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Ivan Allegretti, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Oliveira e Ribeiro e Raquel Motta Brandão Minatel.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 26/07/2004 para exigir o crédito tributário relativo ao IPI, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de destaque do imposto nas notas fiscais que ampararam saídas de produtos industrializados pelo contribuinte.

Segundo o termo de verificação fiscal (fls. 249/255), o estabelecimento industrial deu saída a estruturas metálicas de sua fabricação sem lançamento do imposto nas notas fiscais. Narrou a fiscalização que o estabelecimento vinha dando saída às estruturas metálicas classificando-as na posição 7308.90.90, da Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26/12/2002 (TIPI/2002), tributadas a 5%. A partir de meados de janeiro de 2003, a classificação foi alterada para a posição 9406.00.99 – Construções pré-fabricadas, tributadas com alíquota zero. Entende a fiscalização que a classificação correta dos produtos denominados “estruturas metálicas” é na posição 7308.90.90, com alíquota de 5%, por força das Regras Gerais nº 1 e 6 de Interpretação do Sistema Harmonizado, combinadas com a Regra Geral Complementar nº 1, com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado. Foi feita a reconstituição dos saldos da escrita fiscal e lançada a diferença apurada em relação aos saldos devedores com os consectários do lançamento de ofício.

A 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto - SP, por meio do Acórdão nº 22.234, de 13 de fevereiro de 2009, manteve o lançamento em julgado que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ESTRUTURAS METÁLICAS.

As estruturas metálicas classificam-se no código 7308.90.90 da TIPI, pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.

Lançamento Procedente

Regularmente notificado daquele Acórdão em 29/04/2009, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário de fls. 395/427, em 29/05/2009, alegando, em síntese, que tanto a fiscalização quanto a autoridade julgadora de primeira instância basearam-se exclusivamente na descrição contida nas notas fiscais glosadas para reclassificar as mercadorias saídas do estabelecimento nos meses de janeiro a março de 2003. Ao contrário do que afirmou a decisão recorrida, é perfeitamente possível relacionar os contratos de empreitada com as notas fiscais juntadas pela fiscalização, para o fim de demonstrar que as operações representavam saídas de partes e peças de galpões industriais pré-fabricados. Alegou que as notas fiscais de fls. 171, 219, 224, 225, 226, 228, 230, 235, 237 e 238 constituíram saídas de galpões pré-fabricados conforme contrato de empreitada celebrado com a Cia. Siderúrgica Belgo-Mineira (fls. 290/300). Relativamente às notas fiscais de fls. 138, 139, 143, 144, 145, 170 e 231, constituíram saídas de galpões industriais e pontes rolantes, a serem construídos nas dependências da empresa Vega do Sul, por força de contrato celebrado entre a recorrente a empresa SMS Demag (fls. 301/321). Os objetos desses contratos eram o fornecimento e montagem de edificações metálicas pré-fabricadas, sendo que o simples exame das notas fiscais juntadas pela fiscalização, revelam que foram emitidas em nome daquelas empresas e os produtos remetidos aos locais das obras. Relativamente à nota fiscal de fl. 153, emitida em

nome da empresa CISA-CSN, alegou que não localizou o contrato, mas a simples análise do *folder* acostado à fl. 48, permite identificar claramente o processo de montagem de uma construção pré-fabricada. Em relação às notas fiscais de fls. 154, 163, 168, 178, 183, 186, 188, 192, 194, 195, 197, 199, 203, 204, 205, 208, 213, 220, 221, 229, emitidas em nome da empresa Edyce do Brasil e das notas fiscais de fls. 164, 169, 179, 184, 189, 190, 191, 193, 196, 198, 202, 206, 209, 214, 222, 233 e 236, emitidas em nome da empresa Vale do Rio Doce, nota-se que todas foram destinadas ao mesmo local para que os produtos fossem aplicados na montagem de um galpão de estocagem e dos edifícios de processo da Vale do Rio Doce, conforme *folder* juntado à fl. 51 dos autos. Às fls. 158 e 159, constam notas fiscais destinadas à cidade de Itatiba-SP, para as dependências da empresa Frortymil Indústria de Plásticos. Todavia, a recorrente informa que localizou nem o contrato e nem o *folder*, razão pela qual solicita que sejam consideradas as imagens da obra. Nas fls. 140, 155 e 156 existem notas fiscais destinadas à Albrás Alumínio Brasileiro S/A. Neste caso, como também não foram localizados nem o contrato e nem o *folder*, solicitou que sejam consideradas as fotos da obra realizada, cuja simples análise não permite outra conclusão senão a de que os produtos comercializados foram partes e peças de uma construção pré-fabricada. Quanto às operações com a Igreja Universal do Reino de Deus, informou que não localizou os documentos que se correlacionam com as notas fiscais glosadas pelo fisco, mas que está envidando todos os esforços para encontrá-los. Contudo, considerando que a referida igreja possui templos espalhados por todo o território nacional, disse que é público e notório que todos eles são construções pré-fabricadas, em estruturas metálicas, o que dispensa a produção de prova específica, nos termos do art. 334, I do Código de Processo Civil. Prosseguindo em seu arrazoado, discorreu sobre seu processo produtivo, concluindo que seus produtos são construções pré-fabricadas, classificadas na posição 9406.00.99 da Tabela de Incidência do IPI, sujeitando-se à alíquota zero. Juntou consultas fiscais e laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia para corroborar suas alegações. Requereu a reforma da decisão de primeira instância e o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Verifica-se que a questão de fundo não é determinar a correta classificação fiscal dos produtos, mas sim qual foi o produto que saiu do estabelecimento, se estruturas metálicas ou se construções pré-fabricadas.

É incontroverso nos autos que “estruturas metálicas” classificam-se na posição 7308 da TIPI/2002 e que “construções pré-fabricadas” classificam-se na posição 9406.

A mera leitura dos textos das posições resolve qualquer problema de interpretação, pois o texto da posição 73.08 da TIPI/2002 contém expressamente a previsão de exclusão das construções pré-fabricadas, confira-se na transcrição abaixo:

73.08	CONSTRUÇÕES E SUAS PARTES (POR EXEMPLO, PONTES E ELEMENTOS DE PONTES, COMPORTAS, TORRES, PÓRTICOS, PILARES, COLUNAS, ARMAÇÕES, ESTRUTURAS PARA TELHADOS, PORTAS E JANELAS, E SEUS CAIXILHOS, ALIZARES E SOLEIRAS, PORTAS DE CORRER, BALAUSTRADAS), DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO, EXCETO AS CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS DA POSIÇÃO 94.06 ; CHAPAS, BARRAS, PERFIS, TUBOS E SEMELHANTES, DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO, PRÓPRIOS PARA CONSTRUÇÕES.	
7308.10.00	Pontes e elementos de pontes	0
7308.20.00	Torres e pórticos	0
7308.30.00	Portas e janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras	5
7308.40.00	Material para andaimes, para armações (cofragens*) e para escoramentos	5
7308.90	Outros	
7308.90.10	Chapas, barras, perfis, tubos e semelhantes, próprios para construções	5
7308.90.90	Outros	5

O conceito de “construção pré-fabricada” é dado pela Nota 4 do Capítulo 94 da TIPI/2002, *verbis*:

*“4. Consideram-se **construções pré-fabricadas**, na acepção da posição 94.06, as construções acabadas e montadas na fábrica, bem como as apresentadas em conjuntos de elementos para montagem no local, tais como habitações, instalações de trabalho, escritórios, escolas, lojas, hangares, garagens ou construções semelhantes.”*

(Grifei)

E os textos da posição 94.06 estão assim redigidos:

9406.00	CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS	Alíquota
9406.00.10	Estufas	0
9406.00.9	Outras	
9406.00.91	Com estrutura de madeira e paredes exteriores constituídas essencialmente dessa matéria	0
9406.00.92	Com estrutura de ferro ou aço e paredes exteriores constituídas essencialmente dessas matérias	0
9406.00.99	Outras	0

Por seu turno, as Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, apresentam os seguintes esclarecimentos quanto à posição 94.06, *verbis*:

94.06 - Construções pré-fabricadas.

Esta posição abrange as construções pré-fabricadas, também denominadas “construções industrializadas”, de quaisquer matérias.

Essas construções, concebidas para os mais variados usos, tais como habitação, barracas de canteiros (estaleiros) de obras, escritórios, escolas, lojas, hangares, garagens e estufas, apresentam-se, geralmente, sob a forma:

– de construções completas, inteiramente montadas, prontas para serem utilizadas;

– de construções completas, não montadas;

– de construções incompletas, montadas ou não, mas apresentando, nesse estado, as características essenciais de construções pré-fabricadas.

Nos casos de construções que se apresentam não montadas, os elementos necessários para a sua edificação podem apresentar-se quer parcialmente montados (paredes, armaduras de telhado, por exemplo) ou fornecidos nas dimensões definitivas (vigas, principalmente), quer ainda, alguns outros, com comprimento indeterminado para serem ajustados no momento da montagem (vigas de apoio, matérias isolantes, etc.).

Desse modo, para fins de enquadramento do produto na posição 9406.00.99 da tabela de incidência do IPI, deve ser considerada construção pré-fabricada não só a construção completa que saia montada ou não do estabelecimento industrial, mas também aquelas incompletas, montadas ou não, mas que apresentem as características essenciais de uma construção pré-fabricada.

Por outro lado, se as estruturas metálicas não pertencerem ou não constituírem um conjunto capaz de formar uma edificação completa ou incompleta, ou se essas partes em conjunto não possuírem as características essenciais de uma construção pré-fabricada, deverão ser classificadas na posição 7308.90.90.

Portanto, o que deve ser provado pela recorrente para elidir a autuação é se as “estruturas metálicas” descritas nas notas fiscais que deram suporte à autuação eram partes de uma edificação pré-fabricada, completa ou não, que seria montada no local da obra.

Sempre é bom frisar que a fiscalização não contestou a classificação fiscal das construções pré-fabricadas, mas apenas e tão-somente autuou a recorrente por ter dado saída a “estruturas metálicas” da posição 7308 sem destaque do IPI nas notas fiscais.

O problema é que a recorrente não se preocupou com a descrição dos produtos nas notas fiscais. Em praticamente todas as notas fiscais glosadas pelo fisco, está consignado que o produto vendido foi “estrutura metálica” sem fazer qualquer outra menção no

sentido de que tais “estruturas metálicas” constituiriam partes do fornecimento de uma construção pré-fabricada.

Analisando-se a situação apenas por esse prisma, não se pode condenar a fiscalização pelo lançamento efetuado, pois o art. 339, IV, alínea “b”, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, estabelece que a nota fiscal deve conter “**a descrição dos produtos, compreendendo: nome, marca, tipo, modelo, série, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação**”.

O Regulamento é expresso no sentido de que a descrição do produto na nota fiscal deve permitir sua perfeita identificação. Diante das descrições dos produtos que constam das notas fiscais acostadas aos autos, que não permitem identificar se a “estrutura metálica” é parte de uma construção pré-fabricada, bem como da declaração do representante legal da empresa (fls. 133), no sentido de que os produtos industrializados pelo estabelecimento eram estruturas metálicas da posição 7308.90.90, não restou outra alternativa ao fisco a não ser a lavratura do auto de infração para exigir o imposto não lançado.

Entretanto, em que pese a deficiência da descrição dos produtos nas notas fiscais, a situação muda quando se leva em conta os demais elementos probatórios trazidos com a impugnação, quais sejam: os contratos de empreitada de mão-de-obra (fls. 290 a 321), as soluções de consulta de fls. 344 a 347 e 348 a 350, bem como laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia de fls. 358 a 379.

O laudo do INT e as soluções de consulta possuem valor relativo, pois foram apresentados pela recorrente no intuito de fundamentar a sua alegação no sentido de que fabricara e dera saída a construções pré-fabricadas e não a meras estruturas metálicas. As soluções de consulta trazidas com a impugnação não beneficiam a recorrente diretamente, pois se referem a outra pessoa jurídica. A solução de consulta trazida com o recurso voluntário, embora se refira à pessoa jurídica da recorrente, foi declarada ineficaz pela autoridade competente, não produzindo efeito algum.

As soluções de consulta favoráveis à empresa Solesa e o laudo técnico do INT, a meu ver, comprovam apenas que a empresa autuada, assim como a empresa Solesa, têm capacidade técnica para produzir tanto edificações metálicas pré-fabricadas, quanto estruturas metálicas, mas não provam que os produtos batizados pela recorrente com a expressão “estruturas metálicas”, nas notas fiscais glosadas pelo fisco, eram partes de construções pré-fabricadas.

O fato impeditivo do direito do fisco que deve ser provado pela recorrente para afastar a tributação neste caso concreto é se as “estruturas metálicas” das notas fiscais eram partes do fornecimento de uma construção pré-fabricada completa ou incompleta.

Nesse passo, ganham relevo os instrumentos de contratos de empreitada de mão-de-obra e materiais, juntados com a impugnação, caso possam ser correlacionados com as notas fiscais de saída que embasaram a autuação.

Nas fls. 290/300, encontra-se o instrumento do contrato de empreitada de mão-de-obra e materiais entre a autuada e a Cia. Siderúrgica Belgo-Mineira. O objeto do contrato é o fornecimento de galpões pré-fabricados em estrutura metálica. O período de vigência do contrato foi de 19 de dezembro de 2002 a 31 de dezembro de 2003. O endereço para a montagem da obra foi a Unidade de Piracicaba – SP, Av. Marechal Castelo Branco, nº 101, CEP 13.412-901 – Piracicaba-SP.

Verificando-se as notas fiscais de fls. 171, 219, 224, 225, 226, 228, 230, 235, 237 e 238, constata-se que foram emitidas em nome da Cia Siderúrgica Belgo-Mineira, dentro do prazo de vigência do contrato de empreitada e que os produtos foram endereçados para o local especificado no contrato para a montagem dos galpões pré-fabricados.

Portanto, ao contrário do que alegou a decisão recorrida, é possível estabelecer uma correlação espaço-temporal entre as notas fiscais citadas com o contrato de empreitada para fornecimento e montagem dos galpões em Piracicaba, devendo-se excluir essas notas fiscais da apuração do imposto (reconstituição da escrita fiscal).

Às fls. 301/321 consta o instrumento do contrato de empreitada de mão-de-obra e materiais que supostamente teria sido firmado com a empresa SMS Demag Ltda. Verifica-se à fl. 321 que o instrumento foi assinado apenas pelos representantes legais da autuada. O instrumento assinado por apenas uma das partes não comprova a existência do contrato. Além disso, ainda que o instrumento estivesse assinado por ambas as partes, o exame da cláusula 23 (fl. 320) revela que a vigência deste contrato estava condicionada à vigência do contrato P150008C-B. Não há nada nos autos que demonstre que o contrato P150008C-B chegou a vigor e nem que foi adotada a providência estabelecida no item 2 da cláusula 23. Sendo assim, as notas fiscais emitidas para a SMS Demag ou para a empresa Vega do Sul, não podem ser correlacionadas a um contrato que não tem existência jurídica, devendo prevalecer o que a recorrente fez consignar nas suas notas fiscais: saídas de “estruturas metálicas”, cuja classificação fiscal é incontroversa na posição 7308.90.90 (5%).

Relativamente às demais notas fiscais que lastream a autuação, a recorrente informa que não conseguiu localizar os contratos e apela para que o Colegiado considere as imagens e os *folders* anexados aos autos. As imagens e os *folders* anexados nada comprovam, pois além de não permitirem estabelecer um vínculo entre as notas fiscais glosadas pelo fisco com as obras que constam das imagens, também são insuficientes para assegurar que a recorrente foi contratada para fornecer a edificação pré-fabricada que aparece nas imagens. As edificações relativas a essas outras obras podem muito bem terem sido fornecidas por terceiros e a recorrente ter sido subcontratada apenas para fornecer parte dos componentes, cujas saídas, verificada esta hipótese, poderiam não se enquadrar no conceito de construção pré-fabricada da Nota 4 do Capítulo 94. Era ônus processual da recorrente demonstrar o fato impeditivo da pretensão fazendária. Não tendo se desincumbido deste encargo, deve prevalecer a descrição do produto que a recorrente fez consignar em seus documentos fiscais, qual seja: “estrutura metálica”, cuja classificação é incontroversa na posição 7308.90.90 (5%).

Especificamente quanto à invocação do art. 334, I do CPC para lastrear a desnecessidade de comprovação das operações com a Igreja Universal, o argumento da recorrente não se sustenta, pois não se pode considerar que seja público e notório que todos os templos da Igreja Universal sejam constituídos por construções metálicas pré-fabricadas. Em um país de dimensões continentais como o Brasil, é bem provável que existam inúmeros templos edificadas em alvenaria tradicional, outros em alvenaria com alguns elementos constituídos de estruturas metálicas (a cobertura, por exemplo) e outros totalmente de estruturas metálicas pré-fabricadas.

Era ônus processual da recorrente ter demonstrado - no mínimo - uma vinculação espaço-temporal entre as notas fiscais glosadas e o fornecimento específico de uma construção metálica pré-fabricada.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para que seja recalculada a reconstituição dos saldos da escrita fiscal do IPI com a exclusão das notas fiscais de fls. 171, 219, 224, 225, 226, 228, 230, 235, 237 e 238, por consubstanciarem saída de construção pré-fabricada, sujeita à alíquota zero, mantendo-se a exigência dos saldos devedores que remanescerem com os consecutórios do lançamento de ofício.

Antonio Carlos Atulim