



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

Processo nº	10865.002849/2007-86
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-001.902 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	28 de novembro de 2012
Matéria	CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente	DINÂMICA ESTRUTURAS METÁLICAS E ENGENHARIA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/11/2002 a 31/03/2003

IPI.CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ESTRUTURAS METÁLICAS.
CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS. 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 Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Adota-se o relatório da decisão a quo por bem refletir a contenda.

Trata-se de Auto de Infração (fls. 06/08) e Demonstrativos (fls.09/17), lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor do principal de R\$64.115,45, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, e da multa do IPI não lançado com cobertura de crédito no valor de R\$1.243,97, totalizando o crédito tributário no valor de R\$161.048,04.

Consta no “Termo de Constatação e de Irregularidades Fiscais”TCIF, fls.18/20, que a fiscalização visitou a empresa a fim de analisar os Pedidos de Ressarcimento de crédito de IPI incidente sobre insumos adquiridos pela interessada, tendo constatado que a empresa dá saída a produtos por ela fabricados com classificação fiscal errada, utilizando alíquota menor que a devida, e por conseguinte, diminuindo o valor do IPI devido. Em síntese informa que:

- a empresa adquire os insumos, basicamente constituídos de chapas, cantoneiras, telhas, parafusos, tintas etc, os quais submetidos ao processo de industrialização são efetivamente transformados em estruturas metálicas para coberturas diversas, tais como galpões, depósitos;
- nos processos de ressarcimento do 4º trimestre/2001, e 1º e 2º trimestre/2002, a empresa informou que o produto de sua fabricação (estruturas metálicas) classifica-se no código 7803.90.10; nos processos do 3º e 4º trimestre/2002, não informou a classificação do produto. Intimada (fl.22), respondeu que os produtos fabricados são Estruturas Metálicas, classificadas no código 9406.00.92 (fls. 24/25), classificação esta também informada no processo de ressarcimento do 1º trimestre/2003.
 - ambas classificações, incorretas, indicam alíquota 0 (zero);
 - o código 7803.90.10, abrange as chapas, perfis, tubos e semelhantes, próprios para construções, produtos estes que não são fabricados pela empresa, ao contrário, são justamente os produtos que ela adquire como insumos para utilização na construção das estruturas metálicas que fabrica; a classificação que passou a utilizar a partir do 3º trimestre/2002, código 9406.00.92, conforme informado à fl. 25, não se aplica porque o produto fabricado não se enquadra na acepção da posição 9406Construções pré fabricadas, porque cada uma das estruturas requer um projeto próprio para sua fabricação; a classificação correta a adotar é a do código 7308.90.90outros (fl.33/46);
 - relativamente aos processos de Ressarcimento do 1º trimestre/2001; 1º, 2º e 3º trimestres/2002, embora a classificação esteja incorreta, a alíquota passou a zero para qualquer dos códigos adotados, não tendo havido prejuízo a Fazenda Nacional, sendo proposto o reconhecimento do crédito;
 - quanto aos processos do 4º trimestre/2002, e 1º trimestre/2003, respectivamente nº 13887.000060/200305 e 13887.000164/200310, o produto fabricado pela empresa, que classifica-se no código 7308.90.90, passou a ser

tributado com a alteração da alíquota de zero para 5% a partir de 01/11/2002, conforme Decreto nº 4.441, publicado no DOU de 28/10/2002, e Decreto nº 4.542, publicado no DOU de 27/12/2002;

• a empresa foi intimada à fl.47, a apresentar relação contendo as notas fiscais das faturas das obras, serviços contratados e valor final do produto; em resposta, fl.52, anexou a relação de fls.53/56, onde informa o valor de cada item que compõe o produto final, algumas cópias das notas fiscais de fls.57/80, que, somados os itens, totalizam o valor do produto final – valor tributável, conforme disposição do art.118, II, do RIPI/98 e art.31, II, do RIPI/2002;

• elaborou o "Demonstrativo do Valor Tributável por item Faturado" (fls.145/147), obtendo-se o valor tributável do produto para fins de aplicação da alíquota e tributação; as planilhas "Demonstrativo de IPI a Lançar" (fls.148/151), extraídos da relação apresentada pela contribuinte;

- elaborou o "Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal", fls.152/155;
- anexou as cópias do Livro de apuração do IPI, fls.84/93, 98/117 e 122/140.

Na descrição dos fatos constante do Auto de Infração, fl.07, o autuante descreve:

• Item 01 –Produto saído do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de nota fiscal – Operação com erro de classificação fiscal e/ou alíquota. Falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial ou equiparado promovido a saída de produtos tributados com falta, insuficiência de lançamento do imposto, por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota, em relação aos produtos classificados no código NCM 7308.90.90, conforme termo de Irregularidades Fiscais, fls.18/20;

• O enquadramento legal prever infração aos arts. 15, 16, 17, 23, inciso II, inciso III, 32, inciso II, 109, 110, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 114, 117, 118, inciso I, alínea "b", inciso II, 182, parágrafo único, 183, inciso IV, e 185, inciso III, do Decreto nº2.637/98 (RIPI/98); Arts. 15, 16, 17, 24 inciso II, inciso III, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, 130, 131, inciso I, alínea "b", inciso II, 199, parágrafo único, 200, inciso IV e 202, inciso III, do Decreto nº4.544/02 (RIPI/02).

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 15/10/2007 (fl. 06) e apresenta em 14/11/2007, a impugnação de folhas 158/165, sendo essas as suas razões de defesa:

• é empresa de construção civil sediada no município de Araras/SP e sua atividade é composta por quatro fases: elaboração de projetos de engenharia para estruturas; a fabricação de estruturas metálicas, a partir da compra de chapas, barras, perfis, tubos, próprios para construção das estruturas; a montagem e cobertura das estruturas fabricadas, no canteiro de obras (doc. 04 Demonstrativo de Valor Tributável), promoveu seu enquadramento no código TIPI 7308.90.10, sujeito a alíquota zero;

• no início do ano de 2003, alterou o código TIPI para a posição 9406, referente à “construções pré-fabricadas”, especificamente na sub posição 9406.0092, igualmente sujeita a alíquota zero;

• emitiu as notas fiscais do período apontado (4º trimestre de 2002 e 1º trimestre de 2003 e relacionados aos processos nº13887.000060/200305 e 13887.000164/200310, respectivamente), em observância aos códigos 7308.90.10 e 9406.00.92, ambos tributados sob alíquota "zero", a mercê de sua atividade já acima descrita;

• merece reforma o resultado da análise e interpretação realizada pelo Auditor Fiscal sobre o enquadramento e classificação a partir da tabela TIPI, uma vez que deixou de observar a regra baseada na prevalência da posição mais específica em detrimento da mais genérica, calcada na característica essencial e finalidade dos produtos para com a atividade industrial empreendida, conforme se infere das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI);

• em que pesem as argumentações da fiscalização, a atividade da Impugnante e os produtos industrializados e comercializados, poderiam tanto enquadrar-se na posição 9406.00.92 como na 7308.90.10, nas formas eleitas pela contribuinte e já mencionadas, pois seus produtos de ferro são "chapas, barras, perfis, tubos e semelhantes, próprios para construção" das estruturas que fabrica internamente, a partir das quais promove a montagem e cobertura no canteiro de obras. Também para a posição e sub posição 9406.00.92, não discrepa a classificação da atividade da contribuinte, pois representam estruturas pré-fabricadas de ferro ou aço, constituídas apenas por esses materiais;

• a autuação promovida pelo Auditor Fiscal modifica a classificação apenas no que condiz à sub posição da Tabela TIPI, sic "entendo" a fiscalização ser correto apenas código 7308.90.90, intitulado "outros", sujeito à alíquota de 5% para IPI, ora, a posição do fiscal contraria a melhor exegese expressa pelas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), indicando que a classificação deve levar em conta a especificidade do produto em relação à atividade do contribuinte, considerada a posição da matéria quer em estado puro quer misturada ou associada a outras matérias (2.b), além do dever de observar a prevalência da posição mais específica sobre a mais genérica (3.a), assim observando seu campo de atividade, a posição descrita no código 9406 e sub posição 9406.0092, atende a classificação com precisão, sujeito a alíquota zero;

• mesmo se admitisse, apensas para efeito retórico, a classificação mais precisa seria na posição 7308, a atividade da Impugnante, pela regra da especificidade, estaria enquadrada na sub posição 7308.90.10, por representar produtos fabricados próprios para construção, igualmente sujeitos à alíquota zero para IPI, sendo que jamais poderiam ser enquadrados na posição 7308.90.90; por existir a possibilidade real e específica de classificação descrita na TIPI;

• sendo o caso de dúvida na classificação dos produtos e materiais, o que não é a hipótese presente, mas se assim o fosse, prevalece a interpretação mais favorável ao contribuinte, como expressa a jurisprudência, que transcreve, e nunca o contrário, penalizando-o de forma até confiscatória;

• merece reparos o crédito lançado de ofício, uma vez que a base cálculo utilizada pelo Auditor Fiscal considerou para apuração, a partir das notas fiscais e planilhas demonstrativas, valores referentes à material de terceiros e mão-de-obra de montagem e cobertura, como se infere do "Demonstrativo do Valor Tributável por Item Faturado", contrariando a hipótese de incidência do tributo (IPI), na forma do artigo 5º, VIII, "a" e "c" do RIPI/2002;

• não há incidência do referido imposto sobre tais operações, por não se constituírem em insumos utilizados na fabricação dos produtos sujeitos à tributação do IPI que, na realidade da Impugnante seriam, por exemplo, o ferro, as barras, as chapas, assim, também urge reforma a autuação impugnada, pois o valor apurado o foi sobre base cálculo superestimada, equivocadamente, incluindo como insumos as operações de mão-de-obra e material de terceiro;

• requer a insubsistência do auto de infração, desconstituição do referido ato com conseqüente cancelamento da penalidade decorrente haja vista que jamais recebeu autuação desse jaez antes;

• protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente, periciais, documentais, testemunhais e outros que se verificarem cabíveis no curso do procedimento.

Os membros da 4^a Turma de Julgamento da DRJ de origem, por unanimidade de votos, decidiram rejeitar a preliminar de nulidade, considerar procedente o lançamento relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido dos juros de mora e da multa de ofício.

Intimada do acórdão supra em 12.12.2011, inconformada a Recorrente interpôs recurso voluntário em 10.01.2012.

É o relatório.

Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

No presente caso a questão de fundo é determinar se os produtos que saem do estabelecimento são estruturas metálicas ou se são construções pré-fabricadas.

Quando se trata de “estruturas metálicas”, é certo que estas 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:

NCM/SH Posição e subposição de primeiro nível	DESCRIÇÃO	Alíquota
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
73.08-90	Outros	
7308.90.10	Chapas, barras, perfis, tubos e semelhantes, próprios para construções	5
7308.90.90	Outros	5

Ademais o conceito de “construção pré-fabricada” é dado pela Nota 4 do Capítulo 94 da TIPI/2002, vigente à época dos fatos, *in verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/03/2014 por ANTONIO HELIO DA SILVA FREIRE, Assinado digitalmente em 2 6/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/04/2014 por GILENO GURJAO BARRETO
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“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.”

Ainda, acerca de construções pré-fabricadas temos o seguinte quadro:

NCM/SH Posição e subposição de primeiro nível	DESCRIÇÃO	Alíquota
9406.00	CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS	
9406.00.10	Estufas	0
9406.00.9	Outras	
9406.00.91	Com estrutura de madeira e paredes exteriores constituídas essencialmente dessas matérias	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.).

Neste sentido, 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.

Todavia, 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.

Neste sentido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu:

“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 Provedo em Parte.”

(Acórdão 3403-001.254. Rel. Antônio Carlos Atulim. Sessão 06.10.2011)

Portanto, o que deveria 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.

Ocorre que, analisando as notas fiscais, não vislumbramos quaisquer indícios de que os produtos produzidos pela Recorrente tratam-se de “construções pré-fabricadas”.

Nas notas fiscais encontramos descritos como produtos vendidos “remessas de elementos estruturais de aço para construção em estrutura metálica para cobertura de galpão”, dentre outros, sem fazer menção de que tais estruturas constituiriam partes do fornecimento de uma construção pré-fabricada.

Nesse passo, diante da descrição dos produtos que constam das notas fiscais acostadas aos autos, não é possível identificar que a “estrutura metálica” é parte de uma construção pré-fabricada. Todos os elementos trazidos aos autos identificam tais produtos como sendo, simplesmente, estruturas metálicas, que poderão ser montadas, acopladas em outras estruturas, razão pela qual devem ser mantidos os valores lançados.

Em face de todo exposto conheço do recurso voluntário e, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO

CÓPIA