



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11080.001502/2001-11
SESSÃO DE : 17 de junho de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199
RECURSO Nº : 127.988
RECORRENTE : GERDAU S.A.
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

Classificam-se no código TIPI 7308.90.90 as telhas de aço galvanizado onduladas ou trapezoidais e as telhas galvanizadas pré-pintadas. Quanto aos demais produtos objeto da autuação, considera-se que a fiscalização não logrou concretizar a reclassificação pretendida, tendo em vista que não foi fornecida a completa classificação fiscal das mercadorias, prevalecendo assim o código adotada pela recorrente, independentemente de exame por este Colegiado.

RECURSO PROVIDO POR UNANIMIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 17 de junho de 2004

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora

22 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA, WALBER JOSÉ DA SILVA, SIMONE CRISTINA BISSOTO, PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES e LUIS ALBERTO PINHEIRO GOMES E ALCOFORADO (Suplente). Ausente o Conselheiro PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional PEDRO VALTER LEAL. Fez sustentação oral o Advogado Dr. LINO DE AZEVEDO MESQUITA, OAB/RJ - 12.670.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199
RECORRENTE : GERDAU S.A.
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS
RELATOR(A) : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS.


DA AUTUAÇÃO

Contra a interessada foi lavrado, em 19/02/2001, pela Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre/RS, o Auto de Infração de fls. 003 a 035, no valor de R\$ 1.010.630,78, referente a Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (R\$ 537.151,35), Juros de Mora (R\$ 70.616,12) e Multa Proporcional (R\$ 402.863,31 – 75% - art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96).

A motivação da autuação foi a saída de produtos tributados de estabelecimento equiparado a industrial, com falta de lançamento de imposto, por erro de classificação fiscal, em relação a telhas e cumeeiras, conforme Termo de Verificação anexo ao Auto de Infração (fls. 005 e 349 a 353). Dito termo contém os seguintes argumentos, em síntese:

- o estabelecimento é equiparado a industrial, uma vez que os produtos são remetidos a estabelecimento de terceiros para beneficiamento;

- a partir de janeiro de 1999, os produtos comercialmente denominados telhas de aço galvanizada ondulada ou trapezoidal, cumeeira de aço galvanizada, telha de zinco, cumeeira de zinco pré-pintada, telha zincalume, cumeeira zincalume, telha galvalume, cumeeira galvalume, telha galvanizada pré-pintada e cumeeira galvanizada pré-pintada foram classificados pela contribuinte na posição 7308 – Construções e suas partes, tributados à alíquota zero;

- conforme as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH da posição 7308, esta posição só inclui os produtos laminados planos e os perfis trabalhados por perfuração, arqueamento, chanframento, etc, com características de elementos de construção, o que não é o caso dos produtos em tela, uma vez que não sofreram trabalho mais adiantado que viesse a descaracterizá-los como simples produtos laminados planos ou perfis, do Capítulo 72; 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

- de acordo com a Nota 1, letra "k", do Capítulo 72, as telhas onduladas classificam-se como produtos ondulados planos e pelo fato de se apresentarem revestidas de zinco, de alumínio ou de liga destes metais, classificam-se na posição 7210, a saber:

- galvanizadas (revestidas de zinco) por processo diferente do eletrolítico (imersão a quente), onduladas, de espessura inferior a 4,75 mm (espessura máxima de 2 mm) – 7210.41.10;
- revestidas de alumínio: 7210.69
- revestidas de liga de alumínio e zinco (galvalume, por exemplo): 7210.61;
- com pintura, além do revestimento metálico: 7210.70.10, por ser a pintura o último tratamento dado ao produto, conforme NESH da posição 7210 (o revestimento provisório com película de polietileno é meramente protetivo, sendo removido no momento da instalação);

- quanto às telhas trapezoidais e autoportantes, estas classificam-se na subposição 7216.61, como perfis obtidos de produtos laminados planos, simplesmente obtidos ou completamente acabados a frio, conforme Nota 1, letra "n", do Capítulo 72;

- independentemente da posição em que sejam classificados os produtos em questão, devem ser tributados à alíquota de 5%;

- às fls. 129 consta a Decisão nº 163, de 04/09/98, da Superintendência Regional da Receita Federal – 10ª Região Fiscal, relativa à classificação de telhas onduladas.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL:

RGI nº 1 (Nota 1, letras "k" e "n", do Capítulo 72 e textos das posições 7208 a 7212 e 7216) da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092/96 (fls. 353, item 4).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada da autuação em 21/02/2001 (fls. 004), a interessada apresentou, em 21/03/2001, tempestivamente, por seu advogado (instrumento de fls. *pel*)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

374 a 376), a impugnação de fls. 377 a 390 (acompanhada dos documentos de fls. 391 a 431), alegando, em síntese:

Dos fatos

- a impugnante adquire diretamente de usinas siderúrgicas de terceiros, situadas no País ou mesmo no exterior, chapas de aço em bobinas e remete-as a estabelecimentos industriais de terceiros no País, para que estes, por sua conta e ordem, as industrializem, por transformação, produzindo telhas onduladas e/ou trapezoidais e cumeeiras, próprias exclusivamente para construções civis;

- os produtos acima são vendidos pela impugnante que, por ocasião da saída de seu estabelecimento, os classifica no código 7308.90.90, com alíquota zero;

- o autuante caracteriza a operação pela qual passam as bobinas de aço e que importa na obtenção de telhas e cumeeiras como beneficiamento (art. 3º, inciso II, do RIPI/82), porém indiscutivelmente se trata de industrialização por transformação (art. 3º, inciso I, do RIPI/82);

- a operação de beneficiamento, conforme Parecer Normativo nº 398/71, pressupõe a existência de um produto que, mantendo a sua individualidade, tem aperfeiçoados o seu funcionamento, utilização, acabamento ou aparência, o que não é o caso, uma vez que das bobinas resulta um novo produto;

Do direito

- o autuante limita-se a dizer que os produtos em tela não possuem características de elementos de construção por não haverem sofrido trabalho mais adiantado que viesse a descaracterizá-los como simples produtos laminados planos ou perfis do Capítulo 72;

- ora, se as chapas apresentadas em bobinas de aço plano são transformadas em cumeeiras e telhas, o que pressupõe um trabalho além do simples corte em chapas, que outro trabalho seria necessário para transformá-las em elementos de construção?

- telhas e cumeeiras caracterizam-se, sem qualquer sombra de dúvidas, como elementos de construção, além do que sua utilização vem ganhando novas aplicações, como construção de fachadas, em especial de prédios e galpões industriais, o que reforça a sua classificação como elementos de construção civil;

- as NESH aprovadas pela IN SRF nº 123, de 22/10/98 (DOU de 02/11/98), aplicáveis ao caso, esclarecem, relativamente à posição 7308, que também

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

se incluem nesta posição quaisquer elementos, tais como produtos laminados planos, "chapas universais" (placas), barras, perfis, tubos, etc, trabalhados (por perfuração, arqueamento, chanframento, especialmente) com característica de elementos de construção;

- os produtos em tela somente podem ser utilizados em construções civis, o que é fato incontroverso, não tendo o autuante apresentado prova em contrário;

- a Secretaria da Receita Federal vem decidindo em consultas que os produtos em questão são classificados nos códigos 7308.90.9900 da TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, vigente até a edição da TIPI aprovada pelo Decreto nº 2.092/96 (Decisões nºs 056/91, 057/91 e 058/91, da Superintendência Regional da Receita Federal/8ª Região Fiscal – fls. 411 a 416);

- já o Parecer Normativo COSIT nº 256/74, tratando dos produtos abrangidos pela posição 7608 da TIPI aprovada pelo Decreto nº 73.340/73, que corresponde à posição 7308 da TIPI/96, esclarecia que, quanto às chapas onduladas, o trabalho de ondulação as deslocava para a posição de obra ou artefato de construção, e que também se incluíam naquela rubrica quaisquer elementos como barras, chapas, que tenham sido sujeitos a operações (designadamente perfuração, arqueação, entalhamento) que lhes confirmam característica de elementos de construção;

- a Decisão nº 163, da SRRF/10ª RF, em que se apoiou o autuante, diz respeito a classificação de mercadoria na TEC, aprovada pelo Decreto nº 2.376/97, que aprova a tabela de incidência do Imposto de Importação;

- a tabela aplicável ao caso, com suas Regras de Interpretação, é a constante do Decreto nº 2.092/96, que dispõe sobre a incidência do IPI;

Multa de Ofício – Sucessão

- parte dos fatos geradores objeto do lançamento foram realizados pela Comercial Gerdau Ltda., que seria responsável pela multa aplicada;

- a Comercial Gerdau Ltda. foi incorporada à Gerdau S/A (Assembléia Extraordinária realizada em 26/02/99, conforme Ata de fls. 417 a 431) que, na condição de sucessora relativamente aos fatos anteriores à incorporação, impugna o Auto de Infração;

- assim, tendo em vista que a sucessora de pessoa jurídica incorporada não responde por multas por esta devidas, não se pode exigir da impugnante a multa lançada no Auto de Infração, relativamente ao período anterior à incorporação, conforme disposto nos artigos 132 e 133 do CTN; *gel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

- nesse sentido a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e dos Conselhos de Contribuintes (cita ementas dos Recursos Extraordinários nºs 82.754-SP, 90.834-MG e 76.153-SP, e dos Acórdãos CSRF nºs 01-01.248 e 01-01.198/91, e 101-81.716/91, do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ao final, a interessada pede seja julgada improcedente a pretensão fiscal, declarando-se insubsistente o Auto de Infração, ou, caso seja mantido o ato impugnado, que seja excluída a multa aplicada. Protesta ainda por todos os meios de prova admitidos em direito.

DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 04/04/2003, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS exarou o Acórdão DRJ/POA nº 2.285 (fls. 433 a 438), assim ementado:

“CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

- Telha de aço galvanizado ondulada ou trapezoidal, telha de zinco, telha zincalume, telha galvalume, telha galvanizada pré-pintada, cumeeira de aço galvanizado, cumeeira de zinco pré-pintada, cumeeira zincalume, cumeeira galvalume e cumeeira galvanizada pré-pintada classificam-se nas posições 7208,7209,7210,7211,7212 e 7216 das TIPI de 1988 e de 1996 e são tributadas à alíquota de 5%.

MULTA FISCAL – SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO-
Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal.

Lançamento Procedente”

O voto vencedor traz os seguintes argumentos, em resumo:

- as chapas onduladas utilizadas na confecção das telhas metálicas em apreço não descaracterizam a condição de produto de utilização geral (construção de contêineres, reservatórios, caldeiras, telhas, etc), afastando-se liminarmente o código adotado pela interessada, que abrande apenas materiais próprios para construções;

- a classificação como elemento de construção comporta generalização não presente na posição do Capítulo 72, considerada pela fiscalização e, conforme a Regra 3-a, das RGI, só se elege o genérico se específico não houver;

- referida especificidade vem sendo repetidamente destacada em vários posicionamentos da Secretaria da Receita Federal, emanados de suas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

Superintendências Regionais e da Coordenação do Sistema de Tributação, a exemplo daquele mencionado pelo autuante no Termo de Verificação Fiscal, firmando-se o entendimento administrativo reiterado de que produtos idênticos ou similares aos aqui analisados classificam-se nas posições 7208 a 7212 e 7216, a depender de suas dimensões e revestimento, tributados à alíquota de 5%;

- quanto às três decisões da SRRF/8ª RF, citadas na impugnação, estas não vinculam o julgador, nem produzem qualquer efeito sobre a impugnante, uma vez que não foram por ela formuladas;

- no que tange ao Parecer Normativo CST nº 256/74, também citado na impugnação, o entendimento nele esposado já foi há muito revisado pela Administração Tributária;

- o Parecer COSIT/DINOM nº 207, de 12/04/95, classifica “telhas metálicas” de aço, galvanizadas não eletroliticamente, com ondulações, no código 7210.41.0000 da TIPI/88, que corresponde ao código 7210.41.10 da TIPI/96, e, conforme seu grau de elasticidade, nos códigos 7210.31.0000 e 7210.39.0000;

- da mesma forma, a SRRF/10ª RF, a quem cabe decidir consultas fiscais sobre a interpretação da legislação tributária, inclusive classificação fiscal, em instância única, além da Decisão nº 163/98, também já se manifestou sobre o assunto na Decisão nº 142, de 1º/11/2000 (DOU de 10/01/2000), classificando os produtos em questão na posição 7210;

- quanto ao pedido de que a multa não lhe seja transmitida, verifica-se que o CTN atribui à interpretação gramatical o tratamento de exceção (art. 111), daí conclui-se que, nos outros casos, deve ser buscada a interpretação plena;

- o mandamento geral contido no art. 129 do CTN determina a aplicação das regras dos artigos 130 a 133 aos créditos tributários referentes a obrigações tributárias surgidas até a data dos atos nele citados, daí decorrendo que, em verdade, quando o art. 132 menciona “tributo”, tal vocábulo deve ser entendido como “crédito tributário”, o que engloba a responsabilidade pelas multas (cita jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes).

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada da decisão de primeira instância em 28/04/2003 (fls. 442), a interessada apresentou, em 26/05/2003, tempestivamente, por seu advogado, o recurso de fls. 443 a 449, acompanhado dos documentos de fls. 450 a 453.

Às fls. 454 consta a confirmação de que foi formalizado o arrolamento de bens como garantia recursal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

O recurso repara as razões contidas na impugnação, e acrescenta o seguinte:

- a destinação exclusiva dos produtos em questão à construção civil é dada pelo seu feitio, natureza, apresentação e processo de industrialização a que foram submetidos;

- as autoridades autuante e julgadora sequer esclarecem em que subposição, item ou subitem se classificam os produtos em tela, chegando a dizer que as telhas são consideradas perfis, sem que se especifique que tipo de perfil;

- a decisão recorrida indica que o Parecer Normativo CST nº 256/74 teria sido alterado, porém não é indicado qual o parecer que teria operado tal alteração;

- quanto ao Parecer COSIT/DINOM nº 207, de 12/04/95, não foi indicado o Diário Oficial em que teria sido publicado, portanto tal ato não produz efeitos para com terceiros;

- o catálogo em anexo (fls. 450/451) demonstra que a cumeeira é formada pela junção das telhas, por meio de encaixes próprios, sendo classificada no código 7308.90.90 por se tratar de elemento da construção civil, parte das construções de aço;

- a análise da qualificação dos adquirentes destes produtos reforça a sua natureza, finalidade ou destino;

- conforme as Considerações Gerais do Capítulo 72 das NESH, esse capítulo abrange apenas os produtos em estado menos trabalhado, tidos como matérias-primas para a produção de outras mercadorias, por meio de processo de industrialização;

- as telhas da recorrente, produzidas a partir de chapas de aço galvanizado do Capítulo 72 não podem ser consideradas produtos primários, uma vez que são elaboradas a partir de chapas de aço galvanizado, adquiridas em bobinas;

- as fotos de fls. 452/453 servem para dar uma idéia do processo de industrialização das telhas;

- os produtos do Capítulo 72 da TIPI/96 são realmente de aplicação genérica, porém o código 7308 abrange produtos que partem de matéria-prima do Capítulo 72, que submetidos a processo de industrialização ganham aplicação e finalidade bem definidas no segmento de construção civil;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

- a Nota "n", do Capítulo 72, esclarece que "os produtos laminados planos que tenham sido perfurados, ondulados, etc, classificam-se como produtos laminados planos desde que aquelas operações não lhes confirmem as características de artefatos ou obras incluídas em outras posições";

- os catálogos a respeito dos produtos em tela não deixam dúvidas de que estes têm utilização específica na construção civil, por apresentarem características de partes de construção civil em aço;

- tendo em vista a divergência entre as próprias autoridades fiscais acerca da classificação dos produtos em questão, a recorrente protesta pela conversão do julgamento em diligência ao Instituto Nacional de Tecnologia, providência esta que já deveria ter sido tomada pelos autuantes ou pela autoridade julgadora;

- a decisão recorrida diz que parte dos produtos são tidos como perfis de ferro ou aço não ligados (posição 7216), sem contudo os identificar, o que por si só justifica a diligência requerida;

- mantida a autuação, o que se admite apenas para argumentar, a multa de ofício deve ser excluída, consoante entendimento do Segundo Conselho de Contribuintes expresso no Acórdão 203-08.459, de 19/09/2002, de interesse da própria recorrente;

- devem ser excluídos também os juros Selic, uma vez que foram instituídos pela Circular nº 466/79, do Banco Central, desatendendo ao disposto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, uma vez que interferem diretamente no cálculo do débito tributário.

Ao final, a interessada pede a improcedência da exigência fiscal.

O processo foi encaminhado a esta Conselheira numerado até as fls. 457, que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Conselho.

Em 17/02/2004 foram juntados os documentos de fls. 458 a 473, que tratam da Solução de Consulta nº 9, de 04/11/2003.

É o relatório. *gel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

VOTO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata o presente processo, de Auto de Infração contendo exigência de IPI, multa de ofício e juros de mora, tendo em vista a falta de lançamento em notas fiscais, nos períodos de janeiro de 1999 a outubro de 2000, em função de erro de classificação fiscal de mercadorias.

As mercadorias objeto da autuação encontram-se a seguir relacionadas, conforme "Relatório de Auditoria e Termo de Encerramento de Ação Fiscal" (fls. 349 a 353):

PRODUTO	CÓD. FISCALIZAÇÃO	CÓD. CONTRIBUINTE
Telha de aço galvanizada (revestida de zinco) ondulada	7210.41.10	7308.90.90 Alíquota Zero
Telha de aço galvanizada trapezoidal	7216.61	
Telha autoportante	7216.61	
Telha de zinco	Não fornecido	
Telha zinalume	Não fornecido	
Telha galvalume (revestida de liga de alumínio-zinco)	7210.61	
Telha ondulada revestida de alumínio	7210.69	
Telha galvanizada pré-pintada	7210.70.10	
Cumeeira de aço galvanizada	Não fornecido	
Cumeeira de zinco pré-pintada	Não fornecido	
Cumeeira zinalume	Não fornecido	
Cumeeira galvalume	Não fornecido	
Cumeeira galvanizada pré-pintada	Não fornecido	

O citado relatório assim registra, às fls. 351/352:

"Diante do exposto, as telhas e cumeeiras industrializadas pelo estabelecimento, de acordo com a forma em que se apresentam, enquadram-se em uma das posições abaixo transcritas. Independente da posição em que são classificados os produtos em questão, deverão ser tributados à alíquota de 5%.

- 7208 – Produtos laminados planos, de ferro ou aços não ligados, de largura igual ou superior a 600 mm, laminados a quente, não folheados ou chapeados, nem revestidos. *ell*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

- 7209 – Produtos laminados planos, de ferro ou aços não ligados, de largura igual ou superior a 600 mm, laminados a frio, não folheados ou chapeados, nem revestidos.
- 7210 – Produtos laminados planos, de ferro ou aços não ligados, de largura igual ou superior a 600 mm, folheados ou chapeados, ou revestidos.
- 7211 – Produtos laminados planos, de ferro ou aços não ligados, de largura inferior a 600 mm, não folheados ou chapeados, nem revestidos.
- 7212 – Produtos laminados planos, de ferro ou aços não ligados, de largura inferior a 600 mm, folheados ou chapeados, ou revestidos.
- 7216 – Perfis de ferro ou aços não ligados.”

Preliminarmente, verifica-se que nem todos os produtos mereceram o fornecimento de uma completa classificação fiscal, tampouco foi apresentada a relação individualizada dos códigos adotados para cada uma das mercadorias.

Releva notar que as posições elencadas possuem desdobramentos, em vários níveis, além do que a autuação não descreve detalhadamente todas as mercadorias, deixando de fornecer, de forma individualizada, a sua largura, espessura, tipo de revestimento, processo de galvanização, processo de laminação, etc.

Assim sendo, conclui-se que, relativamente aos produtos que não foram detalhadamente descritos no “Relatório de Auditoria e Termo de Encerramento de Ação Fiscal” (fls. 349 a 353), tampouco foi fornecida a sua classificação completa e individualizada pela fiscalização, considera-se que esta não logrou concretizar a reclassificação pretendida, independentemente do código adotado pela recorrente. Isso porque, em se tratando de classificação fiscal de mercadorias, conforme jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, não basta que o autuante desqualifique o código adotado pelo contribuinte. É necessário também que ele proceda à completa classificação fiscal da mercadoria, especificando e fundamentando o código que acredita ser correto.

Quanto aos produtos perfeitamente identificados e cuja classificação completa foi fornecida – telha de aço galvanizado ondulada ou trapezoidal e telha galvanizada pré-pintada – estes serão objeto de análise, com vistas à verificação sobre a reclassificação promovida pela fiscalização. *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

No mérito, trata-se de discussão sobre a correta classificação dos produtos denominados genericamente de telhas e cumeeiras, de vários tipos, classificados pela recorrente no código 7308.90.90 - 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 9406; chapas, barras, perfis, tubos e semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço, próprios para construções/Outros/Outros.

Com base nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI nº 1, Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH das posições 7308 e 7210, e na Nota 1, letras “k” e “n”, do Capítulo 72, a fiscalização reclassificou os produtos em tela para outros códigos, porém, como já foi dito, nem todos foram fornecidos. Pelo que se pôde extrair do “Relatório de Auditoria e Termo de Encerramento de Ação Fiscal” de fls. 349 a 353, os produtos teriam sido assim genericamente descritos e reclassificados:

- telhas de aço galvanizado onduladas (revestidas de zinco) por processo diferente do eletrolítico (imersão a quente), onduladas, de espessura inferior a 4,75 mm (espessura máxima de 2 mm) – código 7210.41.10;
- telhas onduladas revestidas de alumínio: 7210.69
- telhas onduladas revestidas de liga de alumínio e zinco (galvalume, por exemplo): 7210.61;
- telhas com pintura, além do revestimento metálico: 7210.70.10, por ser a pintura o último tratamento dado ao produto, conforme NESH da posição 7210 (o revestimento provisório com película de polietileno é meramente protetivo, sendo removido no momento da instalação);
- telhas trapezoidais e autoportantes: 7216.61.

A matéria apresentada, que não é nova neste Conselho, é controvertida e já foi objeto de inúmeras manifestações por parte da Secretaria da Receita Federal.

Em primeiro lugar, cabe trazer à colação a Regra nº 1, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado/RGI-SH, que estabelece, *verbis*:

“1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:"

Tomando-se como base o tipo dos produtos aqui tratados, bem como a sua matéria constitutiva, verifica-se que, a princípio, eles poderiam classificar-se tanto no Capítulo 72, como no 73.

Os dois capítulos aventados fazem parte da Seção XV, que já traz a seguinte orientação, por meio de sua Nota 2:

"2. Na Nomenclatura, consideram-se partes e acessórios de uso geral:

a) os artefatos das posições 7307, 7312, 7315, 7317 ou 7318, bem como os artefatos semelhantes de outros metais comuns;

.....
No capítulo 73 a 76 e 78 a 82 (exceto a posição 7315), a referência às partes não compreende as partes e acessórios de uso geral acima definidas."

Assim, conclui-se que, relativamente ao Capítulo 73, a referência a qualquer "parte" designa elementos específicos, e não os de uso geral (salvo a posição 7315).

A sistemática de posicionamento das mercadorias utilizada pela NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, transposta para a TIPI, bem como a simples análise dos artigos integrantes de cada um dos capítulos em foco, juntamente com a Nota de Seção retrocitada, permitem concluir que o Capítulo 73 abriga produtos mais elaborados, com aplicações específicas, como é o caso daqueles próprios para construções. Tal característica encontra-se inclusive descrita nas Considerações Gerais das NESH do Capítulo 72, conforme a seguir se constata:

"O presente Capítulo trata dos metais ferrosos, isto é, ferro fundido em bruto, ferro 'spiegel', ferroligas e de outros produtos de base (Subcapítulo I), bem como certos produtos siderúrgicos (lingotes e outras formas primárias, produtos semimanufaturados e principais produtos diretamente derivados), de ferro e aços não ligados (Subcapítulo II), aços inoxidáveis (Subcapítulo III) e outros aços ligados (Subcapítulo IV).

As obras mais elaboradas, tais como peças moldadas, peças forjadas, etc, bem como as estacas-pranchas, os perfis soldados, os

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

elementos para vias férreas e os tubos, classificam-se no Capítulo 73, ou, se for o caso, noutros Capítulos.”

No caso em questão, a própria fiscalização identifica os produtos em tela como sendo telhas e cumeeiras. Nesse caso, ainda que se utilize o senso comum, é inevitável a associação com a construção civil. É tradicional, inclusive, ao terminar-se uma obra residencial, realizar-se a “Festa da Cumeeira”, em comemoração à colocação da última peça do telhado, o que simboliza a concretização do projeto.

Nesse passo, o processo de industrialização pelo qual passaram os produtos ora analisados, tornando-os aptos à aplicação específica em construções, constitui o grande diferencial para a eleição do Capítulo 73, mais especificamente a posição 7308.

Tal entendimento encontra amparo nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH da posição 7308, conforme a seguir:

“Esta posição abrange essencialmente o que se convencionou chamar de construções metálicas, mesmo incompletas, e as respectivas partes. Na acepção da presente posição, as construções caracterizam-se por permanecerem, em princípio, fixas depois de montadas. São geralmente fabricadas com chapas, folhas, barras, tubos, perfis variados, de ferro ou aço, ou com elementos de ferro forjado ou ferro fundido moldado, perfurados, ajustados ou reunidos por meio de rebites ou de pernos ou pinos, ou por soldadura autógena ou elétrica, por vezes associados com artefatos incluídos em outras posições, tais como telas, redes, chapas e tiras distendidas, da posição 7314.

Também se incluem nesta posição quaisquer elementos, tais como produtos laminados planos, chapas universais (placas*), barras, perfis, tubos, etc, trabalhados (por perfuração, arqueamento, chanframento, etc), com características de elementos de construção.”

Além disso, a classificação operada pela fiscalização encontra óbice na Nota 1 “k” do próprio Capítulo 72, que esclarece:

“Os produtos que apresentem motivos em relevo provenientes diretamente da laminagem (por exemplo: ranhuras, estrias, gofragens, lágrimas, botões, losangos) e os que tenham sido perfurados, ondulados, polidos, classificam-se como produtos laminados planos, desde que aquelas operações não lhes confirmam *jel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

as características de artefatos ou obras incluídos em outras posições.” (grifei)

Destarte, uma vez que, no caso em apreço, as transformações sofridas pela matéria-prima tinham como escopo tornar os respectivos produtos aptos a serem utilizados como elementos de construção (como é sem dúvida o caso de telhas e cumeeiras), estes são classificados na posição 7308, o que conseqüentemente inviabiliza sua inclusão no Capítulo 72.

Cabe registrar que a recorrente, na fase de instrução do processo, apresentou a planilha de fls. 52, por meio da qual especifica os produtos que retornam beneficiados ao seu estabelecimento, bem como as respectivas classificações e alíquotas. A citada planilha esclarece que retornam os seguintes artigos: chapas de aço galvanizadas, fita zincada, chapa fina frio, “blanks” fina frio, fita fina quente, UDC – U dobrado chapa fina quente e perfil U dobrado enrijecido, todos classificados em vários códigos do Capítulo 72 e tributados à alíquota de 5%; tubos industriais diversos, classificados no código 7306.60.00, tributados à alíquota de 8%; e telhas e cumeeiras, classificadas no código 7308.90.90, com alíquota zero.

A fiscalização, então, lavrou o Auto de Infração abrangendo apenas as telhas e cumeeiras, que haviam se beneficiado da alíquota zero, nada exigindo em relação aos demais produtos, inclusive chapas de aço galvanizadas, uma vez que estas já haviam sido classificadas pela contribuinte no Capítulo 72, com alíquota de 5%.

Não obstante, o julgador de primeira instância inaugura o seu voto descaracterizando a mercadoria objeto da exigência, conforme se depreende da leitura do item 3.1 (fls. 436):

“3.1 Da observação dos autos, verifica-se que o âmbito da controvérsia se concentra em torno da classificação fiscal dos produtos objeto da autuação, constantes da planilha da folha 52 e descritos no item 1 do Relatório. A classificação adotada e pretendida pelo autuado, posição 7308, reporta-se a construções e suas partes, estando incluídos as chapas, barras, perfis, tubos e semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço, próprios para construções. Entretanto, as chapas onduladas utilizadas na confecção das telhas metálicas em apreço não descaracterizam a condição de produto de utilização geral (construção de contêineres, reservatórios, caldeiras, telhas, etc) ficando afastado liminarmente o código de classificação adotado e pretendido pelo autuado, da posição 7308, que abrange, apenas os materiais **próprios para construções.**” (sublinhei) *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

Se o julgador, ao mencionar “chapas onduladas”, estiver se referindo às “chapas de aço galvanizadas” registradas na planilha de fls. 052, cabe esclarecer que tais artigos não foram classificados pela interessada na posição 7308, mas sim no Capítulo 72, com alíquota de 5%. Entretanto, se a autoridade julgadora está identificando como “chapas onduladas” aquilo que o autuante já identificara como “telhas e cumeeiras”, tal fato constituiria inovação a reclamar Auto de Infração Complementar, com abertura de prazo para apresentação de impugnação, conforme art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72. Por outro lado, se o julgador tinha dúvidas sobre a identificação dos produtos (se telhas/cumeeiras onduladas ou simples chapas onduladas de uso geral), deveria ter solicitado diligência para dirimir a questão.

Ora, o próprio autuante – que teve contato direto com a empresa, e a quem cabia, inclusive, efetuar a verificação *in loco* do processo produtivo por ela desenvolvido – identificou os produtos objeto do Auto de Infração como telhas e cumeeiras (fls. 350 do “Relatório de Auditoria e Termo de Encerramento de Ação Fiscal), o que guarda total sintonia com construções. Por ocasião do recurso, a interessada juntou aos autos o folheto de fls. 450/451, bem como fotografias do processo de fabricação de seus produtos (fls. 452/453), o que confirma a identificação já promovida pela fiscalização. Consta inclusive do folheto juntado às fls. 450 (verso) que os produtos da interessada são adequados aos padrões da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Além disso, a autuação forneceu como base legal para a adoção de códigos do Capítulo 72, a RGI nº 1, que pressupõe que as diretrizes da reclassificação encontram-se nos textos das posições e nas Notas de Seção e de Capítulo. Com efeito, são citados também no enquadramento legal de fls. 353, item 4, os textos das posições 7208 a 7212 e 7216, bem como a Nota 1, letras “k” e “n”, do Capítulo 72. Não obstante, o julgador singular, mais uma vez inovando, traz a RGI nº 3-a como fundamento para a reclassificação promovida.

Entretanto, as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI são aplicadas de forma seqüencial. Assim, a RGI nº 3-a só pode ser aplicada se descartadas as RGI nºs 1 e 2, o que significa dizer que, no caso em apreço, não devem ser considerados os textos das posições, tampouco das Notas de Seção e de Capítulo, o que faz cair por terra o fundamento do Auto de Infração. Tal procedimento de inovação também não poderia ser operado, sem o cumprimento do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

Resumindo, a tese da autuação consistia em “classificar produtos identificados como ‘telhas e cumeeiras’ no Capítulo 72, com base na RGI nº 1 (textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo)”. Entretanto, a autoridade julgadora de primeira instância transformou tal tese em “classificar produtos identificados como ‘chapas onduladas utilizadas na confecção de telhas e cumeeiras’ no Capítulo 72, com base na RGI nº 3-a”, o que de forma alguma pode

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

ser admitido, uma vez que tal procedimento, como já foi dito, contraria as regras do processo administrativo fiscal.

Destarte, as inovações contidas no Acórdão recorrido, sem a lavratura de Auto de Infração Complementar, com abertura de prazo para complementação da impugnação, caracterizam o cerceamento do direito de defesa, punível com a declaração de nulidade, conforme art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72. Entretanto, deixo de declarar a nulidade do Acórdão recorrido, tendo em vista o disposto no § 3º do dispositivo legal supra, acrescido pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93.

No mais, cabe registrar que a discussão travada no presente processo já foi objeto de manifestações controvertidas por parte das Superintendências Regionais da Receita Federal, citadas pela autuação e pela defesa, a saber:

ORIENTAÇÃO NBM/DIVTRI – 8ª RF nº 56/91, de 21/02/91:

Mercadoria: telhas ondulada ou trapezoidal, auto-portante, de aço galvanizado, destinada a cobertura em construção civil

Código: 7308.90.9900

Tabela TIPI – Dec. nº 97.410/88

DECISÃO SRRF 8ª RF nº 57/91, de 21/02/91

Mercadoria: telha termoacústica – telhas de aço galvanizado auto-portantes, com lâ de vidro entre elas – destinada a coberturas em construção civil

Código: 7308.90.9900

Tabela TIPI – Dec. nº 97.410/88

DECISÃO SRRF 8ª RF nº 58/91, de 21/02/91

Mercadoria: artefatos de aço galvanizado utilizados em coberturas em construção civil com características de elementos de construção

Códigos: 7308.90.9900 – cumeeira perfil trapezoidal; 7308.90.9900 – cumeeira perfil senoidal; 7308.90.9900 – cumeeira lisa;

Tabela TIPI – Dec. nº 97.410/88

DECISÃO SRRF 10ª RF nº 163/98, de 04/09/98 (DOU de 18/11/98)

Mercadoria: chapas de aço não ligado, com ondulações em linha curva, com largura de 700 a 2.000 mm e espessura de 0,35 a 2,00 mm, utilizadas na cobertura de construções e no revestimento de paredes, fachadas e divisórias, comercialmente denominadas “Telhas onduladas”, modelos “IO 17” e “IO 17-L”, revestidas, por imersão a quente de:

7210.41.10 – zinco (galvanizadas) *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

7210.6100 – liga de alumínio-zinco (galvalume)

7210.69.00 – alumínio


7210.70.10 – zinco, de liga de alumínio-zinco, ou de alumínio, com pintura protetiva (película sintética)

7216.61.10 – Perfis de aço não ligado, simplesmente obtidos ou completamente acabados a frio, revestidos, por imersão a quente, de zinco, de liga de alumínio-zinco ou de alumínio, com ou sem pintura protetiva (película sintética), com ondulações em linha quebrada (com altura de 205 mm), utilizados na cobertura de construções e no revestimento de paredes, fachadas e divisórias, comercialmente denominados “Telhas autoportantes”, modelo “AP-200”

Tabela TEC – Dec. nº 2.376/97

Relativamente à última decisão citada, da SRRF/10ª Região Fiscal, convém esclarecer que esta já foi proferida sob as regras estabelecidas pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430/96, regulamentados pelas Instruções Normativas SRF nºs 02, 049 e 83/97 (atualmente a matéria é regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 230/2002). Conforme tais regras, a competência para a solução de consultas, que não sejam formuladas por órgão central da Administração Pública ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, passou a ser das Superintendências Regionais da Receita Federal, em instância única. Não obstante, a Coordenação-Geral do Sistema Aduaneiro, no caso de classificação fiscal de mercadorias, pode vir a alterar ou reformar, de ofício, tais decisões. Além disso, havendo divergência de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, cabe recurso especial àquela Coordenação, que também soluciona as consultas formuladas por entidades representativas de categoria econômica ou profissional, em nome de seus filiados.

Recentemente, a Associação Brasileira da Construção Metálica formulou consulta sobre os produtos objeto da presente lide, o que ensejou a manifestação da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira, da Secretaria da Receita Federal, por meio da Solução de Consulta nº 9, de 04/11/2003, publicada no DOU de 12/11/2003, trazida à colação pela recorrente às fls. 459 a 473, com a seguinte conclusão:

“25. Tendo em conta a Nota 2 da Seção XV, a Nota 1k) do Capítulo 72, as considerações lingüísticas apresentadas nos parágrafos 20 e 21, as partes das NESH da posição 7308, relevantes ao caso que ora se analisa, e a 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), conclui-se que a mercadoria ‘telha de aço zincado, ondulada ou trapezoidal, para construção de telhados ou fechamentos laterais de construções, constituindo-se em elemento estrutural e de acabamento de edificações’, mesmo calandrada e 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

multidobras, zipada, autoportante ou termoacústica, aloja-se na posição 7308 da NCM.

26. Fazendo uso agora da 6ª RGI e da Regra Geral Complementar 1, chega-se à conclusão que a mercadoria 'telha de aço zincado, ondulada ou trapezoidal, para construção de telhados ou fechamentos laterais de construções, constituindo-se em elemento estrutural e de acabamento de edificações', nos modelos apresentados pela Interessada, classifica-se no código NCM 7308.90.90."

O assunto também já foi examinado pelos Conselhos de Contribuintes, destacando-se as seguintes ementas:

"IPI – CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS As telhas de aço, onduladas e trapezoidal, mesmo pintadas, destinadas à construção de telhados ou fechamentos laterais de construção, constituindo-se em elemento estrutural e de acabamento de edificações, classificam-se no código NCM 7308.90.90. O produto denominado steel deck, classifica-se no código NCM 7308.40.00 por tratar-se de um painel de aço, executado segundo um projeto específico de engenharia, que é utilizado para a execução de lajes sobre vigas de estruturas metálicas e que após a cura do concreto, se incorpora como elemento estrutural da laje, não sendo mais removido, não pode ser considerado como uma armação pronta, mas estrutura auto-portante que se integra ao concreto, logo, fica fazendo parte integrante da própria construção." (Acórdão nº 303-31.152)

"IPI. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. TELHAS TERMOISOLANTES. EQUIPAMENTOS DE ATMOSFERA CONTROLADA. PORTAS FRIGORÍFICAS E ACESSÓRIOS. CHAPAS (ESTRUTURAS DE ALUMÍNIO, PAINEL FRIGOLOC, STYROPAINEL).

.....
Telhas termoisolantes, constituídas de núcleo de poliuretano ou similar, revestido de chapas metálicas de Ferro ou de Alumínio, classificam-se no código 7326.90.9900 e 7616.90.9900.

.....
Recurso parcialmente provido." (Acórdão 301-29.276)

"IPI. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. TELHAS TERMOISOLANTES. EQUIPAMENTOS DE ATMOSFERA CONTROLADA. PORTAS FRIGORÍFICAS E ACESSÓRIOS. *rel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.988
ACÓRDÃO Nº : 302-36.199

CHAPAS (ESTRUTURAS DE ALUMÍNIO, PAINEL FRIGOLOC,
STYROPAINEL).

.....
Telhas termoisolantes, constituídas de núcleo de poliuretano ou similar, revestido de chapas metálicas de Ferro ou de Alumínio, classificam-se, respectivamente, nos códigos 7326.90.9900 e 7616.90.9900.

.....
RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO POR
UNANIMIDADE.” (Acórdão nº 301-30.013)

“IPI - CLASSIFICAÇÃO: Estruturas de condutos e suportes de aço para fios e cabos elétricos, constituídos por perfilados, eletrocalhas, leitões, dutos de piso e respectivos acessórios, caracterizadas por permanecerem, em princípio, fixas depois de montadas, classificam-se na posição 7308 da TIPI/SH, assim como os perfis simplesmente obtidos ou completamente acabados a frio submetidos a trabalhos que lhes conferem características de artefatos (peças) de construção. Recurso negado.” (Acórdão nº 202-08570)

Diante do exposto, relativamente aos produtos perfeitamente identificados e cuja classificação completa foi fornecida – telha de aço galvanizado ondulada ou trapezoidal e telha galvanizada pré-pintada – não há dúvida de que foram corretamente classificados pela interessada no código 7308.90.90, sendo indevida a reclassificação para o Capítulo 72, operada pela fiscalização. Quanto aos demais produtos, considera-se que a fiscalização não logrou concretizar a reclassificação pretendida, conforme consignado no início deste voto.

Assim, acompanhando a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, DOU PROVIMENTO AO RECURSO.

Sala das Sessões, em 17 de junho de 2004


MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora