



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

Processo n° 11444.000553/2008-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.636 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE IPI
Recorrente ESTRUTURAS METÁLICAS BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2006

CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS. CONCEITO NA LEGISLAÇÃO DO IPI.

As construções pré-fabricadas, objetos da posição TIPI 9406, são mercadorias de catálogo, padronizadas. Os projetos de construção civil encomendados não caracterizam mercadorias nem se submetem à classificação fiscal, conforme art. 5º, VIII, “a” do Decreto 4.544/2002.

PARTES DE CONSTRUÇÕES

As partes de construções metálicas são classificadas na posição TIPI 7308.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2006

IPI. PRAZO DE DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO.

O sistema de débitos e créditos de IPI equivale a pagamento, 124, § único, inciso III do Decreto 4.544/2002, e por aplicação vinculante da decisão no Resp 973.733/SC, o prazo de decadência para lançamento conta-se a partir do fato gerador.

CRÉDITOS DE IPI ESCRITURADOS. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

Não existe homologação de créditos de IPI apropriados e escriturados. A homologação tributária é instituto que incide sobre a constituição de crédito tributário ou a Declaração de Compensação do art. 74 da Lei 9.430/96.

IPI. MULTA POR FALTA DE COBERTURA DE CRÉDITO

Não há duplicidade de multas na infração de falta de destaque de IPI, aplicada sobre a totalidade do IPI não destacado, que encontra previsão expressa no art. 80, I, da lei 4.502/64, na redação então vigente.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para declarar a decadência dos lançamentos referentes aos fatos geradores anteriores a 18/07/2003, vencido, quanto à preliminar de decadência, o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza. Pelo voto de qualidade, entendeu-se desnecessária a realização da diligência suscitada, durante o julgamento, pela conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que foi acompanhada pelos conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Cássio Schappo. No mérito, ficaram vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Cássio Schappo. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhou o relator pelas conclusões. Ficaram de apresentar declaração de voto os conselheiros Tatiana Josefoviz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovanni Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Cássio Schappo (suplente convocado), Marcelo Giovanni Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Winderley Morais Pereira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Reproduzo relatório de primeira instância:

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, consoante capitulação legal indicada, foram lavrados os autos de infração de fls. 02/03, 38/39 e 59/60, em 16/07/2008, pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil Iasualci Kikuti, para exigir R\$ 71.452,46 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 34.973,49 de juros de mora calculados até 30/06/2008, e R\$ 331.277,41 de multa proporcional ao valor do imposto, incluída a multa referente ao IPI não lançado com cobertura de crédito, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 437.703,36.

Na exposição dos fatos, de fls. 04/05, 40/41 e 61/62, o exator da conta de que a empresa promoveu a saída (venda, remessa para execução de obras e retorno de industrialização) de produtos tributados (estruturas metálicas) sem o lançamento do imposto, no período discriminado na ementa deste Acórdão, com erro de classificação fiscal, conforme cópias de notas fiscais (fls.

132/649) e demonstrativo (fls. 123/131). As estruturas metálicas foram classificadas pela contribuinte como construções pré-fabricadas no código 9406.00.92 da TIPI/2002, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, com alíquota zero, sendo que a classificação fiscal correta corresponde ao código 7308.90.90 da mesma TIPI, com alíquota de 5%.

Intimado a prestar informações (termo de fls. 96/97), o sujeito passivo apresentou a documentação de fls. 104/122 (resposta, catálogo e plantas) e as alegações de que a classificação fiscal da estrutura metálica é 94.06.00.92, com fundamento na Nota Explicativa nº 4 do Capítulo 94 da TIPI, produto que sempre havia sido tributado com alíquota zero; que não efetuou consulta perante a Administração Tributária sobre a classificação adotada; que "os produtos industrializados pela fiscalizada constituem construções pré-fabricadas nos exatos termos que dispõe aquela definição, pois seu processo produtivo envolve a industrialização de todos os componentes necessários para a montagem dos galpões, inclusive com paredes constituídas dos mesmos materiais, conforme restará evidenciado pelas ilustrações anexas a este arrazoado", e que "a prestação de serviço de montagem das construções pré-fabricadas, fora do estabelecimento industrial, não pode ser considerado industrializado para fins de incidência do IPI com fundamento na alínea "a", do inciso VII, do artigo 5º, do RIPI/2002.

A empresa industrializa as estruturas metálicas em seu estabelecimento, classificadas no código 7308.90.90, com alíquota de 5%, conforme o Despacho Homologatório COSIT (DINOM) no 76, de 14/04/1994, as quais dá saída para a montagem na obra com telhas de cobertura e de fechamento. A operação de montagem de edificação com cobertura (galpão) consiste na reunido de produtos, peças ou partes fora do estabelecimento industrial e não se caracteriza como industrialização, A. luz do RIPI/2002, art. 5º, VIII, "a", mas sim prestação de serviços, de acordo, inclusive, com os contratos de prestação de serviços com fornecimento de materiais e respectivas propostas técnicas (fls. 650/1.420). Todavia, as saídas das estruturas metálicas do estabelecimento industrial são obrigatoriamente tributadas, não sendo o caso construções pré-fabricadas.

Outrossim, a contribuinte apropriou indevidamente na escrita fiscal créditos de matérias primas adquiridas de fornecedores optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), com a adoção da alíquota de 5%, no período de janeiro de 2003 a setembro de 2005. Os créditos foram glosados conforme demonstrativo de fls. 1.421/1.423-verso e cópias de notas fiscais de fls. 1.536/1.664.

Foi infligida a multa de ofício pela falta de lançamento do imposto, inclusive no caso de imposto não lançado com cobertura de créditos na escrita fiscal.

Devido a saldos credores existentes, foi efetuada a reconstituição da escrita fiscal nos demonstrativos de fls. 30/37, 54/58 e 76/80.

A empresa tomou ciência da exação em 18/07/2008, por intermédio do representante legal, Sr. Antônio Augusto Ambrósio, sócio, conforme alteração contratual de fls. 81/88.

Insubmissa, a contribuinte apresentou, em 18/08/2008, a impugnação de fls. 1.680/1.694, subscrita pelo representante legal acima mencionado, em que sustenta, em síntese, que:

- A posição 73.08 da TIPI, incorretamente adotada pela autoridade fiscal, conforme respectivo texto do título, relaciona-se ao fornecimento de pilares de sustentação, da estrutura do telhado ou de portas e janelas, etc., ou seja, refere-se à hipótese em que o prestador de serviço não é contratado para realizar a obra toda e industrializa parte da estrutura, conforme soluções de consulta com ementas reproduzidas;*

- Consoante a Nota Explicativa nº 4, relativa ao capítulo 94 da TIPI, para que a construção seja considerada pré-fabricada é necessário que suas partes sejam confeccionadas fora do canteiro de obras e apenas montadas nele, sendo essa a atividade da impugnante:*

adquire matérias primas, elabora os artefatos (vigas, terças, treliças, colunas, paredes externas, estruturas para telhados) que são encaminhados à obra e montados;

- Segundo os projetos e contratos constantes deste processo, a empresa é contratada para realizar toda a obra de construção civil:*

. todas as partes metálicas componentes das obras são inteiramente industrializadas nas dependências da impugnante, o que é evidenciado pelas notas fiscais; não é verídico que as construções industrializadas pela impugnante não seriam pré-fabricadas pelo fato de que não fabrica as telhas, devendo ser ressaltado que no código 9406.00.92, o enquadramento correto, o texto indica que as paredes devem ser compostas essencialmente, e não exclusivamente, de ferro ou aço;

- O código 9406.00.92 é ratificado por duas soluções de consulta emanadas da SRF, sendo uma relativa à empresa SOLESA Soluções Estruturais S/A; além disso, essa classificação fiscal já teria sido objeto de análise pelo Fisco Federal no âmbito dos processos de DCOMP nº 13830.001255/00-79 e 13830.000450/2003-22, com a homologação das compensações;*

- A atividade exercida pela impugnante corresponde exatamente ao disposto no item 9406.00.92, pois que os contratos firmados têm por objeto o fornecimento de toda a estrutura metálica que compõe a obra, sendo as peças fabricadas no estabelecimento industrial e aparafusadas ou pinadas no canteiro de obras; portanto, deve ser decretada a nulidade do auto de infração combatido;*

- *A multa punitiva é prevista na legislação para a falta de lançamento na nota fiscal ou falta de recolhimento, ou seja, alternativamente, sendo que não podem ser cominadas duas penalidades, conforme decisão do Conselho de Contribuintes, tendo o Fiscal extrapolado os ditames normativos e agido, assim, com evidente abuso de poder, o que implica a nulidade da conduta por violação do princípio da estrita legalidade; ademais, a conduta administrativa deve ser pautada pela razoabilidade e proporcionalidade e a multa não pode se transformar em instrumento viabilizador de espúrio enriquecimento, para "saciar a incontida sanha estatal pela conquista de recursos a serem empregados, no mais das vezes, na solvência de despesas que não são vertidas em benefício para o povo"; a multa supera em 350% o valor do hipotético crédito tributário referente ao IPI; a penalidade não pode ter a função de depauperar o sujeito passivo, de acordo com doutrina invocada; somente poderia ser aplicado o percentual de 75% sobre o montante do imposto não recolhido no período averiguado;*
- *Por derradeiro, requer o recebimento e processamento da impugnação para reconhecimento da improcedência do auto de infração atacado em virtude da capitulação errônea da classificação fiscal feita pela autoridade fiscal; alternativamente, pugna pela nulidade da multa por ofensa a estrita legalidade; ademais, solicita a realização de perícia técnica para que fique demonstrado que a contribuinte industrializa construções pré-fabricadas, com a designação do assistente técnico e a formulação dos quesitos, além da realização de diligências em obras realizadas pela impugnante.*

A DRJ/Ribeirão Preto/SP – 2º Turma, por meio do acórdão 14-22.659, de 18/03/2009, decidiu pela improcedência da Impugnação, mantendo integralmente o lançamento. Transcrevo a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/12/2005, 01/01/2006 a 31/03/2006

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/12/2005, 01/01/2006 a 31/03/2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria tributável não especificamente contestada na impugnação é reputada como incontroversa, insuscetível de posterior invocação.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS BÁSICOS PRESENTES. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia, ainda que respeitados os requisitos legais, quando os elementos existentes na peça acusativa forem suficientes para o convencimento da autoridade julgadora.

A empresa então interpôs o Recurso Voluntário, onde reitera os argumentos da Impugnação. Acrescenta pedido de decadência parcial do lançamento, por “*crédito tacitamente homologado*”, e junta aos autos parecer denominado “*opinião classificatória*”.

Posteriormente, por meio de Resoluções, o presente processo e outros processos conexos, relativos ao mesmo procedimento fiscal, veiculando ressarcimentos, foram reunidos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, relator.

O recurso é tempestivo.

Preliminar de decadência

A decadência, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, dá-se no prazo de 5 anos contados do fato gerador, no caso de existência de pagamentos, conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça – Resp 973.733/SC, no regime dos recursos repetitivos. Tal decisão é vinculante para as Turmas do Carf, consoante art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do Carf – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.¹

No caso do IPI, a existência de compensações entre débitos e créditos equivale ao pagamento, nos termos do art. 124, § único, inciso III do Decreto 4.544/2002 – Regulamento do IPI², caso em que o termo de início de contagem do prazo de decadência é o fato gerador.

¹ § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF

² Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

O lançamento foi cientificado em 18/07/2008 (fl. 7).

Desse modo, encontravam-se decaídos os fatos geradores anteriores a 18/07/2003.

Neste aspecto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário.

A recorrente refere, também, no Recurso Voluntário, a eventual decadência de cálculo dos créditos a serem aproveitados. Entende que, antes de 18/07/2003, portanto, os créditos de IPI escriturados restariam “*homologados tacitamente*”.

Nesse particular, a pretensão é descabida. A homologação tácita se dá somente ao crédito tributário constituído via confissão, ou à Declaração de Compensação apresentada conforme art. 74 da Lei 9.430/96. Não existe previsão legal de homologação de apropriação de créditos de IPI.

Não existe decadência de informações contábeis. Qualquer crédito alegado somente pode ser deferido se revestido de legalidade estrita. Em hipótese alguma um crédito ilegal poderá ser deferido pela passagem do tempo. O que se impede, pela passagem do tempo, é a constituição do crédito ou sua cobrança, para os fins da segurança jurídica. Jamais a passagem do tempo ensejará o deferimento de crédito/indébito ilegal.

Assim, qualquer requerimento de restituição ou ressarcimento, enseja a auditoria de sua legalidade, desde sua origem. Ocorre que, ainda que o indébito seja ilegal, se tiver havido declaração de compensação, e ultrapassados 5 anos, não se pode mais **cobrar o débito compensado**, porém, jamais se restituirá **o crédito ilegal**.

Ressalte-se que não se está alterando as bases de cálculo para efetuar novo lançamento, mas sim aferindo a legalidade, a certeza e liquidez dos créditos, para cumprimento do disposto no art. 170³ do CTN.

Os prazos decadenciais citados protegem o contribuinte de novas cobranças tributárias, para sua segurança jurídica, mas não conferem direito de crédito inexistente. A certeza e liquidez dos créditos é premissa inalienável, segundo os princípios de interesse público, e a administração pública não pode, em nenhum caso, conceder créditos ilegais ao contribuinte. A Fazenda pode e deve aferir a certeza e liquidez dos créditos, seja qual for a data de sua origem, vedado, no entanto, lançar novos tributos não confessados – decadência do art. 150, §4º - e cobrar débitos constantes em declaração de compensação, após o prazo previsto no §5º do art. 74 da Lei 9.430/96.

Assim, não acata a preliminar suscitada nesse ponto.

Mérito

Classificação fiscal das mercadorias

(...)

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

³ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A empresa fabrica e vende galpões industriais, e as define como mercadorias classificadas na posição TIPI 9406, como construções pré-fabricadas. O Fisco aponta a posição 7308, partes de construções.

A recorrente sustenta que vende a totalidade da construção, e não apenas suas partes, razão pela qual seria correta a posição 9406.

O fundamento do Fisco é que as construções em foco são edificações civis, e como tais, não caracterizam industrialização. Desse modo, as saídas da recorrente são de partes de construções, e não de construções.

Com efeito, as construções civis estão fora do conceito de industrialização do IPI. A construção civil não se confunde com a “reunião de partes no local em que são instaladas”, fora das dependências do estabelecimento industrial, por força do Regulamento do IPI então vigente, art. 5º VII, “a”:

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

-VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

Desse modo, tais edificações **não são mercadorias**, e sequer podem ser classificadas na TIPI.

Ora, em sendo assim, quais seriam então as mercadorias objeto da posição 9406 – construções pré-fabricadas ?

Observemos inicialmente a Nota 4 do respectivo capítulo:

“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. “

Vejamos como as Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pela OMA – Organização Mundial das Aduanas, que são a interpretação oficial, em nível internacional, do Sistema Harmonizado, e aprovadas no Brasil, segundo a competência conferida pela Portaria MF 91/1994, pelas Instruções Normativas RFB 807/2008 e 1.260/2012, esclarecem:

“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.”*

Assim, o objeto da posição 9406 são **mercadorias padronizadas**, de catálogo, isto é, são oferecidos projetos padronizados para escolha dos clientes, atendidos, via de regra, por mercadorias já em estoque, e não **projetados** sob demanda, o que, via de regra, aplica-se a empreendimentos de maior porte.

No presente caso, o que é vendido globalmente **não são mercadorias**, de catálogo. O que é vendido, no presente caso, são **projetos de construções civis**. Conforme se verifica nos contratos juntados (fls. 1.300/2.847), cada venda é sob demanda de projeto específico, normalmente de grande porte. O próprio laudo técnico assim o afirma, às fls. 3.558, e ainda fluxograma à fl. 3.562. A recorrente também afirma, diversas vezes, tratar-se de empresa de construção civil.

Assim, a empresa **vende uma construção civil**, e não uma mercadoria, e fornece todas, ou quase todas, as **partes para a construção civil**. Em suma, não se confunde um projeto de construção civil com uma mercadoria pré-fabricada.

Portanto, correto o Fisco na classificação fiscal adotada.

Duplicidade da multa

A infração falta de destaque do IPI na nota fiscal, com ou sem insuficiência de recolhimento do imposto, enseja o lançamento da multa, conforme art. 80, I da Lei 4.502/64, na redação então vigente⁴.

A infração de glosas de créditos apropriados somente gera multa quando ocasiona saldo devedor não confessado/recolhido, atraindo a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96.

O cálculo dessas multas é excludente, ou seja, somente se lança a multa por falta de destaque de IPI nas notas fiscais, na parte com cobertura de crédito, ou seja, quando as infrações resultam em saldo devedor, parte da multa recai sobre o saldo devedor, e parte sobre o valor das infrações com cobertura de crédito. Portanto, não há, matematicamente, a alegada duplicidade de multas, porque incidem sobre parcelas diferentes das infrações.

Não procedem as alegações da empresa de que foram aplicadas multas sobre a infração de glosas de crédito e sobre a infração de falta de destaque de IPI. Conforme verifico

⁴ Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício: (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Produção de efeito) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

nos demonstrativos de multa, partes integrantes dos Autos de Infração, a multa sobre a falta de destaque de IPI somente incidiu na parte com cobertura de crédito, ou seja, toda a contribuição da infração relativa à glosa de mercadorias para formação do saldo devedor multado, foi descontado na base de cálculo da multa relativa à falta de destaque de IPI, com cobertura de crédito.

Quanto à alegada desarrazoabilidade das multas, o colegiado não pode apreciar a constitucionalidade da penalidade legalmente prevista, nos termos da Súmula Carf nº 2⁵, art. 26-A do Decreto 70.235/72 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Carf – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a decadência dos lançamentos de fatos geradores anteriores a 18/07/2003.

Marcelo Giovani Vieira - Relator

⁵ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Declaração de Voto

A presente declaração de voto decorre da análise dos autos quando da vista concedida em sessão de votação anterior.

O que deve nortear a classificação dos produtos industrializados como uma construção pré-fabricada são os textos da Nota 4 do Capítulo 94 e das Notas Explicativas da posição 94.06.

Da leitura dos textos das referidas Notas, já reproduzidas no voto do Relator, extraem-se os requisitos para que se considere uma construção como pré-fabricada.

O primeiro deles não comporta dúvida pois a construção se apresenta acabada e montada na fábrica, e sua identificação ou caracterização como pré-fabricada torna-se elementar e evidente visualmente. Assim, aquelas não acabadas e/ou não montadas na fábrica, ou na saída do estabelecimento industrial, carecem de elementos objetivos para se identificarem ou não como construções pré-fabricadas.

Neste sentido, pode-se formular duas possibilidades de apresentação da construção pré-fabricada e o requisito para sua identificação como tal:

1. Quando não apresentada acabada e montada na fábrica **deve** ser apresentada em conjunto de elementos para montagem no local;

2. Quando incompleta, deve apresentar as características essenciais de construções pré-fabricadas

A formulação proposta conduz a outras duas indagações.

Uma primeira, quais as características essenciais de uma construção pré-fabricada?

Vislumbro uma resposta elementar, qual seja, o conjunto de elementos que se apresentam reunidos e que se identificam como pertencentes a uma específica construção de alguma obra.

Quando os textos das Notas utilizam a expressão "apresentadas" ou "apresentando" quer se referir a possibilidade de identificação do conjunto na saída do estabelecimento fabricante. À vista disso, decorre a segunda indagação: qual seria a forma de se identificar o produto/conjunto, visualmente?

Mas essas expressões ("apresentadas" ou "apresentando") são utilizadas justamente quando a construção pré-fabricada está inacabada, incompleta ou desmontada, e a depender de suas dimensões, torna-se impossível o carregamento e o transporte em um só veículo e no mesmo período. Ademais, não há vedação para que a montagem seja após a entrega de todo o conjunto.

Entendo que a solução quanto à identificação/caracterização da construção pré-fabricada está na análise das características do projeto, do contrato e a discriminação nas

notas fiscais que devem apontar claramente para a natureza de uma industrialização realizada no estabelecimento da pessoa jurídica que lhe der saída.

Outro requisito decorre dos textos da Nota 4 do Capítulo 94 e das NE da posição 94.06 e se torna intuitivo: não basta que a mercadoria permita a identificação somente após a montagem.

Portanto, ao meu sentir a classificação somente se torna possível com a análise de cada conjunto de projeto/contrato e conjunto de notas fiscais de saída.

Contratos celebrados e projetos de clientes

As cláusulas do contrato padrão celebrado entre a recorrente e seus clientes revelam que não se trata de uma construção pré-fabricada, pois a natureza é de prestação de serviço com fornecimento de materiais e não de venda de construção pré-fabricada.

Aponto para os dispositivos contratuais que expressam a prestação de serviços, ou descaracterizam como a venda de uma construção pré-fabricada:

- Não se referem a montagem de um conjunto pré-fabricado, mas sim em execução de serviço;

- As nota fiscal consignam usinagem, montagem da estrutura metálica e colocação de telhas;

- Há previsão de rescisão contratual na hipótese da contratada decidir não executar os serviços contratados;

- A contratada entregará projeto para aprovação do cliente, o que pressupõe a personalização do serviço;

- Há a possibilidade de alteração nas estruturas a serem fornecidas, bem como do projeto;

- Os preços podem ser alterados em razão de modificações nas quantidades, dimensões ou forma das estruturas discriminadas na proposta, o que se mostra incompatível com uma construção pré-fabricada;

- O início de fabricação ocorre somente quando a obra estiver apta a receber os materiais para sua execução;

- No fornecimento de materiais de fechamento, portas, venezianas, cobertura, revestimentos acústicos (folhas: 1840, 1863, 1874, 1887, 1944, 1956, 1983, 1997, 2040) prevê o faturamento direto para o cliente para evitar refaturamento (significa que o fornecimento desses materiais é de terceiros fornecedor, e não industrializado no estabelecimento do recorrente);

- Os materiais fornecidos, apontados como pré-fabricados, incluem grande variedade de estruturas metálicas para cobertura e fechamento de: portaria, vestiário, alojamento, escritório, restaurante, garagem. Todas executadas conforme projeto do cliente (o tipo de material faz presumir várias possibilidades de serviço a serem executado e não uma variedade de tipos de construções pré-fabricadas).

- Há contratos e projetos de reforma em estruturas existentes com o reaproveitamento de material do cliente;
- Os contratos prescrevem prazos de conclusão para as obras, não para instalação/montagem da construção pré-fabricada;
- Em todos os contratos, há sempre referência a "materiais próprios" empregados na obra, e para efeito de cálculo de tributo, refere-se ao item 32 da lista de serviços do Decreto-Lei 406/68, ou seja, não se trata de montagem de construção pré-fabricada, mas de prestação de serviço para fins de tributação;
- Cláusula específica estipula e discrimina o preço total do serviço;
- Há casos em que fica nítida a contratação de execução de serviço, quando na proposta especifica a diferença entre o serviço executado e contratado.

A análise dos contratos/projetos de alguns de seus clientes revelam igualmente a natureza de contrato de prestação de serviços ou situações em que o fornecimento de produtos industrializados não é da contribuinte. Vejamos alguns deles.

JACTO:

- Vários contratos possuem a peculiaridade de reaproveitamento de materiais do cliente (cobertura, painéis, fechamento);
- Casos em que não há "construções" novas, mas simples ampliação das já existentes;
- No fornecimento de materiais de cobertura (fls. 1840, 1863) prevê o faturamento direto para o cliente para evitar refaturamento;
- Há especificação do cliente de como será fabricada a estrutura, ou seja, tipo de material, dimensões, etc. (não se caracteriza venda de uma construção pré-fabricada);
- Tem aditamento de contrato em razão de alterações dos serviços contratado (Proposta 198/04 -fl. 2417/)

COCAM (Contrato 040/04, 049/04 e Proposta Técnica 071/70 (fls. 2240/2253))

- Natureza de reforma e alteração da estrutura com troca de telha e transformação da estrutura metálica da fábrica (torrefação) com reaproveitamento de material já instalado;
- Coberturas, cumeeiras, parafusos e venezianas serão faturadas para o cliente e a contratada se responsabiliza pela qualidade dos produtos. (indaga-se por que somente neste caso há responsabilidade da contratada pelo produto fornecido? Quer dizer que os demais produtos fornecidos não seriam? Entende-se que a responsabilidade decorre dos produtos não serem fabricados e fornecidos pela contratada)

JACKS:

- Descrição da obra a ser executada: apoio, reforço e suporte de estrutura, aumento e revisão de telhado (fl. 2374)

Das notas fiscais

Procedendo à análise das notas fiscais constatam-se elementos suficientes para infirmar tratar-se de saída parcelada de uma construção pré-fabricada, ainda que incompleta e/ou inacabada.

1. As datas, e principalmente o prazo decorrido entre a primeira e última saída de material de determinados contratos demonstram que ultrapassaram, em alguns casos, mais de 06 (seis) para a "entrega" total da suposta construção pré-fabricada. O quadro abaixo fornece um exemplo da situação:

Número contrato	Data da 1ª saída	Data da última saída	Tempo decorrido entre a primeiras e última saída
07/02	06/01/2003	09/09/2003	+ de 8 meses
030/05	22/07/2005	29/03/2006	+ de 8 meses
027/05	27/06/2005	14/03/2006	+ de 8 meses
039/04	29/07/2004	05/08/2005	+ de 11 meses
055/03	20/04/2004	08/11/2004	+ de 6 meses
049/03	04/03/2004	18/10/2004	+ de 7 meses

2. A informação do código da operação de saída - CFOP: 5.999 - aponta, indubitavelmente para uma "remessa para execução de obra", e não uma saída de venda de uma construção pré-fabricada.

3. Em todas as notas fiscais, a descrição é de mercadorias como partes de estrutura metálica, não como uma construção pré-fabricada.

No mesmo sentido das constatações e conclusões apontadas nesta declaração de voto, a decisão no Acórdão nº 3403-001.254, sessão de 06 de outubro de 2010, relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

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.

Trago excerto daquele voto que se aplica perfeitamente ao presente caso:

(...) 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.

Conclusão:

Como fundamento principal para negar provimento ao recurso voluntário na matéria é o fato de que nos contratos e nas notas fiscais não há provas de que os materiais produzidos ou fornecidos pela recorrente constituem uma construção pré-fabricada, ainda que incompleta ou inacabada.

Ao contrário, as mercadorias sempre foram identificadas como ou destinadas a estruturas metálicas a serem fornecidas em obras dos clientes.

Paulo Roberto Duarte Moreira

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

A presente Declaração de voto tem por finalidade explicitar as razões pelas quais, em sessão de julgamento, propus a realização de diligência.

Conforme bem fundamentadas razões de decidir expostas pelo Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira e pelo Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, a questão posta em debate vai além de se definir a classificação fiscal de estruturas metálicas pré-fabricadas.

Não há dúvida acerca da correta classificação fiscal adotada pelo contribuinte quando se trata de "**mercadorias padronizadas**, de catálogo, isto é, são oferecidos projetos padronizados para escolha dos clientes, atendidos, via de regra, por mercadorias já em estoque", conforme preceitua o Relator.

Não obstante, pelo exame dos autos, nota-se a existência de estruturas projetadas sob demanda, customizadas, e que não formam um conjunto único, mas, sim, adições a estruturas já existentes (reforma e ampliação).

Conforme bem examinado pelo Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, existem contratos com a descrição de "**Reforço e Suporte**", "**Serviço na Cobertura existente**", "**troca de telhas**", dentre outros. Tais objetos, efetivamente, demonstram se tratar da prestação de serviços de construção civil, e não da entrega de uma estrutura pré-fabricada.

Lado outro, nota-se que em algumas situações, ocorreu o típico fornecimento de estruturas completas, pré fabricadas, cuja contratação da Recorrente se deu para a entrega de

um conjunto completo, formador de uma estrutura única, como, por exemplo, o fornecimento de *"Passarela e suporte para tubo sobre a fábrica"*.

Assim, entendo que, para a adequada compreensão dos fatos ensejadores do lançamento, é prudente que se realize uma diligência fiscal de modo a identificar fielmente o objeto de cada uma das notas fiscais objeto de autuação fiscal, sob pena de se permitir a inadequada reclassificação de itens que, de fato, caracterizam-se como estrutura pré-fabricada.

É este meu posicionamento acerca da necessidade de realização de diligência fiscal.

Tatiana Josefovicz Belisário