



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n° 13009.000439/00-22
Recurso n° 137.467 Voluntário
Matéria II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Acórdão n° 301-34.205
Sessão de 05 de dezembro de 2007
Recorrente METALURGICA BARRA DO PIRAÍ LTDA.
Recorrida DRJ/JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/1995 a 31/07/2000

CLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA - A mercadoria denominada "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", classifica-se na posição NCM 7308.90.90, por força RGI 1ª (texto da posição 73.08), RGI 6ª (texto da subposição 7308.90) e e RGC-1 da (texto do código 7308.90.90) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA - COANA EFEITOS JURÍDICOS NO TEMPO - A reforma de solução de consulta levada a efeito pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira gera efeitos *ex tunc* em relação aos fatos geradores de tributos, haja vista que não se pode admitir a permanência de exigibilidade pautada em interpretação que não cumpre os requisitos do princípio da estrita legalidade (art. 10, § 5º, da IN SRF 02/97). A seu turno, a reforma da decisão gera efeitos *ex nunc* em relação aos atos praticados pela administração.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO NA PARTE CONHECIDA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade conhecer em parte do recurso. Na parte não conhecida, por unanimidade de votos, declinar a competência em favor do Segundo Conselho de Contribuintes. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, João Luiz Fregonazzi, Susy Gomes Hoffmann, Rodrigo Cardozo Miranda e Patrícia Wanderkoke Gonçalves (Suplente). Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional José Carlos Brochini.

Relatório

Contra a Recorrente foi lavrado, em 1º/09/2000 (fls 01/46), Auto de Infração por entender a fiscalização haver irregularidades no recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados, constatadas em procedimento fiscal iniciado em 12/07/2000. A empresa autuada localiza-se na estrada Manoel Coutinho de Carvalho, nº 3380, Bairro Campo Bom, Município de Barra do Pirai - RJ.

O crédito tributário apurado decorre da falta, pelo estabelecimento industrial, do lançamento do imposto nas saídas do produto “telha zincada”, em razão de erro de classificação fiscal e conseqüente aplicação de alíquota menor que a devida. A classificação adotada pelo contribuinte para o produto em questão foi 7308.90.90 – construções e suas partes – outras, com alíquota zero, ao passo que a considerada pela fiscalização foi 7210.41.10 – produtos laminados planos, de ferro ou aço não ligados, de largura igual ou superior a 600 mm, folheados ou chapeados ou revestido-, de alíquota 5%.

Por bem descrever o objeto da lide, adoto o relatório de Primeira Instância de fls. 1688.

Cientificado do lançamento, apresentou o autuado, em 21/02/2006, impugnação (fls. 1645/1650), submetida à apreciação da DRJ-BRASÍLIA/DF, cujo acórdão acolheu parcialmente o pedido, conforme os fundamentos consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de Apuração: 01/07/1995 a 31/07/2000

Ementa: O produto telha zincada classifica-se na TIPI/96 sob o código 7210.41.10, com incidência de IPI à alíquota de 5%.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/1995 a 31/07/2000

Ementa: CRÉDITO DO IMPOSTO. APROVEITAMENTO

O produtos final industrializado tributado pelo IPI implica aproveitamento do crédito relativo à aquisições de insumos (matéria prima, produto intermediário e material de embalagem) tributados, conforme a sistemática constitucional da não-cumulatividade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/1995 a 31/07/2000

Ementa: EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.



Decorridos cinco anos do encerramento de períodos de apuração decendiais em que a fiscalizada tenha realizado pagamentos nos termos dos incisos I e II do parágrafo único do art. 56 do RIPI/82, a aplicação do disposto pelos arts. 150, § 4º, e 156 do CTN redundando, para tais decênios, na extinção em definitivo do crédito tributário, impossibilitando sua constituição por meio de lançamento de ofício.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/1995 a 31/07/2000

Ementa: PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Desconsidera-se o pedido de perícia que, além de não observar todos os requisitos normativos, revela-se prescindível na hipótese.

Assunto: Norma de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/1995 a 31/07/2000

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

As argüições que, direta ou indiretamente, versem sobre matéria de inconstitucionalidade ou ilegalidade de legislação tributária da autoridade administrativa, sendo exclusivamente do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente em Parte.

Inconformado com a decisão do órgão julgador de primeira instância, da qual tomou conhecimento em 29/09/2006 (fls. 1714), interpôs o Recorrente Recurso Voluntário, em 23/10/2006 (fls.1716/1753), alegando em síntese que:

Decaiu o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, já que o IPI é tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos, conforme dicção do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Não é correta a classificação fiscal adotada pela autoridade fiscalizadora, pois os produtos industrializados não são meras chapas de aço com destinação indefinida, mas sim telhas com características autoportante, sendo produzidas de acordo projeto definido e utilizadas exclusivamente na construção civil como telhado ou fechamento lateral de construções, pelo que, apesar de serem inequivocamente matérias de aço ondulado, enquadráveis, numa análise precipitada, na classificação fiscal 7210.41.10, a especificidade quanto à destinação aponta para a classificação correta, qual seja, no código 7308.90.90.

A interpretação fiscal defendida está em consonância com o determinado pela Organização Mundial de Alfândegas – OMA, regulamentada pela Instrução Normativa 615/2006, sendo certo que, a classificação, antes de ser fiscal, é um código válido para todas as nações.

Transcreve diversas ementas de decisões da Secretaria da Receita Federal, apontando que foram adotadas classificações diversas para um mesmo produto, ou seja, a telha metálica, sem observar o que consta nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI.



Quando uma mercadoria parece poder ser classificada em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 – “b” ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da seguinte forma:

A posição mais específica prevalece sobre a mais genérica. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria. Cita doutrina e jurisprudência para referendar essa tese.

Não podem, portanto, as telhas em aço galvanizado serem enquadradas na posição 7210, uma vez que conforme dispõe as notas do capítulo 72, que abrange os produtos metálicos em sua forma básica, quando esses produtos apresentarem as características de artefatos ou obras, deverão ser classificados no capítulo 73 da TIPI.

As telhas em aço galvanizado somente podem ser classificadas na posição 7308.90.90, sendo esta posição de mais especificidade por referir-se a componentes de aço próprios para : “construções e suas, (...) estruturas para telhado, de ferro fundido, ferro ou aço (...)”, descrição que se subsume ao produto ora debatido.

A consulta apresentada pela ABCEM – Associação Brasileira da Construção Metálica em nome de seus associados está garantida pela Instrução Normativa IN 231/2003, que prevê que a consulta eficaz impede a aplicação da penalidade relativamente à matéria consultada.

Como a solução foi eficaz, a situação dos associados está regularizada a partir do dia de ciência da solução, ou seja, a publicação no DOU de 12 de novembro de 2003, conforme art. 14 da IN 230/2002.

Cabe ao Órgão Central da Secretaria da Receita Federal, o COANA, decidir os casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional.

O art. 50 da Lei 9.430/96 determina que sejam aplicadas aos processos de consulta, relativos à classificação fiscal de mercadorias, as disposições do art. 48 desta lei, logo, o órgão que trata o inciso I do § 1º do artigo 48 poderá alterar ou reformar de ofício as decisões proferidas nos processos relativos à classificação fiscal de mercadorias, e esse órgão é o COANA.

Entende a Recorrente, portanto, que a solução de Consulta COANA nº 9 de 04/11, publicada no Diário Oficial em da União em 12/11/2003 é, administrativamente irrecurável na esfera administrativa, produzindo efeitos de coisa julgada administrativa e revogando decisões regionais que versem sobre a mesma matéria, entre estas, o acórdão 1.0731/02, podendo ser entendido como uma espécie de julgamento antecipado da lide.

Transcreve Ementas do Conselho de Contribuintes para referendar esse entendimento.

Defende ser ilegal e inconstitucional a aplicação da Taxa SELIC, ressaltando que tal alegação já fora feita na impugnação, e que a autoridade julgadora não apreciou a questão. Com relação à multa, alega ser confiscatória e desproporcional.



Por fim, requer seja julgado improcedente o auto de infração, reconhecendo-se o cabimento da classificação fiscal 7308.90.90 para os produtos por ela industrializados (telhas zincadas e zincalume).

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso na parte que compete a este Conselho, classificação fiscal de mercadorias, e por atender aos demais requisitos de admissibilidade.

A questão nuclear da lide refere-se à classificação fiscal da mercadoria denominada telha de aço zincado destinada à construção de telhados ou fechamentos laterais de construções, constituindo-se em elementos estrutural e de acabamento, cuja classificação fiscal ficou definida como sendo da posição 7308.90.90, conforme Solução de Consulta COANA nº. 09, de 04 de novembro de 2003, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Classificação da mercadoria denominada "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", no código NCM 7308.90.90.

Dispositivos Legais: RGI 1ª (texto da posição 73.08), RGI 6ª (texto da subposição 7308.90) e e RGC-1 da (texto do código 7308.90.90) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002.

Portanto, considerando que os produtos identificados no lançamento são os mesmos submetidos à apreciação da classificação fiscal a qual foi definida pela Solução de Consulta COANA nº. 09, de 04 de novembro de 2003, adoto para solução desta lide as razões de decidir da Solução de Consulta COANA e reconheço que a classificação fiscal aplicável aos produtos desta lide é a da posição 7308.90.90.

Assim, resta analisar a legislação vigente para obter a correta aplicação e os efeitos jurídicos dessa norma interpretativa emanada pela COANA.

Nesse passo é conveniente esclarecer que à época dos fatos vigia a IN SRF 03/97 e não a IN SRF 230/2002.

Assim, o tratamento normativo relativo aos efeitos da consulta, vigente no período a que se referem os fatos geradores, está disciplinado na Instrução Normativa SRF n.º 02/1997, cujo art. 10 dispõe:

"Art. 10. A consulta eficaz impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da decisão que a soluciona, desde que o pagamento ocorra neste prazo, quando for o caso.



7

§ 1º Os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida, somente se aperfeiçoam se o fato concretizado for aquele sobre o qual versou a consulta previamente formulada.

§ 2º Os efeitos da consulta formulada pela matriz da pessoa jurídica estendem-se aos demais estabelecimentos.

§ 3º No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos neste artigo só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

§ 4º A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.

§ 5º Na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

§ 6º Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de decisão proferida em processo de consulta sobre classificação de mercadorias, aplicam-se as conclusões da decisão alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.”

Por sua vez, o art. 14 da IN SRF nº. 203/2002 dispõe

Art. 14. A consulta eficaz impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

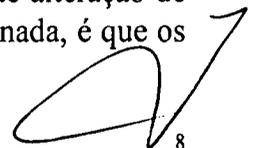
...

§ 6o Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

§ 7o Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de Solução de Consulta sobre classificação de mercadorias, aplicam-se as conclusões da solução alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.

...”

O que se pode extrair dos dispositivos acima é que, na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionada, é que os



efeitos da alteração dependerão do resultado, em face das obrigações tributárias para o contribuinte:

- se a alteração for desfavorável ao contribuinte consulente, o novo entendimento albergará apenas os fatos gerados que ocorrem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente;
- se a alteração for mais favorável ao contribuinte consulente, o novo entendimento atingirá os fatos geradores (presentes e passados) ocorridos sob a égide da norma legal interpretada, atingindo, inclusive, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

No caso em questão, a solução final da classificação fiscal foi mais favorável à Recorrente, considerando como correta a posição adotada. A nova orientação atinge, portanto, também o período abrangido pela solução anteriormente dada, conforme art. 10, § 5º, da IN SRF 02/97 e art. 14, § 6º, da IN SRF nº. 230/2002.

Não merece guarida, desta forma, o entendimento da decisão de primeira instância administrativa, no sentido de que, nos casos de consulta sobre classificação fiscal aplica-se o § 6º da IN SRF 02/97 (§ 7º do art. 14 da IN SRF 203/2002) por ser dispositivo específico para classificação fiscal. Uma leitura mais atenta desse dispositivo conjugada à interpretação sistêmica das normas indica que esse dispositivo se aplica quando: (i) a reforma for de ofício; (ii) refira-se à classificação fiscal; e (iii) o novo entendimento seja menos benéfico ao contribuinte. Nessas circunstâncias o novo entendimento aplicar-se-á a partir da data em que for dada ciência ao contribuinte da reforma/alteração.

No caso houve decisão definitiva da COANA que fixou a classificação fiscal do produto em apreço de modo idêntico ao que era utilizado pela Recorrente.

Pois bem, a lei criou um sistema de classificação fiscal de mercadorias a partir da qual foram fixadas as alíquotas do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, também, na forma da lei.

A lei é que rege as relações jurídicas tributárias em atendimento ao art. 5º, inciso II e art. 150, inciso I, ambos da Constituição Federal. O princípio constitucional da legalidade é base do Estado de Direito e, como tal, não pode ser corroído pelas normas infralegais ou pelas normas *interna corporis*, tais como as portarias e instruções normativas.

De outro lado, não se pode estender os efeitos de uma decisão administrativa ou um parecer para além de sua função precípua, ou seja, trata-se de manifestações que explicitam a norma legal que dão a interpretação da administração em relação à lei, de forma a viabilizar a sua aplicação. Tais manifestações geram direitos e quando reformadas devem ser aplicadas de forma retroativa (*ex tunc*) à data da expedição da lei quando for mais benéfica ao contribuinte, na forma do art. 106 do CTN, e a partir da manifestação da administração (*ex nunc*) quando em prejuízo do contribuinte.

Note-se que o Estado não pode transferir para o contribuinte a responsabilidade pelos equívocos cometidos por sua administração.



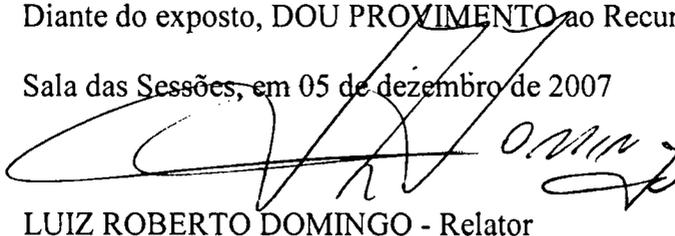
Se a reforma é favorável ao contribuinte, tem-se que a decisão anterior promoveu a aplicação da norma jurídica irregularmente devendo ser restituído o *status quo ante*, ou seja, de modo a aplicar a norma segundo sua interpretação correta.

A questão levantada acerca da não aplicação do § 6º do art. 10 da IN SRF 02/97, entendo que foi acertada para o caso tela, uma vez que este dispositivo se aplica **tão-somente aos atos praticados até a data** em que for dada ciência ao consultante da reforma.

Ora, o § 6º refere-se exclusivamente aos atos e não aos fatos geradores. No que se refere aos **fatos geradores** aplica-se o § 5º, pois não se faz jurídica a exigência de tributos sem amparo legal, ou seja, sob amparo de uma interpretação que não restou homologada pela própria administração.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2007



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator