



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

Processo nº 11020.001358/99-13
Recurso nº 328.721 Voluntário
Acórdão nº 3202-00.269 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2011
Matéria IPI - CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente PROGÁS INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1997

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TIPI.

Os produtos abaixo citados classificam-se nos seguintes códigos da TIPI, de 1996:

- a) Fogões: código 8419.81.90 - "outros aparelhos e dispositivos para cozimento ou aquecimento de alimentos";
- b) Fornos multiuso: código 8419.81.90 - "outros aparelhos e dispositivos para cozimento ou aquecimento de alimentos";
- c) Estufas-vitrine: código 8419.81.90 - "armários aquecedores";
- d) Esteiras metálicas: código 8438.90.00 - "partes das máquinas e aparelhos para as indústrias de panificação";
- e) Câmaras de crescimento para pães: código 8438.10.00 - "máquinas e aparelhos para a indústria de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e massas alimentícias";
- f) Resistências: código 8419.90.40 - "partes de aparelhos destinados a aquecimento, cozimento";
- g) Motores elétricos: código 8501.40.19 - "outros motores de corrente alternada, monofásicos, de potência inferior ou igual a 15W";
- h) Termostatos: código 9032.10.90 - "outros termostatos";
- i) Termômetros: código 9025.19.90 - "outros termômetros".

ALÍQUOTA INCORRETA.

Tendo em vista a aplicação da posição NCM 8419.90.40, a alíquota correspondente é de 8%, e não de 5%. Obrigação devida.

BASE DE CÁLCULO DO IPI. FRETE. NÃO CABIMENTO.

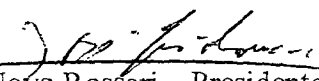
O valor do frete cobrado do comprador ou destinatário final, não se inclui no valor tributável do IPI. Precedentes do STJ.

“ADITAMENTO” AO RECURSO. ARGUMENTAÇÃO INTEMPESTIVA.
O “aditamento ao recurso” apresentado fora do prazo estabelecido no art. 33 do Decreto nº 70.235/72 dispensa apreciação.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos seguintes: a) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto à classificação fiscal dos produtos “câmaras de crescimento para pães” e “resistências”; b) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto à classificação fiscal do produto “esteira metálica”, por ter sido adotado como correto o código diverso 8438.90.00; c) por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à classificação fiscal do produto “forno multiuso”, vencido o Conselheiro Heroldes Bahr Neto e designado como Redator o Conselheiro José Luiz Novo Rossari; d) por unanimidade de votos, negar provimento quanto à classificação fiscal dos demais produtos. Ausente o Conselheiro João Luiz Fregonazzi.


José Luiz Novo Rossari – Presidente e Redator parcial

Heroldes Bahr Neto – Relator

Editado em: 01 de junho de 2011.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior e Heroldes Bahr Neto.

Relatório

Por bem trazer os fatos, adoto o relatório de fls. 402/408:

“O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado pela fiscalização do IPI, por falta de lançamento desse imposto, decorrente das situações descritas no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal das fls. 5 a 10.

2. O contribuinte promoveu a saída de diversos produtos tributados pelo IPI, com falta ou insuficiência de lançamento desse imposto, por erro de classificação fiscal, nos casos a seguir relatados.

2.1 *Fogões industriais e fogões semi-industriais* foram classificados, pelo contribuinte, no código 7321.11.00 da Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto no. 2.092, de 10 de dezembro de 1996 (TIPI, de 1996), com alíquota de 4%. Aduz a fiscalização que, pela leitura do texto da posição 7321, fica claro que a mesma abrange tão-somente os fogões de uso doméstico, entendimento reforçado pela leitura das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), aprovadas pelo Decreto no. 435, de 27 de janeiro de 1992. A classificação mais adequada para os produtos citados é no código 8419.81.90, da TIPI, de 1996, relativo a outros aparelhos e dispositivo, (sic) para cozimento ou aquecimento de alimentos, com alíquota de 8%, segundo a fiscalização.

2.2 *Fornos*, denominados, pelo contribuinte, '**multiuso**', com diversas capacidades, foram classificados, por ele, no código 8417.20.00 da TIPI, de 1996, relativo a fornos, não elétricos, de padaria, pastelaria ou para a indústria de bolachas e biscoitos. Relatam os autores do procedimento fiscal que a utilização desse produto é para assar alimentos para consumo humano, principalmente carnes de aves, utilizando tecnologia diversa da até então utilizada para a rotação dos alimentos, costumeiramente feita através de espetos que giram impulsionados por um mecanismo acionado por motor elétrico. A alteração principal é que em vez de espetos, são utilizadas grelhas removíveis, de metal, que giram, igualmente, impulsionadas por um mecanismo acionado por motor elétrico. A forma de aquecimento permanece inalterada em relação ao assador tradicional, ou seja, ocorre por meio de queimadores infravermelhos, que utilizam gás liquefeito de petróleo (GLP), como combustível. No entanto, ao dar saída aos produtos, classificando-os no código 8417.20.00 da TIPI, de 1996, o contribuinte entende ser seu produto específico para a indústria da panificação, o que não é verdade, pois é utilizado preferencialmente em bares, restaurantes e similares. A fiscalização considera que o produto em questão também deve ser classificado no código 8419.81.90 da TIPI, de 1996, com base nas Nesh respectivas.

2.2.1 Os produtos classificados no código 8417.20.00 da TIPI, de 1996, utilizado pelo contribuinte, estavam, na época de ocorrência dos fatos geradores, abrangidos por isenção do IPI, conforme tabelas anexas, inicialmente, à Medida Provisória 1.508, de 20 de junho de 1996, e suas reedições, e, posteriormente, à Lei nº Lei 9.493, de 10 de setembro de 1997, (sic) enquanto os produtos classificados no código 8419.81.90 da TIPI, de 1996, reputado correto pela fiscalização, não gozavam de qualquer benefício fiscal, sendo tributados à alíquota de 8%. O próprio contribuinte deu saída ao produto, em várias oportunidades, emitindo as respectivas notas fiscais, com a classificação considerada correta, neste processo, porém sem lançamento do JPI. (sic) As partes do referido produto também foram reclassificadas, pela fiscalização, do código 8417.90.00

da TIPI, de 1996, para o código 8419.90.40 da mesma tabela, o que implicou a mudança da alíquota incidente, de 5%, para 8%.

2.3 Estufas-vitrina, para aquecimento de alimentos em bares, restaurantes e similares, foram classificadas, pelo contribuinte, no código 8438.10.00 da TIPI, de 1996, relativo a máquinas e aparelhos para as indústrias de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e de massas alimentícias, também abrangido, na época de ocorrência dos fatos geradores, pela isenção anteriormente referida. A classificação fiscal do referido produto, segundo a fiscalização, também ocorre no código 8419.81.90 da TIPI, de 1996, como está explicitado nas Nesh respectivas, que se referem, literalmente, a armários aquecedores, com alíquota de 8%. O alcance do código 8438.10.00 da TIPI, de 1996, adotado pelo contribuinte, refere-se a outras máquinas e aparelhos, como especificam as Nesh da posição 8438.

2.4 Esteiras metálicas, para colocação de pães, para assar em fomos, (sic) desprovidas de qualquer mecanismo de ação, foram classificadas pelo contribuinte no código 8438.10.00 da TIPI, de 1996, já referido anteriormente, abrigado por isenção, na época dos fatos geradores. Considerando que as esteiras constituem-se em espécies de formas, e que não possuem qualquer tipo de mecanismo de ação, entende a fiscalização que se tratam de artefatos metálicos, e, em razão disso, classificam-se no código próprio de sua matéria constitutiva, ou seja, 7616.99.00 da TIPI, de 1996, relativo a outras obras de alumínio, com alíquota de 10%.

2.5 Câmaras para crescimento de pães, que consistem em um móvel de metal dotado de prateleiras, onde são colocados os pães, antes do cozimento, para crescimento da massa, foram classificadas, pelo contribuinte, no código 8438.10.00 da TIPI, de 1996, como máquinas e aparelhos para a indústria de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e massas alimentícias, favorecido por isenção, na época da ocorrência dos fatos geradores. Tais câmaras são desprovidas de qualquer mecanismo de ação, aquecimento ou umidificação, constituindo-se, simplesmente, em um móvel para armazenar os pães, ainda sob a forma de massa, onde a mesma cresce, sob efeitos do fenômeno biológico de fermentação, mesmo induzido por agentes químicos e/ou biológicos, mas sem a interferência direta do produto em questão. Em razão disso, a fiscalização reclassificou os produtos, no código 9403.20.00 da TIPI, de 1996, correspondente a outros móveis de metal, com alíquota de 10%.

2.6 Motores elétricos, adquiridos, de terceiros, pelo contribuinte, para utilização nos fomos (sic) multiuso, antes mencionados, foram classificados (os motores), por ele, como partes dos fomos, (sic) no código 8417.90.00 da TIPI, de 1996, com alíquota de 5%. Tais motores, segundo a fiscalização, devem ser classificados no código 8501.40.19 da TIPI, de 1996, relativo a outros motores de corrente alternada, monofásicos, como

determina a alínea 'a' da Nota 2 da Seção XVI da TIPI, de 1996, tributados à alíquota de 10%.

2.7 **Resistências elétricas**, utilizadas em produtos de sua fabricação classificados, pelo contribuinte, no código 8419.81.90 da TIPI, de 1996, foram, por ele, classificadas (as resistências) no código 8419.90.40 da mesma tabela (partes), tributadas à alíquota de 8%. Entendem os autores do procedimento fiscal que as resistências deveriam ter sido classificadas, por força da Nota 2, 'a', da Seção XVI da TIPI, de 1996, no código 8533.39.90 da TIPI, de 1996, relativo a outras resistências elétricas variáveis bobinadas, com alíquota de 10%.

2.8 **Termostatos** do código 9032.10.90 da TIPI, de 1996, e **termômetros** do código 9025.19.90 da referida tabela, tributados à alíquota de 15%, também adquiridos de terceiros, foram classificados, pelo contribuinte, respectivamente, nos códigos 8417.90.00 e 8419.90.40 da tabela citada, correspondentes, na ordem em que foram mencionados, às partes dos produtos classificados nos códigos 8417.20.00 e 8419.81.90 da TIPI, de 1996, tributando-os às alíquotas de 5% e 8%, respectivamente. A classificação correta desses produtos, segundo a fiscalização, é nos códigos citados em primeiro lugar (9032.10.90 e 9025.19.90), conforme a Nota 1, alínea 'm', da Seção XVI da TIPI, de 1996.

2.9 O quadro a seguir resume, por produto, as classificações e as alíquotas utilizadas pelo contribuinte e as que foram adotadas pela fiscalização:

Produto	Contribuinte		Fiscalização	
	Classificação	Alíquota (%)	Classificação	Alíquota (%)
Fogões	7321.11.00	4	8419.81.90	8
Fornos multiuso	8417.20.00	isento	8419.81.90	8
Estufas-vitrina	8438.10.00	isento	8419.81.90	8
Esteiras metálicas	8438.10.00	isento	7616.99.00	10
Câmaras para crescimento de pães	8438.10.00	isento	9403.20.00	10
Motores elétricos	8417.90.00	5	8501.40.19	10
Resistências elétricas	8419.90.40	8	8533.39.90	10
Termostatos	8417.90.00	5	9032.10.90	15
Termômetros	8419.90.40	8	9025.19.90	15

3. O contribuinte também deu saída a produtos de sua fabricação, com insuficiência de lançamento do IPI, por erro de alíquota. Os produtos classificados na posição 8419.90.40 da TIPI, de 1996, relativo às partes de aparelhos ou dispositivos das subposições 8419.81 ou 8419.89, foram tributados à alíquota de 5%, quando a alíquota correta era de 8%, segundo a referida TIPI.

4. Além dos erros de classificação fiscal e de alíquota, o contribuinte promoveu a saída de produtos tributados, sendo que nas respectivas notas fiscais foram consignados valores a título de 'outras despesas', que se apurou serem despesas de frete, cobrados dos adquirentes, e que não compuseram a base de cálculo do IPI, contrariando o art. 14 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 15 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989. Tal constatação ensejou a alteração da base de cálculo, no caso dessas notas fiscais, tendo sido apropriado o valor cobrado/debitado a título de outras despesas, tomando por base, para fins de rateio do frete, o peso líquido dos produtos em relação ao peso líquido total consignado nas referidas notas, nos casos em que relacionavam produtos tributados por alíquotas diferentes.

5. Nas fls. 37 a 197, foi elaborado, pela fiscalização, o 'Demonstrativo do IPI lançado', decorrente das infrações constatadas na ação fiscal, discriminando as notas fiscais e suas datas de emissão, códigos dos produtos, a classificação fiscal adotada e a correta, a alíquota adotada e a correta, a base de cálculo utilizada e a retificada, o imposto lançado pelo contribuinte, o imposto devido e a diferença a lançar, de ofício.

6. À vista das irregularidades mencionadas, foi reconstituída a escrita fiscal do estabelecimento, conforme consta nas fls. 20 a 25, tendo emergido saldos devedores do IPI, ou redução dos saldos credores apurados pelo contribuinte.

7. Na seqüência, foi lavrado o Auto de Infração das fls. 1 a 4, e anexos, para formalizar a decorrente exigência do IPI, no valor de R\$ 273.253,49, acrescido dos juros de mora e da multa de 75%, totalizando, na data da autuação, a importância de R\$ 579.960,30.

8. As infrações foram enquadradas nos seguintes dispositivos: arts. 15, 16, 17, 55, I 'b', e II 'c', 59, 62, 63, II e § 1º (considerada a alteração promovida pelo art. 15 da Lei Nº 7.798, de 1989), 107, II, e 112, IV, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto no. 87.981, de 23 de dezembro de 1982 (RIPI, de 1982).

9. Esse enquadramento sujeitou o interessado à multa de ofício, conforme art. 80, I, da Lei no. 4.502, de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei no. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e a juros de mora, previstos no art. 61, § 3º, da mesma Lei nº 9.430, de 1996.

10. O contribuinte **impugnou** tempestivamente a exigência, por meio do arrazoado das fls. 203 a 210, instruído com os documentos das fls. 211 a 214, apresentando as alegações adiante resumidas.

10.1 A empresa é constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, dedicando-se à industrialização e à comercialização de aparelhos e equipamentos elétricos e a gás, como fornos industriais multiuso,

câmaras para aquecimento, cafeteiras, esterilizadores, estufas aquecedoras de salgados, fogões, buffets térmicos, grills, fritadores, dentre outros.

Fogões

10.2 Para que se possa denominar de industrial ou semi-industrial é necessário que o fogão seja, de fato, utilizado para o cozimento de alimentos em escala industrial e que, nessa condição, sejam tais alimentos comercializados.

10.2.1 Os fogões produzidos e comercializados pelo impugnante, sob a classificação fiscal 7321.11.00 da TIPI, de 1996 (fogões a gás, de uso doméstico), caracterizam-se como fogões de pequeno porte, tanto que têm entre dois e seis queimadores, próprios para serem utilizados em ambientes residenciais, salões de festas domésticos, pequenos ou médios, comuns, ainda, em médias residências e condomínios, aos quais, em especial, são destinados.

10.2.2 Tais fogões, muito raramente, poderão ser destinados às indústrias de alimentação, casos em que poderiam vir a ser considerados fogões industriais.

10.2.3 No entanto, é de ser ressaltado que o impugnante vende seus produtos para lojas revendedoras e, por isso, não tem condições de saber, no ato da venda, qual será a destinação final de determinado fogão, sendo possível que um fogão comum ente utilizado em cozinhas residenciais venha a ser empregado em indústria alimentícia.

10.2.4 Importa ressaltar que o nomen juris empregado, para os efeitos legais e de classificação fiscal, é irrelevante, já que esta depende, fundamentalmente, do fim a que se destina o produto.

Fornos industriais multiuso

10.3 O impugnante apenas utilizou a classificação fiscal incorreta, ou seja, 8417.20.00 (fornos de padaria, pastelaria ou para a indústria de bolachas e biscoitos), quando deveria ter utilizado a classificação fiscal 8417.80.90 da TIPI, de 1996 (outros fornos), sendo que ambas estão amparadas pela isenção assegurada pela Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997 (adoção da Medida Provisória nº 1.508-20, de 12 de agosto de 1997), motivo pelo qual nenhum prejuízo adveio ao Erário Público.

Estufas-vitrina

10.4 As estufas-vitrina se destinam ao aquecimento de alimentos por irradiação de calor, e não por ação do fogo, razão por que a ação desses produtos é idêntica à de um forno. Importa considerar, todavia, que, quanto às estufas, o impugnante também utilizou classificação fiscal errônea, ou seja, 8438.10.00 da TIPI, de 1996 (máquinas e aparelhos para as indústrias de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e de massas

alimentícias), quando a classificação correta é a 8417.80.90 da mesma tabela (outros fornos), sendo que, novamente, ambas encontram-se enquadradas na isenção prevista na Lei nº 9.493, de 1997, e, por isso, tal prática nenhum prejuízo trouxe ao fisco.

Esteiras metálicas para colocação de pães

10.5 Os autores do procedimento fiscal ao enquadrar o produto em referência, equivocadamente, na classificação fiscal 7616.99.00 da TIPI, de 1996 (outras obras de alumínio), na verdade, deviam fazê-lo na 8417.90.00 dessa tabela (partes de fornos), pois tais esteiras nada mais são do que peças de reposição, sob pena de, sem fundamentação legal mínima que a justifique, impor a tais produtos ônus maior do que devem ter.

Câmaras para crescimento de pães

10.6 Tais câmaras, na verdade, nada mais são do que aparelhos (instrumentos, objetos ou utensílios destinados a certo uso) que, no caso presente, se destinam à utilização exclusiva das panificadoras na preparação e fabricação de pães, motivo pelo qual sua classificação correta, nos exatos termos da Lei nº 9.493, de 1997, é aquela que vem sendo adotada pelo impugnante, ou seja, 8438.10.00 da TIPI, de 1996 (máquinas e aparelhos para a indústria de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e massas alimentícias).

Motores elétricos, resistências elétricas, termostatos e termômetros

10.7 Os motores elétricos, as resistências, os termostatos e os termômetros não têm uso diverso, pois são de uso exclusivo nos produtos fabricados e comercializados pelo impugnante, razão por que o enquadramento na classificação fiscal de partes está correto. Quando forem partes de fogões de uso doméstico, tais produtos enquadram-se no código 7321.90.00 da TIPI, de 1996, e, quando partes de fornos, no código 8417.90.00.

IPI sobre a parcela correspondente ao frete, destacada na nota fiscal

10.8 As despesas de transporte do produto acabado, após sua saída do estabelecimento industrial, não podem ser incluídas na base de cálculo do IPI. Como ocorre com as despesas financeiras, esse fato (o transporte) pode até ser relevante para outras espécies tributárias, nunca, porém, em relação ao IPI. Cita e transcreve ementa de acórdão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e doutrina, no sentido de que não incide o IPI sobre as despesas de transporte que foram realizadas pelo impugnante, após a ultimação do processo industrial, ou seja, transporte de produto depois de sua saída do estabelecimento industrial.

10.9 Requereu, por fim, a improcedência do auto de infração.

11. O contribuinte retomou ao processo, depois de expirado o prazo para apresentação de defesa, com o **arrazoado das fls. 217 e 218**, instruído com a procuração da fl. 219, dizendo, em síntese, que, na apuração do crédito tributário, não teria sido levada em conta a reconstituição dos saldos da escrita fiscal das fls. 20 a 25.

12. Em seguida, tendo em vista que os elementos constantes do processo não foram considerados suficientes para a identificação inequívoca dos fogões, fornos multiuso, estufas-vitrine, esteiras metálicas e câmaras para crescimento de pães, objeto da autuação, foi elaborada a **Diligência DRJ/POA nº 19, de 5 de setembro de 2002, nas fls. 223 a 225**, para que fossem trazidos aos autos fotografias, catálogos, laudos técnicos etc., dos produtos citados.

13. Por força dessa providência, a fiscalização compareceu no estabelecimento autuado, ocasião em que obteve e juntou ao presente processo o 'Catálogo de Produtos' das fls. 228 a 241, a 'Relação dos Tipos de Fogões e Consumo em Kcal' das fls. 243 e 244, tendo obtido, também, informações sobre os produtos do impugnante, divulgadas na página da empresa, na Internet, das fls. 245 a 247. Na conclusão da diligência, elaborou o relatório fiscal das fls. 248 a 250." (destaques não constam no original)

Quanto à seqüência do presente relatório passo a fazê-lo conforme documentos existentes nos autos e não no relatório acima mencionado, uma vez que neste não constam as seguintes informações.

No **relatório da diligência** (fls. 248/250), conforme resumo por mim elaborado, este concluiu, em síntese, que:

1- fogões: considerando a quantidade de modelos, é necessário analisar as características conforme os catálogos e demais documentos juntados (fls. 228/247) para saber ao certo se se tratam de industriais ou de uso doméstico;

2- fornos multiusos (assadores): que se tratam de fornos assadores de alimentos (ex. carne de porco, de gado vacuum, frango e massas – pizzas, etc);

3- estufas vitrine: servem para manter os produtos (doces e salgados) aquecidos;

4- esteiras metálicas: que são produtos dimensionados especificamente para serem colocados nos fornos para fabricação de pães;

5- câmaras de crescimento de pão: que se tratam de aparelhos específicos para indústria de panificação (local para os pães crescerem).

Em seguida, a DRJ de Porto Alegre-RS, **sem fazer menção às conclusões da diligência** efetuada anteriormente, proferiu **acórdão nº 2578**, de 13 de junho de 2003 (fls. 251/263), julgando procedente o lançamento, mantendo integralmente a exigência constante no Auto de Infração.

Cientificada da Decisão a Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, tempestivo, em 25/07/2003, conforme documentos de fls. 271/312, ocasião em que **reiterou as alegações** e pedidos feitos na Impugnação, alegando a mais, que a decisão da DRJ é nula, tendo em vista se tratar de decisão genérica, uma vez que se limitou a negar a existência do direito da Recorrente, sem fundamentá-la.

*Em seguida o processo foi encaminhado a este Conselho em 1º/12/04, sendo proferida a **Resolução n° 303-01.171**, em 12 de julho de 2006 (fls. 401/409), que converteu o julgamento do recurso em **diligência**.*

Cumprida tal solicitação, conforme fls. 413/417, os autos foram encaminhados a este Conselho em 28 de agosto de 2008”.

Portanto, após a diligência requerida pela DRJ-POA (fls. 223/225), que por sua vez, trouxe a análise de apenas 5 dos 9 produtos (fogões, fornos multiuso, estufas-vitrine, esteiras metálicas e câmaras para crescimento de pães, fls. 248/250, com conclusões acima apontadas); o Terceiro Conselho de Contribuintes, através da Resolução n° 303-01.171, solicitou nova diligência (fls. 401/409), para que a repartição de origem analisasse o produto denominado “Resistência”, mais especificamente para que a DRF intimasse o Contribuinte a responder se o produto é destinado ao aquecimento ou não.

Em resposta à diligência, o Contribuinte assegurou às fls. 416 que “os produtos denominados “RESISTÊNCIAS” são de uso exclusivo nos produtos fabricados e comercializados pela recorrente, bem como são destinados a produzir calor, sendo destinados ao aquecimento.”

Após retornaram os autos a este Conselho para apreciação e julgamento, que na ocasião entendeu necessária a realização de nova diligência para esclarecimentos acerca dos 3 produtos faltantes, pelos motivos abaixo:

*“(…), em que pese a realização das diligências anteriores, as mesmas foram realizadas em relação à maioria dos produtos de que trata o processo, deixando de fora os produtos: **motores elétricos, termostatos e termômetros**.*

Nessas condições, subsistem dúvidas acerca de tais produtos, ao passo que as informações contidas no processo, confrontadas com a legislação aplicável, são extremamente superficiais para a pronta solução do litígio, razão pela qual torna-se necessária diligência para esclarecer os seguintes pontos:

*Em relação aos **motores elétricos**:*

*É necessária a constatação a respeito de se os mesmos realmente **não têm uso diverso**, sendo de uso exclusivo nos produtos fabricados e comercializados pela Recorrente (**partes destes**), informando especificamente **quais são** esses produtos em que os motores são utilizados. Comprovação esta que deve ser realizada através da apresentação de documentos hábeis, tais como, **laudo técnico, descrição dos produtos informando a potência do motor, o tipo de motor (Ex.: monofásico), em que é utilizado esse tipo de motor, etc.***

*Em relação aos **termostatos e termômetros**:*

*Igualmente é necessária a constatação a respeito de serem realmente os mesmos de **uso exclusivo** dos produtos fabricados e comercializados pela Recorrente, informando, portanto, se constituem parte integrante dos produtos (ou são utilizados para outros fins), especificando quais são esses produtos os quais integram. Comprovação esta que deve ser realizada através da*

apresentação de documentos hábeis, tais como, descrição técnica, laudo técnico, catálogos, etc.”

Assim, o contribuinte foi intimado às fls. 433/434 para informar e apresentar documentos/esclarecimentos necessários à elucidação das questões suscitadas pelo então Terceiro Conselho de Contribuintes.

Em resposta, a Progás apresentou os esclarecimentos de fls. 441/443 informando em que produtos de sua linha, os artefatos diligenciados eram empregados, descrevendo características dos mesmos, bem como, juntando fotos.

Após, o Contribuinte foi reintimado (fls. 444/446), e dessa vez para esclarecer outros questionamentos, estes elaborados pela DRF - Caxias do Sul, que se resumiam numa única dúvida: esclarecer se os produtos diligenciados (motores elétricos, termostatos e termômetros) foram desenvolvidos/projetados com o fim específico e exclusivo de integrarem unicamente os produtos fabricados pela empresa autuada.

Em resposta, às fls. 447/457, a Progás afirma que os produtos diligenciados não foram desenvolvidos/projetados para integrarem unicamente os produtos de sua linha, bem como, que não foram desenvolvidos/projetados a pedido da empresa às respectivas fabricantes, citando o nome destas últimas, quais sejam, “WEG”, “INVENSYS” E “RECORD”, e, por fim, juntando catálogos com especificações técnicas dos aludidos produtos.

Assim, mencionadas pelo contribuinte as respectivas fornecedoras dos produtos diligenciados, a DRF intimou as empresas WEG (fls. 459/460) e INVENSYS (fls. 471/472), exceto a empresa RECORD, para que esclarecessem se os produtos em questão foram desenvolvidos única e exclusivamente ao cliente Progás ou se eram produtos padrão desenvolvidos para livre comercialização.

Em resposta, primeiramente, a “WEG S/A”, que é a fornecedora dos motores elétricos, afirmou que (fls. 462/469): *“o motor elétrico monofásico ¼ CV 60 hz 110/220V marca WEG foi inicialmente projetado e desenvolvido para o cliente PROGÁS Indústria Metalúrgica Ltda., sendo posteriormente produzido e comercializado para outros clientes da WEG.”* No entanto, não apresentou quaisquer documentos que comprovassem o alegado.

A INVENSYS, fornecedora dos termostatos, informou que o produto não é de uso exclusivo nos produtos fabricados pela PROGÁS, ou seja, que são produtos livremente comercializados (fls. 474).

Quanto ao termômetro, a Progás informou se tratar de produto adquirido de diversos fornecedores, sendo um deles a RECORD, conforme fls. 448. Porém, como dito acima, a DRF não intimou citada empresa para a apresentação de esclarecimentos.

Diante do resultado dessa última diligência, a DRF – Caxias do Sul elaborou relatório, cuja conclusão transcreve-se a seguir (fls.403/404): *“Pelos documentos e informações apresentadas e juntadas ao processo (fls. 432/499) conclui-se que todos os produtos (motores elétricos, termostatos e termômetros) **não** foram desenvolvidos/projetados para aplicação específica nos produtos fabricados pela PROGÁS. São produtos integrantes das linhas de produção dos fornecedores, livremente comercializados e de uso diversificado”.*

Por fim, cumpre destacar que o Contribuinte apresentou uma última peça, intitulada de “Aditamento ao Recurso” (fls. 500/501), questionando a respeito dos cálculos do Demonstrativo da Reconstituição do Saldo da Escrita Fiscal.

Segundo o Recorrente, não foi respeitado o princípio da não-cumulatividade do IPI, uma vez que o crédito existente a favor da empresa não foi considerado no Demonstrativo do Crédito Tributário Apurado, e ainda, que os juros de mora foram calculados sobre o imposto lançado e não sobre o débito da empresa (saldo devedor). Requereu, portanto, o acolhimento das considerações, para que fosse realizada a devida redução da exigência fiscal, mormente por ser simples correção dos cálculos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Heroldes Bahr Neto

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Este processo trata de auto de infração, em que a fiscalização verificou que houve saída de produtos do estabelecimento fabril com lançamento a menor de IPI, em virtude de erros de classificação fiscal e de alíquota, bem como, pela não inclusão de despesas acessórias na base de cálculo.

Preliminarmente

Cumpre destacar que, da decisão de primeira instância, cabe Recurso Voluntário no prazo de 30 dias da ciência da decisão, conforme art. 33 do Decreto 70.235/72. Assim, *in casu*, a Recorrente tinha 30 dias a partir da data de 11/07/2003 (fl. 268) para apresentar todas as suas alegações junto ao Recurso Voluntário.

Apresentou Recurso Voluntário tempestivamente em 25/07/2003 (fls. 271/312). No entanto, em 05/11/2009, protocolou petição intitulada de “Aditamento ao Recurso” (fls. 500/501), em que requereu a apreciação destas alegações juntamente com as do Recurso Voluntário interposto tempestivamente.

Porém, como dito acima, o prazo final para apresentação das alegações era, 30 dias após a data de 11/07/2003. Além do mais, as alegações trazidas pelo Contribuinte às fls. 500/501 foram intempestivas, vez que apresentadas mais de seis anos após o Recurso Voluntário.

Desta feita, resta concluir que as circunstâncias levantadas a destempo, não devem ser analisadas. Este entendimento também se encontra na doutrina de JAMES MARINS *in* Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial), Ed. Dialética, Ed. 2001, pg. 258 e 259.

Portanto, não conheço destas argüições apresentadas em sede deste “Aditamento ao Recurso” posto que intempestivo.

Passamos à análise do Recurso Voluntário e dos pontos controversos.

Classificação Fiscal e Respectivas Alíquotas

Primeiramente, passa-se à questão dos supostos erros de classificação fiscal atribuídos ao contribuinte, que por sua vez, envolvem 9 (nove) produtos conforme pode ser constatado na tabela abaixo (que apresenta as classificações e alíquotas empregadas pelo Contribuinte e pelo fisco):

Produto	Contribuinte		Fiscalização	
	Classificação	Alíquota (%)	Classificação	Alíquota (%)
Fogões	7321.11.00	4	8419.81.90	8
Fornos multiuso	8417.20.00 *(8417.80.90)	isento *(isento)	8419.81.90	8
Estufas-vitrine	8438.10.00 *(8417.80.90)	isento *(isento)	8419.81.90	8
Esteiras metálicas	8438.10.00 *(8417.90.00)	isento *5%	7616.99.00	10
Câmaras para crescimento de pães	8438.10.00	isento	9403.20.00	10
Motores elétricos	8417.90.00	5	8501.40.19	10
Resistências elétricas	8419.90.40	8	8533.39.90	10
Termostatos	8417.90.00	5	9032.10.90	15
Termômetros	8419.90.40	8	9025.19.90	15

*Classificação dada pelo Contribuinte como correta na Impugnação e no Recurso Voluntário

Como discorrido anteriormente, num primeiro momento, foi realizada diligência a pedido da DRJ de Porto Alegre – RS (fls.223/225), para esclarecer dúvidas acerca dos 5 (cinco) primeiros produtos (fogões, fornos multiuso, estufas-vitrine, esteiras metálicas e câmaras para crescimento de pães).

Essa diligência foi respondida pela DRF – Caxias do Sul, fls. 248/250, contendo a seguinte conclusão:

- 1- fogões: considerando a quantidade de modelos, é necessário analisar as características conforme os catálogos e demais documentos juntados (fls. 228/247) para saber ao certo se se tratam de industriais ou de uso doméstico;
- 2- fornos multiusos (assadores): que se tratam de fornos assadores de alimentos;
- 3- estufas vitrine: servem para manter os produtos (doces e salgados) aquecidos;
- 4- esteiras metálicas: que são produtos dimensionados especificamente para serem colocados nos fornos para fabricação de pães;
- 5- câmaras de crescimento de pão: que se tratam de aparelhos específicos para indústria de panificação.

Em segundo momento, foi realizada outra diligência, agora solicitada por este Conselho (fls.401/409) em relação ao esclarecimento do produto “resistências elétricas”. Tal solicitação determinava a intimação da Recorrente para explicitar se o produto em questão produz calor, sendo destinado ao aquecimento. Em cumprimento a tal, intimou-se a Recorrente,

que por sua vez, afirmou que tal produto é destinado a produzir calor, e, portanto, destinado ao aquecimento.

E num terceiro momento, foi realizada nova diligência para esclarecer a respeito dos demais produtos: motores elétricos, termostatos e termômetros. A conclusão encontra-se nas fls. 503/504, onde ficou registrado que tais produtos não foram desenvolvidos e/ou projetados para aplicação específica nos produtos fabricados pela Progás.

Dessa forma, utilizando dos elementos trazidos aos autos, através das diligências, bem como da apresentação de informações e documentos juntados, passo à análise da classificação e consequentes alíquotas aplicáveis ao caso:

Fogões

Quanto aos “fogões”, conforme o Contribuinte, a classificação correta seria 7321.11.00 da TIPI, de 1996 (“fogões a gás, de uso doméstico”) por entender se tratar de fogões de pequeno porte, contendo entre dois e seis queimadores, próprios para serem utilizados em ambientes residenciais. O Fisco, por sua vez, entendeu que, pela leitura do texto da posição 7321, ficava claro que a mesma abrange tão-somente os fogões de uso doméstico, o que não era o caso, e portanto, a classificação mais adequada para os produtos citados seria no código 8419.81.90, da TIPI, de 1996, relativo a “outros aparelhos e dispositivos, para cozimento ou aquecimento de alimentos”.

Para esclarecimento de tais questões, foi realizada a diligência de fls. 248/250, ocasião em que se afirmou a necessidade de analisar as características conforme os catálogos e demais documentos juntados para saber ao certo se se tratava de fogão industrial ou de uso doméstico, contemplando suas características (potência, capacidade, etc).

Diante disso, procurou-se analisar as características contidas nos catálogos e informações técnicas do produto, material este juntado pelo próprio Contribuinte ao processo, acrescentando ainda com informações retiradas de outras fontes, pelo que se concluiu que: não se tratam de fogões domésticos.

Iniciando a análise, primeiro pela característica do produto, temos a potência dos queimadores. De acordo com a ficha técnica juntada pela Progás, que descreve as características de seus fogões (fls. 243/244), um fogão com apenas 1 queimador simples (PMS-100) gera a potência calorífica de 3,43 Kw (3.430 W), enquanto um fogão de uso doméstico com 5 bocas, (conforme consulta no sítio da fabricante BRASTEMP) atinge, no seu queimador, a potência de 1.200 a 2.400 W.

Vale ressaltar que o fogão Progás tomado como exemplo, é o “menor” da linha, ou seja, o que possui a menor potência de todos os fogões fabricados pela Recorrente, sendo que o mais potente, segundo o catálogo (fls. 244), que possui 8 queimadores duplos, 1 chapa e 1 forno, atinge a potência de 51,50 Kw (51.500 W).

Ademais, segundo o sítio “wikipedia”: “Diferente dos domésticos, o **fogão industrial** é um *utensílio culinário* para uso em grandes estabelecimentos, onde seja necessário grandes volumes de *cozimento*. Normalmente são feitos em chapas de *aço*, ou *inox*, em tamanhos variados, que se adaptam ao local em que serão utilizados. As grandes cozinhas possuem grandes espaços e precisam de modelos maiores, diferentemente dos pequenos estabelecimentos. Podem ter *queimadores* simples, duplos, de *ferro* fundido, caulim. Existem

vários modelos, se adaptando às necessidades de cada um, dentre eles, os industriais e os semi-industriais, que tem o objetivo de atender pequenos estabelecimentos, tais como *bares*, *lanchonetes*, *quiosques*. Estes fogões possuem várias configurações, com até 12 bocas (queimadores), pés, mesa, forno, chapa, banho maria, em linha e em paralelo.”

Dito isso, analisando-se as fotos constantes no catálogo de fls. 233-verso, pode-se verificar que se trata de fogões feitos em chapas de aço, inox, em estrutura reforçada, com tamanhos variados, possuindo até 8 queimadores (simples e/ou duplos), forno e chapas. Características, estas, nos moldes daquelas descritas como pertencentes a fogão industrial, (conforme o conceito retirado do sítio citado acima), e diferentes daquelas afirmadas pelo Contribuinte (fogões de pequeno porte, com no máximo seis queimadores).

Diante disso, além do fato de que no próprio catálogo a Progas intitula seus fogões como “FOGÕES INDUSTRIAIS” (fls. 233-verso), restou demonstrado que tais produtos possuem características que ultrapassam o nível necessário para satisfazer as necessidades ou exigências de uso doméstico (NESH da posição 7321), seja pela sua potência calorífica, seja pelas suas características físicas, conforme devidamente exposto acima.

Assim, tendo em vista que os elementos constantes nos autos apontam para o fato de que não se trata de fogão de uso doméstico, e, além de que, o próprio Contribuinte classifica o produto como “*industrial*” em seus catálogos, não trazendo aos autos material que demonstre o contrário, mas sim elementos que confirmam ainda mais o entendimento do órgão fazendário, conclui-se que foi correta a classificação utilizada pelo fisco, qual seja, a posição 8419.81.90 da TIPI, de 1996, relativa a “*outros aparelhos e dispositivos para cozimento ou aquecimento de alimentos*”, com alíquota de 8%, posição, esta, que não inclui, conforme a NESH na posição 8419: “*fogões de sala e de cozinha e outros aparelhos domésticos da posição 73.21*” e “*aparelhos domésticos para cozinhar ou aquecer da posição 74.17*”.

Dispositivos legais aplicáveis à espécie: RGI/SH 1ª (Textos da posição 8419), 6ª (Textos das subposições 8419.8 e 8419.81) e RGC-1 (Item 8419.81.90), da TIPI, aprovada pelo decreto nº. 2.092/96.

Fornos Multiuso

Quanto aos “fornos multiuso”, em primeiro momento, o Contribuinte utilizou a classificação 8417.20.00, “*fornos de padaria, pastelaria ou para a indústria de bolachas e biscoitos*”.

O Fisco, por sua vez, considerou que o produto em questão também deve ser classificado no código 8419.81.90 da TIPI, de 1996, sendo “*outros aparelhos e dispositivos para cozimento ou aquecimento de alimentos*”, por entender que o mesmo não é específico à indústria de panificação, sendo utilizado preferencialmente em bares, restaurantes e similares.

Na Impugnação, o Contribuinte afirma ter se equivocado quanto à classificação fiscal utilizada, entendendo como correta a posição 8417.80.90 da TIPI, de 1996 (“*outros fornos*”), posição também amparada pela isenção assegurada pela Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997 (adoção da Medida Provisória nº 1.508-20, de 12 de agosto de 1997).

Na diligência de fls. 248/250, foi trazida a informação de que tais fornos são “*destinados a assar diversos tipos de alimentos tais como embutidos, carnes de porco, de gado vacum, de frango, além de massas como pizzas, etc.*” Dito isso, resta claro que não são

específicos à indústria de panificação, na medida em que servem para assar alimentos em geral, podendo ser utilizados em restaurantes, bares e pizzarias.

Outra informação importante trazida pela diligência é a de que tais produtos servem de assadores, assim não se fala em “cozimento” ou “aquecimento”, mas sim em “assamento”, função própria de um forno. Assim, o resultado da diligência diverge da descrição da classificação utilizada pelo fisco, 8419.81.90, TIPI 1996, sendo: “*outros aparelhos para preparação de bebidas quentes ou para cozimento ou aquecimento de alimentos*”, cuja NESH enuncia o que segue:

“Deve notar-se que a presente posição não inclui:

(...)

g) Fornos industriais ou de laboratórios, incluídos os fornos para separação, por processos pirometalúrgicos, dos combustíveis nucleares irradiados e os fornos de microondas (posições 84.17 ou 85.14, consoante o caso);”

Diante de tal afirmação, restando esclarecido que os fornos multiuso se destinam a assar alimentos (função de forno), e que, por um lado, portanto, não são específicos para panificação, e nem mesmo são aparelhos que cozinham ou aquecem os alimentos, entendo como incorretas as classificações feitas tanto pela Autoridade Fiscalizadora quanto a primeira classificação do Contribuinte.

E correta a classificação defendida pelo Contribuinte na sua impugnação, visto que a NESH traz o seguinte enunciado ao produto em questão: “**Com exclusão dos fornos de aquecimento elétrico, esta posição abrange todos os fornos industriais ou de laboratório, constituídos por câmaras fechadas nas quais se obtêm temperaturas relativamente elevadas, (...).**”, assim, a classificação aplicável ao caso é a 8417.80.90, “outros fornos”, também amparada pela isenção.

Dispositivos legais aplicáveis à espécie: RGI-1 (textos da posição 84.17 e da Nota 4 da Seção XVI) e RGI-6 (texto da subposição 8417.80), conjugadas com a RGC-1 (texto do subitem 8417.80.90), todas da Tarifa Externa Comum (TEC) aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 22 de dezembro de 2006, republicada em 9 de janeiro de 2007, com alterações posteriores, bem assim com os subsídios fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas no Brasil pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992.

Estufas-Vitrine

Quanto às “estufas-vitrine”, a classificação fiscal do referido produto, segundo a fiscalização, também ocorre no código 8419.81.90 da TIPI, de 1996, como está explicitado nas NESH respectivas, que se referem, literalmente, a “*armários aquecedores*”, com alíquota de 8%.

O Contribuinte, por sua vez, em princípio havia classificado na posição 8438.10.00 da TIPI, de 1996: “*máquinas e aparelhos para as indústrias de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e de massas alimentícias*”, mas nos recursos administrativos alegou que se equivocou, e a classificação correta seria a 8417.80.90 da mesma tabela (“*outros fornos*”), sendo que, ambas encontram-se enquadradas na isenção prevista na Lei nº 9.493/1997.

A diligência, por sua vez, às fls. 249 afirma que as estufas servem apenas “*manter os produtos aquecidos, não sendo próprias ao cozimento*”.

A NESH da posição 8419, por sua vez, enuncia o seguinte:

“Ressalvadas as disposições precedentes, fazem parte deste grupo, entre outros:

(...)

17) Os aparelhos de aquecimento ou de cozimento especializados, que não se utilizam normalmente em atividades domésticas (por exemplo, máquinas de café de balcão, máquinas de chá ou de leite, geradores de vapor, etc., utilizados em restaurantes, cantinas, etc.; cozedores, balcões, mesas e armários aquecedores, armários-secadores, etc., aquecidos a vapor; fritadeiras).

Assim, diante do resultado da diligência, que explicita como função da estufa o aquecimento de alimentos, e tendo em vista a descrição contida na NESH da posição 8419, entendo como correta a aplicação da classificação adotada pelo fisco, qual seja, 8419.81.90, da TIPI de 1996, “*armários aquecedores*”, com alíquota de 8%.

Dispositivos Legais aplicáveis à espécie: RGI/SH 1ª (textos da posição 8419), 6ª (textos das subposições 8419.8 e 8419.81) e RGC-1 (item 8419.81.90), da TIPI, aprovada pelo Dec. n° 2.092/96.

Esteiras Metálicas

Quanto às “esteiras metálicas”, o órgão fazendário enquadrou o produto em referência na classificação fiscal 7616.99.00 da TIPI, de 1996 “*outras obras de alumínio*”.

O Contribuinte, por sua vez, primeiramente havia classificado na posição 8438.10.00, “*máquinas e aparelhos específicos para as indústrias de panificação*”, no entanto, alegando equívoco, em sua defesa propôs o enquadramento do produto em questão na posição 8417.90.00 “*partes de fornos*”, alegando que tais esteiras nada mais são do que “*peças de reposição*”.

Assim, a dúvida a ser esclarecida pela diligência era a de que, se as esteiras são produtos específicos para utilização em máquinas e aparelhos para fabricação de pães ou partes de fornos, ou, ainda se são apenas artefatos de alumínio que serviriam para outras finalidades.

A diligência, por sua vez, às fls. 249 foi clara ao afirmar que “*as esteiras metálicas que podem ser lisas ou onduladas são, por assim dizer, prateleiras nas quais estão dispostos os pães, (...). Esses produtos foram dimensionados especificamente para serem colocados nos fornos para fabricação dos pães.*”

Diante disso, não restam dúvidas que tais produtos são específicos para serem utilizados na fabricação de pães. Segundo a NESH 8438, relativa às “partes” das máquinas e aparelhos específicos para as indústrias de panificação:

“Ressalvadas as disposições gerais relativas à classificação das partes (ver as Considerações Gerais da Seção), classificam-se também aqui as partes das máquinas ou aparelhos da presente posição (tais como as formas de pães utilizadas em instalações automáticas da indústria de panificação, as formas para as máquinas de moldar bombons e produtos diversos da indústria de confeitaria, as formas para as máquinas de moldar chocolates, as matrizes (ou feiras) de bronze ou de latão, para prensas de fabricar massas alimentícias)”

Nessas condições, tenho como correta classificação que não foi utilizada nem pelo Contribuinte, e nem pelo fisco, mas sim, conforme esclarecimentos da diligência (fl. 249) e da NESH citada acima, uma terceira, qual seja, 8438.90.00, relativa a “partes das máquinas e aparelhos para as indústrias de panificação”, com alíquota de 5%, conforme TIPI de 1996 (fls. 230 a 231).

Tendo em vista que se trata de uma terceira classificação, que não é nem a do Contribuinte e nem a do fisco, tem julgado este Conselho, nos seguintes moldes:

“Imposto sobre a Importação - II Data do fato gerador: 26/05/1995 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. TERCEIRA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Quando a análise final das características intrínsecas e extrínsecas de uma mercadoria indica que sua classificação fiscal não é a indicada pelo contribuinte nem a indicada pelo Fisco, a exigência constituída no auto de infração não deve prosperar, em face do dúbio in pro réu. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA. O produto denominado comercialmente NAPHTOL AS, constituiu-se preparação destinada à indústria têxtil, tem sua classificação fiscal mais específica na posição 3809, em face da aplicação da Regra Geral de Interpretação 3 “a”. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO”.(3º Conselho – 1ª Câmara – Acórdão nº 301-34.248)

“Imposto sobre a Importação - II Data do fato gerador: 08/02/1999 CLASSIFICAÇÃO FISCAL - O produto de nome comercial VITACEL WF 600/300, é uma pasta de madeira mecânica, de fibras de trigo e como tal classifica-se na posição 4706.91.00. TERCEIRA CLASSIFICAÇÃO - A manutenção do ato administrativo de lançamento com fundamento na reclassificação da posição adotada pelo contribuinte, não pode se apoiar, simplesmente, na demonstração do lapso cometido pelo contribuinte. A administração tributária tem a competência e o dever de ofício de atribuir a correta classificação do produto, para conferir validade ao lançamento frente aos princípios da verdade material e da tipicidade. Verificada, no curso da lide, que a classificação do produto está amparada por uma terceira classificação, revela-se a inadequação da exigência fiscal. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO”.(3º Conselho – 1ª Câmara – Acórdão nº 301-34.247)

“Classificação de Mercadorias Data do fato gerador: 08/07/1997 Ementa: CLASSIFICAÇÃO FISCAL. A Classificação da mercadoria em causa está numa terceira posição, distinta daquela apontada pelo importador, mas também diversa da

indicada pela fiscalização. MULTAS INSUBSISTENTES. Infração administrativa ao controle de importações. Guia de Importação. Licenciamento de importação. Guia e licenciamento de importação, documentos não-contemporâneos e com naturezas diversas. Este é condição prévia para a autorização de importações; aquela era necessária para o controle estatístico do comércio exterior. A falta de licença de importação não é fato típico para a exigência da multa do artigo 169, I, "b", do Decreto-lei 37, de 1966, alterado pelo artigo 2º da Lei 6.562, de 1978. Recurso Voluntário Provido". (3º Conselho – 1ª Câmara – Acórdão nº. 303-32.719)

Diante do exposto, o produto "esteiras metálicas" deve ser classificado no código NCM 8438.90.00, e em se tratando de terceira classificação, conforme julgados acima, dá-se provimento ao recurso voluntário nesse aspecto, excluindo-se as multas incidentes.

Câmaras de Crescimento para Pães

Quanto às "câmaras de crescimento para pães" o Contribuinte utilizou a classificação 8438.10.00 da TIPI, de 1996 "*máquinas e aparelhos para a indústria de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e massas alimentícias*", por alegar se tratarem de aparelhos (instrumentos, objetos ou utensílios destinados a certo uso) que, no caso presente, se destinam à utilização exclusiva das panificadoras na preparação e fabricação de pães:

O fisco, por sua vez, classificou-as como "*artefatos metálicos*", por entender serem desprovidos de quaisquer mecanismos de ação, tratando-se de simples obras de alumínio, classificando na posição 9403.20.00.

A diligência teve como objetivo esclarecer se tais produtos eram apenas "*artefatos de alumínio*" ou se tratavam de "*aparelhos para a indústria de panificação*". Como resultado, trouxe a seguinte constatação às fls. 249/250: "*trata-se de produtos de metal, de variados formatos e tamanhos, dotados de prateleiras (esteiras metálicas) onde são colocadas as massas de pães para crescer. (...)Pela descrição acima se constata que trata-se de um aparelho para a indústria de panificação.*"

Dito isso, cumpre citar a NESH 8438, que enuncia o seguinte:

Desde que não estejam especificados nem compreendidos em outras posições do presente Capítulo, esta posição engloba as máquinas e aparelhos concebidos para a preparação ou fabricação industrial de alimentos ou de bebidas para consumo imediato ou para transformação em conservas, para alimentação humana ou de animais, exceto as máquinas e aparelhos para extração ou preparação de óleos ou gorduras vegetais fixos ou animais (posição 84.79).

A partir disso, conclui-se que as câmaras devem ser classificadas na posição adotada pelo Contribuinte, 8438.10.00 da TIPI, de 1996, como "*máquinas e aparelhos para a indústria de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e massas alimentícias*" amparada pela isenção.

Resistências

Quanto às “resistências”, o Contribuinte alegou se tratar de “*partes de aparelhos destinados a aquecimento, cozimento*”, classificação 8419.90.40, TIPI 1996, tributada à alíquota de 8%. Enquanto o fisco entendeu tratar-se da posição 8533.39.90 da mesma tabela, “*outras resistências elétricas, exceto de aquecimento*”, alíquota de 10%.

O pedido de diligência (401/409), por sua vez, determinou a intimação do Contribuinte para esclarecer se o produto “*resistências*” produz calor, sendo destinada ao aquecimento. Como resposta se obteve a informação técnica de que as resistências “*são destinadas a produzir calor, sendo destinadas ao aquecimento*” (fls. 416).

Analisando a NESH da posição 8419 no tocante a “*aparelhos de aquecimento ou de arrefecimento*”, obteve-se o seguinte:

“Trata-se aqui de aparelhos de uso bastante geral, utilizados em uma grande variedade de indústrias para submeter matérias a tratamentos simples, tais como aquecimento, ebulição, cozimento, vaporização de líquidos, arrefecimento de líquidos ou de gases, condensação de vapores, etc.”

Partindo-se da premissa que usualmente se verifica positiva contribuição das DRFs nas diligências que são determinadas (fl. 444 a 446, 458 a 460, 470 a 472), onde são costumeiramente trazidos elementos complementares a facilitar e viabilizar respectivos julgamentos, partindo-se dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e informações constantes nos autos, no presente produto devem ser admitidas as informações obtidas na diligência determinada.

Diante do resultado da diligência e o enquadramento do produto no capítulo pertencente à NESH citada, conclui-se que a classificação correta é a adotada pelo Contribuinte, quer seja a posição 8419.90.40: “*partes de aparelhos destinados a aquecimento, cozimento*”, com alíquota de 8%.

Motores Elétricos, Termostatos e Termômetros

Quanto aos “motores elétricos”, “termostatos” e “termômetros”: O contribuinte alegou serem os mesmos “*partes*” dos produtos por ela fabricados, não possuindo uso diverso, pelo que foram classificados nas posições 8417.90.00, 8417.90.00 e 8419.90.40, respectivamente.

Enquanto o fisco classificou nas posições 8501.40.19, 9032.10.90 e 9025.19.90, respectivamente, entendendo não se tratarem de partes dos produtos, mas sim artefatos que podem ser utilizados para outros fins.

Diante de tal dúvida, este Conselho diligenciou novamente pedindo esclarecimentos acerca dos produtos acima, no seguinte sentido:

“Em relação aos motores elétricos:

É necessária a constatação a respeito de se os mesmos realmente não têm uso diverso, sendo de uso exclusivo nos produtos fabricados e comercializados pela Recorrente (partes destes), informando especificamente quais são esses produtos em que os motores são utilizados. Comprovação esta que deve ser realizada através da apresentação de documentos hábeis, tais

como, laudo técnico, descrição dos produtos informando a potência do motor, o tipo de motor (Ex.:monofásico), em que é utilizado esse tipo de motor, etc.

Em relação aos termostatos e termômetros:

Igualmente é necessária a constatação a respeito de serem realmente os mesmos de uso exclusivo dos produtos fabricados e comercializados pela Recorrente, informando, portanto, se constituem parte integrante dos produtos (ou são utilizados para outros fins), especificando quais são esses produtos os quais integram. Comprovação esta que deve ser realizada através da apresentação de documentos hábeis, tais como, descrição técnica, laudo técnico, catálogos, etc.”

Em resposta, a Contribuinte apresentou os esclarecimentos de fls. 441/443 informando em que produtos de sua linha os artefatos diligenciados eram empregados, descrevendo as características dos mesmos, bem como, juntando fotos.

Após, a empresa foi reintimada (fls. 444/446), e dessa vez para esclarecer outros questionamentos, estes elaborados pela DRF - Caxias do Sul, que se resumiam numa única dúvida: esclarecer se os produtos diligenciados (motores elétricos, termostatos e termômetros) foram desenvolvidos/projetados com o fim específico e exclusivo de integrarem unicamente os produtos fabricados pela empresa autuada.

Em resposta, às fls. 447/457, o Recorrente afirma que os produtos diligenciados não foram desenvolvidos/projetados para integrarem unicamente os produtos de sua linha, bem como, que não foram desenvolvidos/projetados a pedido da empresa às respectivas fabricantes, citando o nome destas últimas, quais sejam, “WEG”, “INVENSYS” E “RECORD”, e, por fim, juntando catálogos com especificações técnicas dos aludidos produtos.

Assim, mencionadas pelo Contribuinte as respectivas fornecedoras dos produtos diligenciados, a DRF intimou as empresas WEG (fls. 459/460) e INVENSYS (fls. 471/472), exceto a empresa RECORD, para que esclarecessem se os produtos em questão foram desenvolvidos única e exclusivamente ao Recorrente ou se eram produtos padrão desenvolvidos para livre comercialização.

Em resposta, primeiramente, a “WEG S/A”, que é a fornecedora dos motores elétricos, afirmou que (fls. 462/469): “o motor elétrico monofásico ¼ CV 60 hz 110/220V marca WEG foi inicialmente projetado e desenvolvido para o cliente PROGÁS Indústria Metalúrgica Ltda., sendo posteriormente produzido e comercializado para outros clientes da WEG.” No entanto, não apresentou quaisquer documentos que comprovassem o alegado.

A INVENSYS, fornecedora dos termostatos, informou que o produto não é de uso exclusivo nos produtos fabricados pela Recorrente, ou seja, que são produtos livremente comercializados (fls. 474).

Quanto ao **termômetro**, a Contribuinte informou se tratar de produto adquirido de diversos fornecedores, sendo um deles a RECORD, conforme fls. 448, porém, como dito acima, a DRF não intimou citada empresa para a apresentação de esclarecimentos.

Diante do resultado dessa última diligência, a DRF- Caxias do Sul elaborou um relatório, cuja conclusão transcreve-se a seguir (fls.403/404): “*Pelos documentos e informações apresentadas e juntadas ao processo (fls. 432/499) conclui-se que todos os produtos (motores elétricos, termostatos e termômetros) não foram desenvolvidos/projetados para aplicação específica nos produtos fabricados pela PROGÁS. São produtos integrantes das linhas de produção dos fornecedores, livremente comercializados e de uso diversificado*”.

Pelo exposto, conclui-se que os produtos “motores elétricos, termostatos e termômetros” não são partes dos produtos fabricados pela Progás, podendo ser destinados a outros fins. Nessas condições, as classificações tidas como corretas são as adotadas pela fiscalização, quais sejam, 8501.40.19, 9032.10.90 e 9025.19.90, com alíquotas de 10%, 15% e 15%, respectivamente.

Tendo o motor elétrico, os dispositivos legais RGI/SH 1 (texto da posição 85.01) e 6 (texto da subposição 8501.40) e RGC/NCM 1 (texto do item 8501.40.1 e do subitem 8501.40.19) da TEC, aprovada Res. Camex nº 43/2006, subsídios NESH, aprovadas pelo Dec. nº 435/92, atualizadas pela IN/SRF nº 157/2002 e posteriores.

Os termostatos possuem como dispositivos legais RGI 1 (Nota 7 do Capítulo 90 e texto da posição 90.32) e 6 (texto da subposição 9032.10), e Regra Geral Complementar RGC-1 (texto do item 9032.10.90), da TIPI aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 2002.

E por fim, os termômetros que possuem como dispositivos legais RGIs 1ª, 2ª e 6ª (textos da Nota 2 do Capítulo 90, das posições 8533 e 9025, das subposições de 1º nível 8533.3 e 9025.1, das subposições de 2º nível 8533.31 e 9025.19 e da subposição 8533.40), c/c RGC-1, todas da TIPI - Decreto nº 6.006/2006 e alterações posteriores, com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Decreto nº 435/1992, alterado pela IN RFB nº. 807/2008).

Portanto, resumidamente, a proposta de voto em questão teve as seguintes conclusões, no sentido de aplicar as seguintes classificações e respectivas alíquotas:

Fogões:	código 8419.81.90 – alíquota de 8% (posição adotada pelo Fisco);
Fornos multiuso:	código 8417.80.90 – isento (posição adotada pelo Contribuinte);
Estufas-vitrine:	código 8419.81.90 – alíquota de 8% (posição adotada pelo Fisco);
Esteiras metálicas:	código 8438.90.00 – alíquota de 5% (nova classificação);
Câmaras de crescimento para pães:	código 8438.10.00 – isento (posição adotada pelo Contribuinte);
Resistências:	código 8419.90.40 – alíquota de 8% (adotada pelo Contribuinte);
Motores elétricos:	código 8501.40.19 – alíquota de 10% (posição adotada pelo Fisco);
Termostatos:	código 9032.10.90 – alíquota de 15% (posição adotada pelo Fisco);
Termômetros:	código 9025.19.90 – alíquota de 15% (posição adotada pelo Fisco).

Erro de Alíquota

No Auto de Infração (fl. 09, item 9) há o registro de que “*O contribuinte deu saída a produtos de sua fabricação com erro de alíquota. Os produtos classificados na posição 8419.90.40 foram tributados à alíquota de 5% (cinco por cento) quando a alíquota correta era de 8% (oito por cento)*”.

Realmente, compulsando os autos (fls. 37/197), vislumbra-se que o Contribuinte utilizou a classificação 8419.90.40 (que possui a alíquota de 8%), mas recolheu à alíquota de 5% (ex. fls. 41).

Em suas defesas (fls. 207 e 311), o Recorrente levantou uma contradição em seu posicionamento, ao passo que:

- (a) defendeu que os fogões seriam "*fogões domésticos*" (NCM 7321.90.00);
- (b) no entanto, classificou suas "*partes*" na posição NCM 8419.90.40, que se referem a "*partes de fogão industrial*" (como se pode conferir às fls. 37/197);
- (c) E ainda, recolheu a uma terceira alíquota, que não a de 8%, (correspondente a ambas as posições citadas), mas sim à alíquota de 5% (fls. 37/197);
- (d) Alegando, por fim, que as "*partes*" de fornos não poderiam ser classificadas na mesma posição das "*partes*" dos fogões, por entender correto o enquadramento na posição 8417.90.00, "*partes de fornos industriais*", com alíquota de 5%.

Dito isso, e levando em conta o julgado acima (fogões) como classificação correta para os fogões a posição NCM 8419.81.90, correspondente a "*fogões industriais*", com alíquota de 8%, tem-se que, por consequência, suas "*partes*" se referem a "*partes de fogões industriais*", NCM 8419.90.40, com alíquota de 8%.

Diante disso, conclui-se que o Contribuinte se equivocou quanto ao recolhimento. Pois ainda que tenha classificado na posição tida como correta neste voto (NCM 8419.90.40), recolheu à alíquota de 5% (exemplo fls.41), quando deveria tê-lo feito à alíquota de 8%.

Portanto, a alíquota correta a ser aplicável no caso das "*partes*" da posição 8419 é de 8%, e não de 5%.

Quanto às "*partes*" dos fornos, conforme também já decidido acima, tem-se que os fornos fabricados pela Recorrente são classificados na posição NCM 8417.80.90 ("*fornos industriais*") assim, por consequência, suas "*partes*" devem ser classificadas na posição NCM 8417.90.00, "*partes de fornos industriais*", com alíquota de 5%.

Dessa forma, **no tocante às "*partes*" dos fornos**, não procede a autuação, primeiramente porque, ao contrário do entendimento da fiscalização (fl. 262), o NCM correto é o 8417.90.00 (e não o 8419.90.40), e também pelo fato de que a alíquota recolhida pelo Contribuinte (conforme fls. 37/197) é a alíquota correspondente à posição que o mesmo havia adotado, e que foi confirmada como correta neste voto.

Diante do exposto, entendo improcedente o recurso voluntário no tocante às "*partes*" referentes à posição 8419.90.40 ("*partes de fogões*"), porém procedente quanto à posição 8417.90.00 ("*partes dos fornos*").

**Inobservância do Valor Tributável – Produto Nacional – Inclusão
do Frete na Base de Cálculo do IPI**

O fato gerador do IPI, tanto à luz da Constituição Federal, quanto à luz do Código Tributário Nacional, é a saída do produto do estabelecimento industrial, último ato do processo industrial, que é o fato constitucionalmente passível de ser tributado por esta espécie.

O frete e o seguro, não são custos ou despesas da operação de industrialização, são despesas de circulação. São despesas que se referem a fenômeno posterior à operação tributada pelo IPI.

Esse custo adicionado, após a saída do produto do estabelecimento industrial, não pode constituir a base de cálculo do imposto sobre produtos industrializados, isso porque ocorre após a ultimação do fato gerador.

A saída do produto é o fato jurídico tributável, sem qualquer relação conceitual com o processo industrial e formação do preço do produto industrializado. Assim sendo, o frete, o seguro e os demais encargos posteriores à saída do produto do estabelecimento industrial, não podem ser incluídos na base de cálculo do IPI, não havendo incidência de IPI sobre tais valores, do contrário, restam violados os artigos 46, § único; e 146, III, "a", da Constituição Federal, bem como, artigos 47 e 110 do Código Tributário Nacional.

O e. STJ e os TRFs já se pronunciaram sobre o assunto, entendendo sobre a inclusão do frete na base de cálculo do IPI:

"TRIBUTÁRIO. IPI. BASE DE CÁLCULO. FRETES. ARTIGO 14, §§ 1º E 3º, DA LEI Nº 4.502/64, NA REDAÇÃO DA LEI Nº 7.798/89, ARTIGO 15.

A Egrégia Corte Especial deste Tribunal, no julgamento do incidente de inconstitucionalidade na AC nº 96.04.28893-8, por unanimidade, declarou inconstitucionais os §§ 1º e 3º do artigo 14 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798/89. 2. Dessa forma, inexigível o IPI sobre os valores pagos a título de frete. 3. Verba honorária fixada em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). 4. A União está isenta do pagamento das custas na JF, mas aquelas adiantadas pela parte vencedora devem ser ressarcidas, integrando o montante da condenação." (TRF4, AC 96.04.28893-8, Segunda Turma, Relator Dirceu de Almeida Soares, DJ 01/12/2004)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. IPI. VALOR DO FRETE DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS. ART. 63, §1º, IV, DO RIPI/82

Quando os serviços de frete e carreto forem executados pelo próprio contribuinte ou por firma com que tenha relação de interdependência, não poderão tais despesas exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviços semelhantes, constantes de tabelas divulgadas pelos órgãos sindicais de transporte, em suas publicações periódicas, sendo-lhe aplicáveis somente as disposições deste inciso III do artigo 63, §1º, do RIPI." (TRF4, EAC 96.04.59232-7, Primeira Seção, Relator Dirceu de Almeida Soares, DJ 10/07/2002)

"TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. VALOR DA MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDA OU INSUMOS ISENTOS, NÃO-

TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. ACÓRDÃO DE SEGUNDO GRAU QUE DIRIMIU A CONTROVÉRSIA SOB A ÓTICA DE PRECEITO CONSTITUCIONAL (ART. 153, § 3º, II). PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DO RECURSO ESPECIAL NESTE ASPECTO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. PRESCRIÇÃO QUINQUÊNAL. DECRETO Nº 20.910/32. INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. CONTRARIEDADE DO ART. 47 DO CTN.

1. Tratam os autos de Mandado de Segurança impetrado por Metalúrgica Fey Ltda em face do Delegado da Receita Federal em Blumenau/SC objetivando, em suma, o reconhecimento do direito de creditar-se do valor oriundo da aquisição de matérias-primas ou insumos isentos, não-tributados ou com alíquota reduzida. O juízo de primeiro grau denegou a segurança e o TRF/4ª Região deu parcial provimento à apelação interposta para assegurar o creditamento do IPI. Ambas as partes insurgiram-se pela via especial. A Fazenda restringiu seu inconformismo à negativa do direito ao creditamento de IPI ou, se assim não for entendido, à aplicação do teor do art. 166 do CTN. A empresa, por sua vez, defendeu a prescrição decenal e o afastamento do valor do frete e acessórios da base de cálculo do IPI.

2. Verificando-se que a tese esposada pelos julgadores da Corte ordinária importou no exame da matéria (creditamento do IPI) sob a égide de princípio maior resguardado pela Constituição do País (Princípio da Não-cumulatividade), inidôneo torna-se o seguimento do recurso especial neste ponto porque este não possui estrutura adequada para modificar entendimento de tal envergadura.

3. Havendo declaração judicial do direito de o contribuinte utilizar-se, para fins do IPI, do crédito relativo aos valores pagos na aquisição de matéria-prima, insumos ou embalagens isentos, não-tributáveis ou sujeitos à alíquota zero, não há que se falar na obrigatoriedade de cumprimento do disposto no art. 166 do CTN. Não há, na hipótese, qualquer pagamento indevido que possa ensejar repetição de indébito ou compensação na área tributária. Esse preceito legal tem destinação específica aos casos de repetição de indébito ou compensação.

4. O direito à postulação do creditamento do IPI prescreve em cinco anos, nos termos do Decreto n.º 20.910/32. Precedentes.

5. O frete não integra o ciclo de produção e não compõe a base de cálculo do IPI, configurando-se despesa de transporte que não se apresenta como componente da operação da qual decorre o fato gerador do imposto. Ofensa ao teor do art. 47 do CTN reconhecida.

6. Recurso especial da Fazenda parcialmente conhecido e, na parte conhecida, não-provido. Recurso adesivo da imprensa parcialmente provido.” (REsp 654127/SC, Rel. Ministro JOSÉ

DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2004, DJ 28/02/2005 p. 237)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. DESCONTOS INCONDICIONAIS/BONIFICAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO ART. 47 DO CTN. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que negou provimento a agravo de instrumento.

2. O acórdão a quo entendeu não ser possível a incidência do IPI sobre descontos incondicionados, por não integrarem o valor praticado no negócio jurídico quando da saída da mercadoria.

3. A alteração do art. 14 da Lei nº 4.502/64 pelo art. 15 da Lei nº 7.798/89 para fazer incluir, na base de cálculo do IPI, o valor do frete realizado por empresa coligada, não pode subsistir, tendo em vista os ditames do art. 47 do CTN, o qual define como base de cálculo o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria, devendo-se entender como “valor da operação” o contrato de compra e venda, no qual se estabelece o preço fixado pelas partes.

4. Com relação à exigência do IPI sobre descontos incondicionais/bonificação, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça envereda no sentido de que: – “Consoante explícita o art. 47 do CTN, a base de cálculo do IPI é o valor da operação consubstanciado no preço final da operação de saída da mercadoria do estabelecimento. O Direito Tributário vale-se dos conceitos privatísticos sem contudo afastá-los, por isso que o valor da operação é o preço e, este, é o quantum final ajustado consensualmente entre comprador e vendedor, que pode ser o resultado da tabela com seus descontos incondicionais. Revela contraditio in terminis ostentar a Lei Complementar que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria e a um só tempo fazer integrar ao preço os descontos incondicionais.

Ratio essendi dos precedentes quer quanto ao IPI, quer quanto ao ICMS.” (REsp nº 477525/GO, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 23/06/2003) – “A base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, é o valor da operação, o que é definido no momento em que se concretiza a operação. O desconto incondicional não integra a base de cálculo do aludido imposto.” (REsp nº 63838/BA, Rel. Min. NANCY ANDRIGHI, DJ de 05/06/2000) 5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior.

6. Agravo regimental não-provido.” (AgRg no Ag 703431/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/02/2006, DJ 20/02/2006 p. 220)

Conclui-se, a partir das jurisprudências apresentadas, que o art. 15 da Lei nº 7.798/89 promoveu modificações no art. 14 da Lei 4.505/64, incluindo na base de cálculo do IPI o valor do frete. Porém tal previsão encontra-se prescrita no § 1º do art. 131 do Decreto 4.544/2002.

Cumprido esclarecer que no momento que a Lei Ordinária dispôs sobre a base de cálculo, violou o art. 146, III, "a" da Constituição Federal, haja vista tratar-se de matéria reservada à Lei Complementar.

Ademais, usurpou a competência dos Estados e do Distrito Federal, vez que o frete decorre de etapa sujeita à tributação do ICMS, consubstanciando bitributação. Pode-se dizer que houve violação do art. 110 do CTN, quando o legislador incluiu o frete na base de cálculo do IPI, ele está modificando o conceito de industrialização dado pelo art. 47, § único do CTN.

Diante do exposto, voto no sentido de excluir da base de cálculo do IPI, o valor de frete, uma vez que este não integra o ciclo de produção, ocorrendo após a ultimate do fato gerador do tributo em questão, configurando apenas como despesa de transporte que não se apresenta como componente da operação da qual decorre o fato gerador do IPI. Ofendendo, portanto, o disposto no art. 47 do CTN.

Dispositivo

Por todo o exposto, conheço do Recurso interposto, e dou-lhe **PARCIAL PROVIMENTO** para os fins de:

- 1) Julgar corretas as posições do Contribuinte nos seguintes produtos:
 - Fornos multiuso:** código 8417.80.90 – (posição adotada pelo Contribuinte);
 - Câmaras de crescimento para pães:** código 8438.10.00 – (posição adotada pelo Contribuinte);
 - Resistências:** código 8419.90.40 – (posição adotada pelo Contribuinte);
- 2) Julgar corretas as posições do Fisco nos seguintes produtos:
 - Fogões:** código 8419.81.90 – (posição adotada pelo Fisco);
 - Estufas-vitrine:** código 8419.81.90 – (posição adotada pelo Fisco);
 - Motores elétricos:** código 8501.40.19 – (posição adotada pelo Fisco);
 - Termostatos:** código 9032.10.90 – (posição adotada pelo Fisco);
 - Termômetros:** código 9025.19.90 – (posição adotada pelo Fisco).
- 3) Julgar incorretas as posições tanto do Contribuinte quanto do Fisco no seguinte produto:
 - Esteiras metálicas:** código 8438.90.00 – (nova classificação);
- 4) Julgar improcedente o Recurso Voluntário para os fins de manter o Auto de Infração referente à saída de produtos com erro de alíquota no tocante às "partes" de fogão (de 5% para 8%), e, por outro lado, julgar procedente quanto às "partes" de fornos, tendo em vista a correta classificação e o correto recolhimento da alíquota correspondente (5%);

- 5) Julgar procedente para os fins de excluir da base de cálculo do IPI, o valor correspondente ao frete;
- 6) Quanto às multas aplicadas, por acessórias às obrigações principais, no item 1 acima, por corretas às posições do contribuinte, improcedente autuação, e conseqüentemente, a multa de ofício de 75% e os juros de mora;
- 7) Quanto às multas aplicadas, por acessórias às obrigações principais, no item 2 acima, por corretas às posições do fisco, corretas suas aplicações;
- 8) Quanto às multas aplicadas, por acessórias às obrigações principais, no tocante ao item 3 acima, sendo a classificação na NCM uma terceira posição, nem a apontada pelo Contribuinte, nem a indicada pela fiscalização, julga-se improcedente a autuação, e conseqüentemente a multa de ofício de 75 % e os juros de mora.

Heroldes Bahr Neto

Voto Vencedor

Conselheiro José Luiz Novo Rossari

Trata-se de lide sobre a classificação fiscal do produto fabricado e denominado pela recorrente como “forno multiuso”, classificado pela mesma inicialmente no código TIPI/NCM 8417.20.00 (e 8417.80.90 por ocasião do recurso voluntário), enquanto que a fiscalização entendeu que o produto tem a correta classificação no código 8419.81.90, razão pela qual exigiu do contribuinte o IPI e consectários legais correspondentes à diferença de alíquotas decorrente dessa divergência de classificação.

Em vez de espetos giratórios impulsionados por um mecanismo acionado por motor elétrico, o referido forno utiliza grelhas removíveis, de metal, que giram, igualmente, impulsionadas por um mecanismo acionado por motor elétrico. A forma de aquecimento permanece inalterada em relação ao assador tradicional, ou seja, ocorre por meio de queimadores infravermelhos, que utilizam gás liquefeito de petróleo (GLP) como combustível.

O relator conclui pela correta classificação feita pelo contribuinte, que entende que o produto é específico para a indústria da panificação. Divirjo desse entendimento, visto que o produto é utilizado preferencialmente em bares, restaurantes e similares, tendo por função assar alimentos para consumo humano, principalmente carnes de aves. Em diligência determinada pelo órgão julgador de primeira instância, a fiscalização informou que tais fornos *“são destinados a assar diversos tipos de alimentos tais como embutidos, carnes de porco, de gado vacuum, de frango, além de massas como pizzas, etc.”* A diligência deixou claro que os produtos não são específicos para a indústria de panificação, visto que tem sua mais substancial utilidade para assar alimentos em geral, com utilização em restaurantes, bares e pizzarias.

A posição 8417 adotada pela recorrente é destinada a alocar os *“FORNOS INDUSTRIAIS OU DE LABORATÓRIO, INCLUÍDOS OS INCINERADORES, NÃO ELÉTRICOS”*. A recorrente utilizou essa posição, classificando o produto no código 8417.20.00 em decorrência de ali estarem especificados os *“fornos de padaria, pastelaria ou para a indústria de bolachas e biscoitos”*.

No entanto, o produto tem seu melhor enquadramento na posição 8419, que abriga os “APARELHOS E DISPOSITIVOS, MESMO AQUECIDOS ELETRICAMENTE (EXCETO OS FORNOS E OUTROS APARELHOS DA POSIÇÃO 85.14), PARA TRATAMENTO DE MATÉRIAS POR MEIO DE OPERAÇÕES QUE IMPLIQUEM MUDANÇA DE TEMPERATURA, TAIS COMO AQUECIMENTO, COZIMENTO, TORREFAÇÃO, DESTILAÇÃO, RETIFICAÇÃO, ESTERILIZAÇÃO, PASTEURIZAÇÃO, ESTUFAGEM, SECAGEM, EVAPORAÇÃO, VAPORIZAÇÃO, CONDENSAÇÃO OU ARREFECIMENTO, EXCETO OS DE USO DOMÉSTICO; (...)” (destaquei).

E dentro dessa posição, o produto deve ser classificado no código 8419.81.90, referente a “*Outros aparelhos e dispositivos - Para preparação de bebidas quentes ou para cozimento ou aquecimento de alimentos – Outros*”, por sua maior especificidade.

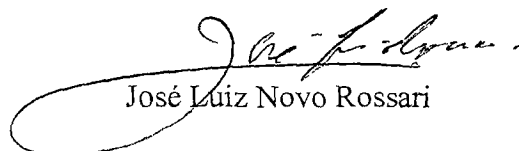
Como se pode verificar, a classificação na posição 8419 engloba uma amplitude extensa de mudanças de temperatura em produtos alimentícios, que varia desde o aquecimento até a torrefação, passando, logicamente, pelo cozimento e assamento, sendo esta última operação justamente a que tem por finalidade o produto objeto de classificação.

Ademais, as NESH da posição 8419 são claras ao explicitar que:

“a presente posição engloba todos os aparelhos e dispositivos concebidos para submeter matérias sólidas, líquidas, ou mesmo gasosas a um tratamento térmico mais ou menos potente ou, ao contrário, para as arrefecer, a fim, quer de modificar simplesmente a sua temperatura, quer de obter uma transformação dessas matérias, essencialmente derivada da mudança de temperatura (cozimento, vaporização, destilação, secagem, torrefação, condensação, etc.).” (destaquei)

Cabe ressaltar, ao final, que a própria empresa já havia, em várias oportunidades, dado saída de produtos adotando o correto código de classificação, porém sem lançamento do IPI, como dá conta o relatório deste processo.

Diante do exposto, e com base nas RGI-1 (texto da posição 8419 e Nota da posição 8419 da NESH) e RGI-6 (texto da subposição 8419.81), conjugadas com a RGC-1, entendo correto o código 8419.81.90 adotado pela fiscalização para a classificação fiscal do produto “forno multiuso”, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário no que respeita a este tópico.


José Luiz Novo Rossari