



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 06 / 04 / 19 95
C	Rubrica

304

Processo nº 13709.000633/90-21

Sessão de : 14 de junho de 1994
Recurso nº: 85.620

ACORDÃO nº 201-69.256

Recorrente: CROYDON INDUSTRIA DE MAQUINAS LTDA.
Recorrida : DRF NO RIO DE JANEIRO - RJ

IPI - Lançamento de ofício: 1) A utilização de créditos por devolução e retorno de mercadorias está subordinada à prova pelo contribuinte da entrada dos produtos em devolução e retorno em seu estabelecimento e sua reincorporação ao estoque. O registro do Livro de Controle da Produção e do Estoque, Modelo 3, ou de outros registros que o substituam, autoriza a presunção da entrada na empresa dos produtos e sua reincorporação ao estoque, ressalvado ao Fisco a prova em contrário. A falta desses registros, cabe à empresa demonstrar, comprovadamente, a reincorporação mencionada. 2) Classificação fiscal de fogões de cozinha a gás e fogareiros nas TIPI/83 e TIPI/88. Não é a existência ou ausência de forno, que diferencia o fogão do fogareiro. A expressão fogareiro nas Posições 73.36 da TIPI/83 e na Posição 7121 da TIPI/88, diz respeito a fogareiro para acampamentos ou viagens. Os fogões de cozinha a gás, com ou sem forno, têm classificação adequada nos Códigos 73.36.01.00 da TIPI/83 e 7321.11.0100 da TIPI/88. Recurso provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CROYDON INDUSTRIA DE MAQUINAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo



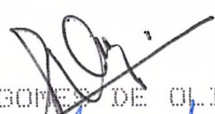
MINISTÉRIO DA FAZENDA

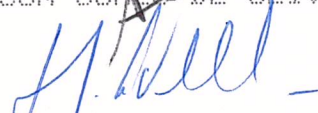
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

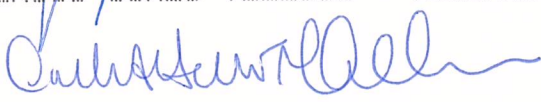
Processo nº 13709.000633/90-21
Acórdão nº 201-69.256

Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 1994.


EDISON GOMES DE OLIVEIRA - Presidente


SERGIO GOMES VELLOSO - Relator


CARLOS ALBERTO MEDEIROS COELHO - Procurador-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 27 OUT 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SELMA SANTOS SALOMAO WOLSZCZAK, ROGERIO GUSTAVO DREYER, LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente) e HENRIQUE NEVES DA SILVA.

HR/iris/JA-GB



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13709.000633/90-21

Recurso nº: 85.620
Acórdão nº: 201-69.256
Recorrente: CROYDON INDUSTRIA DE MAQUINAS LTDA.

RELATÓRIO

A Empresa em referência, ora Recorrente, é acusada, consoante Auto de Infração de fls. 02, de, no período de fevereiro de 1987 a dezembro de 1989, haver recolhido com insuficiência o IPI por ela devido, sob o fundamento de que:

a) dera saída a produtos que denominara de "fogões", classificados até 31.12.88 no Código 73.36.01.00 da TIPI/83 e, a partir de 01.01.89, classificados no Código 7321.11.0200, da TIPI/88 com alíquota de 4%, ao invés de classificá-los nos Códigos 73.36.02.00 da TIPI/83 e 7121.11.0200 da TIPI/88, com alíquota de 10%, nos termos do Parecer CST (NBM) 03.052, de 27.11.81, expedido em razão de consulta da própria autuada que os denominados "fogões", quando desprovidos de forno se classificavam como fogareiros;

b) dera saída a "fornos", classificados nos Códigos 73.36.90.01 e 7321.90.0100, das TIPI/83 e TIPI/88, respectivamente, com a alíquota de 08%, quando a correta classificação desse produto se dá nos Códigos 73.36.03.00 e 7321.11.0300, respectivamente nas TIPI/83 e TIPI/88, com a alíquota de 16%; e

c) creditara-se indevidamente do IPI, por ela lançado em notas fiscais de saída, cujos produtos foram por ela dados como devolvidas ao estabelecimento, sem, contudo, possuir devidamente escriturado o Livro Modelo 3, de Registro de Controle da Produção e do Estoque, exigência constante dos artigos 265, III, parágrafo 1º, e 279, parágrafo 1º, do RIFI/82.

Lançada de ofício do IPI que teria deixado de recolher, em virtude dos fatos mencionados, no montante equivalente a 1.782,8074 RTNF, e intimada a recolher dita quantia, corrigida monetariamente, acrescida de juros de mora e da multa de 100%, prevista no artigo 364, inciso II, do RIFI/82, conforme Demonstrativos de fls. 47 a 62, a Autuada apresentou a impugnação de fls. 66 a 69, acompanhada dos documentos de fls. 70 a 89.

Antes mesmo de qualquer exame pela repartição preparadora da apontada impugnação, a Autuada lavrou auto de infração complementar (fls. 93), para impor à Autuada a agravante de que cuidam o artigo 351, parágrafo 1º, II; e 352, I, do RIFI/82; em relação ao débito decorrente da classificação dos produtos na TIPI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13709.000633/90-21
Acórdão nº 201-69.256

Reaberto o prazo para defesa, a Autuada apresentou a impugnação de fls. 95, quanto à agravante que lhe fora imposta pelo dito Auto de Infração Complementar e anexou aos autos os documentos de fls. 96 a 152.

A autuante presta a fls. 154 a 157 a informação fiscal de estilo sustentando a procedência do Auto de Infração.

A fls. 158 a autoridade preparadora indeferiu o pedido de diligência constante da impugnação de fls. 66/69.

A autoridade singular manteve a exigência fiscal, nos termos dos Autos de Infração referidos, pela decisão de fls. 163 a 168, sob os seguintes considerandos, **verbis**:

"CONSIDERANDO que o procedimento fiscal obedeceu às normas aplicáveis à espécie, estando a infração devidamente caracterizada no auto de infração, à fl. 02;

CONSIDERANDO que, de acordo com o artigo 52, item III, alínea "a" do Decreto nº 70235/72, o órgão competente para decidir, em instância única, sobre classificação fiscal de mercadorias, em processo de consulta, era a Coordenação do Sistema de Tributação;

CONSIDERANDO que, com o advento do Decreto-lei nº 2227/85 e normas complementares, a sistemática do processo de consulta sofreu alterações, mas o Parecer CST (NEM) 3052/81 não perdeu a sua validade, porque, nos termos do item 6 da IN-SRF nº 59/85 "continuam em vigor as decisões sobre classificação fiscal de mercadorias já proferidas pela CST";

CONSIDERANDO que o Parecer CST (NEM) 3052/81, ao classificar fogões e fogareiros, baseou-se em laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia, do então Ministério da Indústria e Comércio;

CONSIDERANDO que o inconformismo do contribuinte quando ao citado ato da CST deveria ter sido manifestado em época própria;

CONSIDERANDO que não caberia, por parte da autuada, alterar a classificação dos produtos a que dá saída, pelos motivos supracitados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13709.000633/90-21
Acórdão nº 201-69.256

CONSIDERANDO que o aproveitamento dos créditos relativos a mercadorias devolvidas ou retornadas de clientes está dependente do lançamento no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque - Modelo 3, conforme preceitua o RIPI/82, o que não foi feito pela atuada;

CONSIDERANDO que, assim, a atuada não se exime de responder pelos ilícitos fiscais apurados no presente processo;".

Cientificada dessa decisão, a Recorrente vem, tempestivamente, a este Conselho, em grau de Recurso, com as razões de fls. 171 a 173, em substância idênticas às das referidas impugnações.

Em resumo, sustenta a Recorrente:

a) quanto à classificação dos produtos, referidos na decisão recorrida:

- a Recorrente, assim como as demais empresas fabricantes de fogões (com forno ou sem forno) os classificavam no Código 7336.02.00 na TIPI/83 e 7321.11.0100 na TIPI/88;

- querer classificar os fogões, sem forno, de fogareiros (Código 73.36.02.00 da TIPI/83 e 7321.11.0200 da TIPI/88) é torcer a realidade dos fatos para atingir tributação mais elevada. Não é o forno que caracterizará o produto como fogão de cozinha, porque este pode ser vendido e produzido sem forno, que é peça isolada, que não funciona sem o fogão;

- a respeito dos produtos a que dera saída nas notas fiscais sob a denominação de forno, a decisão recorrida nada falou sobre eles. Como afirmado nas razões de impugnação, a Recorrente, salvo quanto aos fornos para pizza, o que vende é uma caixa de ferro e flandres, peça que só funcionará se acoplada a um fogão de cozinha. São peças avulsas para complemento dos fogões, por isso classificamos esses produtos no Código 7321.11.9001 da TIPI/88. Daí a necessidade de ter sido deferida a diligência solicitada;

b) quanto à glosa de créditos do IPI relativo a produtos retornados ou em devoluções:

- não é a falta de escrituração do Livro Modelo 3 que impedirá a prova da efetiva entrada dos produtos devolvidos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13709.000633/90-21
Acórdão nº 201-69.256

ao estabelecimento. Há outras provas e a Recorrente as possui. Lançou as devoluções e retornos no Livro de Registro de Entradas e tem condições de provar pelos registros fiscais e contábeis os cancelamentos, as devoluções ou substituições dos produtos;

c) sobre o agravamento da penalidade:

- o agravamento da penalidade, após a lavratura do Auto de Infração inicial é incabível. Não se agrava penalidade se inexistente fato novo superveniente à autuação, eis que o montante tributável, inclusive a multa, constante do lançamento já estava perfeito e acabado (art. 142 do CTN) e uma vez regularmente notificado o contribuinte do lançamento, ele somente poderia ser alterado na forma do disposto nos artigos 145 e 149 do CTN.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13709.000633/90-21
Acórdão nº 201-69.256

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERGIO GOMES VELLOSO

Conforme relatado, a Recorrente é acusada de ter, no período indicado na denúncia fiscal, recolhido com insuficiência o IPI por ela devido, em razão:

a) de ter adotado a classificação dos produtos - "Fogões" - por ela fabricados, ou seja, classificou esses produtos no Código 73.36.01.00 da TIPI/83 e 7321.11.0200 da TIPI/88, ambos com alíquota de 4%, ao invés dos Códigos 73.36.02.00 da TIPI/83 e 7321.11.0200 da TIPI/88, ambas com alíquota de 10%, segundo a fiscalização a classificação correta;

b) de ter adotado a classificação, em relação aos produtos por ela fabricados - "fornos" - nos Códigos 73.36.9001 e 7321.90.0100, respectivamente, das TIPI/83 e TIPI/88, (alíquota de 8%) ao invés dos Códigos 73.36.03.00 e 7321.11.0300, respectivamente das referidas TIPIs; e

c) de ter se creditado e utilizado dos créditos referentes ao IPI por ela lançado em notas fiscais relativas a produtos a que dera saída e vieram a ser devolvidos ou retornados, sem que houvesse procedido ao registro dessas devoluções ou retornos no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque - Livro Modelo 3.

Ao meu entender, não assiste razão à Recorrente em rebelar-se contra a exigência fiscal decorrente da classificação por ela adotada em relação aos produtos por ela denominados de fogão, bem como à utilização por ela de créditos do IPI que corresponderiam a produtos que ela dera saída de seu estabelecimento e a ele retornaram, seja por devolução do destinatário, seja por retorno.

Com efeito:

a) no que diz respeito aos fornos, a Recorrente não demonstrou que se tratava de partes para fogões de cozinha. As notas fiscais anexas a fls. 16/28 quando se referem ao produto focalizado denomina-o, simplesmente de "forno para assados". Isso não autoriza a presunção de que esses "fornos" eram parte do fogão de cozinha. Assim, sendo, a correta classificação desses "fornos" é no Código 73.36.03.00 na TIPI/83 e no Código 7321.11.0300 da TIPI/88. A classificação pela Recorrente importou lançamento a menor do IPI devido na nota fiscal, e, pois, insuficiência no recolhimento desse tributo no período; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº 13709.000633/90-21
Acórdão nº 201-69.256

b) quanto aos créditos focalizados, por devoluções e retornos, este Colegiado, à vista do disposto nos artigos 84 e 86 a 89 do RIPI/82 e tendo em vista o princípio constitucional da não-cumulatividade (artigo 153, item IV, parágrafo 3º, II, da CF) tem admitido que a falta da escrituração do Livro de Controle da Produção e do Estoque (registros esses que autorizam a presunção, salvo prova feita em contrário pela fiscalização, da efetiva reentrada dos produtos no estabelecimento e sua reincorporação ao estoque) tem admitido que a prova da efetiva reincorporação dos produtos, dados como devolvidos ou retornados, ao estoque da empresa seja feita por outros meios hábeis. A Recorrente, entretanto, não fez essas provas. Ficou em meras alegações. A documentação trazida aos autos pela Recorrente na impugnação (fls. 82/86), por si só, não demonstra a reincorporação ao estoque dos produtos dados como devolvidos. O registro do Livro Modelo 3 (Livro de Controle da Produção e do Estoque) não se constitui de obrigação acessória meramente formalística. Sem esse registro ou outros registros hábeis e idênticos, as simulações de devoluções estariam abertas e a sonegação admitida.

Já no que concerne à classificação fiscal adotada pela Recorrente, quanto aos fogões de cozinha por ela fabricados, tenho que lhe assiste razão em rebelar-se contra a exigência.

Se não vejamos:

A Posição 7321 da TIPI/88, à semelhança da Posição 73.36 da TIPI/83, dispõe que nela estão incluídas:

"Aquecedores de ambientes ou (fogões de sala), caldeiras de fornalha, fogões de cozinha (incluídos os que possam ser utilizados acessoriamente no aquecimento central), churrasqueiras ou (grelhadores) braseiras, fogareiros a gás, aquecedores de pratos, e aparelhos não elétricos semelhantes, de uso doméstico, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço."

Essa posição da Nomenclatura de Mercadorias está assim subdividida na TIPI/88:

"7321.1 - Aparelhos para cozinhar e aquecedores de pratos.

7321.11 - A combustíveis gasosos, ou a gás e outros combustíveis.

0100 - Fogões de cozinha

0200 - Fogareiro

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13709.000633/90-21
Acórdão nº 201-69.256

A Recorrente fabrica os produtos (fogões de cozinha) constantes do Catálogo de fls. 04 e 05.

A decisão recorrida manteve o entendimento da denúncia fiscal de que os fogões constantes do dito catálogo, que não incorporem um forno, são considerados como fogareiro.

Baseia-se a decisão recorrida, assim como a denúncia fiscal, de que os produtos sem forno, são fogareiros no Parecer, por cópia a fl. 06, de nº 3052, de 27.11.81, da então Coordenação do Sistema de Tributação que decidiu dessa forma, isto é, que são fogareiros os fogões sem forno, baseados em Laudo INT nº 2675/72 (Instituto Nacional de Tecnologia), do Ministério da Indústria e Comércio, através do qual foi estabelecida a seguinte distinção entre "fogareiros" e "fogões", **verbis**:

"Não existe, em nossa opinião, características que possam esclarecer a diferença entre fogão e fogareiro. Talvez a mais importante seja a existência ou não de forno. Poderíamos dizer que um fogareiro, qualquer que seja o tipo nunca tem forno, enquanto que um fogão só seria fogão se tivesse forno."

Do transcrito, verifica-se que, na verdade, não se trata de laudo técnico, mas de uma simples opinião. Não vejo como distinguir o forno de cozinha do fogareiro pela simples razão de o fogareiro não tenha forno. Sabe-se que as cozinhas modernas têm instalado fogões sem forno e o forno separadamente. Não é assim, o fato de que um fogareiro não tenha forno que o distinguirá de um fogão.

Veja-se o que dizem a respeito os dicionários:
Caldas Aulete:

"Fogão - s.m. lar na chaminé, sitio onde se faz lume para cozinhar.

Fogão de cozinha; espécie de caixa de ferro com chaminé ou sem ela, e com fomalha que substitui o lar.

Bras.Sul - fogareiro grande.

"Fogareiro - utensilio doméstico, ordinariamente de barro ou de ferro, onde se acende o lume para cozinhar ou para aquecer (compõe-se de dois vãos sobrepostos entre os quais está uma grelha; na superior, que está descoberta, deita-se o carvão e acende-se e no inferior há uma



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13709.000633/90-21
Acórdão nº 201-69.256

abertura lateral (boca) para facilitar a ventilação e extrair a cinza). Aparelho de metal composto de um receptáculo em comunicação com um bico que queima gasolina ou querosene sob pressão."

Novo Dicionário da Língua Portuguesa, de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira:

"1) Fogão - caixa de ferro ou de alvenaria, com fomalha e chaminé, para cozinhar.

2) - Lareira.

3) - Aparelho em que se acende fogo para aquecer salas e outros aposentos; estufa.

Fogareiro - pequeno fogão portátil de barro ou de ferro, para cozinhar ou para aquecer."

Enciclopédia e Dicionário de Korgan/Houaiss

"Fogão - aparelho com uma ou mais bocas, com ou sem forno, com ou sem chaminé, onde se acende o fogo para cozinhar os alimentos.

Fogareiro - utensílio doméstico, de barro ou de ferro, onde se acende o lume para cozinhar ou aquecer.

Aparelho de metal composto de um receptáculo em comunicação com um bico onde se queima gasolina ou querosene sob pressão."

Observa-se, assim, que a norma legal (Posição 7321 da TIPI/88), a qual, como qualquer outra manifestação do pensamento, revela, em linguagem escrita, o que quis dizer o seu autor, não faz qualquer distinção entre fogão e fogareiro pela existência ou não neles de um forno.

De modo geral, dos dicionários, tem-se que, o que distingue o fogareiro do fogão, é o seu tamanho, ou seja, fogareiro é um fogão pequeno e móvel, enquanto que o fogão é destinado a ser fincado no chão ou numa plataforma, onde se liga ao receptáculo do combustível externo.

Tenho que isso é o que também se depreende das Notas Explicativas à Nomenclatura de Mercadorias, segundo o Sistema Harmonizado, que rege a TIPI/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13709.000633/90-21
Acórdão nº 201-69.256

Assim é que essas Notas, em relação à Posição 7321 esclarece:

"Esta posição engloba um conjunto de aparelhos que satisfaçam simultaneamente às seguintes condições:

1g) serem concebidos para produção e utilização de calor para aquecimento ou cozimento;

2g) funcionarem com combustíveis sólidos, líquidos ou gasosos, excluindo-se, portanto, a eletricidade;

3g) serem normalmente empregados para uso doméstico ou em acampamentos.

Estes aparelhos são reconhecíveis, consoante o seu tipo, em função de uma ou mais características, tais como: volume, estrutura, potência calorífica máxima, capacidade da fornalha no caso de combustíveis sólidos, tamanho do reservatório quando utilizam combustíveis líquidos. Estas características devem ser avaliadas tendo em vista a importância da função assegurada pelos aparelhos considerados, que não devem ultrapassar o nível necessário para satisfazer as necessidades ou exigências de uso doméstico.

A presente posição abrange em particular:

1) Fogões de sala, aquecedores, lareiras e grelhas para aquecimento de apartamentos, bem como: braseiras.

2) Radiadores para os mesmos fins, a gás ou a petróleo e semelhantes, contendo a sua própria fonte de aquecimento.

3) Fogões e fornos de cozinha

4) Fornos assadores, grelhas-assadores, fornos para produtos de pastelaria e para pão, bem como churrasqueiras ou grelhadores.

5) Fogareiros de qualquer tipo, para viagem, acampamento, incluídos os aquecedores com fonte própria de aquecimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13709.000633/90-21
Acórdão nº 201-69.256

6) Caldeiras de barrela e fornos de barrela.

.....

Esta posição também compreende as partes separadas dos aparelhos acima mencionados, de ferro fundido, ferro ou aço, nitidamente reconhecíveis como tais, por exemplo, chapas de fornos, chapas e aros de cozer, cinzeiros, fornalhas amovíveis, queimadores simples (a gás, petróleo, etc) portas, grelhas, pés, barras de proteção, barras para panos de cozinha e dispositivos para aquecer pratos.

Excluem-se da presente posição:

.....

b) os utensílios, por vezes denominados fornos, sem dispositivo de aquecimento, simplesmente destinados a serem colocados sobre um fogão de cozinha ou um forno

....."

Depreende-se, destarte, dessas Notas Explicativas, que, segundo o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.154/71, constituem elementos subsidiários para a interpretação do conteúdo das posições da TIPI e seus desdobramentos, que não é o fato de um fogão de cozinha ter nele incorporado um forno, que o distingue do fogareiro. Tenho, mesmo, que dessas Notas Explicativas se deduz que os fornos não se incluem dentre as partes e peças dos fogões de cozinha.

Dai as Notas Explicativas explicitarem que a menção a fogareiros são aqueles pequenos fogões próprios para viagens e acampamentos.

Por isso mesmo, que partindo dessa premissa de que fogareiro é aquele destinado a lazer (viagens, acampamentos, etc) a tributação sobre eles é de 16%, enquanto que a de fogão é de 4%.

Não teria lógica, nem atenderia ao princípio constitucional (artigo 153, parágrafo 3º, item I) de que o imposto será seletivo em função da essencialidade, se um produto mais simples (que não tenha forno) e destinado à colocação em residências de pequeno espaço e, portanto, de famílias desfavorecidas pela sorte, tivesse uma incidência mais elevada do que aquele provido de maiores recursos (forno para assar, etc.).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo no 13709.000633/90-21
Acórdão no 201-69.256

Já o mesmo não se dá com a incidência mais elevada para os produtos destinados a lazer (fogareiros para viagem e acampamento).

Ao meu entender, pois, a classificação procedida pela Recorrente, em relação aos seus fogões de cozinha, com ou sem fornos, está correta nas Posições 73.36.01.00 da TIPI/83 e 7321.11.0100 da TIPI/88.

No que concerne ao agravamento da pena, entendo que deve ser afastado, uma vez que teve por fundamento o desatendimento do contribuinte à resposta que lhe foi fornecida pela Fazenda, em consulta que formulara acerca das classificações fiscais objeto deste recurso.

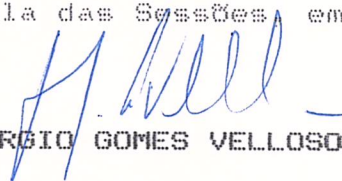
Ora, os equívocos graves incorridos nessa resposta são induzidos pelo pronunciamento inconsistente do INT, fatos que acabamos de expor, impedem, ao meu ver, o agravamento da pena em relação à parcela em que a resposta estava correta e não foi observada.

Em outros termos, evidenciado que a resposta à consulta contém graves incorreções, não pode ela ter servível para justificar agravamento de pena.

São estas as razões que me levam a dar provimento, em parte, ao recurso para excluir da exigência o tributo, seus encargos e multa, decorrente da classificação na TIPI dos referidos fogões sem forno e o agravamento de pena.

E o meu voto.

Sala das Sessões em 14 de junho de 1994.


SERGIO GOMES VELLOSO