



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

**Processo n°** 10872.720106/2014-21  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 3301-003.430 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de abril de 2017  
**Matéria** IPI - Classificação de Mercadorias  
**Recorrente** Fazenda Nacional  
**Interessado** Everest Refrigeração Indústria e Comércio Ltda

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

**FILTROS E DEPURADORES DE ÁGUA. CLASSIFICAÇÃO**

Os filtros e depuradores de água, ainda que possuam função acessória de refrigeração, classificam-se no código 8421.21.00 da TIPI.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, Por unanimidade de votos, Negar Provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri (Relator), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo o Relatório constante do Acórdão recorrido, até aquele momento.

Trata o presente processo de Auto de Infração (AI) referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados decorrente de reclassificação fiscal de produtos saídos do estabelecimento autuado. O AI contendo a descrição dos fatos, a fundamentação legal para o tributo exigido e acréscimos legais, períodos abrangidos e demonstrativos de débitos encontra-se às fls. 594 a 607.

O Termo de Verificação Fiscal, que descreve em maior detalhe as razões da autuação, encontra-se às fls. 589 a 593.

Os produtos que foram objeto de reclassificação fiscal e, portanto, ensejaram o AI, são descritos pela autuada como purificadores de água

O referido Termo traz as seguintes informações em seu bojo:

*“Segundo o contribuinte, os purificadores servem para o fornecimento de água oriunda da concessionária de abastecimento, melhorando sua qualidade para o consumo humano, através de sistema de tratamento certificado pelo Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – INMETRO. Exceto o modelo Baby, todos os outros possuem sistema de refrigeração de água.*

*O contribuinte classifica todos os modelos na posição 84212100 da TIPI, própria de aparelhos para filtrar ou depurar água, com alíquota zero.*

*Note-se que a expressão “purificadores de água” não é mencionada em nenhuma posição da TIPI, tendo sido adotada pelos próprios fabricantes.*

*Os assim chamados “purificadores de água”, na verdade, são máquinas para fornecer água principalmente para beber, mas também para outras finalidades a critério do usuário. Estas máquinas são aptas a receber água com a pressão da tubulação, filtrá-la, armazená-la e possibilitar sua coleta, em alguns modelos com a opção de refrigeração ou não. Além disto, têm designe e acabamento irretocáveis que certamente atendem a quesitos de decoração.*

*Como se vê com clareza, os “purificadores de água” não são os genéricos aparelhos para depurar ou filtrar água da posição 84212100, como entendeu o contribuinte. Enquadram-se nesta posição, por exemplo, os filtros de parede ou de torneira, os filtros de piscina e outros aparelhos usados na indústria farmacêutica ou alimentícia.*

*Os “purificadores de água” produzidos pelo contribuinte, exceto os do modelo Baby, se enquadram com precisão na posição 84186931 da TIPI, definida como própria das “unidades fornecedoras de água ou suco” refrigeradas, com alíquota de 15%.*

*Diante de definição textual tão precisa e específica, é ocioso o emprego das demais regras de interpretação para tentar justificar enquadramento diverso.”*

O Termo também abordou a hipótese de máquina constituída por elementos distintos, e citou a Nota 4 da Seção XVI da TIPI, no caso de persistir dúvida quanto à classificação do produto:

*“Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.”*

Reiterou sua convicção que os “purificadores de água”, exceto o modelo Baby, são unidades fornecedoras de água gelada.

Refutou as alegações do contribuinte de que a principal função dos produtos seria a filtragem e tratamento da água, e adotou como critério para seu entendimento os custos dos referidos produtos. Na tabela de fls. 590 e 591, apontou os valores de cada modelo, em que os modelos refrigerados possuem valor muito superior ao modelo não refrigerado, e, com base em um critério puramente econômico, o sistema de refrigeração seria predominante e portanto, o principal.

Citando uma solução de consulta referente a produto aparentemente similar, reforçou sua tese quanto à correta classificação dos produtos comercializados pelo contribuinte:

*“Não foi assim que entendeu a Superintendência da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal, através de sua Divisão Aduaneira, ao responder à consulta formulada no processo 10875-001747/97-09, os bebedouros refrigerados dotados de sistema de tratamento de água, tal qual o dos purificadores de água, foram e ainda são classificados na posição 84186931 – EX 01 da TIPI, com alíquota de 10%”.*

A ciência do AI deu-se pessoalmente em 18 de dezembro de 2014 (fl. 640).

A impugnação (fls. 647 a 678), instruída pelos documentos de fls. 679 a 1061, apresentada em 16 de janeiro de 2015, trouxe os seguintes argumentos.

Iniciou descrevendo suas atividades como a fabricação e comercialização de aparelho para tratamento de água, denominado como Purificador de Água Soft, o qual disponibiliza água em temperatura natural, refrigerada ou mista. Enfatizou a função de filtragem, pelo uso de elementos sofisticados, em seus produtos.

Portanto, entende que a classificação fiscal adotada deve ser a que já usava, 8421.21.00, aparelhos para filtrar ou depurar água.

Contra a autuação, afirmou que *“o Fiscal adotou a classificação mais genérica, considerando o produto da Impugnante como unidades fornecedoras de água, aparelho com finalidade simples de disponibilizar água. Contudo, o aparelho da Impugnante não pode assim ser classificado, pois, além de fornecer água, tem por finalidade precípua tornar a água potável, livre de impurezas, tendo em vista sua composição tecnológica.”*

Destacou que, em sendo a finalidade precípua a melhoria da qualidade da água, os aparelhos industrializados submetem-se a “rígidas normas de regulamentação técnica”.

Descreveu em detalhes o funcionamento dos filtros e purificadores de água, sendo compostos por processos de separação de sólidos, decoloração da água, com retirada de sabores e odores, além de conter elementos bactericidas. Alguns modelos – não parece, pela verificação dos manuais acostados aos autos, ser o caso dos analisados no presente processo – possuem outras etapas de purificação, como raios ultravioletas.

Os purificadores possuem modelos para disponibilizar água em temperatura natural, refrigerada ou mista.

Procurou demonstrar que se tratam de produtos diferentes dos bebedouros, tanto os de pressão, quanto os de gravidade (garrafão ou galão).

No caso dos bebedouros de pressão, indicou que a função principal é a refrigeração, enquanto no de gravidade, apenas o fornecimento de água ou bebida, não havendo filtragem ou purificação. Ambos os modelos não se destinam à melhoria da qualidade da água, ao contrário dos purificadores fabricados e comercializados pelo contribuinte.

Acrescentou também que os próprios projetos – *lay out* construtivo de cada produto - são diferentes, sendo o do purificador inteiramente voltado para a função de melhoria da qualidade da água, enquanto os outros para funções distintas, inclusive refrigeração.

Apresentou algumas normas técnicas aplicadas ao controle e certificação dos produtos, processos de certificação, ensaios, etc, em detalhe nos documentos que instruem a impugnação.

Defendeu que a aplicação da Nota 3 da Seção XV da TIPI (sic) leva à conclusão que o produto por ela produzido deve ser classificado na subposição 8421.21: aparelhos para filtrar ou depurar água.

Trouxe exemplos de soluções de consulta proferidas no âmbito da Receita Federal, tratando de filtros em geral, bem como decisão do Carf.

Citou alguns protocolos ICMS e decisões do CONFAZ.

Trouxe ainda alguns exemplos de licitações para aquisição ou aluguel de purificadores de água, inclusive uma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo, nas quais indica estar evidente que a função principal dos equipamentos é a filtragem e depuração da água.

Aponta também o princípio da essencialidade do IPI como justificativa para a adoção de alíquota zero em aparelhos purificadores de água.

Finalizou solicitando a revisão do AI e a extinção do crédito tributário e, casão não aceita a revisão, que seja o julgamento convertido em diligência, para a realização de perícia com vistas à correta classificação do produto. Indicou perito e rol de quesitos.

Ao analisar a Impugnação, a 3ª Turma da DRJ/POA exarou o Acórdão 10-53.901, de 26 de fevereiro de 2015, fls. 1065 e ss., que, por unanimidade de votos, Declarou PROCEDENTE a Impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

FILTROS E DEPURADORES DE ÁGUA. CLASSIFICAÇÃO

Os filtros e depuradores de água, ainda que possuam função acessória de refrigeração, classificam-se no código 8421.21.00 da TIPI, tributados a alíquota zero.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Interpôs-se Recurso necessário (De Ofício) posto que o sujeito passivo foi exonerado do pagamento de tributo e encargos de multa, em montante superior ao limite de alçada.

O presente feito foi-me distribuído, por sorteio, para relatar e pautar.

É o relatório, em sua essência.

## Voto

Conselheiro José Henrique Mauri - Relator

O Recurso de Ofício preenche os requisitos para sua admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

O presente processo reside na discordância quanto à classificação fiscal adotada pelo contribuinte para os produtos por ele chamados de “purificadores de água”.

A fiscalização, ao examinar os produtos e as informações fornecidas pelo contribuinte, entendeu tratarem-se de unidades fornecedoras de água ou suco, enquadradas na posição 8418.69.31 da TIPI, o que implica a adoção de alíquota de 15%. Conquanto o contribuinte defende que seu produto deve ser enquadrado na subposição de 2º nível, 8421.21.00, aparelhos para filtrar ou depurar água, com alíquota de 0%.

A DRJ, ao apreciar Impugnação deu razão ao contribuinte, concluindo como correta o enquadramento 8421.21.21 da TIPI.

Eis as classificações litigadas:

NCM	Descrição
<b>84.18</b>	<b>Refrigeradores, congeladores (<i>freezers</i>) e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, excluindo as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 84.15.</b>
8418.69.3	Unidades fornecedoras de água, sucos ou bebidas carbonatadas
<i>8418.69.31</i>	<i>De água ou sucos</i>
<b>84.21</b>	<b>Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases.</b>
8421.2	- Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos
<i>8421.21.00</i>	<i>-- Para filtrar ou depurar água</i>

Em outras palavras, entendeu a fiscalização tratar-se de equipamento com função principal de refrigerar água, conquanto o Acórdão recorrido, e o contribuinte, sustentam que o objeto principal é filtrar ou depurar a água.

No presente caso, o produto tem duas funções que reputo relevantes para seu funcionamento: refrigerar (8418) e filtrar ou depurar (8421), cada qual com sua classificação própria, portanto há que se aplicar as regras de interpretação do Sistema Harmonizado para identificarmos a correta classificação a ser adotada para o produto.

Nesse sentido o voto exarado no Acórdão recorrido é, além de lúcido, didático. Assim por seus méritos, replico excertos de seus fundamentos:

(...)

Tem-se, portanto, pela aplicação das regras acima, que a classificação do produto deve observar a seguinte prioridade:

1. Nota 4 da Seção XVI: o conjunto classifica-se pela função que desempenha;
2. RG 3-b: classifica-se pela matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial;
3. RG 3-c: Quando a aplicação das regras anteriores não for suficiente para definir a classificação fiscal do produto, classifica-se o mesmo na última posição numérica das possíveis.

Portanto a definição da presente lide passa pela aplicação das regras acima, na ordem de prioridade citada.

Para definir a função do produto, faz-se necessário lembrar o que faz e como faz.

Já foi visto que o produto recebe a água da concessionária pela tubulação, submete-a a processos de purificação, resumidos em redução do nível de cloro, eliminação de sólidos e ação bactericida, e a disponibiliza para consumo ou outro uso.

Após o tratamento da água, ela poderá ser destinada diretamente ao consumo em temperatura natural, bem como passar pelo sistema de refrigeração, o qual possui um depósito para armazenagem de certa quantidade de água refrigerada, e ser então disponibilizada também desta forma.

Entendo que alguns aspectos do funcionamento dos purificadores devam ser salientados.

- A água recebida pela tubulação é inteiramente tratada (filtrada e depurada).
- A refrigeração dá-se em apenas parte da água recebida.
- O funcionamento do produto, no caso de falta de energia, resume-se à filtragem e depuração, ficando prejudicada a refrigeração.
- A escolha pelo consumo de água na temperatura natural ou refrigerada é facultativa, ao contrário do consumo da água filtrada, em que o uso do produto não permite – a partir dele, obviamente, pois se está analisando o produto somente – escolher água não filtrada.

(...)

Neste caso, os argumentos já examinados anteriormente direcionam o entendimento para a maior especificidade do sistema de filtragem e depuração, o que acarreta sua classificação na posição 8421.21.00

Não paira dúvidas, os aparelhos comercialmente denominados de "purificadores de água" tem como característica essencial filtrar ou depurar água, assim, deve-se aplicar a Regra Geral de interpretação do Sistema Harmonizado "3 b" para classifica-los no código 8421.21.00 da TIPI.

Portanto, não vislumbro reparo a ser feito no Acórdão recorrido, pelos seus próprios fundamentos.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

É como voto.

José Henrique Mauri - Relator

Processo nº 10872.720106/2014-21  
Acórdão n.º **3301-003.430**

**S3-C3T1**  
Fl. 1.097

---