ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13005.000907/2010-51

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

Processo nº	13005.000907/2010-51
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3401-005.206 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de julho de 2018
Matéria	IPI
Recorrente	METALURGICA VENANCIO LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RESFRIADOR DE ÁGUA. CÓDIGO NCM Nº 8418.69.31.

A mercadoria "resfriador de água", como unidade fornecedora de água resfriada, deve ser classificada no Código NCM nº 8418.69.31, inteligência que decorre da aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI/SH nº 01, nº 06, e da Regra Geral Complementar RGC/SH nº 01.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lazaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente).

Relatório

1. Trata-se do **despacho decisório DRF/SCS nº 552/2010**, situado à *fl.* 21, que homologou apenas parcialmente o PER nº 14996.47949.070710.1.1.010737, formalizado em 07/07/2010, transmitido com o objetivo de ver ressarcido crédito de IPI referente ao 2ª trimestre de 2010 no montante de R$ 456.928,96, reconhecendo-se apenas o direito creditório de R$ 380.743.08.

2. Segundo se denota do **Parecer DRF-SCS/SAORT nº 081/2010**, situado às *fls.* 18 a 20, que fundamenta o despacho decisório, a homologação de apenas parte dos créditos se deveu a erro na classificação fiscal e na determinação da alíquota de IPI nas notas fiscais de saída do produto "RESFRIADOR DE ÁGUA", cuja função é resfriar a água utilizada na produção de massa de pão em padarias e confeitarias, tendo a empresa utilizado o Código NCM nº 8438.10.00, com alíquota zero, entendendo a autoridade fiscal estar correta a classificação sob o Código NCM nº 8418.69.31, com alíquota de 15%. A diferença de IPI foi lançada no Auto de Infração objeto do processo 13005.720865/2010-78, também pautado para a presente sessão para que se proceda ao seu julgamento conjunto.

3. A contribuinte, intimada via postal em 29/11/2010, em conformidade com o aviso posta situado à *fl.* 57, apresentou, em 23/12/2010, **manifestação de inconformidade**, situada às *fls.* 136 a 158, na qual argumentou, em síntese: **(i)** contrariedade ao § 4º do art. 90 do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que a autoridade fiscal fez uso do expediente do despacho decisório, acompanhado de parecer, para não homologar o pedido de ressarcimento, enquanto que o correto seria a "*(...) emissão de auto de infração sem a exigência de crédito tributário, nos casos de constatação de infração à legislação tributária*"; **(ii)** a procedência da classificação adotada pela contribuinte, uma vez que a máquina não promove apenas o resfriamento da água, mas, na verdade, tem como função principal promover a mistura da massa alimentícia, tratando-se, portanto, de uma combinação de máquinas, em conformidade com as considerações gerais da Seção XVI (Capítulos 84 e 85 da TIPI), combinados com as notas 3 e 4; em outras palavras, a máquina de panificação ("amassadeira") forma um único corpo, conjuntamente com o "resfriador/dosador de água", sendo instaladas fixadas em caráter permanente; **(iii)** que, na emissão das notas fiscais de saída, apenas são discriminadas separadamente as máquinas amassadeira e resfriador /dosador de água, devido à necessidade de controle físico do estoque de produtos prontos (livro de inventário), exigidos pela legislação do IR e do IPI; **(iv)** as vendas avulsas do resfriador/dosador de água se justifica pelo fato de alguns clientes já possuírem a amassadeira, mas que, ainda assim, o componente vendido tem por único destino ser acoplado física e permanentemente às amassadeiras para operarem como um corpo único, sendo que as NESH não definem qual deve ser o momento da combinação/acoplamento para fins de classificação; **(v)** subsidiariamente, caso não prosperem as alegações anteriores, requer a classificação no Código NCM nº 8419.89.91, sob os auspícios da expressão "máquina" na Nota 5 da Seção XVI; **(vi)** alega equívoco na classificação reputada correta pela autoridade fiscal, em especial naquilo que concerne à posição 84.18, pois "*(...) o resfriamento da água não chega nem perto de atingir uma temperatura próxima a 0º C ou inferior*", uma vez que "*(...) a função da máquina não é produzir frio, sendo esta uma exigência da posição 84.18, e sim resfriar a massa alimentícia*"; **(vii)** que o valor glosado deve ser acrescido com a atualização da taxa Selic desde 19/11/2010.

4. Em 08/05/2014, a 03ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Belém (PA) proferiu o **Acórdão DRJ nº 01-29.158**, situado às *fls.* 188 a 200 de relatoria da Auditora-Fiscal Claudia Gorresen Mello, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*
>
> *Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010*
>
> *PRELIMINAR DE NULIDADE.*
>
> *Incabível a decretação de nulidade do despacho decisório, quando nele contidas as informações necessárias e suficientes para justificar a não-homologação da compensação declarada*
>
> *ERRO NA CLASSIFICAÇÃO. FALTA DE DESTAQUE DO IPI. LANÇAMENTO.*
>
> *Impõe-se o lançamento do IPI que tenha deixado de ser destacado pelo sujeito passivo em face de classificação fiscal errônea.*
>
> *RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.*
>
> *É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de valores referentes a créditos do imposto, objeto de pedido de ressarcimento, pela incidência de juros de mora calculados pela taxa Selic sobre os montantes pleiteados.*
>
> *Manifestação de Inconformidade Improcedente*
>
> *Direito Creditório Não Reconhecido*

5. A contribuinte foi intimada via postal em 06/06/2014, em conformidade com o aviso de recebimento situado à *fl*. 203 e, em 03/07/2014, em conformidade com carimbo de protocolo aposto pela unidade local, interpôs **recurso voluntário**, situado às *fls.* 205 a 236, no qual reiterou as razões de sua impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

6. O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

7. A recorrente alega, em sede **preliminar**, nulidade em virtude de ter a autoridade fiscal feito uso do expediente do despacho decisório, acompanhado de parecer, para não homologar o pedido de ressarcimento, enquanto que o correto seria a lavratura de auto de infração, o que não merece provimento, uma vez que a decisão foi proferida por autoridade administrativa competente, o que afasta o inciso I do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, e sem qualquer preterição do direito de defesa, que restou resguardado e, diga-se, foi plenamente exercido pela ora recorrente, de maneira a se expungir também a aplicação do inciso II do dispositivo instrumental em referência.

8. Observe-se, a respeito desta alegação, ainda, que se procedeu à lavratura de auto de infração para a formalização da cobrança das diferenças de imposto apuradas em virtude do erro de classificação fiscal, discutido no Processo Administrativo nº 13005.720865/2010-78, igualmente pautado para a corrente sessão para fins de julgamento conjunto. Acrescem-se a estas considerações aquelas oportunamente trazidas pela decisão recorrida:

> "*A par disso, **as diferenças de imposto apuradas estão apontadas no item 28 do Relatório de Ação Fiscal e no Demonstrativo do IPI Não Lançado, parte integrante do citado Auto de Infração**. Tal demonstrativo embasou a reconstituição da escrita fiscal, que serviu de base para Parecer DRF/SCS/SAORT 081/2010 e o Despacho Decisório DRF/SCS 552/2010, objeto deste processo.*
>
> *Assim sendo, a autoridade fiscal exarou o Despacho Decisório em questão após cumprir todos os preceitos da legislação em vigor, especialmente a análise dos documentos comprobatórios do alegado direito creditório, inclusive arquivos fornecidos pelo contribuinte e realização de diligências fiscais a fim de ser verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas, **tudo conforme preceitua a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008**, que disciplinava a época a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela RFB, dentre esses o ressarcimento e a compensação de créditos do IPI.*
>
> *Também **não se constata nenhum vício de forma no lançamento, tendo sido observadas as prescrições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972, estando cristalina e minuciosamente demonstrados no processo a fundamentação legal, a matéria tributável, os valores apurados e os fatos motivadores da autuação, permitindo à impugnante conhecer todos os elementos componentes da ação fiscal** e, assim, propiciando-lhe todos os meios para livre e plenamente manifestar suas razões de defesa*" - (seleção e grifos nossos).

9. Assim, com base nos fundamentos acima, não merece provimento o recurso voluntário neste particular.

10. No mérito, a questão de fundo consiste, portanto, em deslindar, naquilo que respeita ao "RESFRIADOR DE ÁGUA", se correta a classificação utilizada pela contribuinte (**8438.10.00**), ou se equivocada aquela proposta pela autoridade fiscal (**8418.69.31**): uma ou outra conclusão terá como efeito a reversão do despacho decisório que homologou parcialmente o ressarcimento, no presente processo.

11. Incontroversa, como se percebe, a classificação até o texto do Capítulo: as partes concordam que os produtos são uma espécie de "*reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes*" (**Capítulo 84**).

12. Para a contribuinte recorrente, no entanto, o "RESFRIADOR DE ÁGUA" deve ser classificado na **Posição, Subposição, Item e Subitem 8438.10.00**: "*Máquinas e aparelhos não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo, para preparação ou fabricação industrial de alimentos ou de bebidas, exceto as máquinas e aparelhos para extração ou preparação de óleos ou gorduras vegetais fixos ou de óleos ou gorduras animais*" (**Posição 84.38**), "Máquinas e aparelhos para as indústrias de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e de massas alimentícias" (**Subposição, Item e Subitem 8438.10.00**), submetida, portanto, a uma alíquota zero de IPI:

84.38	**Máquinas e aparelhos não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo, para preparação ou fabricação industrial de alimentos ou de bebidas, exceto as máquinas e aparelhos para extração ou preparação de óleos ou gorduras vegetais fixos ou de óleos ou gorduras animais.**	
8438.10.00	- Máquinas e aparelhos para as indústrias de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e de massas alimentícias	0
8438.20	- Máquinas e aparelhos para as indústrias de confeitaria e de cacau ou de chocolate	
8438.20.1	Para as indústrias de confeitaria	
8438.20.11	Para fabricar bombons de chocolate por moldagem, de capacidade de produção igual ou superior a 150 kg/h	0
8438.20.19	Outros	0
8438.20.90	Outros	0
8438.30.00	- Máquinas e aparelhos para a indústria de açúcar	0
8438.40.00	- Máquinas e aparelhos para a indústria cervejeira	0
8438.50.00	- Máquinas e aparelhos para preparação de carnes	0
8438.60.00	- Máquinas e aparelhos para preparação de fruta ou de produtos hortícolas	0
8438.80	- Outras máquinas e aparelhos	
8438.80.10	Máquinas para extração de óleo essencial de cítricos	0
8438.80.20	Automática, para descabeçar, cortar a cauda e eviscerar peixes, com capacidade superior a 350 unidades por minuto	0
8438.80.90	Outros	0
8438.90.00	- Partes	5

13. Por outro lado, para autoridade fiscal, o "RESFRIADOR DE ÁGUA" deve ser classificado na **Posição, Subposição, Item e Subitem 8418.69.31**: "*Refrigeradores, congeladores (freezers) 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" (**Posição 8418**), "*Outros materiais, máquinas e aparelhos, para a produção de frio; bombas de calor - Outros*" (**Subposição 8418.69**), "*Unidades fornecedoras de água, sucos ou bebidas carbonatadas*" **(Item 8418.69.3**), "*De água ou sucos*", submetido, portanto, a uma alíquota de 15% de IPI:

84.18	**Refrigeradores, congeladores (*freezers*) 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.**	
8418.10.00	- Combinações de refrigeradores e congeladores (*freezers*), munidos de portas exteriores separadas	15
	Ex 01 - Próprios para conservação de sangue humano, funcionando com temperatura estável entre 2°C e 6°C	0
8418.2	- Refrigeradores do tipo doméstico:	
8418.21.00	-- De compressão	15
8418.29.00	-- Outros	15
8418.30.00	- Congeladores (*freezers*) horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 l	15
	Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros	15
8418.40.00	- Congeladores (*freezers*) verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 l	15
	Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros	15
8418.50	- Outros móveis (arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes) para a conservação e exposição de produtos, que incorporem um equipamento para a produção de frio	
8418.50.10	Congeladores (*freezers*)	0
8418.50.90	Outros	0
	Ex 01 - Refrigeradores próprios para conservação de sangue humano, funcionando com temperatura estável entre 2°C e 6°C	0
8418.6	- Outros materiais, máquinas e aparelhos, para a produção de frio; bombas de calor:	
8418.61.00	-- Bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 84.15	0
8418.69	-- Outros	
8418.69.10	Máquinas não domésticas para preparação de sorvetes	0
8418.69.20	Resfriadores de leite	0
8418.69.3	Unidades fornecedoras de água, sucos ou bebidas carbonatadas	
8418.69.31	De água ou sucos	15
	Ex 01 - Bebedouros refrigerados	10
8418.69.32	De bebidas carbonatadas	0
8418.69.40	Grupos frigoríficos de compressão para refrigeração ou para ar-condicionado, com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora	0
	Ex 01 - Para ar-condicionado	20
8418.69.9	Outros	
8418.69.91	Resfriadores de água, de absorção por brometo de lítio	5
8418.69.99	Outros	15
	Ex 01 - Máquinas para produção de gelo em embarcações pesqueiras	0
	Ex 02 - Grupos de compressão, exceto para ar condicionado, ou de absorção	5
	Ex 03 - Máquinas para produção de gelo em cubos ou escamas	5
	Ex 04 - Instalações frigoríficas industriais, formadas por elementos não reunidos em corpo único nem montados sobre base comum, com câmara frigorífica de capacidade superior a 30m³	0
8418.9	- Partes:	
8418.91.00	-- Móveis concebidos para receber um equipamento para a produção de frio	15
8418.99.00	-- Outras	15
	Ex 01 - Condensador frigorífico e evaporador frigorífico	5

14. Em primeiro lugar, para a análise da classificação no Código NCM nº **8438.10.00** atribuída pela contribuinte ao "RESFRIADOR DE ÁGUA", devem ser feitas, a partir deste ponto, as seguintes perguntas:

(i.a) trata-se de uma espécie de "*máquinas e aparelhos não especificados nem compreendidos noutras posições do Capítulo 84, para preparação ou*

fabricação industrial de alimentos ou de bebidas, exceto as máquinas e aparelhos para extração ou preparação de óleos ou gorduras vegetais fixos ou de óleos ou gorduras animais"? Observe-se que, para a resposta, deverão ser eliminadas todas as outras máquinas e aparelhos especificados nas demais posições do Capítulo 84.

Caso se responda negativamente à pergunta (i.a), a classificação está equivocada (o que não implica estar correta a classificação reputada como correta pela autoridade fiscal). Contudo, caso se responda afirmativamente à pergunta (i.a), então necessariamente a classificação reputada como correta pela autoridade fiscal está equivocada, salvo na hipótese da nota 2, que será verificada mais adiante (o que ainda não implica estar correta a classificação atribuída pela contribuinte). Somente neste caso, de se responder afirmativamente à pergunta (i.a), passa-se à seguinte questão:

(i.b) trata-se de um tubo de uma espécie de "*máquinas e aparelhos para as indústrias de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e de massas alimentícias*"?

Caso se responda afirmativamente à pergunta (i.b), a classificação dada pela contribuinte está correta (neste caso, já se sabia desde a resposta anterior que a classificação reputada como correta pela autoridade fiscal estava equivocada).

15. Caso se responda negativamente à pergunta (i.b), a classificação dada pela contribuinte está equivocada e, neste caso, passa-se à análise da classificação no Código NCM nº **8418.69.31**, atribuída pela autoridade fiscal ao "RESFRIADOR DE ÁGUA", ponto a partir do qual devem ser feitas as seguintes perguntas:

(ii.a) trata-se de uma espécie de "*refrigeradores, congeladores (freezers) 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*"?

Caso se responda negativamente à pergunta (ii.a), a classificação está equivocada. Somente no caso de se responder afirmativamente à pergunta (ii.a), passa-se à seguinte questão:

(ii.b) trata-se de "*outros materiais, máquinas e aparelhos, para a produção de frio; bombas de calor*"? Ou seja: que não sejam combinações de refrigeradores e congeladores (*freezers*), munidos de portas exteriores separadas (8418.10.00), refrigeradores do tipo doméstico (8418.2), congeladores (freezers) horizontais tipo arca (8418.30.00), congeladores (freezers) verticais tipo armário (8418.40.00), nem outros móveis (arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes) para a conservação e exposição de produtos, que incorporem um equipamento para a produção de frio (8418.50), nem, especificamente, bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 84.15 (8418.61.00).

Caso se responda negativamente à pergunta (ii.b), a classificação está equivocada. Somente no caso de se responder afirmativamente à pergunta (ii.b), passa-se à seguinte questão:

(ii.c) trata-se de uma espécie de "*unidades fornecedoras de água, sucos ou bebidas carbonatadas*", especificamente "*de água ou sucos*", que **não** bebedouros refrigerados?

Caso se responda negativamente à pergunta (ii.c), a classificação está equivocada. Porém, caso se responda afirmativamente à pergunta (ii.c), a classificação dada pela autoridade fiscal está correta.

16. Deverá, ainda, o classificador considerar o texto da nota 2 do Capítulo 84, no sentido de que "*(...) as máquinas e aparelhos suscetíveis de se incluírem nas posições **84.01 a 84.24** ou 84.86 e, **simultaneamente**, nas posições **84.25 a 84.80**, classificam-se nas posições 84.01 a 84.24 ou 84.86, conforme o caso*" (g.n.). Assim, se o "RESFRIADOR DE ÁGUA" se enquadrar simultaneamente nas posições 84.18 (atribuída pela autoridade fiscal) e 84.38 (atribuída pela contribuinte), correta estará a posição 84.18. A este respeito, ademais, as considerações gerais do Capítulo 84:

> "*D. MÁQUINAS E APARELHOS SUSCETÍVEIS DE SE INCLUÍREM EM VÁRIAS POSIÇÕES (Notas 2 e 7 do Capítulo)*
>
> ***As posições 84.01 a 84.24 englobam as máquinas e aparelhos suscetíveis, pela sua própria função, de serem utilizados em vários tipos de indústria, enquanto que as máquinas e aparelhos das outras posições do Capítulo são classificados mais especificamente** de acordo com a indústria ou setor de atividades que os utiliza. Nos termos da Nota 2 do presente Capítulo, **as posições do primeiro grupo têm preferência sobre as do segundo grupo**. Por este motivo, quando uma máquina ou aparelho for virtualmente suscetível de se incluir simultaneamente em duas (ou mais) posições, das quais uma esteja compreendida entre as posições 84.01 a 84.24, é exatamente nesta que a máquina ou aparelho se deve classificar.*
>
> *Por esta razão, as máquinas motrizes, por exemplo, classificam-se nas posições 84.06 a 84.08 e 84.10 a 84.12, sendo irrelevante a sua destinação.*
>
> *A mesma regra é válida para as bombas, mesmo as especializadas para agricultura ou para uma indústria determinada (fabricação de fios, de matérias têxteis artificiais ou sintéticas, por exemplo), as máquinas centrífugas, as calandras, os filtros prensas, os fornos, os geradores de vapor, etc.*".

17. Recorta-se, ainda, o texto pertinente das NESH:

> *'"Os materiais, máquinas e aparelhos para produção de frio de que trata esta posição compreendem geralmente máquinas ou*

instalações que, por um ciclo contínuo de operações, fornecem ao seu elemento refrigerador (evaporador), uma temperatura baixa (próxima de 0°C ou inferior), por absorção do calor latente que resulta da evaporação de um gás previamente liquefeito (amoníaco, hidrocarbonetos halogenados, por exemplo) ou de um liquido volátil, ou ainda, mais simplesmente, da evaporação da água, principalmente em certos aparelhos de uso naval".

"As máquinas frigoríficas aqui incluídas pertencem a dois tipos principais:

A.MÁQUINAS DE COMPRESSÃO

Os elementos essenciais destas máquinas são:

O compressor, que tem a dupla função de aspirar o vapor saído do evaporador e comprimi-lo no condensador.

O condensador, no qual este vapor comprimido arrefece e se liquefaz".

"O evaporador, dispositivo gerador do frio, que é constituído por um sistema de tubos no qual o fluido frigorígeno, proveniente do condensador, é admitido em volume e pressão controlados por um detentor. No evaporador, inversamente do que se produz no condensador, o líquido condensado evapora-se rapidamente com absorção do calor ambiente. Todavia, nas grandes instalações, utiliza-se indiretamente a ação refrigerante do evaporador que age sobre uma solução de cloreto de sódio ou de cloreto de cálcio contida num recipiente ou que circula num sistema de tubos"

18. Transcrevem-se, por derradeiro, as seguintes notas da Seção XVI, que engloba os Capítulos 84 e 85:

3. Salvo disposições em contrário, as ***combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto****.*

4. 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****.*

5. Para a aplicação destas Notas, a denominação "máquinas" compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos,

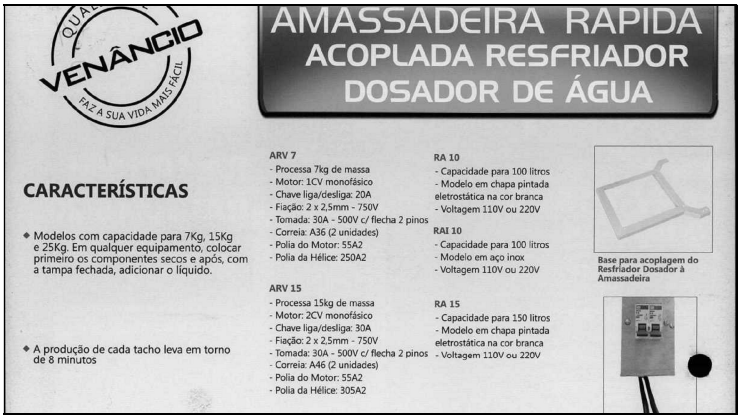
instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85.

19. Segundo se depreende das razões recursais, a contribuinte fabrica duas máquinas que operam em conjunto para a produção de massas alimentícias: **(i)** máquina de mistura da massa, modelos VAE 25, VAEM 25, VAE 40 e VAEM 40; e **(ii)** máquina de resfriamento de água, modelos RA 10, 15 e 20, e RAI 10, 15 e 20. Os modelos se voltam à quantidade de produção de massa, conforme necessidade do cliente. Ao operarem em conjunto, têm como função principal a mistura da massa e, como função secundária (complementar), realizar o seu resfriamento, motivo pelo qual, a partir das considerações gerais da Seção XVI, combinado com as notas 3 e 4, entende se tratar de uma combinação de máquinas. Explica, ainda, que a operação conjunta é necessária devido ao "*(...) grande calor produzido pela mistura da massa, tornando imprescindível o resfriamento com água resfriada para não prejudicar a qualidade do produto*". Isto porque a fricção, ao produzir calor, pode desencadear uma fermentação prematura e consequente morte de leveduras que tem por conseqüência a perda da força fermentativa nas etapas de crescimento e forneamento, em prejuízo do volume, sabor e aroma: "*(...) a massa pode perder rendimento em peso, pois sofre uma maior desidratação*", que "*(...) acelera o envelhecimento e diminui a durabilidade do produto final*", o que explica a necessidade da adição de água resfriada.

20. Recortam-se, por pertinentes, as seguintes explicações a respeito do acoplamento entre as duas máquinas:

> A máquina que efetua o resfriamento da água (Modelos RA 10, 15 e 20 e RAI 10, 15 e 20) é fixada a máquina que realiza a mistura da massa alimentícia (Modelos VAE 25, VAEM 25, VAE 40 e VAEM 40) por meio de uma **base composta por parafusos, formando um único corpo.** Consequentemente, a máquina de resfriamento de água fica **acoplada permanentemente** a máquina que efetua a mistura da massa alimentícia, caracterizando combinação de máquinas.
>
> Além desta base que é utilizada para fixar ambas as máquinas, esta combinação também fica **unida pela mangueira** que pertence à máquina resfriadora de água. A mangueira passa por dentro de uma canaleta com braçadeiras pertencente à máquina que mistura a massa, fazendo com que a água seja despejada diretamente na massa que está sendo produzida.
>
> **Esta combinação ocorre da seguinte forma**, onde a Máquina de Panificação, denominada de "Amassadeira" forma um único corpo, juntamente com a Máquina denominada de "Resfriador/Dosador Água", de forma que o este corpo único das máquinas de diferentes espécies se incorporam uma a outra, sendo fixadas em caráter permanente, por uma **base fixada por parafusos** que prendem ambas as máquinas.
>
> Ademais, o "Resfriador Dosador de Água" **possui uma quantidade específica de água para calibragem no preparo da massa**, ou seja, conforme for à quantidade de massa a ser produzida, é necessária certa quantidade de água para resfriar durante o amassamento, conforme exigência da receita. Cabe ressaltar que é utilizada uma mangueira para se fazer a dosagem da água e o resfriamento das massas, segundo demonstrado nos catálogos.

21. Recortam-se, ainda, folhetos comerciais, que ressaltam as características do produto, comercializado sob a denominação "*amassadeira rápida acoplada resfriador dosador de água*":



22. Em resposta ao termo de intimação fiscal nº 001, a recorrente informou, que o resfriamento da água "*(...) ocorre por meio de um compressor com gás que faz a troca do calor com a água por condução, através de um evaporador em forma de serpentina (espiral) instalada no interior da máquina*", o que levou a autoridade fiscal e a decisão recorrida a concluir que, em que pese o produto ser utilizado na indústria de panificação, deve ser classificado pela sua própria função, ou seja, um **aparelho para a produção de frio fornecedor de água**. Ao se voltar à máquina em apreço, o julgador de primeiro piso realiza as seguintes considerações:

> *O resfriador/dosador de água, conforme especificações no catálogo virtual encontrado endereço eletrônico http://www.venanciometal.com.br/catalogo/, é uma máquina (modelos RA 10, 15, 20 e RAI 10, 15 e 20)* ***cuja função principal é o resfriamento, dosagem e fornecimento de água para aplicação na massa alimentícia****.*
>
> *Destaca-se ainda, na fl. 79, da impugnação**:** o "Resfriador Dosador de Água" possui uma quantidade especifica de água para calibragem no preparo da massa, ou seja,* ***conforme a quantidade de massa a ser produzida, é necessária certa quantidade de água para resfriar durante o amassamento, conforme exigência da receita****.*
>
> *Extrai-se ainda da impugnação, à fl. 86: "estaria adicionando gelo no preparo da massa alimentícia, o que prejudicaria toda a qualidade do produto final, bem como iria contra a receita de produção da massa" e "assim,* ***a adição de água resfriada é a solução para corrigir a temperatura no preparo da massa****".*
>
> *Diante das afirmações da impugnante, resta bastante claro, que a função da máquina é de resfriar e dosar a água que posteriormente será adicionada à massa de pão em padarias e confeitarias e não, resfriar a massa alimentícia, portanto não se insere na definição de "trocador de calor"* - (seleção e grifos nossos).

23. Ao nos voltarmos às perguntas acima estabelecidas, compreende-se que a posição 84.38 propugnada como correta pela contribuinte é residual: apenas atrairá a classificação se nenhuma outra posição do Capítulo for a correta (mais específica). Assim, a resposta à questão **(i.a)** deve ficar condicionada à conclusão pelo equívoco do entendimento da autoridade fiscal, uma vez que o código que reputa como correto comunga do mesmo Capítulo: 8418.69.31. Assim, a primeira pergunta a ser enfrentada é a **(ii.a)**: trata-se de uma espécie de "*refrigeradores, congeladores (freezers) 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*"? Mais especificamente, em conformidade com a aplicação direta da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI/SH nº 01, trata-se de uma **máquina para a produção de frio** (já é possível se afirmar também, com as informações disponíveis no processo em apreço, não se tratar de uma bomba de calor ou um ar condicionado).

24. Decorre da RGI/SH nº 06, por outro ângulo, que "*a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como,* mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário*". Assim, responde-se, ainda, afirmativamente à questão **(ii.b)**, pois se trata de "*outros materiais, máquinas e aparelhos, para a produção de frio*", ou seja, não se trata de um refrigerador/congelador, de uma geladeira doméstica, nem refrigeradores tipo arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes para conservação/exposição de produtos resfriados. Por fim, com base na Regra Geral Complementar RGC/SH nº 01,[1] passa-se à questão **(ii.c)**, à qual se responde afirmativamente: trata-se de uma "*unidade fornecedora de água*" resfriada (que não seja um bebedouros refrigerados).

25. Ainda que se superasse o fato de a posição 8438, proposta como correta pela contribuinte, ser residual com relação às demais posições do Capítulo 84 (o que se faz apenas como exercício, pois o texto não pode ser ignorado), a resposta afirmativa à questão **(i.a)**, no sentido de se tratar de uma máquina para preparação ou fabricação industrial de alimentos permitiria a passagem à questão **(i.b)**, à qual se responderia afirmativamente: uma máquina "*para as indústrias de panificação, pastelaria, bolachas e biscoitos e de massas alimentícias*". Tal classificação estaria equivocada, como se demonstrou, pelo desatendimento à regra da classificação residual; contudo, **ainda que estivesse correta**, duas seriam as classificações possíveis: 8438.10.00 e 8418.69.31, o que demandaria a seguinte análise: mesmo que a classificação deva ser feita de acordo com a função principal que caracterize o produto (notas 3 e 4 da Seção), aplica-se a **nota 2** do Capítulo (regra mais específica, portanto): "*(...) as máquinas e aparelhos suscetíveis de se incluírem nas posições 84.01 a 84.24 ou 84.86 e, simultaneamente, nas posições 84.25 a 84.80, classificam-se nas posições 84.01 a 84.24 ou 84.86, conforme o caso*". Logo, ainda que ambas classificações fossem possíveis (não são), a posição 84.18 exerceria a *vis atractiva*, por decorrência de regra expressa neste sentido.

26. Conclui-se, portanto, que a mercadoria "RESFRIADOR DE ÁGUA" deve ser classificada no Código NCM nº **8418.69.31**, restando, desta forma, prejudicadas as demais matérias, em especial aquela que atine à correção do valor não homologado pelo despacho decisório sob exame pela taxa Selic.

27. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

[1] RGC/SH nº 06. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator