



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 13884.000994/2001-05  
SESSÃO DE : 21 de agosto de 2001  
ACÓRDÃO N° : 301-29.908  
RECURSO N° : 123.645  
RECORRENTE : EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE  
AERONÁUTICA S/A  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP ,

II e IPI VINCULADO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS.

Equipamento para pintura de objetos de grande porte, composto de máquinas, elementos e acessórios que desempenham em conjunto e de forma integrada a função principal de pintura, além de preparar a superfície, limpar o ambiente e secar a tinta, classifica-se na posição 84.24.89.00 em razão de sua característica essencial.

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 21 de agosto de 2001

MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ  
Presidente em Exercício

IRIS SANSONI  
Relatora

25 OUT 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES e FRANCISCO JOSÉ PINTO DE BARROS. Ausentes os Conselheiros. MOACYR ELOY DE MEDEIROS e PAULO LUCENA DE MENEZES.

RECURSO N° : 123.645  
ACÓRDÃO N° : 301-29.908  
RECORRENTE : EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE  
AERONÁUTICA S/A  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP  
RELATOR(A) : ÍRIS SANSONI

## RELATÓRIO

Em ato de conferência aduaneira da DI nº 00/0791076-7, foi solicitado laudo técnico para identificação de um equipamento importado descrito como *“estação cabine de pintura N.B. 20-073-2, próprio para reparação da superfície, pintura de base de aeronaves, composto de: 3 casas de ar para ventilação, 2 sistemas de exaustão com lavadores, 1400 metros quadrados de paredes de vidro/aço inoxidável, 1 sistema de pintura, 1 estufa tipo conveyor, 1 sistema para tratamento de afluentes, plataforma de 3 eixos e kit de montagem e instalação”*, classificado pelo contribuinte na posição 84.79.89.99 da TEC.

Segundo o laudo técnico elaborado, as máquinas e elementos existentes, concorrem para, em conjunto, realizar a função determinada de pintura de aeronaves, onde o nível de qualidade e exigências técnicas devem ser obrigatoriamente atendidos. Segundo o assistente técnico *“a função principal é a pintura de superfície metálica, em ambiente limpo e controlado, por meio de pulverização de tinta líquida à base de poliuretano utilizando-se pistolas manuais operadas por pessoas devidamente equipadas e protegidas, posicionadas em plataformas. Nesse ambiente poderá ser observado um fluxo de ar laminar e descendente o qual retira do ambiente as partículas de tintas e solventes dispersas e as conduzem ao sistema de lavagem de ar e conseqüentemente para o tratamento de efluentes. Logo após a aplicação da tinta, são colocados painéis com luz infravermelha e a elevação da temperatura ambiente, o que reduz o tempo de secagem.”*

O laudo tem como conclusão que as máquinas e equipamentos desempenham em conjunto e de forma integrada, a função de pintar objetos de grande porte.

Em razão do laudo, a fiscalização alterou a classificação fiscal do bem para a posição 84.24.89.00 da TEC, que trata de:

84.24: Aparelhos mecânicos (mesmo manuais) para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos ou pós; extintores, mesmo carregados; pistolas aerográficas e aparelhos

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.645  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.908

semelhantes; máquinas e aparelhos de jato de areia,  
jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes.

84.24.8: outros aparelhos

84.24.89.00: outros.

Foi lançada a diferença de Imposto de Importação e IPI vinculado,  
juros moratórios, e multa por declaração inexata na área do imposto de importação.

Em sua impugnação a autuada alegou, em síntese:

- a) a posição NBM adotada pela fiscalização não pode prevalecer, pois refere-se a aparelhos de pulverização de líquidos ou sólidos, e isso não compreende equipamentos que possuam outros atributos de maior complexidade, como é o caso da estação de pintura dotada de dispositivos de limpeza, filtragem de ar, secagem e controle da umidade.
- b) A pulverização das tintas é apenas uma das etapas, e não expressa a finalidade para a qual o equipamento foi concebido. Trata-se de um equipamento que não se enquadra em nenhuma das posições NBM que prescrevem função definida, sendo por isso mais adequado o código 8479.89.99, tal como ocorre com inúmeros "ex" tarifários para máquinas dessa complexidade.
- c) A matéria em discussão comporta indagar o conceito de máquina e aparelho, pois os textos das posições do capítulo 84 inferem uma distinção entre ambos. A posição 84.24 seria para aparelhos.
- d) Ainda que houvesse diferença de tributos por desclassificação fiscal, não caberia a multa por declaração inexata da mercadoria.

A autoridade julgadora de primeira instância cancelou a multa por declaração inexata em razão da correta descrição da mercadoria na DI, e manteve a desclassificação fiscal pelas seguintes razões:

- 1) Não procede a distinção conceitual entre máquina e aparelho pois tanto as posições 84.24 como 84.79 fazem referência a máquinas e aparelhos sem qualquer distinção. Verifica-se por exemplo que no "ex" do código 84.24.90.90, consta um componente de grande sofisticação, qual seja, um sistema automático para pintura de veículos. Ademais, a Nota 5 da Seção XVI, é altamente esclarecedora quanto à não existência

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.645  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.908

de qualquer distinção entre os termos da máquina e aparelho, ao dispor que *"para a aplicação destas notas, a denominação máquinas compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e demais materiais diversos citados nas posições dos capítulos 84 ou 85."*

- 2) O fisco ao formular a exigência fiscal, baseou-se na Nota 4 da Seção XVI da Nomenclatura, citada no Auto de Infração, a qual reporta-se à combinação de máquinas ou sua constituição por elementos distintos, determinando a sua classificação no código correspondente à função principal que desempenha. E a Nota 2 do Capítulo 84 por sua vez, determina que as máquinas e aparelhos suscetíveis de serem incluídos nos códigos 84.01 a 84.24 e ao mesmo tempo 84.25 a 84.80, permanecem nas posições 84.01 a 84.24, desfazendo assim por completo, eventuais dúvidas quanto à classificação do equipamento importado.
- 3) É de fundamental importância atentar para o laudo técnico onde o engenheiro designado revela que o equipamento sob análise é constituído de elementos distintos, porém necessários e obrigatórios para uma função determinada, no caso a pintura de aeronaves por meio de pulverização de tinta líquida, sendo esta a função principal e objeto da concepção do equipamento.
- 4) Deve-se levar em conta que a Regra 3 B das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado determina que os produtos compostos de vários elementos sejam classificados pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial.

Em razão do disposto na Portaria SRF 4980/94, Anexo, F, 2.3, havendo julgamento de impugnação com recurso de ofício da autoridade de primeira instância, o processo deve ser desdobrado para seguimento do recurso voluntário em apartado. Este processo trata do recurso voluntário do contribuinte.

Em seu recurso tempestivamente apresentado, e com depósito integral do crédito tributário, feito para retirada da mercadoria da Alfândega por ocasião da lavratura do Auto de Infração, a recorrente alega:

RECURSO N° : 123.645  
ACÓRDÃO N° : 301-29.908

- a) O laudo técnico não caracteriza o produto como unidade integrada para pintura. A máquina em questão não é um simples aparelho para pulverização de líquidos, sendo esta apenas uma etapa da pintura em si, que não pode ser considerada isoladamente, visto possuir dispositivos de limpeza, filtragem de ar, secagem, controle de umidade, etc ...
- b) Há diferença entre os termos máquina e aparelho no Sistema Harmonizado, pois máquina é gênero, que se subdivide em diversas modalidades, que são máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos.
- c) As Nesh da seção XVI demonstram que os aparelhos têm menor grau de complexidade ao informarem que "os aparelhos.... apresentados com a máquina com que são normalmente utilizados, seguem o regime da máquina...".
- d) Cita as notas 3 e 4 da Seção XVI que preconizam que as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto, e constituindo um corpo único, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto. E que as combinações de máquinas constituídas de elementos distintos, mesmo separados, ou ligados entre si por condutos, cabos ou outros dispositivos, destinados a desempenhar uma função bem determinada, classificam-se na posição correspondente à função que desempenham. E afirma que se o texto da posição adotada pelo fisco fala em aparelhos para dispersão de líquidos, como o são as pistolas aerográficas, não há que se entender que uma unidade para pintura de aeronaves aí se classificaria.
- e) Reitera que a pulverização de tinta não se confunde com o conceito de pintura, posto que a pintura de objetos de grande porte não se resume na pulverização de tinta, mas envolve um complexo de atos, como a preparação da superfície que receberá a tinta. Além disso, haverá a secagem, filtração do ar, etc ... A pulverização da tinta não expressaria a finalidade para a qual a estação de pintura foi concebida.
- f) Por esse motivo, entende que o equipamento não se enquadra em nenhuma das posições do capítulo, classificando-se na posição residual 84.79.89.99, pois lá se encontram vários equipamentos

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.645  
ACÓRDÃO N° : 301-29.908

industriais de enorme elaboração tecnológica. Cita como exemplo, o "ex" 162 para *máquina automática para aplicação de tinta verniz, e planificação de chapas de alumínio em bobinas, por sistema contínuo, com controle de tração, detector de microfuros a laser e medidor de camada por raio infra vermelho*". O texto da posição 84.79 é para máquinas e aparelhos mecânicos com função própria, não especificados nem compreendidos em outras posições do capítulo 84.

- g) A nota 2 do Capítulo 84 da TEC, citada pela autoridade julgadora de primeira instância, diz respeito a máquinas que podem ser utilizadas em vários tipos de indústria, e não se aplica ao caso em exame. A estação de pintura não é suscetível de ser classificada em mais de um código, já que não é utilizável em diversos ramos industriais.

É o relatório.

RECURSO Nº : 123.645  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.908

## VOTO

As Notas da seção XVI da Nomenclatura de Mercadorias esclarecem a metodologia a ser utilizada na classificação fiscal objeto deste litígio:

*Nota 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.*

*Nota 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 85, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.*

*Nota 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.*

As NESH do capítulo 84, letra B, item 2, dispõem que as posições 84.02 a 84.24 agrupam outras máquinas e aparelhos que nelas se classificam principalmente em razão de sua função. Na posição 84.79 classificam-se as máquinas, aparelhos e instrumentos que não se incluam nas posições precedentes.

E as NESH da posição 84.24 dispõem que essa posição engloba as máquinas e aparelhos utilizados para projetar, dispersar ou pulverizar vapor, líquidos ou produtos sólidos na forma de jato, dispersão, ou mesmo gota a gota ou em nuvem (spray).

As alegações do contribuinte se concentram no fato de que entende que a estação de pintura não tem a função principal de pulverizar líquidos (no caso, tinta). E que as funções de limpeza e secagem não são complementares à função de pintar (pulverizar a tinta). Assim não haveria uma função principal, motivo pelo qual

RECURSO N° : 123.645  
ACÓRDÃO N° : 301-29.908

a classificação se daria numa posição residual de máquinas cuja função principal não está descrita na nomenclatura.

Entretanto, não é o que se depreende da descrição feita na Declaração de Importação, na fatura comercial e no laudo técnico: trata-se de uma estação **de pintura**. A lavagem e a secagem são funções complementares: para que a pintura tenha um bom resultado, a superfície deve ser limpa, e depois de pulverizada a tinta, a secagem é acelerada em um ambiente limpo. A função principal é a pulverização da tinta. A lavagem e a secagem são feitas em função do processo de pintura.

Não vejo dúvidas em classificar a estação como máquina de pulverizar líquidos, pois esta é a função principal. A limpeza prévia e a secagem são acessórios e complementos da pintura (pulverização da tinta).

Por esse motivo, em casos semelhantes, a Secretaria da Receita Federal, em procedimento de consulta fiscal, utilizou essa mesma classificação, na posição 84.24, subposição 89. Cito como exemplo:

SRF. DH - CST (DCM) n° 328/90 (DOU 20/11/90): Máquina para pintar couros, constituída de braço oscilante com duas pistolas de pintura comandadas por microprocessador. Posição 84.24.89.99.00 da TIPI.

SRF DH CST (DCM) n° 98/90: Máquina para lavagem de peças (carroçarias) após pintura por imersão, através de anéis de esguicho (spray) dotada ou não de tanque para posterior lavagem por imersão. Posição 84.24.89.99.00 da TIPI.

As alegações do contribuinte de que o texto adotado pelo fisco fala em aparelhos e não em máquinas (posição 84.24) não têm fundamento, pelas Notas da seção XVI citadas anteriormente, que esclarecem que máquinas e aparelhos não têm distinção.

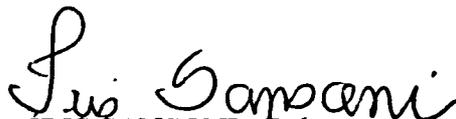
A citação do "ex" 162 da posição 84.79, para máquina que além de aplicar tinta ou verniz, também planifica chapas de alumínio em bobinas, com detector de microfuros a laser e medidor de camada por infra vermelho, só confirma a metodologia utilizada existente na nomenclatura de mercadorias e suas regras interpretativas. Nesse caso específico, a máquina tem funções distintas, não se podendo identificar uma principal. Não se pode dizer que a planificação de chapas em bobinas, e detecção de microfuros sejam um complemento ou acessório do processo de pintura. Mas no caso deste processo a situação é outra. Há uma função principal descrita no laudo técnico. Por esse motivo, a classificação é feita pela função preponderante, independentemente de haver outras funções complementares, feitas por outras máquinas e aparelhos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.645  
ACÓRDÃO N° : 301-29.908

Face ao exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2001

  
IRIS SANSONI - Relatora



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº: 13884.000994/2001-05  
Recurso nº: 123.645

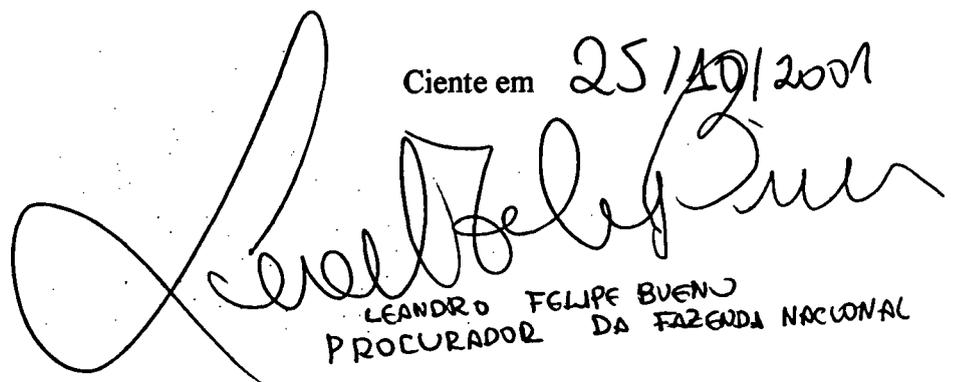
**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 301.29.908.

Brasília-DF, 22-10-2001.....

Atenciosamente,

  
Moacyr Eloy de Medeiros  
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em 25/10/2001  
  
LEANDRO FELIPE BUENO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL