



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.720035/2021-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3001-004.018 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ROBERT BOSCH LIMITADA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 15/03/2016 a 06/05/2019

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTRO DE COMBUSTÍVEL.

Até a alteração procedida pelo Decreto 11.158/22, os filtros de combustível se classificavam da subposição residual de 8421.29.90, e não 8421.23.00.

MULTA DE 1% POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A revogação da multa de 1% (um por cento) procedida pelo artigo 118 da LC 227/2026 aplica-se retroativamente aos processos administrativos não transitados em julgado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Daniel Moreno Castillo** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Fabiana Francisco (substituto[a] integral), Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

## RELATÓRIO

Adoto o relatório elaborado pela DRJ por ter o mesmo resumido a questão posta de forma adequada e esclarecedora, prestigiando, ainda, a eficiência administrativa:

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa ROBERT BOSCH LIMITADA, CNPJ 45.990.181/0001- 89, para exigência das diferenças apuradas a título do Imposto Sobre Produtos Industrializados, do Imposto de Importação, do PIS/Pasep-Importação e da CofinsImportação, todos lançados com os acréscimos de multa proporcional de ofício de 75% e juros de mora, bem como para exigência da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro dos produtos importados e classificados erroneamente, tudo em função da reclassificação fiscal das mercadorias importadas, totalizando o Auto de Infração a importância de R\$ 812.475,13.

**O cerne da autuação reside na divergência entre a classificação fiscal adotada pelo importador (8421.29.90), e aquela apontada pelo Fisco para as mesmas mercadorias importadas (8421.2300), quais sejam, filtros de combustíveis.**

O Relatório Fiscal de fls.280/326 traz inicialmente uma introdução da ação fiscal e da autuação, e em seguida versa, em linhas gerais, sobre a competência para fiscalizar; sobre os lançamentos por homologação; sobre a classificação fiscal de mercadorias importadas; sobre o Sistema Harmonizado e a Nomenclatura Comum do Mercosul; sobre as regras de interpretação; sobre o uso das regras de interpretação e de notas explicativas e sobre os processos de consulta.

Passa então a tratar da ação fiscal realizada, das intimações fiscais proferidas e das respostas obtidas. Destaca que a autuada solicitou a retificação de 434 Declarações de Importação, no período de interesse, dentre as quais oito possuem filtros de combustível em seu bojo, contudo, nenhuma retificação teve por objeto o código NCM de classificação fiscal das mercadorias. Aduziu também que a ROBERT BOSCH informou não possuir processos de consulta referente a tais produtos.

Adentra em seguida na classificação fiscal propriamente dita dos filtros de combustíveis, salientando a existência da Solução de Consulta COANA nº 17, de 10 de setembro de 2014, que definiu a correta classificação fiscal das mercadorias sob fiscalização (filtros de combustível). Indica os fundamentos pelos quais entendeu, com base nas normas do Sistema Harmonizado, que os filtros de

combustível são classificados no código 8421.23.00 de forma literal e com base também nas RGI-1 e RGI-6 do SH.

Relaciona em seguida os impostos e contribuições lançados, os acréscimos legais (juros de mora e multa de ofício de 75%) aplicados, além da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias classificadas incorretamente. Assinala os fundamentos de sujeição passiva do autuado, oferta tabela com os valores devidos e encerra com a conclusão do Relatório Fiscal.

Juntou os documentos de fls.327/5.570.

Devidamente cientificada, a autuada apresentou a peça contestatória de fls.5.578/5.609

Inicia a impugnação com um breve resumo dos fatos.

Passa então a defender a exatidão da classificação fiscal (NCM 8421.29.90) que utilizou. Destaca que a classificação fiscal apontada pela Fiscalização, código NCM 8421.23.00, diz respeito a produtos destinados a "filtrar óleos minerais nos motores de ignição", e uma vez que o produto ora analisado não serve para filtrar óleos minerais e não se encontra nos motores de ignição dos veículos, a única classificação fiscal disponível possível é a 8421.29.90.

Advoga, no tópico "(i) Filtros de Combustível não filtram óleos minerais", que filtros de combustível se prestam a filtrar o combustível do veículo, o que não se confunde com óleos minerais. Traz os conceitos de combustível e de óleo lubrificante (mineral) e sustenta que não sendo o óleo mineral um tipo de combustível, o "filtro de combustível" certamente não pode ser utilizado para filtrá-lo, e vice-versa. Menciona Acórdão do CARF que respaldaria sua posição e faz apontamentos referentes à laudos técnicos do Instituto Nacional de Tecnologia e do Instituto de Pesquisas Tecnológicas produzidos em outro processo (Processo Administrativo nº 10314.721027/2017-14), reproduzindo partes de tais documentos e sublinhando que os filtros de óleos lubrificantes e os filtros de combustível possuem aspectos e atributos absolutamente distintos. Cita o art. 30 do Decreto nº 70.235/1972. Transcreve trechos de acórdão do CARF e traz à baila os "ex-tarifários" relacionados ao código NCM 8421.23.00, aduzindo que "ex" reiteram a conclusão lógica de que, por se tratarem de "ex" relativos a filtros de óleo lubrificantes, a posição na qual eles se localizavam somente pode ser relacionada a filtros da mesma natureza. Ressalta ainda a existência do "extarifário" vinculado ao código NCM 8421.29.90 e menciona a existência de decisão judicial, em caso semelhante, com entendimento favorável às suas pretensões. Insurge-se contra a Solução de Consulta Coana n' 17/2014, perfilhando que a principal razão foi a conclusão do Fisco para a equiparação de combustíveis a óleos minerais, no entanto, não há no arrazoado justificativa técnica alguma que pudesse fundamentar referida equiparação. Alega que enquadrar os filtros de combustível importados no código 8424.23.00 implica violação direta ao princípio da legalidade, consagrado pelo artigo 97, I, do Código Tributário Nacional, e pelo artigo 150, I, da Constituição Federal.

Redige outro tópico ((ii) Da localização dos Filtros Combustíveis) onde pontua que a classificação fiscal 8421.23.00 somente diz respeito e pode ser utilizada para os produtos destinados a filtrar óleos minerais localizados nos motores de ignição por centelha ou por compressão e assevera que o filtro de combustível faz parte de uma sequência de equipamentos localizados entre o tanque e os bicos injetores, que irá ao final injetar o óleo diesel no motor, ou seja, não é localizado no motor. Discorre sobre a função dos produtos em tela e apresenta novamente trecho de laudo técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas referente a outro processo, enfatizando que o filtro de combustível ocupa posição fora do motor, ao passo que o filtro de óleo lubrificantes são mantidos dentro do motor.

O tópico seguinte se intitula “II.b. Inviabilidade de revisão aduaneira por erro de direito” e nele a Impugnante defende que depois de concluído o desembaraço aduaneiro, o lançamento fiscal se torna definitivo, sendo certo que qualquer alteração posterior está condicionada às regras dos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional, e, no caso concreto, nenhuma das hipóteses taxativamente contempladas nestes dispositivos legais estão presentes. Argumenta que a revisão de ofício é permitida quando existir erro de fato e, no caso em questão, estamos diante de hipótese de erro de direito. Colaciona jurisprudência e arremata reiterando a impossibilidade de revisão do lançamento.

No próximo tópico, denominado “II.c. Exclusão das multas e dos juros de mora - artigo 100 do CTN”, pondera que o art.100 do CTN preconiza que as práticas reiteradas da administração pública constituem-se em normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos e que, no exercício regular de suas atividades, realizou constantemente a importação de filtros de combustível, sendo que todas as operações de importação foram processadas e aprovadas pelas autoridades aduaneiras por vários anos consecutivos, de modo que as autoridades nunca manifestaram restrição alguma ou impedimento quanto à classificação fiscal do produto. Alega que a exclusão das multas e dos juros de mora derivam, nesse aspecto, do princípio da proteção da confiança. Argumenta embasou seus procedimentos na prática reiterada das próprias autoridades fiscais, não podendo ser penalizada por assim proceder, seja por meio da aplicação de multas, seja por meio da exigência de juros de mora.

No último tópico “II.d. Cancelamento da multa aduaneira - Bis in Idem e princípio da consunção” a Impugnante postula o cancelamento da multa regulamentar de 1% do valor aduaneiro das mercadorias classificadas incorretamente, uma vez que a multa de ofício de 75% teria sido aplicada em face à mesma infração, qual seja, a alegada classificação incorreta dos produtos importados. Pontua que trata-se de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada, o que é vedado em face ao princípio da consunção. Transcreve jurisprudência e argumenta que a cobrança em duplicidade da multa aduaneira e da multa de ofício fere também os princípios da razoabilidade, do não confisco e da proporcionalidade, consagrados pela Constituição Federal e de atendimento obrigatório pelas agentes da

Administração Pública. Encerra o tópico pleiteando o cancelamento de tal penalidade.

Ao final postula pela improcedência dos créditos tributários lançados e do Auto de Infração e, na eventualidade de tais pedidos não serem reconhecidos, que sejam canceladas as multas de ofício de 75% e a multa aduaneira de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, bem como os juros de mora.

No seu recurso voluntário o recorrente reproduz suas razões de defesa, refutando a possibilidade da classificação procedida pela Fiscalização.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Daniel Moreno Castillo, Relator.

### 1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar nos termos do art. 65, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

### 2. Mérito. Classificação fiscal.

Delimita-se a controvérsia ao correto enquadramento, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), de filtros de combustível importados entre **2016 e 2019**. A Fiscalização procedeu com a reclassificação dos itens no código 8421.23.00, por entender tratar-se de filtros “para motores”.

A contribuinte recorrente sustenta o código 8421.29.90 (“Outros”), argumentando que óleos minerais são produtos distintos de combustíveis e faz prova técnica nos autos de que, em termos técnicos, sua classificação está correta.

Cumpra esclarecer, de pronto, que à época o texto do subitem 8421.23.00 não contemplava “combustíveis”, mas apenas “óleos minerais”. Trata-se de evidente lacuna normativa que somente foi suprida em 2022, quando se introduziu, no vernáculo nacional, a menção a carburantes (aqui inseridos os combustíveis).

A solução jurídica, portanto, depende da leitura fiel do texto tarifário vigente no período, uma vez que repercutem na base de incidência tributária, aplicadas as Regras Gerais de Interpretação (RGI), com apoio em prova técnica para definir o objeto filtrado.

A moldura normativa do período em verificação (2016–2019) é clara. No desdobramento da posição 84.21 (aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases), a subposição 8421.23.00 se lia como “Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão”, ao passo que a 8421.29 se reservava aos “Outros”.

É incontroverso que não havia menção expressa a “combustíveis” na 8421.23.00 à época desses fatos geradores. Entendo que esse ponto deve ser o alicerce do enquadramento, porque as RGI conferem primazia ao texto da subposição em vigor. Como dispõe a RGI 1:

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo; para efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos dessas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

E, no plano do segundo nível, a RGI 6 é peremptória:

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada pelos textos dessas subposições e das Notas de subposições, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que só se podem comparar subposições do mesmo nível.

A aplicação, então, seria partir do texto das respectivas posições. Se a 8421.23.00 nomeia “óleos minerais” como objeto filtrado único, e não “combustíveis”, a subposição específica para motores não captura, por si só, filtros cuja função é depurar combustíveis.

Nessa hipótese, não havendo subposição específica que expressamente alcance “combustíveis”, remanesce a aplicação do resíduo 8421.29 (código 8421.29.90), de acordo com a arquitetura da posição 84.21.

Faz crer que a lógica do sistema e fazer com que a especialidade só se afirme quando o texto nomeia o objeto (óleos minerais), do contrário prevalece o “Outros”, que é sempre uma classificação residual. Por outro lado, a RGI 3(a) também reforça a técnica de especialidade ao enunciar que “a posição mais específica deve ser preferida às de alcance mais genérico”, isso, por contraste, confirma que a ausência de menção específica a “combustíveis” no período obriga a utilização da classificação residual.

A prova técnica constante dos autos, consubstanciadas em laudos e pareceres técnicos, distinguem combustíveis de óleos lubrificantes quanto às propriedades, aos parâmetros de projeto e ao ponto de aplicação no circuito veicular. Nesse sentido, é juridicamente relevante no exato limite que a lei lhe confere, pois define o que é e o que o produto faz, destacando que essa classificação determina a alíquota das exações incidentes.

O juízo de classificação, porém, é jurídico, e, segundo o artigo 30 do Decreto nº 70.235/1972:

Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

Nesse sentido, acolhe-se dos laudos a constatação técnica de que filtros de combustível não são filtros de óleo lubrificante. Com isso, a conclusão de aplicação normativa daí decorrente, de determinar qual subposição se aplica, é extraída das RGI e do texto tarifário então

vigente, nos termos do artigo 144 do CTN. E se aplica o CTN, pois a classificação determinará a base/alíquota, atraindo interesses de natureza tributária, incluindo direitos e garantias.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Por outro lado, a Constituição de 1988, no artigo 150, inciso I, veda exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, ao ponto em que o artigo 97 do CTN atribui reserva legal aos elementos centrais da tributação, entre ao quais a alíquota. Logo, embora a classificação seja técnica, a extensão semântica da subposição que determina o regime não pode ser elastecida contra texto expresso.

Se a subposição 8421.23.00, no período, restringia-se a “óleos minerais”, não se pode, por interpretação extensiva, nela incluir filtros cujo objeto é “combustível”, quando existe subposição residual apta a receber esses itens.

Concordo com aqueles que argumentam que a aplicação no Brasil é de direito positivo interno, e as RGIs em português vinculam-se aos textos efetivamente vigentes na TIPI/NCM. Se a tradução histórica nacional do período 2016 a 2019 não mencionava “combustível”, a prática internacional não autoriza corrigir retroativamente o texto brasileiro por analogia travestida de compatibilização interpretativa.

Essa modificação posterior confirma que antes havia lacuna no texto nacional, e não um “silêncio eloquente” a ser preenchido contra o contribuinte. A alteração de 2022 tem eficácia prospectiva e serve, aqui, como indício normativo de que não existia, no interregno 2016 a 2019, subposição expressa para filtros de combustível.

É útil registrar que o CARF enfrentou especificamente essa matéria sob a redação pretérita. No **Acórdão nº 3301-006.530, proferido em 25/07/2019, no Processo 10314.721027/2017-14 (3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), de relatoria da Douta Conselheira Semíramis de Oliveira Duro**, este Conselho deu provimento ao recurso do contribuinte para classificar filtros de combustível em 8421.29.90.

*A ratio decidendi* repousou, precisamente:

- na leitura estrita do texto nacional então vigente (“óleos minerais”);
- na prova técnica que distinguia o objeto filtrado pelos filtros de combustível e pelos filtros de óleo lubrificante; e
- na preservação da função residual da subposição 8421.29 na arquitetura da posição 84.21.

Esse paradigma é plenamente congruente com o caso presente, por identidade de período normativo e pela natureza dos bens e as provas técnicas no mesmo apresentadas no corpo do voto são aqui aplicadas como prova emprestada, por se tratar de prova técnica que

envolve o mesmo conflito de classificação, mesmo pelo fato de ter o recorrente juntado tais conclusões recurso voluntário.

Não procede, no entanto, nesse contexto específico da redação antiga, o argumento do contribuinte de que a expressão “nos motores de ignição” exigiria, para o 8421.23.00, a instalação física do filtro no bloco do motor. O que qualifica a subposição é a destinação ao motor, não o exato ponto de montagem no equipamento.

De toda sorte, a chave classificatória do período está, a meu sentir, no objeto filtrado nomeado pelo texto, que são os “óleos minerais”. Nenhuma menção a “combustíveis”, o que conduz a mercadoria, no itinerário das RGI, ao resíduo 8421.29.90, e não ao 8421.23.00.

Não fosse o bastante, no curso do PAF sobreveio a publicação e entrada em vigor da Lei Complementar nº 227/26 revogou expressamente ambos os dispositivos por meio de seu artigo 181. Com a entrada em vigor do novo diploma, que estabeleceu eficácia imediata desde sua publicação deixou de existir no ordenamento jurídico norma válida que ampare a cominação da penalidade de 1% por erro de NCM.

Assim, manter a exigência após a revogação expressa equivale a admitir sanção sem suporte legal vigente, o que contraria a tipicidade fechada inerente ao direito sancionador fiscal.

Por outro lado, no plano intertemporal, tratando-se de processo administrativo ainda não definitivamente julgado, incide o artigo 106, II, do CTN, cuja determinação legal estatui que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de defini-lo como infração ou lhe comine penalidade menos severa. A revogação dos dispositivos que sustentavam a multa configura a extinção da infração aplicada tal como anteriormente tipificada, impondo o afastamento integral da penalidade.

Diante da revogação expressa promovida pela Lei Complementar 227/26, com eficácia imediata, e considerando que o feito ainda pende de decisão definitiva, impõe-se aplicar o artigo 106, II, do Código Tributário Nacional para afastar integralmente a multa de 1% por erro de classificação na NCM, com a aplicação da retroatividade benigna.

Diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Daniel Moreno Castillo**