



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



**Processo nº** 10314.721027/2017-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-006.530 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de julho de 2019  
**Recorrente** CUMMINS FILTROS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 30/04/2012 a 31/03/2017

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTRO DE COMBUSTÍVEL. POSIÇÃO 8421.29.90.

O produto “filtro de combustível” classifica-se no código (NCM) 8421.29.90.  
Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata este processo de auto de infração lavrado para exigência de diferenças de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS-Importação e COFINS-Importação, multa proporcional (75%) e juros de mora, além de multa por declaração inexata (1%), apuradas em diversas operações de importação realizadas pela empresa CUMMINS FILTROS LTDA., CNPJ nº 03.469.014/0001-47,

no período de 30 de abril de 2012 a 31 de março de 2017, o que resultou numa autuação no valor de R\$ 21.448.485,39.

Analisando as Declarações de Importação (DI) registradas pela autuada no período (fls. 5236 a 5321), concluiu a fiscalização que a empresa declarou incorretamente a classificação fiscal dos filtros de combustível que importou no código (NCM) 8421.29.90, ao invés de declará-los no código (NCM) 8421.23.00.

A Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração encontra-se às fls. 5078 a 5120.

Cientificada da autuação por meio eletrônico em 26/04/2017 (fls. 25246 a 25253), a empresa autuada apresentou impugnação e documentos em 26/05/2017 (fls. 25254 a 25380). Alegou que:

1. De início, descreveu a autuação realizada pela fiscalização;

2. Apresentou impugnação tempestiva;

3. Afirmou que os autos de infração não merecem prosperar pelos seguintes motivos: i) são nulos por carecerem de liquidez e certeza, uma vez que o agente

fiscal apurou de forma incorreta a multa administrativa; ii) são nulos porque a suposta irregularidade deveria ter sido aferida no momento do desembarço aduaneiro; iii) a fiscalização se valeu de legislação estrangeira para classificar os filtros importados pela impugnante;

4. Ainda que prevaleça a autuação, não há que se falar em incidência de juros sobre multa de ofício ou na aplicação de multa em caso de dúvida;

#### **Das preliminares:**

##### **- Nulidade do lançamento, iliquidez e incerteza do crédito tributário.**

5. Reproduziu o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 e concluiu que é nulo o auto de infração que não demonstre a liquidez e certeza do crédito tributário;

6. O agente fiscal se equivocou ao aplicar, para cada adição supostamente classificada incorretamente pela impugnante, multa no valor mínimo previsto no § 2º, do artigo 711, do Regulamento Aduaneiro. Reproduziu legislação;

7. A forma de cálculo da penalidade aplicada faz parecer que, em vez de aplicar 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias descritas incorretamente, a multa deveria corresponder a R\$ 500,00 vezes o número de adições importadas pela impugnante, em flagrante afronta ao citado dispositivo legal. Como exemplo, apresentou os cálculos da fiscalização para as DI nº 12/0832788-9 e nº 12/0846898-9;

8. De acordo com o artigo 711 do Regulamento Aduaneiro, a multa é de 1% sobre o valor aduaneiro total das mercadorias importadas cuja descrição foi considerada incompleta, ou seja, deve ser aplicada uma multa. Se o valor dessa única multa for inferior a R\$ 500,00, e somente nessa situação, a multa deve ser elevada para R\$ 500,00;

9. Se para aplicação do limite mínimo de R\$ 500,00 fosse relevante o valor da multa calculada sobre cada adição da Declaração de Importação, isso deveria estar expressamente previsto na lei, e não está;

10. Caso a Turma Julgadora entenda que exista mais de uma interpretação sobre o que dispõe o artigo 711 do Regulamento Aduaneiro, deverá ser adotada a

interpretação mais favorável à impugnante, qual seja, de que o valor mínimo não se aplica por adição, nos termos do artigo 112 do CTN. Reproduziu legislação;

11. Ademais, da forma como foi cobrada, a multa revela-se confiscatória, o que é vedado pela Carta Magna. Reproduziu julgado do Supremo Tribunal Federal (STF);

**- Nulidade do lançamento, impossibilidade de autuação após o desembaraço aduaneiro.**

12. Dentro do procedimento de importação, durante a conferência aduaneira, preceituada no artigo 564, caput, do Decreto n.º 6.759/2009, a autoridade fiscal deve verificar se o contribuinte classificou corretamente a mercadoria, apurou e recolheu os tributos devidos, bem como cumpriu com as obrigações acessórias, homologando-se, neste momento, portanto, a extinção do crédito tributário devido, nos termos do caput do artigo 150 do CTN. Reproduziu legislação;

13. O presente auto de infração se mostra nulo de pleno direito, na medida em que, com o desembaraço aduaneiro, homologou-se a extinção dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias pela impugnante;

#### **Do mérito:**

**- Falta de suporte probatório na Solução de Consulta COANA n.º 17.**

14. De acordo com o disposto na Seção XVI das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), os aparelhos para filtrar líquidos ou gases estão abrangidos pela posição 84.21 na NCM. Reproduziu legislação (NESH);

15. Não há dúvida que os filtros de combustível se classificam na posição 8421.2, por serem, inegavelmente, aparelhos que filtram líquidos. A própria Solução de Consulta COANA n.º 17, transcrita em parte pelo agente fiscal, ratifica o entendimento de que os filtros de combustível são classificados na posição 8421 e na subposição 2 (fls. 5.103 dos autos). Reproduziu os quatro desdobramentos da subposição 2 (21, 22, 23 e 29);

16. De acordo com a regra geral para interpretação do Sistema Harmonizado de n.º 3, transcrita no relatório fiscal (fls. 5.089 e 5.090), a posição mais específica prevalece sobre as genéricas. Assim, a classificação atribuída pela impugnante (i.e., 8421.29 – outros) mostrar-se-á correta se os produtos não puderem ser classificados nas posições 8421.21 (filtro de água), 8421.22 (filtro de bebidas) ou 8421.23 (filtro de óleos minerais);

17. A referida Solução de Consulta optou por equiparar combustíveis a óleos minerais, de modo a classificar os filtros de combustível na posição 8421.23, que sofre incidência tributária mais gravosa;

18. O renomado Instituto Nacional de Tecnologia, instituição vinculada ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), por meio do

seu Laboratório de Combustíveis e Lubrificantes (LACOL), concluiu que óleo mineral e combustíveis (doc. 04) possuem propriedades dispares, funções distintas, de modo que não se confundem. Reproduziu trechos do “doc. 04” anexo à peça de impugnação;

19. Diante do exposto, não há dúvida de que os filtros de combustível importados pela impugnante não devem ser classificados no código (NCM) 8421.23, mas no código 8421.29, o que mostra que os autos de infração são improcedentes;

**- Reconhecimento transversal do agente fiscal da impossibilidade de enquadramento dos filtros de combustível na NCM 8421.23.**

20. De acordo com o agente fiscal, países de língua espanhola e inglesa preveem, expressamente, a classificação dos filtros de combustível na posição 8421.23 do Sistema Harmonizado (fls. 5.104 e 5.106);

21. Ocorre que a NCM, como prevista na legislação brasileira, provavelmente por equívoco do legislador nacional, não faz menção expressa a filtros de combustível, mas apenas a filtros de óleo;

22. Ao fazer a comparação entre a legislação brasileira e a estrangeira, o agente fiscal nada mais fez do que ressaltar e reconhecer, de maneira transversal, que a legislação brasileira não contempla filtros de combustível na posição 8421.23 da NCM, de modo que o lançamento em questão fere o princípio da legalidade estrita, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Reproduziu legislação;

23. Patente a improcedência do lançamento tributário, uma vez que o próprio agente fiscal reconheceu que a legislação brasileira não prevê a classificação fiscal de filtros de combustível na posição 8421.23, baseando-se em legislação estrangeira para lavrar os autos de infração;

**- Da impossibilidade de exigência de multa no caso de dúvida.**

24. No caso de a Turma de Julgamento decidir pela manutenção dos lançamentos, deverá ao menos cancelar a exigência de multas, em razão da existência de dúvida quanto à suposta infração, conforme se afere do artigo 112 do CTN. Reproduziu legislação e doutrina;

25. Havendo dúvida quanto à correção das autuações que deram origem ao presente processo administrativo, requer que a Turma Julgadora afaste, ao menos, a exigência das multas;

**- Da inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício.**

26. Caso a multa de ofício seja mantida, no todo ou em parte, sobre ela não podem ser exigidos juros de mora

27. O artigo 161 do CTN prevê que o crédito tributário não pago é acrescido de juros de mora. É evidente que a palavra crédito se refere apenas aos tributos devidos. Por seu turno, o artigo 61 da Lei 9.430/96 igualmente prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor dos tributos, contribuições e multas isoladas, mas não sobre as multas de ofício exigidas como acessório dos tributos lançados de ofício;

28. Admitir-se tal cobrança implicaria enriquecimento ilícito do Erário;

29. Desta forma, caso a multa seja mantida, ainda que em parte, deverá ser determinada a não incidência de juros de mora sobre ela;

**Pedidos.**

30. Diante do exposto, requer-se que a presente impugnação seja recebida, a fim de que seja reconhecida a nulidade da autuação ou sua procedência pelo mérito;

31. Caso assim não se entenda, o quantum exigido deverá ser reapurado;

32. Caso a multa de ofício seja mantida, pede que não haja cobrança de juros de mora sobre ela;

33. Caso este órgão julgador entenda necessário poderá determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes.

A 17ª Turma da DRJ/SPO, acórdão n.º 16-80.731, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTRO DE COMBUSTÍVEL.**

O produto “filtro de combustível” classifica-se no código (NCM) 8421.23.00.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. MULTA.**

Cabível a multa prevista no inciso I, do artigo 84, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, se a importadora não logrou classificar corretamente a mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), mesmo que na DI constem a correta descrição da mercadoria e informações suficientes para se proceder à devida classificação fiscal

**MULTA PROPORCIONAL. CABIMENTO.**

Cabível a aplicação de multa proporcional (75%) pela falta de pagamento de tributos aduaneiros na data prevista pela legislação de regência.

Em recurso voluntário, a empresa ataca as premissas da decisão recorrida e ratifica os argumentos de sua impugnação. Ao final, requer:

(...) seja o presente Recurso Voluntário conhecido e provido para que seja reformada a r. decisão prolatada pela D. DRJ, a fim de que seja reconhecida a nulidade da autuação ou sua improcedência pelo mérito.

Subsidiariamente, caso seja mantida a autuação em questão, requer-se sejam afastadas as cobranças de multa (de ofício e administrativa), em razão ao menos da existência de dúvida acerca da materialidade da infração cometida, a teor do art. 112 do Código Tributário Nacional, especialmente se for proferida decisão desfavorável no mérito por voto de qualidade, o que se admite por argumentar.

Caso assim não se entenda, o que também se admite *ad argumentandum*, o quantum exigido deverá ser reduzido, não considerando o valor mínimo de multa administrativa de R\$500,00 por DI, bem como afastando-se a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício em razão de sua ilegalidade.

Em petição de e-fls. 26.014 e seguintes, comunica a juntada aos autos do Parecer Técnico n.º 21 032-301 do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (“IPT”), vinculado à Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Ciência e Inovação do Estado de São Paulo, cujo objeto é caracterizar e classificar, de acordo com a Tarifa Externa Comum (TEC) e as Normas

Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), os “filtros de combustíveis” e os “filtros de óleo lubrificante” para os motores de combustão interna do ciclo Diesel.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

A autuação decorreu da análise pela fiscalização das importações de FILTROS DE COMBUSTÍVEIS, realizadas entre 30/04/2012 e 31/03/2017. A empresa classificou o produto na NCM 8421.29.90. Por sua vez, a fiscalização entende que a classificação fiscal correta para tais mercadorias é o subitem 8421.23.00.

O código 8421.23.00 tem maior carga tributária, por isso a fiscalização constituiu por meio do auto de infração, as diferenças de Imposto de Importação, IPI -importação e PIS-Importação e COFINS-Importação, com multa de ofício de 75% e juros de mora.

Ademais, lançou a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro devido à classificação incorreta na NCM, nos termos do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 c/c art. 69 da Lei nº 10.833/2003 e art. 711 do Decreto nº 6.759/2009.

### **Nulidade do lançamento: iliquidez e incerteza do crédito tributário**

Aduz a Recorrente que a autoridade fiscal cometeu erro na interpretação do valor da multa prevista no art. 711 do Decreto nº 6.759/2009, viciando a materialidade do lançamento.

Aponta que foi aplicado para cada declaração de importação, 1% ou o valor mínimo de R\$ 500,00 previsto no §2º, do art. 711, do Regulamento Aduaneiro.

Defende que a multa é de 1% sobre o valor aduaneiro total das mercadorias importadas pela Recorrente, cuja classificação foi considerada incorreta, sendo aplicável, portanto, uma única multa. Assim, a Lei prevê a aplicação da multa mínima de R\$500,00 ou 1% considerando-se o total da multa a ser aplicada e não cada DI como fez a autoridade fiscal.

Aponta como comprovação de seus argumentos as DI 14/0325831-9 e DI 14/0326844-6.

Na DI 14/0325831-9, tem-se o valor aduaneiro de R\$ 241.372,59; o valor aduaneiro de R\$ 88.941,13 para base de cálculo, com correspondente valor de R\$ 889,41 como multa.

Na DI 14/0326844-6, tem-se o valor aduaneiro de R\$ 11.917,74; o valor aduaneiro de R\$ 11.917,74 para base de cálculo, com valor calculado de R\$ 119,17 e R\$ 500,00 como multa.

Confira-se o dispositivo legal:

MP n.º 2.158-35/2001

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

(...)

§ 1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.

§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Lei n.º 10.833/2003

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 69, § 1º):

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;

(...)

§ 2º O valor da multa referida no caput será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior, observado o disposto nos §§ 3º a 5º (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 84, § 1º; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 69, caput).

§ 3º Na ocorrência de mais de uma das condutas descritas nos incisos do caput, para a mesma mercadoria, aplica-se a multa somente uma vez.

§ 4º Na ocorrência de uma ou mais das condutas descritas nos incisos do caput, em relação a mercadorias distintas, para as quais a correta classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul seja idêntica, a multa referida neste artigo será aplicada somente uma vez, e corresponderá a:

I - um por cento, aplicado sobre o somatório do valor aduaneiro de tais mercadorias, quando resultar em valor superior a R\$ 500,00 (quinhentos reais);  
ou

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando da aplicação de um por cento sobre o somatório do valor aduaneiro de tais mercadorias resultar valor igual ou inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais).

§ 5º O somatório do valor das multas aplicadas com fundamento neste artigo não poderá ser superior a dez por cento do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação (Lei n.º 10.833, de 2003, art. 69, caput).

§ 6º A aplicação da multa referida no caput não prejudica a exigência dos tributos, da multa por declaração inexata de que trata o art. 725, e de outras penalidades administrativas, bem como dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 84, § 2º).

Entendo que não há vícios nos cálculos da multa, pois deve haver a análise individual de cada DI, para se aferir a existência da mercadoria “filtros de combustível” e seu correspondente valor.

Nos anexos 4 e 5 do auto de infração, a fiscalização colacionou as Declarações de Importação, por meio das quais foram importados “filtro de combustível” classificado incorretamente. Dentro de cada DI deve ser verificado o valor dessa mercadoria.

Assim, para cada DI deve ser aplicada a multa no valor de R\$ 500,00, quando do seu cálculo resultar valor inferior, ou a multa não superior a 10% do valor total das mercadorias.

No mais, requer a empresa a aplicação do art. 112, II do CTN, se houver dúvida a respeito da aplicação da multa do art. 711. Não há o que se deferir, porquanto não vislumbro equívocos na aplicação da multa no auto de infração.

A empresa argumenta que a multa aplicada tem caráter confiscatório. Contudo, tal alegação esbarra na Súmula CARF n.º 2.

### **Impossibilidade de autuação após o despacho aduaneiro**

Pugna pela nulidade do auto de infração, já que o desembaraço aduaneiro homologa a extinção dos tributos incidentes sobre a importação.

Ao contrário do que argumenta, a fiscalização aduaneira tem o prazo de 05 (cinco) anos, contado do registro da DI, para a Revisão Aduaneira, nos termos do art. 638 do Decreto n.º 6.759/2009. Não há falar-se em violação ao art. 146 do CTN, porque o despacho aduaneiro não fixa critério jurídico em relação à classificação fiscal adotada pelo importador.

Como bem colocado pela decisão recorrida, a conferência documental e física é ato de controle, que não se confunde com a revisão aduaneira realizada dentro do prazo legal.

### **Mérito – Classificação fiscal dos filtros de combustível**

Para a fiscalização, o “filtro de combustível” deve ser classificado no código (NCM) 8421.23.00, ao passo que para a empresa a classificação correta é no código (NCM) 8421.29.90.

Tem-se que a posição 8421 compreende:

I. As máquinas e aparelhos giratórios que, pelo efeito da força centrífuga, permitem executar a secagem de certos sólidos que contenham líquidos ou ainda a separação total ou parcial de substâncias de densidades ou de pesos diferentes que integram uma mistura.

II. Os aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases (exceto os funis providos somente de uma tela filtrante, de peneiras (ou coadores) de leite, peneiras de tintas, por exemplo (Capítulo 73, geralmente).

São suas subposições:

8421 - Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases.

8421.1 Centrifugadores, incluídos os secadores centrífugos

**8421.2 Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos**

8421.2 - Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos

8421.21 -- Para filtrar ou depurar água

8421.22 -- Para filtrar ou depurar bebidas, exceto água

8421.23 -- Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão

**8421.23.00 - Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão**

8421.29 -- Outros

**8421.29.90 - Outros**

8421.3 Aparelhos para filtrar ou depurar gases

É sabido que a reclassificação fiscal exige análise técnica da natureza, composição e constituição do produto. Dessa forma, cabe à fiscalização o ônus da prova que sustente a nova classificação atribuída, afastando aquela empregada pelo contribuinte.

Os argumentos dispendidos pela fiscalização para o enquadramento do filtro de combustível no item 8421.23.00 foram: a) Os FILTROS DE COMBUSTÍVEL ora analisados já foram objeto de Solução de Consulta por parte da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira – COANA – da Receita Federal do Brasil, a Solução de Consulta COANA nº 17, de 10 de setembro de 2014 e b) a classificação do “filtro de combustível” em língua inglesa e espanhola.

Diante disso, cito os trechos da referida solução de consulta:

EMENTA: Código NCM 8421.23.00 Mercadoria: Filtro de combustível, próprio para filtrar gasolina, etanol ou a mistura de ambos em motores de ignição por centelha, confeccionado em plástico (polipropileno), de forma cilíndrica, apresentando bicos para conexão em mangueiras de entrada e saída, engate rápido ou conexão através de braçadeiras, com dimensões não maiores de 30 cm de comprimento e 10 cm de diâmetro, contendo em seu interior papel plissado filtrante.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI-1 (texto da posição 84.21) e RGI-6 (texto das subposições 8421.2 e 8421.23) da NCM constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex n.º 94, de 2011, com alterações posteriores, e da TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 2011, com alterações posteriores, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB n.º 807, de 2008, com atualizações posteriores.

Trata-se de classificação de um aparelho para filtrar óleos minerais em motores a explosão com sistema de alimentação por injeção eletrônica ou carburador destinado a veículos automóveis, apropriado para filtrar gasolina, etanol ou mesmo a mistura destes dois combustíveis.

(...)

Destarte, o produto filtro de combustível fica classificado pela RGI-1, com base na segunda parte do texto, na posição **84.21 – Centrifugadores, incluídos os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases.** (grifo nosso).

(...)

No âmbito da posição 84.21, identificamos a classificação do aparelho sob consulta na subposição 8421.2- Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos.

Esta subposição apresenta os seguintes desdobramentos?

84.21 Para filtrar ou depurar água

8421.22 Para filtrar ou depurar bebidas, exceto água

8421.23 Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão

8421.29 Outros

Dos desdobramentos ofertados pela subposição 8421.2 percebe-se que a mercadoria só pode ser classificada na subposição de segundo nível 8421.23- Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão, subposição esta que não apresenta desdobramentos no nível da NCM.

Desta forma, a intenção da consulente em classificar o produto no código 8421.29.90 não pode prosperar, haja vista esse mesmo produto destinar-se a filtrar óleos minerais, diga-se gasolina e, por via de consequência, também o etanol. Assim, não há no produto em tela diferentes materiais filtrantes

destinados à filtragem de diferentes líquidos, mas apenas um único filtro para qualquer tipo de combustível, sejam eles gasolina (óleo mineral), etanol ou a mistura destes em quaisquer proporções. Claro está que o filtro para óleos minerais é o mesmo daquele destinado ao etanol, porque filtram concomitantemente ambos os combustíveis. Se assim não fosse, deveriam existir dois filtros, um para cada combustível. Mas se isso acontecesse, como seria a filtragem de um único combustível derivado da mistura de ambos, gasolina e etanol? Há ainda a acrescentar que a TEC quando quer restringir o alcance de algum texto ela inclui em sua descrição a palavra EXCLUSIVAMENTE, como se pode observar em vários exemplos dos seus textos e Notas, o que não é caso do texto que descreve os aparelhos para filtrar. Portanto, a classificação do produto na subposição pretendida pela consulente é inapropriada.

Com vistas a corroborar com a Solução de Consulta, a autoridade aponta que nos países de língua espanhola e inglesa, as Tabelas preveem expressamente a classificação do filtro de combustível na subposição (NCM) 8421.23 do Sistema Harmonizado:

O SH foi criado para tornar a classificação fiscal UNIFORME, ou seja, cada mercadoria deve corresponder a uma ÚNICA classificação em qualquer lugar do mundo.

Os FILTROS DE COMBUSTÍVEL, no sistema harmonizado, são classificados no código 8421.23. A versão em inglês do SH define:

**8421** – Centrifuges, including centrifugal dryers; filtering or purifying machinery and apparatus, for liquids or gases

**8421.23** – Oil or **fuel filters** for internal combustion engines

A tradução para o português da classificação fiscal em comento seria:

**8421** – CENTRIFUGADORES, INCLUÍDOS OS SECADORES CENTRÍFUGOS; APARELHOS PARA FILTRAR OU DEPURAR LÍQUIDOS OU GASES

**8421.23** – **Filtros de combustível** ou óleo em motores de combustão interna

.....

O SH permitiu que os países signatários, como é o caso do Brasil desde 1986, acrescentasse mais dois dígitos aos seis já definidos. Com a implantação do Mercosul, o Brasil passou a utilizar, desde 1995, uma nomenclatura padronizada com os demais membros do bloco, a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que adicionou 2 dígitos aos 6 já padronizados do Sistema Harmonizado.

Logo se percebe, portanto, que a NCM, criada com BASE no SH, **deve possuir seus 6 primeiros dígitos IGUAIS aos do SH**. Não é o que ocorre com a classificação escolhida pelo importador”

No texto da Solução de Consulta nº 17/2014, observa-se os seguintes pressupostos de classificação na NCM 8421.23:

(i) equiparou combustíveis a óleos minerais, embora sem tecer a justificativa técnica para o entendimento de que combustíveis são óleos minerais;

(ii) considerou que um mesmo produto destina-se a filtrar óleos minerais: a gasolina e o etanol;

(iii) apontou que não há no produto diferentes materiais filtrantes destinados à filtração de diferentes líquidos, mas apenas um único filtro para qualquer tipo de combustível, porque filtram concomitantemente ambos os combustíveis.

Entretanto, a Recorrente anexou Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia, instituição vinculada ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, por meio de seu Laboratório de Combustíveis e Lubrificantes, Laudo nº 000.403/2015, no qual consta a comparação entre os tipos de combustíveis e óleos minerais (lubrificantes).

Esse Órgão foi instado a se manifestar sobre a diferença (características físico-químicas) entre óleos minerais e combustíveis (gasolina, etanol; diesel/biodiesel), concluindo que suas características são diferentes.

Nas folhas 21/22 do referido Laudo, são traçadas as aplicações dos combustíveis e do óleo mineral (óleo lubrificante de motor), segundo a normatização da ANP.

Aponta que, segundo a ANP, os óleos básicos minerais são os mais comuns para emprego em lubrificação e são obtidos através do petróleo. A principal função de um óleo lubrificante é a redução do atrito e do desgaste entre as superfícies metálicas ou plásticas que se movem uma contra a outra.

Ao final, o Laudo traz as seguintes conclusões:

#### **4 – Respostas aos questionamentos:**

##### **4.1 – A gasolina é um óleo mineral?**

**Não.** Ela não possui propriedades semelhantes aos dos óleos minerais. Segundo a ANP é um combustível.

##### **4.2 – O etanol é um óleo mineral?**

**Não.** Ele não possui propriedades semelhantes aos dos óleos minerais. Segundo a ANP é um biocombustível.

##### **4.3 – O querosene é um óleo mineral?**

**Não.** O querosene é um líquido resultante da destilação fracionada do petróleo, com temperatura de ebulição entre 150 e 290 °C, fração entre a gasolina e o óleo diesel. Sua composição química é constituída de uma combinação complexa de hidrocarbonetos (alifáticos, naftênicos e aromáticos) com um número de carbonos entre C9 a C16 (WIKIPEDIA, 2015). Possui composição química diferenciada do óleo mineral, com propriedades físico-químicas diferentes.

##### **4.4 – O diesel (B7) é um óleo mineral?**

**Não.** Ele até possui algumas características físico-químicas comuns, mas com valores completamente diferentes aos dos óleos minerais. Segundo a ANP é um combustível para ser empregado em um motor do ciclo diesel (motor por compressão).

##### **4.5 – O biodiesel (B100) é um óleo mineral?**

**Não.** Ele possui apenas 3 características físico-químicas comuns, mas com metodologias diferentes e valores de referência diferentes, o que o diferencia e limita a sua aplicação. Segundo a ANP é um biocombustível a ser misturado ao diesel mineral em proporções definidas pelo governo.

##### **4.6 – Os combustíveis – gasolina, etanol, diesel/biodiesel – podem ser utilizados para lubrificação de motores?**

**Não.** Os lubrificantes devem atender as propriedades definidas na sua respectiva especificação ANP. Nenhum desses mencionados atende a esses requisitos técnicos. O biodiesel confere lubrificação, mas de forma limitada.

##### **4.7 – Os combustíveis – gasolina, etanol, diesel/biodiesel – têm as mesmas características do óleo mineral?**

**Não.** Vide tabelas 1 a 4 no item 1 deste relatório.

##### **4.8 – O óleo mineral pode substituir a gasolina, etanol ou diesel/biodiesel mantendo as mesmas funções em motores por centelha ou compressão?**

(Não.) O diesel/biodiesel é utilizado em motores do ciclo Diesel – motores por compressão. A combustão é controlada pela taxa de injeção de combustível. Como a viscosidade do óleo mineral é muito superior ao do óleo diesel, seria necessário uma pressão elevadíssima para introduzir o combustível na câmara de combustão. Comparando-se as propriedades do óleo diesel a dos óleos minerais observa-se que são distintos e portanto, não seria possível empregar um óleo mineral como substituto do óleo diesel.

No caso da gasolina e etanol, o motor empregado seria o do ciclo Otto, que é um motor de ignição por faísca. Neste caso utiliza-se um combustível leve e volátil. Os óleos minerais possuem alta viscosidade (pesados) e ponto de fulgor altíssimos, o que demonstra que não são voláteis. Portanto não seria possível empregá-los como combustíveis nos motores do ciclo Otto.

No mesmo sentido do referido Laudo, tem-se as informações do Parecer Técnico nº 21 032-301 do Instituto de Pesquisas Tecnológicas, que aponta as diferenças entre combustível e óleos lubrificantes:

Aplicação	Óleo lubrificante	Combustível	Combustível
Produto a ser filtrado	Óleo mineral ou sintético	Álcool e/ou Gasolina	Diesel
Ponto de fulgor	200-272°C	15°C Alc. / <-43°C Gas.	38°C
Ponto de ebulição inicial	ND	77° Alc. / >35°C Gas.	150 - 471°C
Temp. de auto-ignição	ND	363°C Alc. / ND Gas	≥225°C

E ainda, as diferenças de parâmetros dos filtros de combustíveis e filtros de óleos lubrificantes:

Aplicação	Óleo lubrificante	Combustível	Combustível
Produto a ser filtrado	Óleo mineral ou sintético	Álcool e/ou Gasolina	Diesel
Pressão de trabalho	16bar	4bar	2.5bar
Pressão de estouro	≥20bar	≥16bar	≥10bar
Permeabilidade do ar	800 L/m <sup>2</sup> s	125 L/m <sup>2</sup> s	125 L/m <sup>2</sup> s
Maior poro	≤99μ	≤45μ	≤45μ
Muitos poros	82μ	28 - 38μ	28 - 38μ

Aponta a posição dos combustíveis e dos óleos lubrificantes em relação ao motor:

Como pode ser visto no diagrama esquemático da Figura 1, o abastecimento do líquido combustível, óleo diesel, é executado de maneira diferente do óleo lubrificante.

Os combustíveis (Óleo Diesel, Gasolina e Álcool Etilico) são mantidos em grandes tanques abaixo do solo dos denominados postos de combustíveis que, através de bombas apropriadas, uma para cada tipo de combustível, abastecem os tanques de combustível dos veículos automotores, enquanto que os óleos lubrificantes são vendidos normalmente em recipientes menores para serem colocados diretamente no "cárter" do motor.

Desta forma, de acordo com o esquema simplificado da Figura 2, os combustíveis como o diesel, a gasolina e o álcool, atuam diferentemente dos óleos lubrificantes nos motores alternativos de combustão interna, pois não permanecem dentro dos motores; eles são mantidos em um tanque próprio para combustível, separado do motor e que, através de bombas, são levados à câmara de combustão do motor onde são queimados em mistura com o ar, seja por ignição de centelha ou por compressão, liberando energia para o acionamento motriz. Após completar o ciclo de expansão, os gases resultantes da combustão são expelidos pela tubulação de escapamento.

Os óleos lubrificantes, por sua vez, são mantidos permanentemente dentro dos motores para a sua função de lubrificação das partes móveis, realizando apenas uma circulação parcial e contínua através do filtro de óleo lubrificante, acionada pelo próprio motor como mostrado esquematicamente na Figura 3.

Ao final, o Parecer Técnico conclui que os combustíveis (gasolina, etanol, óleo diesel) não são e nem podem ser substituídos por óleos lubrificantes minerais ou sintéticos e vice-versa.

Dispõe o art. 30, do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 30. 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.

Desse modo, cabe ao Instituto Nacional de Tecnologia do Ministério da Ciência e Tecnologia e a outros órgãos federais congêneres, o esclarecimento de questões de natureza técnica postas à análise dos órgãos julgadores administrativos, cujas conclusões sobre tais questões técnicas devem ser acatadas pelas instâncias julgadoras.

Nesse sentido, cito o Parecer Normativo COSIT Nº 6, de 20 de dezembro de 2018, 24/12/2018:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

(...)

As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

Por conseguinte, concluo, a partir das informações técnicas trazidas aos autos pela Recorrente, que:

- combustíveis não são óleos minerais;
- os filtros de combustíveis não se confundem com filtro de água (posição 8421.21); filtro de bebidas (8421.22) e filtro de óleos minerais (8421.23);
- os filtros de combustível e de óleos minerais têm a mesma função de “filtrar”, mas filtram diferentes objetos, os quais têm características físico-químicas diferentes;
- Os filtros de combustíveis são projetados para filtrar impurezas e contaminantes até que o combustível chegue ao motor do veículo;
- Os filtros de óleo lubrificante são projetados para filtrar a concentração de graxa que se forma pela degradação do óleo, a “borra”, com a finalidade de evitar entupimentos no

circuito de lubrificação e também reter eventuais partículas metálicas provenientes de desgaste do motor;

- os filtros de combustível e os filtros de óleos minerais (lubrificantes) têm posições diferentes em relação ao motor.

Logo, se díspares os filtros de combustível e os filtros de óleo mineral, não podem estar na mesma subposição NCM, a menos que houvesse a prescrição expressa nesse sentido, como há nos países de língua inglesa e espanhola.

Em suma, resta irrepreensível a classificação adotada pelo contribuinte, 8421.29.90, devendo o auto de infração ser cancelado.

Os demais argumentos do recurso voluntário, deixo de os analisar, eis que prejudicados.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora