



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.901162/2014-54
ACÓRDÃO	3402-012.848 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAHLE METAL LEVE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO FUNDAMENTADO. POSSIBILIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF N. 163.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Súmula CARF nº 163, a autoridade julgadora poderá, de forma fundamentada, indeferir o pedido de realização de diligência e perícia sempre que entendê-la desnecessária para o julgamento do processo, sem que isso caracterize cerceamento do direito de defesa.

INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

As regras do processo administrativo fiscal não permitem que matérias que não tenham sido expressamente contestadas em sede de impugnação, à exceção das questões de ordem pública, sejam apreciadas em fase recursal, dada a ocorrência de preclusão consumativa.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SISTEMA HARMONIZADO. CONCEITOS E DEFINIÇÕES. BUSCA INTERNA.

Para fins de classificação fiscal, os conceitos e as definições referidos no Sistema Harmonizado devem ser buscados dentro do próprio Sistema Harmonizado. A classificação fiscal, via de regra, não é dependente de conceitos e definições externos ao Sistema Harmonizado.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTROS DE COMBUSTÍVEIS. NCM 8421.23.00.

Classificam-se no código NCM 8421.23.00 os filtros destinados a filtrar, em motores de ignição por centelha ou compressão, combustíveis derivados de petróleo ou de materiais betuminosos, ainda que também se prestem a filtrar outros tipos de combustíveis, com o etanol.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

SUSPENSÃO DO IPI. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de suspensão do IPI, cabe ao interessado o ônus da prova do cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que inova os argumentos de defesa, por ter se operado a preclusão consumativa, e na parte em que combate matéria que não se encontra sob a lide, e, na parte conhecida, em rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa (substituto integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, do reconhecimento parcial do crédito pleiteado, com a consequente homologação parcial da compensação declarada no PER/DCOMP 18311.32877.160212.1.3.01-6022, em razão das glosas promovidas pela Fiscalização após a apuração de infrações relacionadas com: (i) a saída de produtos sem o devido lançamento do IPI, em razão de erro de a classificação fiscal; (ii) a saída de produtos tributados sem o devido destaque do IPI nas notas fiscais; e (iii) o creditamento de IPI a maior do que o devido, em relação a algumas notas fiscais de entrada.

Por bem descrever os fatos iniciais, reproduzo o relatório do Acórdão de Impugnação 104-003.426 – 2ª Turma da DRJ04, extraído das e-fls. 643 a 649, que assim relatou o caso:

Trata o presente processo de requerimento, formulado via PER/DCOMP, transmitido em 31/01/2012, por meio do qual o contribuinte acima identificado reivindica, para fins de compensação, suposto direito creditório apontado como sendo correspondente a ressarcimento de IPI, referente ao 4º trimestre de 2011, na quantia de R\$ 770.795,73 (valor do crédito solicitado/utilizado).

Com base em Relatório Fiscal anexado às fls. 637/641, resultante de procedimento efetuado junto ao interessado com o objetivo de apurar a materialidade do direito creditório requerido, o pleito foi apenas parcialmente deferido, nos termos do Despacho Decisório de fl. 628, emitido eletronicamente em 03/02/2017, por meio do qual foram reconhecidos créditos no valor de R\$ 501.599,81.

No citado termo fiscal, a autoridade responsável pelos exames destacou, em suma, as seguintes informações:

“1.1 – OBJETO DA AÇÃO FISCAL: Esta AUDITORIA FISCAL foi desenvolvida especificamente com relação aos registros das operações de entradas e saídas, bem como aos respectivos créditos e débitos escriturados do IPI, relativamente aos períodos de out./2011 a jun./2012 e de out. a dez./2012, cujos créditos foram utilizados em Perdcomp.

(...)

2.1 – CONTEXTO => Com base nas informações e nos arquivos digitais fornecidos pelo sujeito passivo, o desenvolvimento desta AUDITORIA FISCAL compreendeu o exame da apuração e da utilização do crédito básico do IPI escriturados pelo sujeito passivo relativamente ao período de 01/10/2011 a 30/06/2012, e de 31/10 a 31/12/2012, onde foram aplicados os testes de observância, testes substantivos e critérios de amostragem pertinentes a esta modalidade de procedimento fiscal, objetivando o exame da legitimidade dos créditos do IPI escriturados, transcritos para os Livros de Apuração do IPI e utilizados em Perdcomp.

(...)

3.1 – SAÍDAS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA = > O sujeito passivo realizou operações de saídas de produtos tributados sem o devido débito de IPI, ou seja, deixou de destacar o IPI nas notas fiscais constantes da “Relação das Notas Fiscais de Saída sem Débito de IPI - Erro de Classificação Fiscal e Alíquota” em anexo, pois classificou o produto FILTRO DE COMBUSTÍVEL no código 8421.29.90 (com alíquota zero), porém a classificação deveria ser no código 8421.23.00 (com alíquota de 8%) conforme a Solução de Consulta nº 01, de 23/06/2008, da SRRF 03, que diz:

“EMENTA: Código TEC: 8421.23.00. Mercadoria: Filtros de alto rendimento compostos por uma caixa (corpo e tampas gêmeas), em liga de alumínio de alta resistência, de uso permanente, com 130 mm, 230 mm ou 330 mm de altura e 120 mm de diâmetro, e por um elemento filtrante, substituível, em fibras especiais de celulose vegetal finlandesa (celulose polarizada) que permite a filtração de óleos lubrificantes, combustíveis, hidráulicos nos motores de ignição por centelha ou por compressão, bem como nos sistemas hidráulicos, transformadores, e outras máquinas.”

3.2 – SAÍDAS COM ERRO DE ALÍQUOTA = > O sujeito passivo realizou operações de saídas de produtos tributados sem o devido débito de IPI, ou seja, deixou de destacar o IPI nas notas fiscais constantes da “Relação das Notas Fiscais de Saída sem Débito de IPI - Erro de Alíquota - Produtos Próprios” (em anexo) e da “Relação das Notas Fiscais de Saída sem Débito de IPI - Erro de Alíquota -Produtos de Terceiros” (em anexo).

3.2.1 – Para os produtos adquiridos de terceiros, o sujeito passivo creditou-se integralmente do valor do IPI destacado nas respectivas notas fiscais de entrada, sem, contudo, destacá-lo nas respectivas notas fiscais de saída.

3.3 – ENTRADAS COM CRÉDITOS A MAIOR DE IPI => O sujeito passivo creditou-se a maior do IPI em relação à TIPI para as notas fiscais constantes da “Relação das Notas Fiscais de Entrada com Crédito a Maior de IPI - Crédito Básico” (em anexo).

3.4 - Foram incorporadas ao respectivo processo digital (e-Processo) as consultas efetuadas junto ao SISCOMEX (Sistema de Comércio Exterior, da Receita Federal do Brasil), relativamente às respectivas alíquotas.

(...)

4.1 – AUTO DE INFRAÇÃO - IMPOSTO => R\$ 61.648,15 (Valor Original do Imposto), sendo:

4.1.1 - Valor apurado com base nas Notas Fiscais => R\$ 1.582.374,00, conforme abaixo:

Período de Apuração	Débitos Apurados			Crédito Básico Indevido	Soma
	(1)	(2)	(3)	(4)	(1+2+3+4)
10/2011	88.245,02	0,00	4.744,12	1.385,71	94.374,85
11/2011	101.492,85	0,00	7.941,52	1.190,79	110.625,16
12/2011	90.389,48	0,00	3.200,69	0,00	93.590,17
01/2012	86.448,02	0,00	4.332,71	129,45	90.910,18
02/2012	111.810,73	540,96	8.301,89	9,25	120.662,83
03/2012	87.990,76	850,78	11.653,04	110,71	100.605,29
04/2012	88.206,23	1.667,19	9.231,81	122,18	99.227,41
05/2012	102.701,24	0,00	3.047,71	2.233,49	107.982,44
06/2012	99.212,04	0,00	10.237,75	121,44	109.571,23
10/2012	283.718,18	555,64	7.381,14	10,58	291.665,54
11/2012	213.906,70	0,00	0,00	0,00	213.906,70
12/2012	137.576,56	11.675,64	0,00	0,00	149.252,20
Soma =>	1.491.697,81	15.290,21	70.072,38	5.313,60	1.582.374,00

4.1.1.1 – Em decorrência da irregularidade apontada no item “3.1 – Saídas com Erro de Classificação Fiscal e Aliquota”, foi apurado um débito de IPI no montante original de R\$ 1.491.697,81.

4.1.1.2 - Em decorrência da irregularidade apontada no item “3.2 – Saídas com Erro de Aliquota”, foi apurado um débito de IPI no montante original de R\$ 85.362,59 (sendo R\$ 15.290,21 relativos aos Produtos Próprios e R\$ 70.072,38 relativos aos Produtos de Terceiros).

4.1.3 - Em decorrência da irregularidade apontada no item “3.3– Entradas com Crédito a Maior de IPI”, foi apurado um crédito a maior de IPI no montante original de R\$ 5.313,60.

4.1.2 -Valor glosado diretamente em Perdcomp => R\$ 1.520.725,85, conforme abaixo:

Pedido de Ressarcimento Perdcomp nº	Valor Ressarcível	Valor do Perdcomp	Ajuste no Valor Ressarcível		Valor Ressarcível Ajustado	Valor Glosado no Perdcomp		Valor do Auto de Infração	Período de Apuração
			Por Período	No Trimestre		No Trimestre	Por Período		
00911.20722.310112.1.1.01-5048	770.795,73	770.795,73	-94.374,85		472.205,55	298.590,18	94.374,85	0,00	10/2011
			-110.625,16				110.625,16	0,00	11/2011
			-93.590,17				93.590,17	0,00	12/2011
			-90.910,18				90.910,18	0,00	01/2012
33639.72446.250412.1.1.01-2085	796.340,60	796.340,60	-120.662,83		-312.178,30	484.162,30	120.662,83	0,00	02/2012
			-100.605,29				100.605,29	0,00	03/2012
			-99.227,41				99.227,41	0,00	04/2012
			-107.982,44				107.982,44	0,00	05/2012
37384.09265.240712.1.1.01-5596	814.298,18	814.298,18	-109.571,23		-316.781,08	487.517,10	109.571,23	0,00	06/2012
			-291.665,54				291.665,54	0,00	10/2012
			-213.906,70				213.906,70	0,00	11/2012
			-149.252,20				87.604,05	61.648,15	12/2012
	2.974.610,80	2.974.610,80	-1.582.374,00		-1.582.374,00		1.520.725,85		

4. 2 – AUTO DE INFRAÇÃO – MULTA ISOLADA => Em decorrência da glosa de créditos no montante de R\$ 1.520.725,85, demonstrada no item 4.1.2, foi lavrado o devido Auto de Infração no valor de R\$ 760.362,93, conforme determina o §15 do Art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que diz:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010).

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)”

Devidamente cientificado, o interessado apresentou, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 09/51, na qual expõe as seguintes razões de defesa:

a) Afirma ter reconhecido a procedência parcial do lançamento e indica ter concordado com a exigência no valor de R\$ 1.014,13, concernente à infração que trata das “Saídas com Erro de Alíquota” (Notas Fiscais nºs 63187, 84159, 85284, 87281 e 87282,); de R\$ 70.072,38, correspondente à infração “Erro de Alíquota — Produtos de Terceiros”; e de R\$ 5.313,60, referente à infração “Entrada com Crédito a Maior de IPI — Crédito Básico”.

b) Aduz que, no exercício das suas atividades comercializa filtros de combustíveis e filtros de óleo, e argui ser improcedente a infração que tem como suporte a saída com erro de classificação e alíquota (item 3.1 do Relatório Fiscal), haja vista que a classificação fiscal dos mencionados filtros (de óleo e de combustível), cujas saídas do seu estabelecimento constituem-se em fato gerador do IPI, foi realizada mediante a observação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

c) Neste sentido, alega que a posição 8421 da Tabela de Incidência do IPI, vigente à época das operações fiscalizadas, abrange: *“84.21 — Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos, aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases”, sendo adequada aos seus produtos visto que estes se configuram como “aparelhos para filtrar líquidos”*.

d) Argumenta que, em consonância com o que reza a regra 2.a) do Sistema Harmonizado, quando dá saída do seu estabelecimento ao filtro de óleo utiliza a classificação NCM 8421.23.00, por ser esta compatível com as características e função do referido produto.

e) Sustenta que a classificação adequada no caso do filtro de combustível que fabrica, levando em conta a regra 4 do Sistema Harmonizado e considerando que o mencionado produto é *“utilizado para a filtração de gasolina e/ou álcool”* e que *“não se presta à filtração de qualquer tipo de óleo”*, é a NCM 8421.29.90 – Outros.

f) Acresce que *“carece razão ao senhor Auditor Fiscal da Receita Federal em sua pretensão de alicerçar a acusação no sentido de que o produto filtro de combustível fabricado pela Impugnante encontraria classificação no código NCM 8421.23.00 com a Solução de Consulta (nº 01, de 23/6/2008, da SRRF 03)”*.

g) Aponta que o produto objeto da mencionada Solução de Consulta permite a filtração de óleos lubrificantes, sendo por isso passível de classificação no código 8421.23.00, enquanto que o filtro de combustível que fabrica, além de outras diferenças (não fabricado com alumínio; os elementos filtrantes não são substituíveis; o papel filtrante é fabricado com base em celulose, não polarizada), não é empregado na filtração de qualquer tipo de óleo.

h) Diz que, ainda que prevaleça a classificação indicada pelo Fisco, a cobrança dos respectivos valores do imposto não poderia ser feita, haja vista que, *“a teor do previsto no artigo 29, § 1º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (matriz do artigo 136, inciso V, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010)”*, as saídas dos filtros de combustível em questão estariam alcançadas pela suspensão do IPI, por serem destinadas a estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da TIPI (doc. 05 a doc. 08).

i) Comenta que, quando da elaboração dos arquivos digitais da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e da geração do conteúdo das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), cometeu erros de natureza formal. Explica que o primeiro dos erros ocorreu quando, ao emitir os documentos fiscais em questão (cita apenas duas notas), informou incorretamente o Código de Situação Tributária (CST) “50”, correspondente a saídas tributadas, ao invés de informar o CST “55”, referente a saídas com suspensão. Além deste equívoco, aponta também que deixou de cumprir a exigência prevista no § 6º do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, o qual prevê que nas *“notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão “Saída com suspensão do IPI”, com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas”*.

j) A par disto, sugere que os erros cometidos, por caracterizarem o descumprimento de obrigações acessórias, *“poderiam, quando muito, ser passíveis da exigência de multa, sem que, contudo, possibilitem afastar o tratamento da suspensão do imposto (IPI) conferido por Lei às tratadas operações”*.

l) Explica que o auto combatido deveria ter sua nulidade reconhecida, haja vista que os valores de IPI supostamente devidos e que atingem o montante de R\$ 1.582.374,00, deveriam ter sido objeto de regular e formal lançamento de ofício, nos termos do artigo 142 do CTN, e não de mero ajuste efetuado, no momento da autuação, nos créditos indicados nos seus pleitos de ressarcimento e compensação.

m) Expõe que o procedimento adotado pelo Fisco o impediria *“de exercer plenamente seu legítimo direito de defesa, em flagrante ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa e do devido processo legal, esculpidos no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, bem como em violação às regras que regem o lançamento e o processo administrativo fiscal”*.

n) Nesta linha, esclarece que transmitiu pedidos de ressarcimento que originaram pleitos compensatórios ainda pendentes de apreciação e que, em face do que dispõem os dispositivos legais pertinentes à matéria (cita os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96), o deferimento do ressarcimento e da restituição de valores

indevidamente recolhidos ou satisfeitos a maior está condicionado à ausência de débitos em nome do sujeito passivo, a ser verificada pela Receita Federal.

o) Passa a defender que os pedidos de ressarcimento e de compensação que transmitiu *“deveriam ser julgados de forma individual, permitindo a instauração do devido processo legal administrativo, mediante a possibilidade de apresentação de **manifestação de inconformidade, recurso este dotado de efeito suspensivo, que obsta a imediata exigibilidade dos débitos compensados**”*.

p) Sobre o tema, aponta que **“não se trata de simples ajuste de crédito, de mero acerto aritmético ou do regular cumprimento do dever da Administração constatar, previamente, a existência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional, mas sim de cobrança realizada sem o devido LANÇAMENTO FISCAL e sem atribuir à respectiva obrigação o imprescindível caráter de exigibilidade”**.

q) Reputa que devem ser afastadas alegações no sentido de que teriam sido observados os ditames do artigo 73 da Lei nº 9.430/96, os princípios da economia processual e da eficiência administrativa, bem como de que lhe foi permitido o amplo exercício do seu direito de defesa, uma vez que a fiscalização não teria observado *“as regras que estabelecem procedimentos específicos e distintos para assegurar o direito dos contribuintes e delimitar a atuação do Poder Público, quer no lançamento e cobrança de débitos fiscais, quer no trâmite e julgamento dos pedidos de ressarcimento, restituição e compensação de créditos tributários”*.

r) Arremata a questão asseverando que não poderão ser corretamente analisados os seus pedidos de ressarcimento e os subsequentes pleitos de compensação, posto que *“os supostos débitos glosados indevidamente em seus créditos estão sendo aqui impugnados, em virtude de sua absoluta improcedência e da ausência de lançamento efetuado em conformidade com a legislação de regência”*.

s) Aborda a necessidade de que, sob pena de cerceamento do direito de defesa, prevaleça a verdade material e indica que, para comprovar a liquidez e certeza de seu crédito, deve ser efetuada a análise dos documentos acostados às impugnações relativas às autuações efetuadas nos Processos Administrativos nºs 10865.722710/2014-81 e 10865.722820/2014-43, os quais deveriam ser julgados conjuntamente com o presente feito.

t) Menciona ter trazido à colação toda a documentação necessária a comprovar a veracidade de suas alegações e a afastar as equivocadas premissas adotadas para a não homologação de sua compensação, e cobra que os documentos apresentados sejam analisados a fim de que a verdade seja alcançada.

u) Cita o Princípio Constitucional da Moralidade Pública (caput do art. 37 da CF) e transcreve excertos doutrinários a respeito da importância da busca da verdade material no processo administrativo.

v) Apoiado no Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), protesta pela realização de perícia técnica, com o intuito de que seja definida a origem, liquidez e certeza do

crédito pleiteado. Para tal, indica perito e formula quesitos que trazem indagações quanto ao correto valor do crédito e das glosas impostas, e também quanto à suficiência do direito creditório para liquidar as compensações requeridas.

Ao final, em outros termos, reitera o pleito pelo julgamento conjunto do presente recurso com as impugnações relativas aos Processos Administrativos nºs 10865.722710/2014-81 e 10865.722820/2014-43, assim como requer que seja declarada a nulidade ou o reconhecimento da integralidade do crédito indicado, mediante o provimento da presente manifestação de inconformidade.

Posteriormente, foi juntado aos autos pelo impugnante, às fls. 356/423, Parecer Técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, que trata, especificamente, da classificação fiscal dos elementos filtrantes de combustíveis, enquadrando-os no NCM 8421.29.90.

O julgamento em primeira instância, realizado em 24/02/2021 e formalizado no Acórdão 104-003.426 - 2ª Turma da DRJ04 (e-fls. 642 a 661), teve dois votos vencidos em preliminar, que defenderam a necessidade de diligência para verificar a hipótese de suspensão da incidência do IPI, e, no mérito, resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de improcedência da Manifestação de Inconformidade, tendo ela se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que as conclusões resultantes da análise das matérias envolvidas na lavratura dos autos de infração discutidos nos processos 10865.722710/2014-81 e 10865.722820/2014-43 repercutem e produzem efeitos quanto à apuração da certeza e liquidez do crédito que aqui se reivindica, de forma que as razões lá explanadas devem ser aqui replicadas;
- (b) que inexistem divergências a respeito do fato de os filtros para combustíveis terem a função de filtrar combustíveis e que devem ser incluídos na posição 8421;
- (c) que a polêmica reside na subposição a ser adotada, se NCM 8421.23.00 ou NCM 8421.29.90;
- (d) que a subposição de 2º nível 8421.23, que não sofreu desdobramentos regionais, abrange os filtros destinados a motores de ignição por centelha ou por compressão, quer sejam utilizados em veículos ou em qualquer outra máquina, como os motores usados para geração de energia elétrica, para movimentar máquinas agrícolas, e que se prestam a filtrar óleos minerais;
- (e) que as NESH da posição 27.10, transcrita no Relatório da Ação Fiscal, claramente qualificam como óleos minerais tanto os óleos lubrificantes, utilizados para reduzir o atrito e o desgaste das partes das máquinas, quanto os óleos combustíveis obtidos da destilação e refino de petróleo cru - dentre os quais os óleos combustíveis (gasolina, nafta, querosene, diesel etc.);
- (f) que, ainda que não se trate, especificamente, de óleos minerais, o texto das NESH da posição 3811 já deixa claro, ao consignar a expressão “incluindo a

gasolina” entre parênteses, logo após a referência a “óleos minerais”, que a gasolina é uma espécie de óleo mineral;

- (g) que os textos do item "A" das NESH da posição 3811, reproduzido no Relatório de Ação Fiscal, ao especificar os aditivos preparados para óleos minerais, deixam transparente nos subitens "2", "3" e "4.c" que, assim como os óleos lubrificantes, a gasolina e o óleo diesel são espécies de óleos minerais;
- (h) que, para fins de classificação fiscal, são irrelevantes as diferenças de propriedades físico-químicas entre os óleos lubrificantes e as gasolinas, óleos diesel e biodiesel: todos são considerados óleos minerais;
- (i) que, se as gasolinas, óleos diesel e biodiesel são considerados óleos minerais contidos na posição 2710 e assim também são compreendidos pelas NESH da posição 3811, também são óleos minerais para fins de enquadramento na subposição 8421.23;
- (j) que, uma vez que podem filtrar gasolina, diesel e biodiesel, que são óleos minerais, fica claro que os filtros de combustíveis em discussão são destinados a filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou compressão, sendo indubitável que devem ser classificados na subposição de segundo nível 8421.23;
- (k) que o fato de os filtros poderem também filtrar, além dos óleos minerais, outros combustíveis, como o etanol por exemplo, não prejudica o enquadramento na subposição 8421.23, pois seu texto não exige que os produtos ali classificados sejam aplicados exclusivamente na filtragem de óleos minerais, bastando que tenham esta capacidade;
- (l) que a Solução de Consulta COANA nº 17, de 2014, que tem efeito vinculante no âmbito da RFB, entendeu que o filtro de combustível, quando capaz de filtrar, simultaneamente, a gasolina e o etanol, deve ser enquadrado no código NCM 8421.23.00, e não no código NCM 8421.29.90;
- (m) que inexistente qualquer obrigatoriedade de que os filtros de combustível devam ser instalados diretamente nos motores (dentro ou acoplado) para serem classificados no código NCM 8421.23.00;
- (n) que as distinções apontadas pela defendente nas redações do NCM 8421.23.00 nos idiomas inglês, francês e espanhol não autorizam que a interpretação se dê de acordo com o texto que mais favoreça a contribuinte;
- (o) que a interpretação deve observar o texto em português da NCM aprovada no Brasil;
- (p) que, havendo posição textualmente específica, descabida a pretendida aplicação da RGI 3c e a classificação no NCM 8421.29;
- (q) que o Parecer Técnico do IPT trazido aos autos pela ora Recorrente não deve ser acatado, pois vai além de apresentar aspectos técnicos gerais do produto analisado e propõe classificação fiscal;

- (r) que o §1º do art. 30 do Decreto nº 70.235/75 textualmente preconiza que “*não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos*”;
- (s) que, quanto à suspensão do IPI com base no que estabelece o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, o cumprimento das disposições estabelecidas nas normas que regem a matéria em questão são condicionantes ao reconhecimento da alegada suspensão;
- (t) que o estabelecimento industrial, para dar saída às mercadorias que vender com o imposto suspenso, além de providenciar a devida indicação da saída com suspensão no corpo do documento fiscal, deve possuir a declaração do adquirente, posto que a existência desta declaração é condição *sine qua non* à fruição ao vendedor do benefício fiscal;
- (u) que tal discussão aventada pelo contribuinte não repercute na presente lide, relativa que é a pedido de reconhecimento de direito creditório do 4º trimestre de 2011, haja vista que o saldo credor que se configurou já foi integralmente aproveitado para abater débitos no processo concernente ao auto de infração nº 10865.722820/2014-43, ocasião em que terminou por se configurar a ocorrência de saldo devedor;
- (v) que a ampla defesa foi assegurada por meio do Despacho Decisório e seus anexos, complementados que foram pelo relatório fiscal resultante da ação fiscal implementada, os quais, além de terem sido devidamente cientificados ao contribuinte, compõem acervo documental no qual se encontra contida a motivação do ato administrativo e os fundamentos legais que o embasaram; e
- (w) que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação do convencimento acerca da classificação fiscal, sendo prescindível a realização de qualquer diligência ou perícia.

Cientificada da decisão da DRJ em 10/08/2021 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 669), a MAHLE interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 672 a 694) em 08/09/2021 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 670), onde traz, basicamente, os seguintes argumentos:

- (a) que, em virtude do estreito relacionamento entre os feitos e da identidade da matéria neles abordados e risco potencial de decisões conflitantes, o presente processo deve ser julgado em conjunto com os processos 10865.722710/2014-81, 10865.722820/2014-43, 10865.901163/2014-07, 10865.901164/2014-43 e 10865.901165/2014-98;
- (b) que, quanto à glosa dos créditos tributários, deve prevalecer o entendimento de que o procedimento administrativo requer efetivamente o regular lançamento fiscal, a ser julgado de forma individual (instauração de processo administrativo específico), que, com a manifestação de inconformidade produza o efeito suspensivo dos créditos tributários, o que efetivamente não existiu na imputação das infrações imputadas ao Recorrente;
- (c) que deve ser considerada a nulidade e a ilegalidade da exigibilidade da multa isolada;

- (d) que o Processo de Consulta (Soluções de Consulta) que fundamenta o Relatório Fiscal não se constitui em decisão irretratável, além de que tal suposto paradigma sequer se identifica com o produto ou mesmo com as situações veiculadas na autuação;
- (e) que o indeferimento de perícia técnica, pela alegação de que são prescindíveis para a solução da lide, além de se mostrar incoerente, considerando que a questão é demasiadamente controversa, se traduz em evidente cerceamento de defesa, que ocasiona a nulidade do Despacho Decisório;
- (f) que a descon sideração do laudo técnico do IPT, juntado aos autos pela Recorrente, também caracteriza cerceamento do direito de defesa;
- (g) que foi reconhecido no processo 10314.721027/2017-14, em decisão unânime proferida por este CARF em 25/07/2019, que a classificação do “Filtro de Combustível” a ser adotada é aquela referente ao código NCM 8421.29.90;
- (h) que os produtos incluídos no código NCM 8421.23.00 são utilizados para filtrar o óleo que circula no interior dos motores, ao passo que os “Filtros de Combustíveis” são utilizados no sistema de alimentação do combustível que conduz o combustível do tanque até a câmara de combustão e, por isso, eles não podem ser incluídos no código NCM 8421.23.00;
- (i) que o código NCM 8421.29.90 é o adequado para classificar os filtros de combustível (RGI 1 e, *mutatis mutandis*, RGI 6 texto da suposição e RGC 1), por não existir texto específico, devendo prevalecer a designação genérica “Outros aparelhos para filtrar ou depurar líquidos”;
- (j) que há divergências no texto do código SH 8421.23 em razão do idioma, divergências essa que geram dúvidas quanto aos produtos que devem ser realmente enquadrados nos códigos SH 8421.23 ou 8421.29;
- (k) que, diante da divergência apresentada, para definir o código NCM 8421.29.90 aos “Filtros de Combustíveis”, por indução lógica, se impõe ainda a aplicação do princípio “*in dubio pro reo*”, uma vez que a situação dúbia, implica na resolução em favor da Recorrente (na dúvida interpreta-se em favor da Recorrente);
- (l) que, se díspares os filtros de combustível e os filtros de óleo mineral, não podem estar na mesma posição NCM, a menos que houvesse a prescrição expressa nesse sentido, como há nos países de língua inglesa e espanhola;
- (m) que, nos termos do art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, não existe a exigência de os estabelecimentos adquirentes apresentarem qualquer tipo de declaração para fins de fruição da suspensão do IPI;
- (n) que os erros formais (obrigações acessórias), cometidos pela Recorrente nas operações, direta ou indiretamente, com as “montadoras”, tendo em vista o regime da não cumulatividade do IPI, não representam para a arrecadação dos tributos federais nenhum prejuízo fiscal;
- (o) que seria mais coerente aplicar as interpretações dos votos vencidos dos julgadores Clayton Manoel Ferreira e Emanuel Carlos Dantas de Assis; e

(p) que não existem motivos de fato e de direito para a glosa dos créditos tributários, uma vez que as operações envolvidas no Auto de Infração não implicaram em débitos do IPI, permitindo nos termos legais (Lei nº 9.430/1996) a compensação dos créditos efetuada pela Recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento, exceto na parte em que inova nos argumentos de defesa e na parte em que combate matéria que não se encontra sob a lide.

Do julgamento em conjunto

A Recorrente, apontando o estreito relacionamento entre os feitos e a identidade da matéria neles abordadas, bem como o risco potencial de decisões conflitantes, pede que o presente processo seja julgado em conjunto com os processos 10865.722710/2014-81, 10865.722820/2014-43, 10865.901163/2014-07, 10865.901164/2014-43 e 10865.901165/2014-98.

Diante de tal pedido, é preciso deixar registrado que todos os processos acima listados, inclusive este, estão indo a julgamento em uma mesma sessão, sendo que os processos 10865.901163/2014-07, 10865.901164/2014-43 e 10865.901165/2014-98 são repetitivos de um lote do qual o este processo é paradigma.

Dos limites da lide

Tendo em vista que a Recorrente, ainda em sede de manifestação de inconformidade, reconheceu a procedência parcial das glosas promovidas pela Fiscalização, resta para julgamento nesta fase processual as glosas promovidas em razão do erro de classificação fiscal (dos filtros de combustíveis) apontado pela Fiscalização.

Além disso, a Recorrente suscita, em seu Recurso Voluntário, algumas preliminares que, no seu entender, ensejariam a nulidade do Despacho Decisório, por cerceamento do direito de defesa.

Por fim, caso reste vencida no entendimento de que os filtros de combustíveis devem ser classificados no código NCM 8421.29.90, a Recorrente passa a defender a suspensão do IPI na saída de tais produtos de seu estabelecimento.

Diante disso, três são os pontos a serem enfrentados no presente julgamento:

1. Nulidade do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido;

2. Classificação fiscal dos filtros de combustíveis, se código NCM 8421.23.00 ou código NCM 8421.29.90; e

3. Suspensão do IPI na saída do estabelecimento dos filtros de combustíveis.

Das preliminares de nulidade

A Recorrente defende que o indeferimento de perícia técnica, solicitada em sede de manifestação de inconformidade, *“além de se mostrar incoerente, se traduz em evidente cerceamento de defesa, que ocasiona a sua nulidade”*.

Reclama que a desconsideração, pela DRJ, do Laudo Técnico emitido pelo IPT – Instituto de Pesquisas Tecnológicas, sob o argumento de que estaria *“em desacordo com as normas específicas do sistema harmonizado que disciplinam a classificação fiscal de produtos”*, também caracterizaria cerceamento do direito de defesa.

Sustenta ainda que *“que a glosa dos créditos tributários na forma expressa na exigência fiscal do Despacho Decisório e mantida no Acórdão nº 104.003.426 – 2ª Turma da DRJ04, caracteriza “cerceamento do direito de defesa” (Decreto nº 70.235/72, art. 59) por não apresentar um regular procedimento administrativo exigido nos termos legais estabelecidos”*.

Por isso pede que seja declarada a nulidade do Despacho Decisório.

Antes de entrarmos na análise específica desses argumentos trazidos de forma preliminar pela Recorrente, é preciso que se diga que, caso restasse caracterizado o cerceamento do direito de defesa em razão do indeferimento do pedido de perícia e/ou em razão da desconsideração do Laudo Técnico do IPT, a nulidade não alcançaria o Despacho Decisório, mas, quando muito, a decisão recorrida, uma vez que o cerceamento do direito de defesa, se comprovado, teria ocorrido na fase de julgamento da manifestação de inconformidade, a partir de decisões tomadas pela DRJ.

Quanto às glosas dos créditos tributários, a Recorrente reclama que *“deve prevalecer o entendimento de que o procedimento administrativo requer efetivamente o regular lançamento fiscal, a ser julgado de forma individual (instauração de processo administrativo específico), que, com a manifestação de inconformidade produza o efeito suspensivo dos créditos tributários, o que efetivamente não existiu na imputação das infrações imputadas ao Recorrente”*.

Mas não há qualquer irregularidade no procedimento adotado. A ora Recorrente solicitou os créditos por meio de PER/DCOMP, a Fiscalização glosou os créditos, o que foi confirmado pelo Despacho Decisório de e-fl. 628, a ora Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, inaugurando o contencioso administrativo, a DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário contra o Acórdão da DRJ e os autos vieram para julgamento do Recurso Voluntário neste CARF. Ou seja, todos os procedimentos previstos pela legislação foram seguidos.

A pergunta que fica é: qual seria o *“regular procedimento administrativo exigido nos termos legais estabelecidos”*, reclamado pela Recorrente, que teria deixado de ser seguido?

Assim, por não terem sido trazidos aos autos quaisquer argumentos que possam corroborar a nulidade do Despacho Decisório que homologou parcialmente a compensação declarada, nego o pedido formulado pela Recorrente nesse sentido e passo a analisar os argumentos relativos ao indeferimento do pedido de perícia e à desconsideração do Laudo Técnico do IPT como se o pedido de nulidade tivesse sido endereçado para o Acórdão recorrido.

Nesse sentido, o primeiro argumento trazido pela Recorrente que caracterizaria o cerceamento de seu direito de defesa diz respeito ao indeferimento do pedido de perícia.

Mas esse indeferimento não caracteriza o alegado cerceamento do direito de defesa.

A DRJ justificou de forma adequada a negativa ao pedido de perícia, tendo ela ponderado que os elementos constantes dos autos seriam suficientes para a formação do convencimento acerca da classificação fiscal dos filtros de combustíveis.

Por isso, em conformidade com o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, e por considerar a perícia desnecessária para o deslinde da controvérsia que se apresenta nos autos, a DRJ indeferiu o pedido formulado pela Recorrente, tendo assim se manifestado o julgador *a quo*:

No que tange ao pedido por realização de perícia técnica, releva dizer que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação do convencimento a respeito das circunstâncias pertinentes ao litígio estabelecido.

Ademais, também não se mostra razoável a realização da perícia requerida, posto que fica demonstrada, pela natureza dos quesitos formulados, a intenção do interessado em que seja realizado um novo procedimento de fiscalização, o que se mostra totalmente fora de propósito, haja vista que não se extrai dos autos, tampouco foi apontado pelo contribuinte, qualquer elemento que possa justificá-lo.

Desta forma, com fundamento no art. 18, do PAF, indefiro o pedido de realização de perícia e elucido que sequer diligência reputo necessária para o deslinde da controvérsia em exame.

Como se percebe, a DRJ justificou o indeferimento do pedido de perícia, que, conforme o disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, faz parte de seu poder discricionário, o que afasta a alegação de cerceamento do direito de defesa trazida pela Recorrente.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

É nesses termos que dispõe a Súmula CARF nº 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

O segundo ponto que, para a Recorrente, caracterizaria o cerceamento do seu direito de defesa é o fato de o julgador *a quo* ter desconsiderado o Laudo Técnico emitido pelo IPT.

Mas também aqui não está caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

O voto condutor do Acórdão recorrido traz as razões pelas quais o Laudo Técnico juntado aos autos pela Recorrente não poderia ser aproveitado, tendo invocado como fundamentação legal, especificamente, o § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

Para além disso, o julgador *a quo* explica que os laudos técnicos, apesar de, em geral, serem relevantes para classificação de mercadorias, eles não são determinantes para esse desiderato, uma vez que a classificação fiscal *“depende de conhecimentos específicos das regras de classificação fiscal, normalmente ignoradas pelos técnicos que elaboram estes laudos”*.

Observe-se os exatos termos trazidos no voto condutor o Acórdão recorrido:

Pertinente esclarecer ainda que o Parecer Técnico do IPT apresentado pelo contribuinte neste processo não deve ser acatado, pois vai além de apresentar aspectos técnicos gerais do produto analisado e propõe classificação fiscal, em desacordo com as regras específicas acima explicitadas, as quais devem ser necessariamente observadas.

A propósito da possibilidade de desconsideração de laudos técnicos apresentados a respeito de classificação fiscal, desataco que o §1º, do art. 30, do Decreto nº 70.235/75 (PAF), textualmente preconiza que “Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos”.

Com efeito, as informações prestadas nos laudos técnicos, em geral, auxiliam a classificação fiscal dos produtos, pois lhes descrevem as características e funcionalidades, mas não são determinantes para a definição da adequada classificação na NCM a partir destas características/funcionalidades, pois tal condição depende de conhecimentos específicos das regras de classificação fiscal, normalmente ignoradas pelos técnicos que elaboram estes laudos.

A respeito do tema, reproduzo a ementa do Parecer Normativo Cosit nº 6, de 20/12/2018 (DOU de 24/12/2018):

Normas de Administração Tributária

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

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, **a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. No Brasil, tal atribuição é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB.** (gn)

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.

Então, justificado está o indeferimento do pedido de perícia e justificada está a desconsideração do Laudo Técnico emitido pelo IPT.

Discordando a Recorrente das razões apresentadas pelo julgador *a quo*, o remédio a ser buscado não seria a anulação do fundamentado Acórdão recorrido, mas sim a apresentação de Recurso Voluntário com argumentos capazes provocar uma alteração no resultado do julgamento feito pela DRJ.

Diante disso, por não ter sido caracterizado qualquer cerceamento do direito de defesa da Recorrente, rejeito as preliminares de nulidade do Acórdão recorrido.

Da classificação fiscal dos filtros de combustíveis

Conforme já exposto, a principal divergência presente nos autos diz respeito à classificação fiscal dos filtros de combustíveis produzidos pela Recorrente. Enquanto a Fiscalização afirma que esses produtos encontram classificação fiscal no código NCM 8421.23.00, com alíquota de 8%, a Recorrente sustenta que eles deveriam ser classificados no código NCM 8421.29.90, com alíquota de 0%,

Antes de trazer os argumentos para tentar demonstrar o acerto da classificação fiscal adotada, a Recorrente transcreve em seu Recurso Voluntário a primeira página do Acórdão CARF nº 3301-006.530, onde consta ementa indicando que o produto filtro de combustível se classifica no código NCM 8421.29.90, e, em cima desse julgado, afirma que este Conselho teria pacificado a questão que envolve a classificação fiscal dessa mercadoria.

Entrando nos argumentos de mérito propriamente ditos, a Recorrente destaca que a divergência existe em relação à subposição de segundo nível.

Reclama que o julgador *a quo* “*não adotou argumentos de convicção própria, mas se valeu de outro processo (Acórdão 11-65.894 - 2ª Turma da DRJ/REC, de 10/12/2019 – Processo 11065.723991/2018-00) para definir o entendimento que foi adotado*”, o que demonstraria que ele “*não possui argumentos convincentes que justifiquem o código NCM exigido no Relatório Fiscal*”.

Diz ser estranho que, na decisão recorrida, não tenha havido qualquer referência à decisão proferida pelo Acórdão CARF nº 3301-006.530, acima mencionado.

Acusa a Autoridade Julgadora de primeira instância de ter adotado “*uma visão arrecadatória e punitiva, não analisando a questão com base em critérios técnicos e legais que justifiquem a adoção do código SH/NCM 8421.23.00*”.

Sustenta que, “*para dirimir toda e qualquer dúvida é necessário, em primeiro lugar, definir a aplicação e a função principal (neste caso, específica) dos “Filtros de Combustível”*”.

Explica onde e como o produto é montado no veículo ao qual ele é incorporado, e esclarece que sua utilização se dá na filtração de gasolina e/ou álcool a temperatura ambiente, em um sistema de alimentação do combustível para motores a combustão.

Frisa que os filtros de combustíveis são instalados externamente ao motor, mais especificamente entre o tanque e o motor, não permitindo que o combustível ingresse na câmara de combustão com impurezas.

Com isso conclui que os filtros de combustíveis “*são utilizados no **sistema de alimentação do combustível** que conduz o combustível do tanque até a câmara de combustão, sendo que a sua função principal é filtrar partículas maiores de água e de outros elementos contaminantes (impurezas) garantindo um melhor desempenho do combustível e do sistema de injeção*”.

Ensina que “*os Combustíveis, como a Gasolina e o Álcool, não permanecem dentro dos motores a explosão; eles apenas entram no motor, em sua câmara de combustão, formada pelo cilindro e pistão, para explodirem, seja por ignição de centelha ou por compressão, liberando a sua energia contida para acionar o motor e, em seguida, saem na forma de gases da combustão, enquanto que os Óleos Lubrificantes, esses sim são contidos permanentemente dentro do motor, para a sua função de lubrificação das partes móveis*”.

Sustenta que *“os produtos incluídos no código NCM 8421.23.00 são utilizados para filtrar o óleo que circula no interior dos motores, ao passo que os “Filtros de Combustíveis” são utilizados no sistema de alimentação do combustível que conduz o combustível do tanque até a câmara de combustão”*.

Afirma que, a partir da simples comparação do texto do código NCM 8421.23.00 com o texto do código NCM 8421.31.00, que inclui filtros que também são utilizados em automóveis (filtros de entrada de ar), *“é possível observar que no código NCM 8421.23.00 estão incluídos os filtros (para líquidos) para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão e no código SH/NCM 8421.31.00 estão incluídos os filtros (para gases) de entrada do ar para motores de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão”, e conclui, com isso, “que os produtos incluídos no código SH/NCM 8421.23.00 são utilizados para filtrar o óleo que circula no interior dos motores e os produtos incluídos no código SH/NCM 8421.31.00 são utilizados externamente para filtrar a entrada do ar para os motores, não permitindo que o ar ingresse nos motores com impurezas que poderiam danificar os referidos motores”*.

Assevera que, *“se os “Filtros de Combustíveis” são instalados na mangueira de combustível (externamente, entre o tanque e o motor) não permitindo que o combustível ingresse na câmara de combustão com impurezas (existentes no tanque de combustível ou provenientes da fabricação, transporte e/ou armazenagem desses combustíveis) que poderiam danificar os referidos motores, eles não podem ser incluídos no código SH/NCM 8421.23.00”*.

Defende que, se os filtros de combustíveis não podem ser classificados no código NCM 8421.23.00, *“o código SH/NCM 8421.29.90 é o adequado (RGI 1 e, mutatis mutandis, RGI 6 texto da suposição) e RGC 1), por não existir texto específico; prevalece a designação genérica: “Outros aparelhos para filtrar ou depurar líquidos””*.

Reclama da posição adotada pelo julgador *a quo* em relação ao que dispõe, nas versões em inglês e em francês, o texto do código SH 8421.23, e diz que essas versões devem ser consideradas para definir o SH para qualquer mercadoria.

Aponta existir divergência entre os textos oficiais (nas versões em inglês e em francês) e outros decorrentes da tradução por vários países ou blocos econômicos.

Reproduz o texto do código SH 8421.23 nas versões em inglês (*“Oil or petrol-filters for internal combustion engines”*) e em francês (*“Pour la filtration des huiles minérales dans les moteurs à allumage par étincelles ou par compression”*), e apresenta uma tradução livre para cada uma delas (*“Óleo ou gasolina-filtros para motores de combustão interna”*, para a versão em inglês, e *“Para filtrar óleos minerais nos motores de combustão interna de ignição ou compressão”*, para a versão em francês).

Diz ter constatado que as versões em inglês e em francês apresentam *“séria divergência em relação aos produtos que devem ser classificados no código SH 8421.23. Enquanto no texto em inglês (traduzido) temos apenas “óleos” (de qualquer origem) e “filtros de gasolina para motores de combustão interna” (não foi incluído filtros para motores de compressão), no*

texto em francês (traduzido) refere-se a “óleos minerais nos motores de combustão interna de ignição ou compressão”.

Diz ainda haver “divergência em outros idiomas, situação que não permite a adoção de um único código SH entre os países ou blocos econômicos que utilizam a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias”.

Interpreta “que no texto oficial do Sistema Harmonizado, em inglês, apenas está abrangido o filtro de gasolina no código SH 8421.23; os filtros para os demais combustíveis (diesel, etanol, biodiesel e misturas de combustíveis) são incluídos no código SH 8421.29”, que, na versão “em francês, que está condizente com a NCM não existe nenhuma menção específica sobre “combustíveis”; assim, conforme argumentações que serão apresentadas na sequência, no código SH 8421.29 devem ser incluídos os “Filtros de Combustíveis”, independentemente dos tipos de combustíveis filtrados”.

Defende que, “diante da divergência apresentada, para definir o código NCM 8421.29.90 aos “Filtros de Combustíveis”, por indução lógica, se impõe ainda a aplicação do princípio “in dubio pro reo”, uma vez que a situação dúbia, implica na resolução em favor da Recorrente (na dúvida interpreta-se em favor da Recorrente)”.

Refere as conclusões do voto condutor do já mencionado Acórdão CARF nº 3301-006.530 para concluir que, “se díspares os filtros de combustível e os filtros de óleo mineral, não/ podem estar na mesma posição NCM, a menos que houvesse a prescrição expressa nesse sentido, como há nos países de língua inglesa e espanhola”.

Assevera que “é pela determinação, ou melhor, definição dada por essa Egrégia Corte Administrativa que questões relacionadas à Solução Consulta COANA 17/2014 não devem ser consideradas”.

Reclama da “afirmativa do item 13 da Solução de Consulta COANA N.º 17, 2014”, que, “ao justificar que na posição SH não existe a previsão de EXCLUSIVIDADE para os aparelhos filtrarem apenas “óleos minerais”, além de contrariar o entendimento dos itens anteriores, fere o disposto na Regras Gerais de Interpretação 1 e 6 (RGI 1 e RGI 6) do Sistema Harmonizado, ao incluir no âmbito do código SH 8421.23 outros combustíveis que não são de origem mineral (Álcool, por exemplo). As RGI - 1 e, mutatis mutandis, RGI - 6, não permitem ampliar o alcance das subposições, a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige as RGIs - 1 e 6, os dizeres dessas subposições. O texto da subposição SH 8421.23 não define a exclusividade mencionada, mas não prevê a possibilidade de os aparelhos filtrarem combustíveis de origem vegetal”.

Por fim, afirma que o Acórdão CARF nº 3301-006.530 levou em consideração “o Laudo elaborado pelo INT – Instituto Nacional de Tecnologia e o Parecer Técnico do IPT – Instituto de Pesquisas Tecnológicas apresentados pela Recorrente naqueles autos (Cummins Filtros Ltda)”, e por isso pede que seja reformada “totalmente a decisão de primeira instância (Acórdão nº

104.003.425 - 2ª Turma da DRJ04), considerando válido o laudo apresentado na impugnação no julgamento deste Recurso Voluntário”.

Em primeiro lugar, é preciso que se diga que o Acórdão CARF nº 3301-006.530, proferido nos autos do processo nº 10314.721027/2017-14, em que pese mereça ser considerado para fins de classificação fiscal de filtros de combustíveis em outros julgamentos neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como o que agora se desenrola, está longe de ter pacificado a questão que envolve a classificação fiscal dessas mercadorias, como quer fazer crer a Recorrente.

Ele é, sem dúvida, um precedente para a matéria, mas, por mais importante que possa ser, ele não passa disso: **um precedente**. Não há na legislação, especialmente no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, qualquer dispositivo que vincule este Colegiado àquela decisão, assim como não há qualquer dispositivo normativo que vincule o julgador administrativo de primeira instância.

Por isso não há nada de estranho no fato de a decisão recorrida não ter feito qualquer referência ao que foi decidido no processo nº 10314.721027/2017-14. Não havendo obrigação de adotar aquela mesma decisão, o julgador *a quo* poderia tê-la ignorado, como efetivamente o fez, seja porque não a conhecesse, seja porque não concordasse com ela. E não há qualquer problema nisso.

Buscando no Acórdão CARF nº 3301-006.530, trazido aos autos pela Recorrente nas e-fls. 702 a 716, qualquer subsídio que possa nos ajudar na tarefa de classificar os filtros de combustíveis discutidos no presente processo, vemos que o voto condutor do referido Acórdão considerou, sem maiores questionamentos, o Relatório Técnico nº 000.403/2015, produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia, e o Parecer Técnico nº 21 032-301, produzido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas, e tomou como certo, a partir das ditas informações técnicas trazidas por esses dois documentos, 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) ou filtro de óleos minerais (8421.23);
- os filtros de combustíveis 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 óleos 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 círculo 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.

Com isso, o voto condutor do Acórdão CARF nº 3301-006.530 concluiu que, “*se díspares os filtros de combustível e os filtros de óleo mineral, não podem estar na mesma posição NCM, a menos que houvesse a prescrição expressa nesse sentido, como há nos países de língua inglesa e espanhola*”.

Como se percebe, as conclusões do Acórdão CARF nº 3301-006.530 foram baseadas, em grande parte, no relatório do INT e no parecer do IPT apresentados no processo nº 10314.721027/2017-14. No presente processo, a aqui Recorrente também trouxe aos autos um relatório técnico do Instituto Nacional de Tecnologia (Relatório Técnico nº 000.621/2015 – e-fls. 219 a 241, que, conforme consta na e-fl. 219, cancelou e substituiu o Relatório Técnico nº 000.403/15, apresentado no processo em que foi proferido o Acórdão CARF nº 3301-006.530) e um parecer técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (Parecer Técnico nº 20 794-301 – e-fls. 177 a 188), que parece conter informações alinhadas com aquelas que foram tomadas como certas pelo voto condutor do Acórdão CARF nº 3301-006.530.

Quanto ao Relatório Técnico INT nº 000.621/2015, apresentado nas e-fls. 219 a 241, a exemplo do que se observa no Relatório Técnico INT nº 000.403/2015, apresentado no processo nº 10314.721027/2017-14, a sua principal “contribuição” para o debate, se é que podemos chamar isso de contribuição, foi afirmar que gasolina, etanol, querosene, diesel (B7) e biodiesel (B100) não são óleos minerais:

4 – Respostas aos questionamentos:

4.1 – A gasolina é um óleo mineral?

Não. Possui composição química diferenciada do óleo mineral, com propriedades físico-químicas diferentes.

Segundo a ANP é um combustível.

4.2 – O etanol é um óleo mineral?

Não. Possui composição química diferenciada do óleo mineral, com propriedades físico-químicas diferentes.

Segundo a ANP é um biocombustível.

4.3 – O querosene é um óleo mineral?

Não. Possui composição química diferenciada do óleo mineral, com propriedades físico-químicas diferentes. O querosene de aviação deve ser constituído exclusivamente de hidrocarbonetos derivados das seguintes fontes convencionais: petróleo, condensados líquidos de gás natural, óleo pesado, óleo de xisto e aditivos relacionados na Tabela I do Regulamento Técnico da Resolução ANP Nº 37, de 2/12/2009.

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

Não. Possui composição química diferenciada do óleo mineral, com propriedades físico-químicas diferentes e valores diferentes.

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. Possui composição química diferenciada do óleo mineral, com propriedades físico-químicas diferentes.

Segundo a ANP é um biocombustível a ser misturado ao diesel mineral em proporções definidas pelo governo.

Para fazer essa distinção, o Relatório Técnico INT nº 000.621/2015, sem entrar em maiores detalhes, parece ter partido da ideia de que óleos minerais são óleos lubrificantes, e como a gasolina, o etanol, o querosene, o diesel (B7) e o biodiesel (B100) possuem composição química diferenciada dos óleos lubrificantes, com propriedades físico-químicas diferentes, concluiu que esses combustíveis não são óleos minerais.

Observe-se o conceito de óleo mineral trazido no referido Relatório (e-fl. 240):

3.5 Óleo mineral

Os óleos básicos minerais são os mais comuns para emprego em lubrificação. São obtidos do petróleo e, conseqüentemente, suas propriedades relacionam-se à natureza do óleo cru que lhe deu origem e ao processo de refinação empregado. Quanto à natureza química, as principais origens são: parafínicos (alcanos) e naftênicos (cicloparafinas). Cada um desses possui propriedades peculiares e são empregados visando essas características. Os processos de refino são direcionados a conferir qualidades específicas, visando às propriedades físico-químicas fundamentais ao óleo lubrificante acabado (Carreteiro e Belmiro, 2006). Seu uso é na indústria de lubrificantes.

Segundo a ANP, a principal função de um óleo lubrificante é a redução do atrito e do desgaste entre superfícies metálicas ou plásticas que se movem uma contra a outra. De forma a atender aos requisitos necessários às diferentes aplicações a que se destina, são adicionados ao óleo lubrificante básico diversos tipos de aditivos químicos.

Embora a conclusão expressa no Relatório Técnico INT nº 000.621/2015 possa ser questionada, especialmente pela premissa adotada de que óleos minerais são óleos que têm composição química e propriedades físico-químicas semelhantes aos óleos lubrificantes, não entraremos nessa discussão, uma vez que ela é irrelevante para a classificação fiscal a ser determinada no presente julgamento.

Isso porque a classificação fiscal, via de regra, não é dependente de conceitos e definições externos ao Sistema Harmonizado.

O parágrafo único do art. 94 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) diz, de forma cristalina, o que deve ser considerado para fins de classificação fiscal de

mercadorias: a) as Regras Gerais para Interpretação; b) as Regras Gerais Complementares; c) as Notas Complementares; e, subsidiariamente, d) as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas.

Por isso, para fins de classificação fiscal, o que se entende por óleos minerais deve, inicialmente, ser buscado e encontrado dentro do próprio Sistema Harmonizado.

Não está se dizendo, com isso, que os laudos e pareceres técnicos não sejam relevantes para fins de determinação da classificação fiscal das mercadorias. Pelo contrário, em muitas ocasiões eles são fundamentais. Não para estabelecerem conceitos e definições, mas sim para identificarem precisamente a mercadoria a ser classificada, especialmente nos seus aspectos técnicos mais complexos. E, uma vez identificada a mercadoria, cabe à autoridade fiscal determinar o seu enquadramento no Sistema Harmonizado, utilizando-se, para tanto, das regras de classificação estabelecidas.

Dito isso, vejamos o que o Sistema Harmonizado, na versão vigente à época dos primeiros fatos geradores – SH 2007, entende por óleos minerais.

Se buscarmos o texto da posição 2710, veremos que ali são classificados os óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos:

- 27.10 - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, contendo, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos.**
- 2710.1 - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os resíduos de óleos:
- 2710.12 -- Óleos leves e preparações
- 2710.19 -- Outros
- 2710.9 - Resíduos de óleos:
- 2710.91 -- Contendo difenilas policloradas (PCB), terfenilas policloradas (PCT) ou difenilas polibromadas (PBB)
- 2710.99 -- Outros

Se pudéssemos ter alguma dúvida se os combustíveis estão incluídos nessa posição 2710, essa dúvida se dissolve com a análise das NESH relacionadas a essa posição:

I.- PRODUTOS PRIMÁRIOS

A primeira parte da presente posição abrange os produtos que tenham sofrido tratamentos diferentes dos mencionados na Nota Explicativa da posição 27.09.

Esta posição compreende:

A) Os óleos de petróleo ou de minerais betuminosos de que se eliminaram, por destilação primária mais ou menos prolongada (*topping*), certas frações leves, bem como os óleos leves, médios e pesados, provenientes da destilação em frações mais ou menos largas ou da refinação dos óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos. Estes óleos mais ou menos líquidos ou semi-sólidos, conforme o caso, são essencialmente constituídos por hidrocarbonetos não aromáticos, tais como os parafínicos, ciclânicos (naftênicos).

Entre os óleos resultantes de destilação fracionada, citam-se:

- 1) O éteres e as gasolinas de petróleo.
- 2) O *white spirit*.
- 3) O petróleo para iluminação (querosene).
- 4) Os gasóleos (óleos diesel).
- 5) Os óleos combustíveis (*fuel-oils*).
- 6) O *spindle oil* e os óleos de lubrificação.
- 7) Os óleos brancos denominados “vaselina” ou “parafina”.

Todos estes óleos permanecem aqui compreendidos seja qual for o processo de depuração a que tenham sido submetidos (pela ação de soluções básicas ou ácidas, pela ação de solventes seletivos, pelo processo de cloreto de zinco ou pelos processos das terras absorventes, por red destilação, etc.), contanto que não sejam transformados em produtos de composição química definida, isolados no estado puro ou comercialmente puro, do Capítulo 29.

(...)

C) Os óleos referidos nos parágrafos A) e B) anteriores, melhorados pela adição de pequeníssimas quantidades de diversas substâncias, bem como as preparações constituídas por misturas que contenham, em peso, 70% ou mais de óleos dos parágrafos A) ou B) e nas quais estes óleos constituam o elemento de base; tais preparações só se encontram aqui compreendidas quando não estiverem incluídas em outras posições mais específicas da Nomenclatura.

A esta categoria de produtos pertencem, entre outros:

- 1) As gasolinas adicionadas de pequenas quantidades de produtos antidetonantes (tetraetilo de chumbo e dibromoetano, principalmente) e de antioxidantes (parabutyl-aminofenol, por exemplo).
- 2) Os lubrificantes constituídos pela mistura de óleos de lubrificação com quantidades muito variáveis de outros produtos (produtos para melhorar a sua untuosidade, tais como os óleos ou gorduras vegetais, antioxidantes, antiferruginosos, antiespumas, tais como os silicones, etc.). Estes lubrificantes

compreendem os óleos compostos, os óleos para trabalhos pesados, os óleos grafitados (grafita em suspensão nos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos), os lubrificantes para cilindros, os óleos para lubrificação de fibras têxteis, bem como os lubrificantes consistentes (graxas) constituídos por óleos de lubrificação e sabão de cálcio, de alumínio, de lítio, etc. (estes últimos numa proporção da ordem, por exemplo, de 10 a 15%).

(...) (grifei)

Da leitura dessas notas explicativas não podemos afirmar, de forma categórica, que os combustíveis são óleos minerais, mas podemos afirmar que, para efeitos do Sistema Harmonizado, as gasolinas, os querosenes, os óleos diesel e os óleos combustíveis são óleos, assim como os lubrificantes também o são.

Dando um passo à frente, o texto da posição 3811, quando menciona os óleos minerais, faz referência expressa à gasolina, o que parece indicar que, para o Sistema Harmonizado, gasolinas são óleos minerais:

38.11 - Preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para **óleos minerais (incluída a gasolina)** ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais. (grifei)

Essa mesma referência é feita nas NESH do capítulo 39, o que reforça o entendimento de que, para o Sistema Harmonizado, gasolinas são óleos minerais:

2.- O presente Capítulo não compreende:

(...)

h) os aditivos preparados para **óleos minerais (incluída a gasolina)** e para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais (posição 38.11);

Mas o que não deixa dúvidas de que, para o Sistema Harmonizado, a gasolina e o óleo diesel, entre outros, são óleos minerais, são as NESH da posição 3811.

As notas explicativas dessa posição definem os aditivos ali classificados como preparações que se adicionam aos óleos minerais ou aos outros líquidos utilizados para os mesmos fins, para eliminar ou reduzir propriedades nocivas ou para dar ou aumentar certas propriedades. Quando trata dos aditivos preparados para óleos minerais, as NESH da posição 3811 dividem esses óleos em quatro categorias: **óleos em bruto, gasolina, óleos lubrificantes e outros óleos minerais** (onde expressamente é citado o óleo diesel):

Os aditivos desta posição são preparações que se adicionam aos óleos minerais ou aos outros líquidos utilizados para os mesmos fins, para eliminar ou reduzir propriedades nocivas ou, pelo contrário, dar ou aumentar certas propriedades.

A) Aditivos preparados para **óleos minerais**

1.- Aditivos para **óleos em bruto**. Este grupo engloba os anticorrosivos que se juntam aos óleos em bruto para proteger as estruturas metálicas (sobretudo as colunas de destilação). Seus componentes ativos são geralmente substâncias de natureza aminada, sobretudo os derivados de imidazolina.

2.- Aditivos para **gasolina**. Este grupo engloba:

- a) Os antidetonantes, que têm por fim aumentar a resistência à auto-inflamação dos carburantes e evitar ainda o fenômeno da detonação. Têm geralmente por base a tetraetila de chumbo e a tetrametila de chumbo e contêm ainda brometo de etileno ou monocloronaftaleno, por exemplo. A presente posição não inclui as lamas de compostos antidetonantes contendo chumbo provenientes de reservatórios de estocagem e que são constituídas essencialmente por chumbo, compostos de chumbo e óxido de ferro (posição 26.20).
- b) Os inibidores de oxidação, sendo os mais importantes à base de produtos fenólicos (dimetil-tert-butilfenol, por exemplo) e derivados de aminas aromáticas (alquil p-fenil-enediaminas).
- c) Os aditivos para impedir a formação de gelo nos circuitos de alimentação dos motores. Estes produtos, que são adicionados à gasolina, são geralmente à base de álcoois (álcool isopropílico, por exemplo).
- d) Os detergentes, que são preparações utilizadas para assegurar a limpeza dos carburadores, bem como da admissão e escape dos cilindros.
- e) Os aditivos peptizantes, que evitam a formação de gomas no carburador e na admissão do motor.

3.- Aditivos para **óleos lubrificantes**. Este grupo engloba:

- a) Os melhoradores de viscosidade, que são à base de polímeros tais como os polimetacrilatos, polibutenos, polialquilestirenos.
- b) Os aditivos anticongelantes, que impedem a aglomeração de cristais a baixas temperaturas. São produtos à base de polímeros de etileno, de ésteres e de éteres vinílicos ou de ésteres acrílicos.
- c) Os inibidores de oxidação, geralmente à base de produtos de natureza fenólica ou amínica.
- d) Os aditivos antidesgaste e para extrema pressão. São aditivos para pressões muito elevadas à base de organoditiofosfatos de zinco, óleos sulfurados, hidrocarbonetos clorados, fosfatos e tiofosfatos, aromáticos.
- e) Os detergentes e dispersantes, tais como os que são à base de alquilfenatos, naftenatos ou de sulfonato de petróleo, de certos metais (alumínio, cálcio, zinco, bário).
- f) Os produtos antiferrugem, que são à base de sais orgânicos (sulfonatos) de certos metais (cálcio ou bário), de aminas ou de ácidos alquilsuccínicos.
- g) Os aditivos antiespuma, em geral à base de silicones, que impedem a formação de espuma.

As preparações lubrificantes destinadas a serem adicionadas, em pequenas quantidades, aos carburantes ou aos lubrificantes, com o fim, em especial, de

reduzir o desgaste dos cilindros dos motores excluem-se da presente posição (posições 27.10 ou 34.03).

4.- Aditivos para **outros óleos minerais**. Este grupo engloba:

- a) Os aditivos anticongelantes, semelhantes aos mencionados em 3 b), acima.
- b) Os inibidores de oxidação, da mesma natureza dos produtos utilizados para a gasolina.
- c) Os produtos para melhorar o índice de cetano do gasóleo (**óleo diesel**), destinados a melhorar o tempo de auto-inflamação, por exemplo, os à base de nitratos ou de nitritos de alquilos.
- d) Os aditivos com atividade de superfície para prevenir ou eliminar a formação de sedimentos (asfaltenos) que se formam durante a armazenagem de certos óleos pesados.
- e) Os aditivos para prevenir ou diminuir o depósito de substâncias sólidas prejudiciais (cinzas, negro de carbono) em câmaras de combustão de fornos ou em tubos de liberação de fumaças e os aditivos para diminuir a corrosão, em estruturas de transmissão de calor ou em chaminés por intermédio de produtos voláteis (SO₂ e SO₃).
- f) Os aditivos para impedir a formação de gelo em circuitos de alimentação de motores.

B) Aditivos preparados para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais.

Entre os líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, podem citar-se:

- a) os carburantes à base de álcoois.
- b) os lubrificantes sintéticos:
 - 1º) à base de ésteres de ácidos orgânicos (adipatos, azelatos, ésteres de neopentilpoliol) ou de ácidos inorgânicos (fosfatos de triarila);
 - 2º) à base de poliéteres (poli(oxietileno) (polietileno glicol) ou poli(oxipropileno) (polipropileno glicol));
 - 3º) à base de silicones.

Estes aditivos são os mesmos que os dos óleos minerais correspondentes. (**grifei**)

Ou seja, as NESH, expressamente, tratam as gasolinas e os óleos lubrificantes, dentre outros óleos, como espécies de um gênero chamado óleos minerais.

Essa mesma conclusão pode ser alcançada a partir das versões dos anos de 2012, 2017 e 2022 do Sistema Harmonizado, que, apesar de terem sofrido algumas alterações pontuais, não modificaram o entendimento de que gasolinas e óleos diesel, entre outros óleos, são classificados como óleos minerais.

Diante disso, torna-se imprestável, para fins de classificação fiscal, o Relatório Técnico INT nº 000.621/2015, apresentado pela Recorrente, que, contrariando o disposto nas NESH, afirma que gasolina e óleo diesel não são óleos minerais.

Também se mostram equivocadas as conclusões a que chegou a i. conselheira que proferiu o voto condutor do Acórdão CARF nº 3301-006.530, e que serviram de premissas para a classificação fiscal lá adotada.

Ao contrário do que concluiu o voto condutor daquele Acórdão, para fins de classificação fiscal no Sistema Harmonizado, os combustíveis, quando derivados de petróleo ou de minerais betuminosos, são considerados óleos minerais, e os filtros desses combustíveis, apesar de não se confundirem com filtros de óleos lubrificantes, são identificados como filtros de óleos minerais.

Dessa forma, por ter partido de premissas equivocadas, resta maculada a conclusão a que chegou o colegiado no julgamento do processo nº 10314.721027/2017-14, a respeito da classificação fiscal dos filtros de combustíveis, de tal sorte que não há como aproveitar o resultado lá alcançado para aplicação no presente julgamento.

No que diz respeito ao Parecer Técnico IPT nº 20 794-301, apresentado às e-fls. 177 a 188, é preciso destacar que o julgador *a quo* já havia apontado um vício na sua elaboração, uma vez que seu objetivo, mais do que identificar as mercadorias, era de estabelecer uma classificação para elas na Nomenclatura Comum do Mercosul, conforme explicitado em sua introdução:

2 OBJETIVO

Este Parecer tem por objeto a caracterização e a classificação tarifária de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul, do Sistema Harmonizado (NCM/SH – TEC e NESH) dos “Filtros de Combustíveis” e dos “Filtros de Óleo Lubrificante” dos motores de combustão interna, tanto os do “Ciclo Otto” quanto os do “Ciclo Diesel”.

E isso, definitivamente, extrapola o disposto no caput do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, combinado com o § 1º desse mesmo artigo, que diz claramente que os laudos ou pareceres serão adotados apenas em seus aspectos técnicos, o que não inclui a classificação fiscal da mercadoria:

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.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

...

Sobre a matéria, reproduzo excerto do voto condutor do Acórdão 3401-004.380, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, que bem diferencia a atividade técnica desenvolvida pelo perito da atividade jurídica desenvolvida pelo responsável pela classificação.

2. Da classificação de mercadorias - aspectos técnicos e jurídicos

É notório que a classificação de mercadorias é hoje tema complexo, que demanda atenção de especialistas na matéria. No entanto, não se pode confundir

especialistas em classificação de mercadorias com especialistas em informar o que são determinadas mercadorias (em geral, peritos). Essas duas categorias parecem ser confundidas nos quesitos efetuados pela fiscalização.

O perito não tem a função de classificar mercadorias na nomenclatura. O perito químico, por exemplo, tem a função de, a partir de análise da composição de determinada mercadoria, informar qual é seu nome técnico e quais são suas características. Esses aspectos são eminentemente técnicos.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

Tais atividades não se confundem.

Diante disso, deixo de considerar os itens 5.3, 6 e 7 do Parecer Técnico do IPT, por tratarem da classificação fiscal de filtros de combustíveis e de filtros de óleos lubrificantes, matéria que se encontra fora da área de competência do parecerista.

Quanto aos aspectos técnicos do Parecer, o parecerista procura diferenciar os líquidos combustíveis dos óleos lubrificante, sempre em tom de comparação, e, depois, os filtros de combustíveis dos filtros de óleos lubrificantes.

Explica ele que, enquanto os líquidos combustíveis não permanecem dentro dos motores a explosão, sendo admitidos na câmara de combustão para serem queimados em mistura com o ar, gerando energia para acionar o motor, com liberação dos gases resultantes pelo escapamento, os óleos lubrificantes estão contidos permanentemente dentro do motor para lubrificação das partes móveis.

Fala da forma de comercialização dos combustíveis e dos óleos lubrificantes e conclui que os filtros de combustíveis devem ser diferentes dos filtros de óleos lubrificantes, não só pelas características dos líquidos mas também porque os filtros de combustíveis são projetados para filtrar impurezas e contaminantes que possam ter caído no tanque, enquanto que os filtros de óleos lubrificantes são projetados para filtrar a concentração de graxa que se forma pela degradação do óleo, comumente chamada de “borra”, com a finalidade de evitar entupimentos no circuito de lubrificação e também reter eventuais limalhas ou partículas metálicas que tenham entrado no circuito do óleo lubrificante, provenientes do desgaste do próprio motor.

Apresenta tabela com as diferenças de características dos filtros de combustíveis e dos filtros de óleos lubrificantes e aborda as diferenças de construção interna entre esses tipos de filtros.

A Recorrente, em seu Recurso Voluntário, explora essas diferenças de características destacadas pelo Parecer Técnico do IPT para defender a classificação dos filtros de

combustíveis no código NCM 8421.29.90, em contraposição com os filtros de óleos lubrificantes, classificados no código NCM 8421.23.00.

O problema é que a Recorrente não explica, de forma clara e convincente, por que a função dos filtros de combustíveis e de óleos lubrificantes, ou o seu posicionamento em relação ao motor (se interno ou externo), são relevantes para a determinação da classificação fiscal à luz do Sistema Harmonizado. Também não explica por que o fato de os combustíveis não permanecerem dentro dos motores, ao contrário dos óleos lubrificantes, que estão ali contidos de forma permanente, implicaria em classificação fiscal distinta para os filtros desses dois tipos de líquidos.

A questão é: como se chega a essa conclusão a partir do Sistema Harmonizado? E a resposta é que não se chega.

Para demonstrar isso, vamos partir da RGI-1, que assim disciplina:

REGRA 1

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

Como a Fiscalização e a Recorrente concordam que os filtros de combustíveis são classificados na posição 8421, com subposição de primeiro nível 8421.2, assumiremos isso como dado posto, restando para este colegiado determinar a subposição de segundo nível e, se houver desdobramento, o item e o subitem aplicável. Vamos nos socorrer, para a determinação da subposição de segundo nível, da RGI-6 do Sistema Harmonizado, que assim dispõe:

REGRA 6

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, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Não havendo qualquer nota (de Seção, de Capítulo ou mesmo de subposição) que possa nos auxiliar na tarefa de classificar os filtros de combustíveis, passemos à análise dos textos das subposições de segundo nível. Para isso, reproduzimos na sequência os textos de todas as subposições de segundo nível desdobradas a partir da subposição de primeiro nível 8421.2, o que inclui a subposição adotada pela Fiscalização (8421.23) e a subposição defendida pela Recorrente (8421.29), destacando que continuamos tomando como referência o Sistema Harmonizado vigente em 2007 (até 2012, quando houve nova atualização do Sistema Harmonizado):

- 84.21 - Centrifugadores, incluídos os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases.
- 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
- 8421.29 -- Outros

Como se percebe, a subposição de segundo nível defendida pela Recorrente (8421.29) é uma subposição residual (outros), de tal sorte que ela só será aplicável para os filtros de combustíveis que se encontram em discussão no presente processo caso eles não possam ser classificados em qualquer outra subposição de segundo nível desdobrada a partir da subposição de primeiro nível 8421.2.

Olhando para os textos das subposições de segundo nível acima reproduzidos, é fácil perceber que os filtros de combustíveis não se prestam a filtrar ou depurar água ou qualquer outra bebida, o que nos faz concluir que eles não encontram sua classificação fiscal nem no código 8421.21 e nem no código 8421.22. Restam, portanto, os códigos 8421.23 (adotado pela Fiscalização) e 8421.29 (defendido pela Recorrente).

O código SH 8421.23 se refere aos aparelhos para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão. Não há divergência no processo de que os filtros de combustíveis que se encontram aqui em discussão são destinados a uso junto a “motores de ignição por centelha ou por compressão”. Também resta superado o fato de que os combustíveis derivados de petróleo ou de minerais betuminosos são considerados óleos minerais pelo Sistema Harmonizado.

Então, quando a subposição de segundo nível 8421.23 fala em aparelhos para filtrar óleos minerais, ela está falando, também, de filtros de combustíveis (ao menos daqueles combustíveis que são derivados de petróleo ou de minerais betuminosos). E se esses filtros são projetados para serem utilizados na filtragem de combustíveis de motores de ignição por centelha ou por compressão, como é o caso dos filtros que aqui se analisam, é evidente que eles encontram abrigo nessa subposição de segundo nível do Sistema Harmonizado (8421.23).

O fato de o filtro ser instalado na mangueira de combustível, externamente ao bloco do motor, de ele ter uma função diferente do filtro de óleo lubrificante, ou de o combustível não permanecer dentro do motor, em nada altera o fato de que os filtros de combustíveis se prestam a *“filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão”*.

De novo, não é porque o combustível não permanece no interior do motor, ou porque o filtro não é instalado junto ao bloco do motor, que o filtro de combustível não se presta a *“filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão”*.

Em relação a essa última observação, o argumento da Recorrente parece estar baseado em uma questão semântica, uma vez que ela tenta demonstrar seu ponto a partir da comparação do texto do código SH 8421.23 com o texto do código SH 8421.31:

- 8421.2 - Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos:
- 8421.23 - - Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão
- 8421.3 - Aparelhos para filtrar ou depurar gases:
- 8421.31 - - Filtros de entrada de ar para motores de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão

No entender da Recorrente, ao falar em “filtrar óleos minerais **nos motores**”, o texto da subposição 8421.23 estaria se referindo aos óleos que circulam dentro do motor, ao contrário do texto da subposição 8421.31, que fala em “filtros de entrada de ar **para motores**”.

Pela simples comparação dos textos, é possível observar que no código NCM 8421.23.00 estão incluídos os filtros (para líquidos) para filtrar óleos minerais **nos motores** de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão e no código SH/NCM 8421.31.00 estão incluídos os filtros (para gases) de entrada do ar **para motores** de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão. Dessa comparação resulta que os produtos incluídos no código SH/NCM 8421.23.00 são utilizados para filtrar o óleo que circula **no interior** dos motores e os produtos incluídos no código SH/NCM 8421.31.00 são utilizados **externamente** para filtrar a entrada do ar para os motores, não permitindo que o ar ingresse nos motores com impurezas que poderiam danificar os referidos motores.

Os Combustíveis, como a Gasolina e o Álcool, não permanecem dentro dos motores a explosão ou compressão; eles apenas entram no motor, em sua câmara de combustão, formada pelo cilindro e pistão, para explodirem, seja por ignição de centelha ou por compressão, liberando a sua energia contida para acionar o motor e, em seguida, saem na forma de gases da combustão, enquanto que os Óleos Lubrificantes são contidos permanentemente dentro do motor, para a sua função de lubrificação das partes móveis.

Se os “Filtros de Combustíveis” são instalados na mangueira de combustível (**externamente**, entre o tanque e o motor) não permitindo que o combustível ingresse na câmara de combustão com impurezas (existentes no tanque de combustível ou provenientes da fabricação, transporte e/ou armazenagem desses combustíveis) que poderiam danificar os referidos motores, eles não podem ser incluídos no código SH/NCM 8421.23.00. Fazendo a devida comparação com os “Filtros de Ar”, mutatis mutandis, os “Filtros de Combustíveis” se destinam a filtrar **a entrada de combustível para** motores de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão.

Mas a interpretação pretendida pela Recorrente não encontra suporte no Sistema Harmonizado.

Aliás, é preciso destacar que a comparação sugerida pela Recorrente encontra uma barreira na própria construção dos textos das subposições comparadas. Enquanto a subposição 8421.23 traz um texto estruturado a partir de uma função a ser executada (para filtrar óleos minerais nos motores) a subposição 8421.31 traz um texto estruturado a partir do próprio objeto

a ser classificado (filtros de entrada de ar para motores), o que torna os textos incomparáveis sob o aspecto pretendido pela Recorrente. Assim como não faria sentido falar na função “**para filtrar óleos minerais para motores**”, também não faria sentido falar no objeto “**filtros de entrada de ar nos motores**”.

Diante disso, embora o Parecer Técnico IPT nº 20 794-301 tenha sido levado em consideração no presente voto (frise-se, apenas em seus aspectos técnicos), é de se ressaltar que ele não apresentou qualquer contribuição para a determinação da correta classificação fiscal das mercadorias, uma vez que as características dos produtos ali exploradas não são relevantes para a classificação fiscal dos filtros de combustíveis.

Assim, encontrando classificação específica para os filtros de combustíveis no código SH 8421.23, não há que se cogitar a sua classificação na subposição residual, correspondente ao código SH 8421.29.

Quanto às versões em inglês e em francês do código SH 8421.23, tem razão a Recorrente quando defende que, por serem esses os idiomas oficiais do Sistema Harmonizado, elas devem ser consideradas para a definição do código SH.

Mas ela se equivoca, profundamente, quando sustenta haver divergência entre os textos oficiais, nas versões em inglês e em francês, e se equivoca mais ainda quando afirma que essa divergência “*não permite a adoção de um único código SH entre os países ou blocos econômicos que utilizam a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias*”.

O Sistema Harmonizado foi construído para que uma determinada mercadoria seja sempre classificada em um mesmo código SH por qualquer país signatário do Acordo, e admitir que possa haver divergência de classificação para uma mercadoria em razão da tradução utilizada seria o mesmo que atacar os pilares sobre os quais o Sistema Harmonizado foi construído.

Por isso, aquilo que a Recorrente classifica como divergência entre versões oficiais do Sistema Harmonizado deve ser tratado pelo intérprete como divergência aparente, devendo ser buscado nas duas versões (em inglês e em francês) um ponto de convergência que satisfaça a ambas.

No caso que se analisa nos autos, o Sistema Harmonizado traz os seguintes textos, em inglês e em francês, para a subposição 8421.23:

Versão em inglês

- 8421.2 - *Filtering or purifying machinery and apparatus for liquids:*
- 8421.23 -- *Oil or petrol-filters for internal combustion engines*

Versão em francês

- 8421.2 - *Appareils pour la filtration ou l'épuration des liquides:*
- 8421.23 -- *Pour la filtration des huiles minérales dans les moteurs à allumage par étincelles ou par compression*

A aparente contradição entre as versões em inglês e em francês está no fato de que, enquanto a versão em inglês refere a própria mercadoria a ser ali classificada (filtros de óleo ou de gasolina para motores de combustão interna, em uma tradução livre), a versão em francês refere a função executada pela mercadoria a ser ali classificada (para a filtragem de óleos minerais em motores de ignição por centelha ou por compressão, em uma tradução livre).

Quanto ao tipo de motor, ao contrário do que sustentou a Recorrente em seu Recurso Voluntário, não há divergência entre as versões, mas apenas duas formas de dizer a mesma coisa, uma vez que a combustão interna no motor pode ser iniciada tanto por meio de uma faísca (centelha) quanto por meio de compressão. Ou seja, ambas as versões falam em motores de combustão interna.

Quanto ao tipo de filtro, a aproximação existente entre as versões também é evidente. A versão em inglês fala em filtros de óleo, sem especificar que tipo de óleo seria, além de referir os filtros de gasolina. Isso alcança os filtros de óleo lubrificante, os filtros de óleo diesel e os filtros de quaisquer outros óleos combustíveis, bem como os filtros de gasolina. Já a versão em francês fala em filtros de óleos minerais, o que não contraria a versão em inglês, apenas a limita em relação aos tipos de óleos a serem filtrados, que devem ser de origem mineral.

Assim, quando a versão em português do SH 2007 traz no texto da subposição 8421.23 os filtros de óleos minerais para motores de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão, ela não contraria nem a versão em inglês e nem a versão em francês do Sistema Harmonizado.

Ainda é de se destacar que a Resolução GECEX nº 272, de 19/11/2021, quando alterou a Nomenclatura Comum do Mercosul para adaptação às modificações do Sistema Harmonizado 2022, alterou o texto do código NCM 8421.23.00 para deixá-lo mais próximo da versão em espanhol:

Versão em português

8421.23.00 -- Para filtrar carburantes ou óleos lubrificantes nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão

Versão em espanhol

8421.23.00 -- *Para filtrar lubricantes o carburantes en los motores de encendido por chispa o compresión*

Não obstante, essa alteração não restringe e nem expande o rol de mercadorias ali classificadas, mas apenas esclarece o alcance do código NCM 8421.23.00.

Por fim, faz-se referência à Solução de Consulta nº 17, de 2014, que classificou os filtros de combustível no código NCM 8421.23.00, e que foi assim ementada:

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

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 nº 94, de 2011, com alterações posteriores, e da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011, com alterações posteriores, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 807, de 2008, com atualizações posteriores.

Essa solução de consulta pondera, em seu item 13, que os filtros de combustíveis estão aptos à filtragem de gasolina (óleo mineral), de etanol ou de uma mistura de etanol e de gasolina em qualquer proporção, o que não os retira do código NCM 8421.23.00.

Por concordar com esses argumentos trazidos no item 13 da referida solução de consulta, reproduzo-os e os adoto como se minhas fossem as razões de decidir:

13. 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 o caso do texto que descreve os aparelhos para filtrar. Portanto, a classificação do produto na subposição pretendida pela consulente é inapropriada.

Diante de todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário na matéria e mantenho a classificação fiscal dos filtros de combustíveis no código NCM 8421.23.00, conforme estabelecido pela Fiscalização.

Da suspensão do IPI

A Recorrente reclama que *“no Acórdão recorrido não foi analisado na sua plenitude a legislação que ampara o regime suspensivo do IPI, para os casos em análise, restringindo-se apenas na Lei nº 10.637, de 2002”*.

Sustenta que as empresas Nissan, Moto Honda, Peugeot e Renault, citadas a título exemplificativo pelo Acórdão recorrido como adquirentes dos produtos que teriam saído do

estabelecimento com a alegada suspensão do IPI, teriam essa suspensão fundamentada no art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, não havendo, para esse enquadramento legal, a exigência de qualquer tipo de declaração a ser apresentada pelos adquirentes.

Diz que *“a exigência da apresentação de declaração como requisito legal consta no artigo 29 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 para as saídas destinadas a fabricantes (normalmente denominados de sistemista), preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002 (que inclui, dentre outros, os mesmos produtos definidos na Lei nº 9.826/1999)”*, e que teria atendido a essa exigência, quando se fez necessário.

Tenta convencer que, *“na Manifestação de Inconformidade, não se referiu ao artigo 5º da Lei nº 9.826, de 1999, na expectativa de que os Julgadores da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ, conhecendo a legislação aplicável, aplicassem a legislação correspondente aos casos concretos, não estendendo o artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002 às “montadoras””*.

Afirma que, na medida do possível, *“procura atender os requisitos e as condições que ensejam a aplicação da suspensão do IPI nas suas operações”*, mas expõe que, em alguns casos, *“cometeu erros de natureza meramente formal na emissão de, nesses casos, na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nas emissões das Notas Fiscais Eletrônicas (NFE) (Obrigações Acessórias)”*.

Pondera que *“esses erros formais (Obrigações Acessórias), nas operações, direta ou indiretamente, com as “montadoras”, tendo em vista o regime da Não-Cumulatividade do IPI, não representam para a arrecadação dos tributos federais nenhum prejuízo fiscal”*.

Defende *“que seria mais coerente aplicar as interpretações dos votos vencidos dos Julgadores Clayton Manoel Ferreira e Emanuel Carlos Dantas de Assis, nos quais defenderam”*:

- *A necessidade de diligência para verificar a hipótese de suspensão da incidência do IPI, seria mais ajustado para analisar cada caso de forma específica;*
- *Caso ao final fosse comprovado o direito material à suspensão também no tocante a outras NF, além das que já admitidas pelo Relator, e o óbice fosse tão somente a falta de anotação no documento fiscal, a suspensão devia ser admitida;*
- *Seria conveniente, então, verificar se a autuada possui ao menos parte dessas declarações, e não as apresentou por considerar, de início, as saídas como tributadas à alíquota zero, ou por outra circunstância qualquer;*
- *Apesar da importância da anotação no documento fiscal, por servir como meio de controle da suspensão, o direito material não pode ser impedido com base unicamente na falta dessa obrigação acessória;*
- *O direito ao benefício haveria de prevalecer, em detrimento do cumprimento da obrigação acessória, caso fossem apresentadas as declarações e os*

requisitos restassem comprovados. Nessa hipótese, para o descumprimento da obrigação acessória consistente na informação na NF até pode ser cominada outra penalidade, mas não a perda do direito ao benefício; e

- *Data venia, a interpretação restritiva determinada pelo art. 111, I, do CTN, não permite afastar o benefício apenas com base na falta da anotação no documento fiscal.*

Mas a razão não assiste à Recorrente.

Quanto à declaração de voto apresentada no Acórdão recorrido, o objetivo dos julgadores Clayton Manoel Ferreira e Emanuel Carlos Dantas de Assis era no sentido de converter o julgamento em diligência para buscar verificar os requisitos materiais do acervo completo de notas fiscais, mais especificamente verificar a existência de *“declarações de adquirentes no sentido de que atendem a todos os requisitos estabelecidos para a suspensão”*. Entendiam esses julgadores que o direito material não poderia ser obstado em razão do descumprimento de obrigação acessória (falta de anotação no documento fiscal):

A diligência, rejeitada, visava verificar os requisitos materiais do acervo completo de Notas Fiscais - NF. Caso ao final fosse comprovado o direito material à suspensão também no tocante a outras NF, além das que já admitidas pelo Relator, e o óbice fosse tão somente a falta de anotação no documento fiscal, a suspensão devia ser admitida.

(...)

Também não constam dos autos, contrariando disposição expressa contida no art. 29, § 7º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, declarações de adquirentes no sentido de que atendem a todos os requisitos estabelecidos para a suspensão. O Relator cita, a título exemplificativo, a Nissan, a Moto Honda, a Peugeot e a Renault, empresas que, por serem montadoras, podem atender aos requisitos do benefício. Seria conveniente, então, verificar se a autuada possui ao menos parte dessas declarações, e não as apresentou por considerar, de início, as saídas como tributadas à alíquota zero, ou por outra circunstância qualquer.

Vencidos na proposta de diligência, os dois julgadores deixaram *“de reconhecer a suspensão para outras operações que não as das Notas Fiscais referidas no voto do Relator exatamente em função da interpretação restritiva ditada pelo CTN: sem a comprovação material do direito ao benefício, não se pode deferi-lo”*.

Sem entramos no mérito se assiste ou não razão aos julgadores que declararam seu voto no Acórdão recorrido, mas já expressando nossa simpatia pela tese, fato é que estamos diante de um benefício fiscal (suspensão do IPI), cujo ônus probatório recai, indubitavelmente, sobre aquele que alega o direito.

Se no momento do julgamento em primeira instância pudéssemos considerar como medida adequada a realização de diligência para a verificação dos requisitos materiais para o

reconhecimento da suspensão, uma vez que discussão proposta pela Fiscalização estava toda centrada na classificação fiscal dos filtros de combustíveis, essa mesma medida perde sua razão nesta etapa do julgamento.

Isso porque, alertada pela conclusão da declaração de voto apresentada no Acórdão recorrido de que os dois julgadores só acompanharam o relator porque a comprovação dos requisitos materiais para o reconhecimento do benefício não estavam presentes nos autos, o mínimo que se poderia esperar da Recorrente é que ela trouxesse para o processo os elementos de prova do cumprimento desses requisitos, ou que os apontasse nos autos, caso eles já estivessem ali presentes.

E nada disso foi feito pela Recorrente, que preferiu apontar para a declaração de voto apresentada no Acórdão recorrido e defender as interpretações ali expressas, inclusive a necessidade de diligência para verificar o direito material à suspensão em relação a cada nota fiscal, com o reconhecimento da suspensão do IPI caso a falta de anotação no documento fiscal fosse o único óbice.

Os julgadores que apresentaram a declaração de voto no Acórdão recorrido deixaram todas as pistas para a ora Recorrente quando consignaram no voto que seria conveniente *“verificar se a autuada possui ao menos parte dessas declarações, e não as apresentou por considerar, de início, as saídas como tributadas à alíquota zero, ou por outra circunstância qualquer”*.

Então, por não ter a Recorrente se desincumbido de demonstrar o cumprimento dos requisitos para o reconhecimento da suspensão do IPI pleiteada, cujo ônus é sabidamente seu, deixo de reconhecer a suspensão do IPI com base no art. 29, § 7º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002.

No que toca à possibilidade de reconhecimento da suspensão do IPI com base no art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, é preciso que se diga que essa é uma inovação nos argumentos apresentados pela Recorrente.

Se olharmos a Manifestação de Inconformidade (e-fls. 9 a 57), veremos que a suspensão do IPI que havia sido lá pleiteada teve como fundamento unicamente o art. 29, § 1º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10637, de 2002:

59. Demais disso, caso de fato o código NCM 8421.23.00 hospedasse a classificação dos filtros de combustível discriminados nas indigitadas notas fiscais – o que se admite apenas pelo princípio da eventualidade, aqui só aduzido pelo zelo e medida de cautela –, **ainda assim a cobrança dos valores de IPI formulada pelo senhor Agente Fiscal da Receita Federal do Brasil não reuniria condições de prosperar.**

60. Deveras, a teor do previsto no artigo 29, § 1º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (matriz do artigo 136, inciso V, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), as

saídas, do estabelecimento da Impugnante, dos filtros de combustível em questão, porque tendo como destinatários “estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças para industrialização dos produtos autopropulsados classificados nos Códigos 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da TIPI (doc. 05 a doc. 08), **encontravam-se alcançadas pela suspensão do IPI.**

61. Assim dispõe o invocado artigo 29, § 1º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.637/2002:

“Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), **sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.** (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002.”

(destaques da Recorrente)

62. Dito com outras palavras, independentemente de considerada acertada ou não a classificação fiscal adotada pela Impugnante para os filtros de combustível envolvidos nas operações presididas pelas notas fiscais identificadas na “Relação das Notas Fiscais de Saída sem Débito de IPI – Erro de Classificação de Alíquota” (item 3.1 do Relatório Fiscal) impõe-se **reconhecer a aplicação, na espécie, da suspensão do IPI concedida para as saídas de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem a serem utilizados na industrialização dos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432.4000, 8432.80.00, 8433.20, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da Tabela de Incidência do IPI** (artigo 29, § 1º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.637/2002).

Então, não tem razão a Recorrente quando reclama que o Acórdão recorrido restringiu a análise do direito à suspensão do IPI apenas à Lei nº 10.637, de 2002. Os julgadores *a quo* analisaram apenas o enquadramento na Lei nº 10.637, de 2002, porque esse foi o pedido feito pela ora Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade.

Ao afirmar que, “*na Manifestação de Inconformidade, não se referiu ao artigo 5º da Lei nº 9.826, de 1999, na expectativa de que os Julgadores da Delegacia da Receita Federal de*

Julgamento – DRJ, conhecendo a legislação aplicável, aplicassem a legislação correspondente aos casos concretos, não estendendo o artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002 às “montadoras””, a Recorrente parece querer fazer crer que o pedido já estava embutido na peça de inconformidade, e não se trata, agora, de uma inovação recursal.

Mas não é isso o que acontece. O pedido de suspensão do IPI com base na Lei nº 9.826, de 1999, não estava inserido na Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente, e, por isso, o Acórdão recorrido não poderia ter cogitado na sua aplicação. Em se tratando de benefício fiscal (suspensão do IPI), o requerimento deve ser feito pelo interessado, a quem incumbe comprovar o preenchimento das condições e o cumprimento dos requisitos previstos em lei para a sua fruição.

Assim, não tendo sido alegado o direito na peça de inconformidade, não havia por que ser cogitada sua aplicação pela autoridade julgadora.

O que temos, então, é a Recorrente trazendo, em seu Recurso Voluntário, um novo argumento de que, em relação às vendas para as montadoras, aquelas notas fiscais que foram emitidas sem suspensão do IPI, fazem jus à suspensão do IPI prevista no art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999.

Mesmo que pudéssemos superar a questão da preclusão consumativa, caracterizada pela inovação dos argumentos em sede recursal, o que se admite apenas por amor ao debate, teríamos que receber essa parte do Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente como um novo pedido de reconhecimento de suspensão do IPI, agora com base na Lei nº 9.826, de 1999. Como o Recurso Voluntário foi apresentado em 08/09/2021 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 670), e as notas fiscais para as quais a Recorrente pretende ver reconhecida a suspensão foram emitidas no período compreendido entre 01/10/2011 e 31/12/2011, isso significa dizer que o pedido de reconhecimento da suspensão do IPI teria sido apresentado quase dez anos após a data do último fato gerador que a Recorrente pretende ver modificado, o que impediria o atendimento do pleito formulado pela Recorrente.

Mas o fato é que não há como superar a preclusão consumativa, o que faz com que as inovações recursais apresentadas pela Recorrente não possam ser conhecidas por este Colegiado.

Sobre o assunto, colo excerto do voto do Conselheiro Márcio Robson Costa no Acórdão 3003-000.004 – Turma Extraordinária / 3ª Turma, prolatado em sessão do dia 11 de dezembro de 2018:

II – IMPOSSIBILIDADE DE ENFRENTAMENTO DA MATÉRIA INOVAÇÃO RECURSAL.

O recurso que ora se discute traz ainda no seu bojo argumentos acerca da nulidade do auto de infração em razão da atipicidade da conduta; a natureza jurídica da obrigação e a desproporcionalidade da pena aplicada, deixo de conhecer em parte, em razão da flagrante inovação recursal.

Oportuno ressaltar o inconveniente de se apreciar tais questões, tendo em vista que não foram objetos de impugnação na instância anterior.

Nesse sentido, os argumentos recursais apresentados em sede de recurso voluntário, reproduzidos neste relatório, evidenciam inovação da tese de defesa, já que apresentados somente nesta fase recursal, é o que revela a simples leitura das mencionadas peças defensivas, uma vez que não foi dada oportunidade de a instância de julgamento *a quo* apreciá-la, representando verdadeiro óbice, na medida em que importou em evidente impedimento de a Fazenda Nacional manifestar-se na ocasião apropriada, maculando, por conseguinte, o princípio do contraditório.

É defeso ao recorrente modificar o pedido ou invocar outra causa petendi (causa de pedir) nesta fase do contencioso administrativo, sob pena de violar o princípio da congruência e ofender aos preceitos ínsitos nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem assim também, nos artigos 141, 223, 329 e 492 do Código de Processo Civil, mormente quando falece razão para somente nesta ocasião aduzir tais novos argumentos e/ou questionamentos, na medida em que não há justa causa para respectiva inovação argumentativa, afrontando, desse modo, o princípio da dialeticidade recursal.

Nesse sentido há inúmeros acórdãos proferidos por este órgão julgador, senão vejamos:

Processo n.º 10073.900754/200827 Acórdão 3001000.223

RELATOR: Orlando Rtigliani Berri.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. SEDE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matéria em sede recursal fundamentada em argumentos díspares daqueles apresentados na fase de defesa administrativa anterior, pois viola o princípio da dialeticidade e suprime instância, exceção cabível apenas quanto àquelas de ordem pública, o que não é o caso nos autos sob exame.

Compactua do mesmo entendimento o julgador do acórdão n.º 1002000.159, proferido em 08/05/2018, conforme abaixo transcrito:

Processo n.º 13679.000561/200924 - EMENTA

Assunto: Obrigações Acessórias. Ano-calendário: 2009

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DE DCTF. INCIDÊNCIA É devida a multa por atraso na entrega de DCTF entregue após o prazo fixado na legislação. INOVAÇÃO DA TESE DE DEFESA EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.
Não se conhece de matérias argüidas em sede recursal, mas não aventadas

em sede de impugnação, sob pena de supressão de instância e violação do princípio do contraditório, exceto se forem matérias de ordem pública.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer a temática de denúncia espontânea por preclusão consumativa e, no mérito, por unanimidade, em lhe negar provimento.

(assinado digitalmente) Aílton Neves da Silva Presidente e Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Leonam Rocha de Medeiros e Ângelo Abrantes Nunes.

Nesse sentido, deixo de conhecer dessa parte do recurso, devido a preclusão, conforme motivos e fundamentos acima expressos.

Diante da inovação dos argumentos de defesa, por ter se operado a preclusão consumativa, deixo de conhecer o recurso na parte em que pleiteia o direito à suspensão do IPI com base no art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999.

Das glosas dos créditos

Neste tópico, a Recorrente faz as seguintes ponderações:

- a suspensão da exigência dos créditos tributários em decorrência da Manifestação de Inconformidade implicam na nulidade ou, se for o caso, na reforma do Despacho Decisório nº 119559681, de 03/02/2017;
- a suspensão da exigência dos créditos tributários em decorrência da Manifestação de Inconformidade e as preliminares do presente Recurso justificam a nulidade da Notificação de Lançamento nº NLMIC 1738/2017;
- as argumentações legais e jurisprudenciais constantes do item III definem o código NCM 8421.29.90 adotado pela Recorrente é o correto; e
- o regime suspensivo do IPI, tratado no item IV, também se aplica às operações em questão.

Diante dessas considerações, a Recorrente defende que “*não resistem motivos de fato e de direito para a glosa dos créditos tributários, uma vez que as operações envolvidas no Relatório Fiscal não implicaram em débitos do IPI, permitindo nos termos legais (Lei nº 9.430/1996) a compensação dos créditos efetuada pela Recorrente*”.

Sem razão a Recorrente. Isso porque:

- não há motivo para que seja declarada a nulidade ou para que seja reformado qualquer ato lavrado ou decisão proferida neste processo;

- a classificação fiscal dos filtros de combustíveis, ao contrário do que defende a Recorrente, não se dá no código NCM 8421.29.90, mas sim no código NCM 8421.23.00; e
- não é possível reconhecer a aplicação do regime suspensivo do IPI, como pleiteia a Recorrente.

Dessarte, restam justificadas as glosas promovidas pela Fiscalização no presente processo.

Da multa isolada

Por fim, a Recorrente traz, em seu Recurso Voluntário, um tópico específico, embora curto, tratando da aplicação da multa isolada.

Não obstante a multa isolada pelo indeferimento do pedido de ressarcimento seja uma consequência das glosas promovidas no presente processo, o fato é que a lavratura do Auto de Infração para cobrança dessa multa se deu no âmbito de outro processo, que é onde essa matéria deve ser discutida.

Assim, por não se encontrar sob a lide do presente processo, deixo de conhecer do Recurso Voluntário nessa parte.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que inova os argumentos de defesa, por ter se operado a preclusão consumativa, e na parte em que combate matéria que não se encontra sob a lide, e, na parte conhecida, por rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles