



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11829.720009/2017-70</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3003-000.454 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TOYOTA DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário, até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), nos termos do disposto no artigo 100, do RICARF/2023. Após retornam-se os autos, para julgamento do Recurso Voluntário interposto.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 109-016.971, de 17/02/2023**, proferido pela 10ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, que por maioria de votos, julgou

parcialmente procedente a Impugnação apresentada, expurgando do lançamento o montante de **R\$ 564.465,11**, relacionado as DI's que não constam do processo em análise, e por isso não seria possível o impugnante acessá-las, cerceando igualmente seu direito de defesa.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

#### ***Do Auto de Infração***

Trata o presente processo de Autos de Infração (fls. 3-442) e respectivo Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 443-475) lavrados para exigência de Crédito Tributário no valor de **R\$ 1.325.812,82**, em desfavor da empresa TOYOTA DO BRASIL LTDA., CNPJ nº 59.104.760/0003-53 referentes às diferenças de recolhimento no que concerne ao Imposto de Importação (II), ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao Programa de Integração Social – PIS - Importação, à Contribuição P/Financiamento da Seguridade Social – Cofins - Importação e às respectivas Multa de Ofício e Juros de Mora, bem como, à Multa por erro de classificação, conforme tabela 1 a seguir.

**TABELA 1 – DETALHAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

<b>IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (R\$)</b>	
Imposto	395.630,74
Juros de Mora	117.017,79
Multa	296.723,06
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>809.371,59</b>
<b>IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (R\$)</b>	
Imposto	85.266,58
Juros de Mora	25.219,04
Multa	63.949,94
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>174.435,56</b>
<b>MULTA/JUROS DIVERSOS INDEPENDENTES (R\$)</b>	
Multa	102.154,81
Juros Isolados	0,00
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>102.154,81</b>
<b>PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (R\$)</b>	
Contribuição	21.096,54
Juros de Mora	4.036,17
Multa	15.822,60
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>40.955,31</b>
<b>CONTRIBUIÇÃO P/FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (R\$)</b>	
Contribuição	102.262,54
Juros de Mora	19.935,92
Multa	76.697,10
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>198.895,56</b>
<b>VALOR TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO</b>	<b>1.325.812,82</b>

Depreende-se do presente Auto de Infração que a empresa TOYOTA DO BRASIL LTDA LTDA., CNPJ nº 59.104.760/0003-53 doravante denominada apenas de

TOYOTA, registrou as Declarações de Importação (DIs) e respectivas Adições conforme Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável – DOC. 5 (fl. 508) deste processo.

Informou a fiscalização que foram analisadas as mercadorias declaradas nestas DIs com o código NCM<sup>1</sup> 8421.29.90 e descritas como sendo "**FILTRO DE COMBUSTÍVEL**" (*Part Number 2321747010*) e "**FILTRO DE COMBUSTÍVEL**" (*Part Number BP140219-021*), no período de janeiro de 2012 a agosto de 2016.

Alega a fiscalização que durante o procedimento fiscal, constatou-se que tais mercadorias foram **classificadas incorretamente pelo importador na NCM 8421.29.90 quando a correta seria, a seu ver, a NCM 8421.23.00.**

Ressalta a Autoridade Aduaneira que o escopo deste Auto de Infração abrange, **tão somente**, os itens das Declarações de Importação (DIs) relacionados no citado DOC. 5 (fl. 508), **exclusivamente quanto ao aspecto da correta classificação fiscal**, não sendo analisados outros aspectos tais como valor aduaneiro, vinculação exportador x importador, redução do II, suspensão do IPI etc.

Informou a Autoridade Fiscal que ao registrar as declarações de importação com o produto FILTRO DE COMBUSTÍVEL, classificados na NCM 8421.29.90 "*Outros*", o importador utilizou algumas variações na descrição do produto, dentre as quais destacam-se:

NÚMERO DI	NÚMERO ADIÇÃO	NÚMERO ITEM	DESCRIÇÃO DO PRODUTO NA DI
12/0618199-2	001	01	PN(23217-47010);<FILTRO COMBUSTIVEI>;ORG(TDB-IDT)
14/2268547-2	004	01	PN(BP140219-021);<FILTRO DE COMBUSTIVEI>;ORG(TDB-IDT)
14/0182132-6	014	01	PN(23217-47010);<FILTRO COMBUSTIVEI>;ORG(TDB-SOR)
15/0258894-5	039	01	2321747010 - FILTRO COMBUSTÍVEL

Acrescenta a fiscalização que embora existam pequenas variações nas descrições, na maioria delas consta, basicamente, o modelo do filtro (*part number*) e a informação "FILTRO DE COMBUSTÍVEL".

Além das descrições utilizadas outras informações relevantes para a identificação da mercadoria constam na documentação apresentada pelo contribuinte em sua resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação nº 01/2016 (DOC 2 - fls. 481-483).

As informações técnicas prestadas pela TOYOTA afirmam que os *part numbers* mencionados na Intimação, Filtro de Combustível - 2321747010 e Filtro de Combustível - BP140219-021, possuem a **função** de filtrar o combustível (**etanol e gasolina**), objetivando reter as impurezas sólidas contidas no combustível, evitando assim, a danificação dos componentes do sistema de injeção do motor.

Ademais, o contribuinte esclareceu a aplicabilidade de cada um dos dois modelos de filtros importados, como se pode a seguir:

#### **QUADRO 1 – RESPOSTA TOYOTA AO TERMO DE INÍCIO – DOC. 2 – fls. 481-483**

<sup>1</sup> 1 Nomenclatura Comum Mercosul - NCM

**ITEM 04 - Detalhamento, função, aplicabilidade e características:****Filtro de Combustível - 2321747010**

(...)

O filtro de combustível é posicionado/aplicado na bomba de combustível, alocada no tanque de combustível de veículos automóveis da marca Toyota modelo Etios (todas as versões flex/bicombustível).

**Filtro de Combustível - BP140219-021**

(...)

Este filtro de combustíveis (etanol e gasolina) é utilizado no dinamômetro da bancada de testes de motores, localizada na fábrica de motores da Toyota, localizada em Porto Feliz-SP, onde por determinação de auditorias, semanalmente é retirado por amostra um motor da linha de produção e remetido aos testes. O filtro de combustível em questão não é utilizado em veículos comercializados pela Intimada, apenas é utilizado para testes em motores.

**ITEM 05 - Modelos de veículos em que os filtros são aplicados:****Filtro de Combustível - 2321747010.**

Utilizado em veículos automóveis da marca Toyota modelo Etios (todas as versões flex/bicombustível).

**Filtro de Combustível - BP14021 9-021.**

Utilizado na bancada de testes de motores automotivos de ignição por centelha (dinamômetro).

A Autoridade Aduaneira acrescenta que, no caso em questão, a descrição da mercadoria (filtro de combustível) foi feita de forma incompleta, visto que não especificou a informação a respeito do tipo de combustível ao qual o filtro estaria destinado e sendo assim todas as DIs estarão sujeitas à multa de um por cento (1%), calculada sobre o valor aduaneiro, nos termos do art. 84, inciso I, §§ 1º e 2º da MP nº 2.158-35/2001, assunto que será tratado posteriormente neste Relatório.

Destaca a fiscalização que, neste íterim, verifica-se duas informações relevantes, apresentadas pela TOYOTA:

- Que o filtro de combustível 23217-47010 é utilizado nos motores dos automóveis, modelo ETIOS (todos nas versões flex), e
- Que o filtro de combustível BP140219-021 é utilizado na bancada de testes de motores automotivos de ignição por centelha, na fábrica de motores da Toyota.

Argumenta a Autoridade Lançadora que os filtros de combustível **destinam-se a filtrar gasolina e etanol, em motores de ignição por centelha, portanto a identificação da mercadoria e sua correta descrição são de fundamental importância na definição da correta classificação fiscal.**

**Nesse sentido é relevante destacar que o tipo de combustível para o qual o filtro é desenvolvido é essencial e determinante para a classificação fiscal no código NCM correto.**

Aduz a fiscalização, que no seu entender até a classificação na subposição de 1º nível 8421.2 não há qualquer óbice quanto à classificação adotada pelo importador. Já a partir da subposição de 2º nível, a depender do combustível para o qual o filtro é destinado, entende ser equivocada a classificação utilizada pelo interessado, conforme segue.

*“A subposição de 2º nível 8421.2 desdobra-se em quatro subposições de 2º nível, a saber:*

*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*

*Com base na RGI n° 6, resta a subposição de 2º nível 8421.23, a qual não possui desdobramentos regionais e que abrange os filtros:*

- a) destinados a motores de ignição por centelha ou por compressão, sejam utilizados em veículos ou em qualquer outra máquina, como os motores usados para geração de energia elétrica, para movimentar máquinas agrícolas, etc; e*
- b) que se prestam a filtrar óleos minerais que são obtidos por meio da destilação e refino de petróleo cru, dentre os quais se incluem os óleos combustíveis(gasolina, nafta, querosene, diesel, etc) e os óleos lubrificantes (utilizados para reduzir o atrito e o desgaste das partes das máquinas)<sup>2</sup>.*

*Cabe esclarecer, que são exemplos de motores de combustão interna, os motores de ignição por centelha (ciclo motor de Otto) que requerem velas de ignição para iniciar a combustão, e os motores de ignição por compressão (ciclo motores de diesel), os quais comprimem a mistura ar/combustível até que ela entre em ignição espontaneamente.*

*(...)*

*Resta, ainda, demonstrar que a gasolina está abrangida pelo termo "óleos minerais", constante do texto do código NCM 8421.23.00.*

*No site da Petrobrás Distribuidora<sup>3</sup> foram extraídas as seguintes informações:*

<sup>2</sup> Observa-se que a classificação adotada pela fiscalização se aplica tanto a óleos combustíveis, quanto a óleos lubrificantes.

a) *Como são obtidas as gasolinas: A gasolina é um combustível obtido do refino do petróleo, composto, basicamente, por uma mistura de hidrocarbonetos (compostos orgânicos que contêm átomos de carbono e hidrogênio). Os processos de refino utilizados na produção da gasolina compreendem várias etapas. De um modo geral, o processo começa com uma simples separação física denominada destilação. Da destilação aproveita-se a nafta e o gasóleo para a produção da gasolina. O gasóleo passa por um processo complexo, que modifica a estrutura das moléculas, chamado craqueamento catalítico. A partir desse processo é obtida uma outra nafta, chamada nafta de craqueamento, que pode ser adicionada à nafta de destilação para a produção de gasolina. (...) O tempo para produção de uma gasolina varia, dependendo do tipo de petróleo, do processo utilizado, da quantidade que se precisa produzir e do tipo de gasolina (comum ou premium). Este tempo pode levar de algumas horas a até uma semana.*

b) **Principais compostos, propriedades e processo de obtenção da gasolina:** *A gasolina é um combustível composto basicamente por hidrocarbonetos e, em menor quantidade, produtos oxigenados. Esses hidrocarbonetos são, em geral, mais "leves" do que aqueles presentes no óleo diesel porque são formados por moléculas de menor cadeia carbônica (normalmente de quatro a 12 átomos de carbono). A gasolina contém ainda compostos de enxofre, de nitrogênio e compostos metálicos, todos em baixas concentrações. A faixa de destilação da gasolina automotiva varia de 30°C a 215°C. A gasolina básica (sem oxigenados) possui uma composição complexa. A sua formulação pode demandar a utilização de diversas correntes nobres decorrentes do processamento do petróleo como nafta leve (produto obtido a partir da destilação direta do petróleo), nafta craqueada, que é obtida a partir da quebra de moléculas de hidrocarbonetos mais pesados (gasóleos), nafta reformada (obtida de um processo que aumenta a quantidade de substâncias aromáticas) e nafta alquilada (de um processo que produz iso-parafinas de alta octanagem a partir de iso-butanos e olefinas), entre outros.*

*Já em relação à classificação na NCM, a gasolina encontra abrigo no código 2710.12.5, cuja estrutura é:*

**2710 ÓLEOS DE PETRÓLEO OU DE MINERAIS BETUMINOSOS, EXCETO ÓLEOS BRUTOS; PREPARAÇÕES NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS NOUTRAS POSIÇÕES, QUE CONTENHAM, 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 noutras**

*posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os que contenham biodiesel e exceto os resíduos de óleos:*

*2710.12 -- Óleos leves e preparações*

**2710.12.5 Gasolinas**

*2710.12.51 De aviação*

*2710.12.59 Outras*

*Nas Notas Complementares do Capítulo 27 encontramos:*

*1.- O termo "Gasolinas" utilizado no texto do item 2710.12.5 compreende toda mistura de hidrocarbonetos leves apta para utilização em motores a explosão, denominada "nafta" na Argentina, no Paraguai e no Uruguai. Essas misturas não se devem confundir com as "Naftas" do item 2710.12.4 geralmente utilizadas na petroquímica ou como solventes.*

*Ademais, as Notas Explicativas - NESH da posição 2710 esclarecem:*

**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.*

*(...)*

*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 redestilação, 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).”

**Conclui a fiscalização que “pelo evidenciado acima, conclui-se que a gasolina está contida no termo “óleos minerais” constante do texto do código NCM 8421.23.00.**

Para corroborar seu entendimento quanto à **correta classificação fiscal (8421.23.00)** a Autoridade Fiscal anexou a ementa de uma Solução de Consulta nº 17 – Coana, 10 de setembro de 2014, disponível para consulta pública.

**Solução de Consulta nº 17 - Coana, de 10 de setembro de 2014**

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 INRFB nº 807, de 2008, com atualizações posteriores.

**Argumenta a fiscalização que a presente Solução de Consulta trata de filtro de combustível próprio para filtrar gasolina (óleo mineral), etanol (biocombustível de origem biológica e não fóssil) ou a mistura de ambos, em motores de ignição por centelha, da mesma forma, como os filtros importados pela TOYOTA.**

Deste modo, entende a Autoridade Aduaneira, que a classificação que vem sendo conferida aos filtros de combustível importados pela TOYOTA, código 8421.29.90, não pode prosperar, haja vista esse mesmo **produto importado destina-se a filtrar óleos minerais, diga-se gasolina, e, por via de consequência, também o**

**etanol.** Assim, não há no produto em questão, diferentes materiais filtrantes destinados à filtração de diferentes líquidos, **mas apenas um único filtro para qualquer tipo de combustível, seja ele gasolina (óleo mineral), etanol ou a mistura destes** em quaisquer proporções.

Acrescenta que está claro que o filtro para óleo mineral é o mesmo daquele destinado ao etanol, porque filtram concomitantemente ambos os combustíveis.

Complementa afirmando que é importante se compreender que toda a fundamentação para a classificação na NCM 8421.23.00 ou na 8421.29.90 depende do tipo de combustível para o qual o filtro foi desenvolvido. Logo, se eventualmente algum filtro for destinado exclusivamente para combustível que não esteja contemplado pelo termo "óleos minerais" - a exemplo do etanol (álcool) ou biodiesel - a classificação adotada pelo importador (8421.29.90) estaria correta, concluindo que, entretanto, este não é o caso, pois, a própria importadora, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação nº 01/2016, afirmou que os filtros de combustível importados são destinados a filtrar gasolina e etanol.

Vide trecho da resposta concedida pela TOYOTA, conforme QUADRO 1 – RESPOSTA TOYOTA AO TERMO DE INÍCIO – DOC. 2 – fls. 481-483, anteriormente aposto neste Relatório.

Esta resposta do impugnante não deixa dúvidas quanto à não existência de **filtros (dentre os que são objeto dessa fiscalização) que sejam utilizados exclusivamente para filtrar etanol ou biodiesel.**

Por fim, acrescentou que a TEC, quando quer restringir o alcance de algum texto, 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. Argumenta que, desta forma, a **classificação dos produtos na subposição identificada pela TOYOTA é inapropriada.**

**Em relação aos lançamentos** a fiscalização elaborou o QUADRO 2, a seguir, com as alíquotas vigentes nas datas dos fatos geradores, para as classificações em análise.

QUADRO 2 – ALÍQUOTAS

NCM	II	IPI	PIS	COFINS
<b>8421.29.90 (incorreta)</b>	14,00%	0,00%	De 01/01/2012 (início do período fiscalizado) a 30/04/2015 = 1,65%	De 01/01/2012 (início do período fiscalizado) a 31/07/2012 = 7,6%
			A partir de 01/05/2015 = 2,1%	De 01/08/2012 a 30/04/2015 = 8,6%
				A partir de 01/05/2015 = 10,65%
<b>8421.23.00 (correta)</b>	16,00%	8,00%	De 01/01/2012 (início do período fiscalizado) a 30/04/2015 = 2,3%	De 01/01/2012 (início do período fiscalizado) a 31/07/2013 = 10,8%
			De 01/05/2015 a 31/08/2015 = 2,62%	De 01/08/2013 a 30/04/2015 = 11,8%
			A partir de 01/09/2015 = 3,12%	De 01/05/2015 a 31/08/2015 = 13,57%
			A partir de 01/09/2015 = 15,37%	

Levando em conta estas diferenças de alíquota, no decorrer do tempo, entre as classificações em palco e as consequentes diferenças de recolhimento em litígio somando-se seus acréscimos legais (multa de ofício - art. 44, inciso I da lei nº 9.430/1996 e juros de mora) e a multa de 1% calculada sobre o valor aduaneiro, nos termos do art. 84, inciso I, §§ 1º e 2º da Medida Provisória nº 2158-35/2001 (exigida para TODAS as Declaração de Importação em análise) efetivou o presente Auto de Infração.

A base Legal para a multa de 1% retrocitada está lastreada na legislação a seguir:

**MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**

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

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

*(...)*

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

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

A lei nº 10.833, de 2003, assim preceitua em seus artigos 69 e 81:

**Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2001**

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

*(...)*

*Art. 81. A redução da multa de lançamento de ofício prevista no art.6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, não se aplica:*

*(...)*

*IV - às multas previstas nos arts. 67 e 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; (grifo nosso)*

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

**Da impugnação**

O interessado foi cientificado do presente Auto de Infração, por meio de sua Caixa Postal (fls. 3-442), e respectivo Termo de Verificação Fiscal (fls. 443-475) no dia 01/03/2017 (fls. 512-513).

Apresentou sua impugnação (fls. 520-559) de forma tempestiva em 28/03/2017 (fls. 518).

**Em sua impugnação efetivou as seguintes alegações:**

**PRIMEIRA ALEGAÇÃO:** Que teve seu direito de defesa cerceado em 77 DIs, das 204 DIs objeto da autuação, pois estas não constam no presente processo e foram realizadas por terceiro, por se tratar de importações por conta e ordem e desta forma a impugnante não possui acesso a estas DIs, assim caracterizando a impossibilidade de Toyota verificar as informações prestadas pela Fiscalização, bem como, a adequação das imputações que lhe foram atribuídas.

**PLANILHA 2 – DIs – IMPORTAÇÃO REALIZADA POR TERCEIROS**

DI					
150258894 5	150920582 0	15156730 83	16000255 97	16064758 45	16132471 19
150287610 0	150971139 4	15161121 31	16003304 20	16068921 52	16134343 18
150341846 6	151031277 5	15166412 74	16005061 70	16073075 71	
150409786 8	151057199 1	15169866 70	16008909 30	16077052 16	
150466688 9	151109440 2	15175620 84	16013119 84	16081417 74	
150501426 5	151135523 0	15180054 56	16017076 67	16084455 01	
150549235 3	151181662 9	15186993 18	16020042 87	16088458 10	
150614228 3	151250142 7	15188888 11	16026869 06	16095777 11	
150655090 0	151287309 0	15192076 99	16029912 61	16100246 31	
150700639 1	151320779 4	15196003 15	16038025 19	16103754 50	
150751207 6	151363816 7	15200822 41	16043267 96	16107784 07	
150785382 5	151420219 2	15203456 41	16046601 81	16111662 19	
150827792 5	151452357 6	15206753 31	16050493 97	16117348 02	
150892621 4	151481033 8	15213310 83	16053432 44	16121599 17	
150898143 6	151516586 0	15214847 26	16057356 81	16126952 66	

**SEGUNDA ALEGAÇÃO:** Que há erro na classificação tarifária adotada pela Fiscalização (NCM 8421.23.00) uma vez que as características físicas e de uso da mercadoria importada quanto à posição do filtro com relação ao motor e à

qualidade do líquido objeto de filtragem não condizem com o texto descrito no código, em total dissonância à RGI/SH 6.

Argumenta, também, que a própria designação que corresponde a NCM 8421.23.00 não pode ensejar punição a quem não a utiliza, eis que a clara dubiedade de seu texto já levou, inclusive, os órgãos federais erro, a exemplo da CAMEX.

Baseia este raciocínio na Regra Geral de interpretação nº 6

*"RGI/SH 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, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário"*

Afirma que lastreando-se na RGI/SH 6 a própria fiscalização atesta que a **localização do filtro (no motor) deve ser verificada a fim de classificação da mercadoria na NCM 8421.23.00, conforme transcrição a seguir do Auto de Infração:**

*Com base na RGI nº 6, resta a subposição de 2º nível 8421.23, a qual não possui desdobramentos regionais e que abrange os filtros:*

*a) destinados a motores de ignição por centelha ou por compressão, sejam utilizados em veículos ou em qualquer outra máquina, como os motores usados para geração de energia elétrica, para movimentar máquinas agrícolas, etc.; e*

*b) que se prestam a filtrar óleos minerais que são obtidos por meio da destilação e refino de petróleo cru, dentre os quais se incluem os óleos combustíveis (gasolina, nafta, querosene, diesel, etc.) e os óleos lubrificantes (utilizados para reduzir o atrito e o desgaste das partes das máquinas),*

*(grifos do impugnante)*

Portanto, no texto supracitado, resta evidenciado que os itens 'a' e 'b' são complementares e, para que o filtro seja classificado na NCM 8421.23.00, ambos devem ser verdadeiros, o que não ocorre no caso presente, **eis que o filtro utilizado pela Impugnante não está acoplado no motor, o que torna equivocada a indicação deste NCM.**

Em outras palavras, a classificação adotada pela fiscalização está errada, pois os produtos classificados na posição 8421.23.00 devem estar localizados dentro dos motores (nos motores'), sendo que os filtros utilizados pela Impugnante não estão acoplados nos motores.

Argumenta, ainda, que é importante ressaltar que pela simples redação do código 8421.23.00 verifica-se que os produtos nele classificados devem se destinar a

filtragem de óleos minerais, os quais, na acepção comum, são os líquidos compostos naturais de carbono e hidrogênio (hidrocarbonetos), obtidos a partir do refino do petróleo, **em geral para serem usados como lubrificantes**. Por outro lado, aos derivados do petróleo destinados a produzirem energia ou calor (arderem) se dá a designação comum de **combustíveis**.

Assim o código 8421.23.00 conduz o classificador a nele incluir apenas os **óleos com sua função mais típica que é a de lubrificação**.

Acrescenta que o **etanol** não tem como ser considerado óleo mineral, dada a sua **origem vegetal**.

Conclui que: a expressão "óleo mineral" **se aplica com propriedade aos óleos lubrificantes e não aos combustíveis**, incluindo a gasolina, uma vez que, entre óleo mineral e gasolina são notadas características físico-químicas diferentes. **Entre o óleo mineral e o etanol não se observa nenhuma característica comum**, de modo a se concluir tratarem-se de matrizes diferentes com perfis totalmente distintos.

Afirma que a fiscalização não se atentou, que o combustível nacional possui uma composição de 27% de etanol e, dessa forma, por tratar-se de composição vegetal não seria possível o enquadramento na NCM 8421.23.00.

Complementa argumentando que *"a imprópria designação que corresponde ao código 8421.23.00 não pode ensejar punição a quem não o utiliza para classificar filtros de combustíveis, pois, mesmo em publicação oficial - Resolução CAMEX 49, de 24 de junho de 2016 - se vê afastado o referido código para fazer alusão a filtro contemplado com redução do Imposto de Importação, que acabou por ser enquadrado no código reiteradamente declarado pela impugnante"*

*8421.29.90 - "Ex 003 - Elemento filtrante com propriedades de filtragem de diesel através de tecido filtrante de celulose, com flanges e tampas especiais de polipropileno soldadas através de processo ultrassônico, com design que permite a lubrificação e pressurização da junta com sessão transversal em "X" localizada na extremidade da tampa inferior, utilizado em módulos e cabeçotes do filtro de combustível para motores a diesel com combustão interna".*

#### **Resumindo a alegação do impugnante:**

O código NCM 8421.23.00 utilizado pela fiscalização está errado, pois:

- a) os produtos classificados na posição 8421.2300 devem estar localizados dentro dos motores ('nos motores'), sendo que o filtro utilizado pela Impugnante **não está acoplado no motor**.
- b) a expressão "óleo mineral" **se aplica aos óleos lubrificantes e não aos combustíveis**, incluindo a gasolina, uma vez que, entre óleo mineral e gasolina são notadas características físicoquímicas diferentes.

- c) **entre o óleo mineral e o etanol (origem vegetal) não se observa nenhuma característica comum**, de modo a se concluir tratarem-se de matrizes diferentes com perfis totalmente distintos.
- d) a gasolina utilizada em nosso país não é unicamente proveniente do refino do petróleo, pois tem porcentagem de etanol em sua composição.
- e) a Própria CAMEX comete equívoco na classificação de filtros para combustível (vide Resolução CAMEX 49, de 24 de junho de 2016 anteriormente transcrita) induzido por uma nomenclatura insuficientemente clara que o apoia na codificação da mercadoria e que tende a levar a entendimento impróprio, e por isto, com igual ou até com mais razão, é escusável que o contribuinte incorra em igual falha de interpretação.

**TERCEIRA ALEGAÇÃO:** Que se observa alteração do critério jurídico na reclassificação em análise, posto que algumas DIs com mercadorias idênticas as que são objeto da presente fiscalização já haviam sido fiscalizadas, eis que submetidas aos canais amarelo ou vermelho de conferência, havendo a realização da conferência física e/ou documental das informações prestadas nestas DI, sem que a Fiscalização Aduaneira tenha feito qualquer questionamento quanto à NCM indicada nas operações (fls. 580-705).

Argumenta que a alteração de classificação tarifária imposta pela Fiscalização neste momento implica claramente em alteração de critério jurídico e, portanto, só se aplica a fatos posteriores à sua introdução, nos termos do art. 146 do CTN:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (grifos do impugante)*

**QUARTA ALEGAÇÃO:** que foram esquecidos no presente Auto de Infração os mandamentos dos incisos I e III, do art. 100, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que segundo a TOYOTA, **excluiria a imposição de penalidade.**

*Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II- as decisões dos órgãos singulares e colegiados de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV- (...)*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a Imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Argumenta que o fato de que as mercadorias ao “passarem pela Fiscalização Aduaneira, sem que lhes fossem feitas quaisquer exigências” caracterizavam “atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas” (incido I, do art. 100, do CTN).

Por este mesmo raciocínio, segundo o impugnante, deve-se aplicar os mandamentos do incido III do art. 100, do CTN – práticas reiteradas.

**QUINTA ALEGAÇÃO:** Que o ônus da prova que caberia a RB não foi observado por falta da confecção de laudo pericial.

**SEXTA ALEGAÇÃO:** Que é inaplicável a multa de 1% aplicada sobre o valor aduaneiro das mercadorias (art. 84 da MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001) visto estar correta a classificação adotada pela impugnante.

**SÉTIMA ALEGAÇÃO:** Que a multa acima referenciada tem caráter confiscatório devendo, portanto, ser rechaçada de plano. O mesmo ocorrendo em relação a multa de 75% sobre a diferença de tributos relacionados ao comércio exterior, sob pena de configurar enriquecimento ilícito da Administração Pública.

**OITAVA ALEGAÇÃO:** Que o presente auto de infração atenta contra os princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade.

**NONA ALEGAÇÃO:** Que o presente Auto de Infração possui valor abusivo.

Este é o RELATÓRIO.

Analisando as razões de defesa, a 10ª TURMA/DRJ09, assim ementou a sua decisão:

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REGRAS DE INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO. FUNDAMENTAÇÃO.**

A classificação fiscal de mercadoria deve ser realizada com base em sua real natureza e características técnicas e merceológicas, devidamente comprovadas, e fundamentadas na aplicação das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado.

**FUNDAMENTAÇÃO NA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL NCM.**

A reclassificação fiscal na Nomenclatura Comum do Mercosul, efetuada pela autoridade fiscal aduaneira, deve embasar-se, minimamente, nos seguintes pontos:

i - Perfeita identificação da mercadoria objeto da análise, com descrição adequada e suficiente;

ii - A fundamentação da reclassificação deve indicar especificamente quais regras de interpretação foram utilizadas, com indicação precisa de cada desdobramento considerado nesse procedimento, não se limitando a afirmações genéricas do tipo "com base na RGI", "com base na RGC", "com base nas Notas de Capítulo, Seção, Notas Explicativas", dentre outros exemplos;

iii - A fundamentação da reclassificação não pode ficar restrita à reprodução dos textos das normas de interpretação, devendo-se estabelecer algum vínculo entre a mercadoria analisada e o texto da norma.

#### **Impugnação Procedente em Parte**

#### **Crédito Tributário Mantido em Parte**

Os valores exonerados constam relacionados da Tabela 4 (Resumo por Imposto/Contribuição dos Valores Exonerados):

**TABELA 4 – RESUMO POR IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO DOS VALORES EXONERADOS**

IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	VALOR EXONERADO				
	DIFERENÇA RECOLHIMENTO	MULTA OFÍCIO	JUROS MORA	MULTA REGULAM.	SOMA
II	33.935,50	25.451,73	5.013,39	38.500,00	102.900,62
IPI	157.459,37	118.094,64	23.263,21	---	298.817,22
PIS/PASEP IMPORTAÇÃO	14.840,01	11.130,09	2.023,96	---	27.994,06
COFINS IMPORTAÇÃO	71.228,08	53.566,66	9.958,47	---	134.753,21
<b>SOMA</b>	<b>277.462,96</b>	<b>208.243,12</b>	<b>40.259,03</b>	<b>38.500,00</b>	<b>564.465,11</b>

#### ***Do Recurso Voluntário***

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

#### **IV) DOS PEDIDOS**

Frente a todos os fatos e fundamentos contemplados na presente peça recursal, a ora Recorrente pugna que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e, no mérito, seja julgado totalmente procedente, reformando parcialmente o acórdão proferido pela DRJ, de modo a reconhecer a classificação adotada pela Recorrente na NCM 8421.29.90, declarando a insubsistência do lançamento, procedendo-se às baixas nos respectivos arquivos e sistemas informatizados, determinando-se, por fim, o arquivamento do presente processo.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

***I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:***

Consta dos autos que a recorrente foi intimada na data de 07/03/2023 (fl.902) e protocolou Recurso Voluntário em 03/04/2023 (fl.903) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

***II – Do lançamento:***

Antes de tudo, é de se lembrar que, nos julgamentos do REsp n.º 2147578/SP e REsp no 2147583/SP, sob a sistemática de recurso repetitivo, representativo do Tema nº 1.293, o Superior Tribunal de Justiça fixou entendimento pela aplicação da prescrição intercorrente – prevista no art. 1º, §1º da Lei nº 9.873/1999, às infrações ali entendidas como aduaneiras (administrativas) não tributárias.

Naquela ocasião, as seguintes teses foram fixadas:

1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.
2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.
3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Dispõe o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo **paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho**, cujos autos serão arquivados de

ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

Voltando ao caso concreto, verifica-se que o presente feito versa sobre exigência da **multa de um por cento (1%)** em razão de **erro na classificação fiscal**, calculada sobre o valor aduaneiro, com base no **art. 84, inciso I, §§ 1º e 2º da MP nº 2158-35/2001**.

Além disso, observa-se que a ciência do auto de infração se deu em 01/03/2017, o sujeito passivo apresentou impugnação em **28/03/2017** e a ciência da decisão de primeira instância ocorreu em **17/04/2023**.

Conforme extrato abaixo (fl.752):

#### INFORMAÇÕES DO INTERESSADO

**CNPJ:** 59.104.760/0003-53 **Situação:** ATIVA REGULAR  
**Nome:** TOYOTA DO BRASIL LTDA  
**Endereço:** ROD ENGENHEIRO ERMENIO DE OLIVEIRA PENTEADO, S/N - KM 48 - SP 75 - CALDEIRA - INDAIATUBA - SP - CEP: 13347-600

#### QUESTIONAMENTOS

Questionamento	Data de entrada	Data de apreciação	Data de admissibilidade	Data de ciência (contribuinte)	Data de ciência (procurador)
Impugnação	28/03/2017	17/02/2023			
<b>Detalhes do Questionamento</b>					
Número do acórdão: 109016971 10ATURMA		Órgão julgador: DRJ 09			
Resultado: LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE					

#### AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS

**Data de lavratura:** 22/02/2017 **Data de ciência:** 01/03/2017 **Tipo de ciência:** MEIO ELETRÔNICO  
**Número do RPF / MPF:** 0817700/2016/00213

Diante de tal quadro, em que há, por um lado, processo para apuração de infração que poderia ser enquadrada, ao menos em análise perfunctória, no conceito de infração administrativa (aduaneira não tributária), nos moldes das citadas decisões do STJ, e, por outro, transcurso de prazo superior a três anos para julgamento de recurso, e tendo em vista que as citadas decisões do STJ ainda não transitaram em julgado – e podem ter efeitos sobre o presente caso –, entendo que se faz necessário o sobrestamento do presente feito, ex vi do art. 100 do Regimento Interno do CARF.

Naturalmente, o debate sobre a natureza específica das multas aqui tratadas, sobre a eventual aplicação da prescrição intercorrente ao presente caso, à luz dos precedentes vinculantes do STJ, assim como sobre as demais questões processuais e de mérito, poderá ser travado no retorno do sobrestamento.

Pelo exposto, voto por sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário, até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais no 2147578/SP e no 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo no 1293 (STJ), nos termos do disposto no artigo 100, do RICARF/2023. Após, retornem-se os autos para julgamento do Recurso Voluntário interposto.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**