



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11829.720065/2016-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-006.854 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2019  
**Matéria** Classificação de Mercadorias  
**Recorrente** CATERPILLAR BRASIL COMÉRCIO DE MÁQUINAS E PEÇAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/08/2016

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTROS DE COMBUSTÍVEL UTILIZADOS EM MOTORES POR IGNIÇÃO MOVIDOS A DIESEL.**

Os filtros de combustível utilizados em motores por ignição movidos adiesel, ainda que tais motores possam ter seus projetos alterados para utilizarem misturas de diesel, ou mesmo biodiesel, classificam-se no código tarifário 8421.23.00 da NCM, consoante a RGI-1 (texto da posição 84.21) e RGI-6 (texto das subposições 8421.2 e 8421.23) da NCM constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex n° 94, de 2011, com alterações posteriores, e da TIPI, aprovada pelo Decreto n° 7.660, de 2011, com alterações posteriores, e subsídios extraídos das Nesh

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado digitalmente*

Winderley Morais Pereira - Presidente.

*Assinado digitalmente*

Ari Vendramini - Relator.

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

## Relatório

1. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do Acórdão da DRJ/FORTALEZA :

*Trata o presente processo de exigência formalizada em autos de infração (fls. 3/2.726) referentes ao Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e às contribuições sociais Cofins-Importação e PIS-Importação, acrescidos de juros de mora e da multa de ofício de 75%, e à multa de um por cento sobre o valor aduaneiro de mercadorias prevista no inciso I, do art. 84, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001, combinado com os §§ 1º e 2º, do art. 69, da Lei nº 10.833/2003, totalizando o montante de R\$ 15.206.059,76, pela adoção de código tarifário da NCM1 em desconformidade com as regras do Sistema Harmonizado de Mercadorias (SH).*

### *Da Autuação*

*De acordo com o constante do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.727/2.765), o importador CATERPILLAR BRASIL COMÉRCIO DE MÁQUINAS E PEÇAS LTDA, doravante designada por CATERPILLAR, submeteu a despacho aduaneiro mercadorias descritas como FILTROS DE COMBUSTÍVEL, classificando-os no código tarifário da NCM 8421.29.90 – Outros Filtros de combustível, mediante DI (Declaração de Importação) registradas no período de 2012 a 2016 (assinaladas às fls. 3.271). Entretanto, 1 NCM - Nomenclatura Comum de Mercadorias, consoante as Regras de Classificação do SH e subsídios da NESH, tais mercadorias se classificam no código tarifário da NCM 8421.23.00. Explicita a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.727/2.765), em síntese:*

### *DO PROCEDIMENTO FISCAL*

- Que todas as comunicações trocadas com a CATERPILLAR na ação fiscal, foram procedidas via domicílio tributário eletrônico (DTE), face à opção explícita feita pela empresa por esta forma de comunicação perante a Receita Federal do Brasil*
- Que em 12/09/2016, a CATERPILLAR foi cientificada via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) do Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação nº 01/2016 (DOC 1), no qual constava que o escopo da Ação Fiscal consistia na fiscalização referente aos tributos incidentes sobre comércio exterior nas operações de importação de mercadorias estrangeiras descritas pela empresa como “FILTRO DE COMBUSTÍVEL”, com classificação tarifária no código NCM 8421.29.90, no período de janeiro de 2012 a agosto de 2016 e intimava a empresar apresentar informações e documentos referentes a tais importações. Os Part Numbers das mercadorias foram discriminados e apresentados em uma tabela.*
- Que em 25/10/2016 a empresa apresentou sua resposta (DOC 3 – Parte 1 e DOC 3 – Parte 2). Nesta, a empresa afirmou que não foi autuada por nenhuma unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não existindo processo judicial,*

*administrativo ou de consulta sobre a matéria objeto da presente ação fiscal. Além disso, informou não haver processos de retificação em relação ao objeto desta fiscalização.*

- *Que em 10/11/2016 foi lavrado o Termo de Continuidade de Ação Fiscal (DOC 4) e que após análise das respostas e dos documentos apresentados, foi lavrado o presente Auto de Infração.*
- *Que o escopo deste Auto de Infração abrange, tão somente, os itens das DI relacionados na Tabela 1 (DOC.5), exclusivamente quanto ao aspecto da correta classificação fiscal.*

#### *DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL*

*Neste tópico a Fiscalização apresenta o objetivo da classificação fiscal de mercadorias e apresenta a NCM, o SH, as regras internacionais de classificação e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).*

#### *DA ANÁLISE FISCAL*

*Afirma a Fiscalização que durante o procedimento fiscal, constatou que as mercadorias estrangeiras, descritas como FILTRO DE COMBUSTÍVEL, classificadas sob o código NCM 8421.29.90 listadas na Tabela 1 foram classificadas incorretamente pelo importador, sendo correta a NCM 8421.23.00 (Resolução Camex nº 94/2011), com base nos seguintes argumentos:*

- *Que ao registrar as DI de FILTRO DE COMBUSTÍVEL, classificados na NCM 8421.29.90 - “Outros”, o importador utilizou algumas variações na descrição do produto, dentre as quais destacam-se:*
- *Que embora existam variações nas descrições, na maioria delas consta, basicamente, o modelo do filtro e a informação “FILTRO DE COMBUSTÍVEL”.*
- *Que, 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.*
- *Que as informações técnicas prestadas pela CATERPILLAR afirmam que os Part Numbers mencionados na Intimação “são qualificados como filtros de diesel que atuam em motores a diesel de ignição por compressão aplicados em diversos modelos de máquinas rodoviárias autopropulsados marca CATERPILLAR (...)”.*
- *Que com o objetivo de elucidar um pouco mais sobre a identificação do produto, são apresentadas algumas figuras (fls. 2.738/2.740), entregues pelo próprio contribuinte, que estão individualizadas por part number e nas quais contém: o desenho do tipo do filtro (retirado do catálogo), a descrição técnica, o tipo de combustível e de motor aos quais o filtro se aplica, bem como, o modelo de máquina para qual cada filtro é destinado.*
- *Que a íntegra das figuras de cada filtro e suas respectivas especificações técnicas, entregues pelo próprio contribuinte, fazem parte da resposta do contribuinte à intimação fiscal e,*

portanto, constam nos autos deste Processo Administrativo Fiscal.

- Que no sítio da CATERPILLAR encontram-se disponíveis informações, explicações e fotos dos diferentes modelos/part numbers dos filtros, objeto desta ação fiscal. Como se pode observar pelo exemplo disposto na figura às fls. 2.741.
- Que no sítio da empresa é possível identificar, que os filtros são destinados a motores movidos a óleo diesel, como por exemplo, os motores de tratores, escavadeiras e caminhões. Assim, restou confirmada a informação concedida pelo contribuinte de que os filtros importados por ele, e que aqui estão sendo fiscalizados quanto à correta classificação fiscal, são usados em motores a diesel.
- Que, considerando a documentação apresentada pelo sujeito passivo, juntamente, com os dados acessíveis no sítio da CATERPILLAR, referentes aos part numbers fiscalizados (Tabela 1 – DOC 5), conclui-se: os diferentes filtros importados pela empresa, no período de janeiro de 2012 a agosto de 2016, são, de fato, **FILTROS DE COMBUSTÍVEL**. E mais, destinam-se a filtrar óleo diesel em motores de compressão.
- Que 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.
- Que 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.
- Que o código correto da NCM (8421.23.00), no qual os filtros de combustível importados pela CATERPILLAR deveriam ter sido classificados, tem tributação mais gravosa do que a disposta no código adotado pelo importador (8421.29.90), conforme demonstra a seguir.
- Que a RGI/SH nº 1, aplicável em todos os casos, dispõe que:

*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 (...).*

- Que o texto da Nota 2 da Seção XVI esclarece que (grifos do original):

*2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:*

*a) As partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;*

*b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;*

*c) As outras partes classificam-se nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38, conforme o caso, ou, não sendo possível tal classificação, nas posições 84.87 ou 85.48.*

*• Que nos termos da Nota 2 da Seção XVI, de um modo geral, ressalvadas as exclusões previstas, as partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente concebidas para uma máquina ou aparelho determinado ou para várias máquinas ou aparelhos compreendidos na mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43) classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas.*

*• Que, todavia, estabelece a alínea “a” da citada Nota que estas disposições não se aplicam às partes que consistam em artefatos incluídos em qualquer uma das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.85 e 85.48). Os artefatos deste tipo seguem o seu próprio regime em todos os casos, mesmo se concebidos especialmente para serem utilizados como partes de uma máquina determinada. É o que acontece, entre outros, com as máquinas e aparelhos para filtrar da posição 8421. Assim, conclui que o filtro de combustível, objeto da presente fiscalização, segue seu próprio regime.*

*• Que, considerando a descrição da mercadoria constante das DIs, as informações colhidas no sítio do interessado na internet e os documentos enviados pela CATERPILLAR, tem-se que o produto filtro de combustível classifica-se, por aplicação da RGI/SH nº 1, na posição 8421, cujo texto é: CENTRIFUGADORES, INCLUINDO OS SECADORES CENTRÍFUGOS; APARELHOS PARA FILTRAR OU DEPURAR LÍQUIDOS OU GASES. (Grifos do original)*

*• Que, corroborando o disposto no parágrafo anterior, a Nesh da posição 8421 traz as seguintes orientações:*

*A presente posição abrange:*

*(...)*

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

*(...)*

**II.- APARELHOS PARA FILTRAR OU DEPURAR LÍQUIDOS OU GASES**

*Um grande número de aparelhos deste grupo, por sua própria concepção, consiste em dispositivos puramente estáticos, desprovidos de qualquer mecanismo móvel. A presente posição engloba os filtros e depuradores de todos*

*os tipos (mecânicos, químicos, magnéticos, eletromagnéticos, eletrostáticos, etc.); compreende também pequenos aparelhos de uso doméstico e os dispositivos filtrantes de motores de explosão, e ainda material industrial pesado, mas não engloba os simples funis, recipientes, cubas, etc. providos somente de uma tela filtrante ou de uma peneira e, a fortiori, os recipientes, sem características específicas, que se destinem a serem posteriormente guarnecidos de camadas de produtos filtrantes tais como areia, carvão vegetal, etc.*

*De modo geral, as máquinas e aparelhos deste grupo distinguem-se nitidamente pela sua própria utilização: filtração de líquidos ou tratamento de gases.*

- *Que, de acordo com a RGI/SH nº 6, para efeitos legais, a classificação nas subposições de uma mesma posição é realizada pelos textos dessas subposições e pelas notas de subposições respectivas. As subposições de 1º nível da posição 8421 são as seguintes:*

*8421.1- Centrifugadores, incluindo os secadores centrifugos:*

*8421.2 - Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos:*

*8421.3 - Aparelhos para filtrar ou depurar gases:*

*8421.9 - Partes:*

- *Que, à vista disso, o produto em tela, filtro de combustível, encontra-se compreendido na subposição de 1º nível 8421.2, por destinar-se a filtrar ou depurar líquidos.*

*• Que, até este ponto, 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, esta fiscalização entende por equivocada a classificação utilizada pelo interessado, conforme segue.*

- *Que 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 ou por compressão*

*8421.29 -- Outros*

- *Que revelado de pronto a inadequação das subposições 8421.21 e 8421.22 para a classificação dos filtros de combustível, 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).*

- 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.*
- Que os motores de combustão interna são máquinas térmicas, que transformam a energia proveniente de uma reação química em energia mecânica. O processo de conversão se dá através de ciclos termodinâmicos que envolvem expansão, compressão e mudança de temperatura de gases. São exemplos de ciclos termodinâmicos o ciclo motor de Otto e o ciclo motor de Diesel. E ainda, a autoridade fiscal no intuito de demonstrar que a gasolina e o óleo diesel estão abrangidos pelo termo “óleos minerais”, constante do texto do código NCM 8421.23.00, transcreve: i) informações extraídas do sítio da Petrobrás na rede mundial de computadores; ii) textos dos códigos tarifários da NCM 2710.12.5 e 2710.19.21 que abrangem a gasolina e o óleo diesel; iii) Notas Complementares do Capítulo 27 da NCM; iv) Notas Explicativas – NESH da posição 2710.*

*Aduz que a Solução de Consulta nº 17/2004 (ementa abaixo transcrita) corrobora o entendimento quanto à correta classificação fiscal (8421.23.00), que, embora se refira a consulente diverso do interessado e, por consequência, não tenha efeito vinculante em relação a esse, entende que seus fundamentos/argumentos permanecem válidos, especialmente quanto à definição da subposição de 2º nível em diante, uma vez que a interessada tem adotado classificação diversa daquela considerada correta por esta fiscalização.*

*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 IN RFB nº 807, de 2008, com atualizações posteriores.

Segue na argumentação da autuação fiscal:

- *Que entende que os filtros de combustível importados pela empresa CATERPILLAR são destinados a filtrar “óleos minerais”, especificamente o óleo diesel, conforme já demonstrado, deveriam ser classificados sob o código NCM 8421.23.00 e não no código 8421.29.90.*
  - *Que toda a fundamentação para a classificação na NCM 8421.23.00 ou 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.*
  - *Que 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 óleo diesel. Segue trecho da resposta concedida pela CATERPILLAR:*
  - *Que não há nenhum filtro (dentre os que são objeto dessa fiscalização) que seja utilizado exclusivamente para filtrar etanol ou biodiesel.*
  - *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.*
- Portanto, a classificação dos produtos na subposição identificada pela CATERPILLAR é inapropriada.*
- *Que em diversas DI's, ao longo do período fiscalizado, o contribuinte classificou produtos, idênticos e/ou muito semelhantes aos analisados nesta ação fiscal, na NCM 8421.23.00, em concordância com o entendimento da fiscalização.*
  - *Que a convicção de que se trata do mesmo produto ocorre, em razão da descrição dessas mercadorias classificadas na NCM 8421.23.00 “Filtro de combustível”, bem como, da existência de Part numbers iguais aos aqui fiscalizados. Destaca-se, por exemplo, o Part number 1R0749 (importado pela CATERPILLAR e classificado na NCM 8421.23.00), que possui descrição bem semelhante à descrição do Part Number 1R0762 (também importado pela CATERPILLAR, porém classificado na NCM 8421.29.90). Além disso, destacam-se, também, os Part numbers 1466695 e 517951, importados tanto sob a NCM 8421.23.00 quanto sob a NCM 8421.29.90.*
  - *Que as tabelas abaixo transcritas ilustram esta exemplificação (fls. 2.751):*
  - *Que, dessa forma, pode afirmar, categoricamente, que a CATERPILLAR, em diversos casos, classificou produtos com características e funções semelhantes, tanto na NCM 8421.23.00 quanto na 8421.29.90, e, em outros casos, classificou o mesmo produto ora na NCM 8421.23.00 ora na 8421.29.90.*
  - *Que a tabela às fls. 2.752/2.754 (trecho abaixo copiado) mostra algumas importações nas quais a CATERPILLAR*

utilizou a NCM 8421.23.00 para classificação fiscal de filtros de combustível (dados importados do banco de dados da Receita Federal do Brasil utilizando-se o sistema Data WareHouse Aduaneiro da RFB – DW Aduaneiro):

- Que da análise das informações encontradas no sítio da CATERPILLAR sobre o produto FILTRO DE COMBUSTÍVEL; das informações encaminhadas pela própria empresa (DOC 3 – Parte 1 e DOC 3 – Parte 2); das características das mercadorias importadas, dispostas no item 4.1 (DA IDENTIFICAÇÃO DA MERCADORIA); das informações referentes às importações de produtos idênticos e/ou semelhantes aos que estão sob fiscalização e classificados pela importadora na NCM 8421.23.00; das informações que podem ser aproveitadas da Solução de Consulta nº 17 – Coana, de 10/09/2014; e, baseando-se na Regras Gerais de Interpretação do SH e nas NESH, dispostas no item 4.2 (DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL) conclui que:

- O produto FILTRO DE COMBUSTÍVEL é destinado a motores de ignição por centelha ou compressão e é utilizado para filtrar combustíveis em geral, dentre eles a gasolina e o diesel, que são óleos minerais obtidos por meio da destilação e refino do petróleo cru, não havendo nenhum, dentre os identificados nesta fiscalização, que seja utilizado para filtrar, exclusivamente, Etanol ou Biodiesel;

- A Solução de Consulta nº 17 - Coana, de 10/09/2014 corrobora o entendimento desta fiscalização quanto à correta classificação fiscal do produto em análise, uma vez que o produto nela abordado possui as mesmas características do produto objeto desta ação fiscal;

- O produto abordado na Solução de Consulta nº 17 - Coana, definitivamente, não é classificado no código NCM 8421.29.90;

- O produto sob análise deve ser classificado no código 8421.23.00, com base na 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;

- Com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, foi demonstrado que o produto “filtro de combustível” classifica-se, de acordo com a Resolução Camex 94/2011, na NCM 8421.23.00.

#### *DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES*

- Que conforme demonstrado na tabela às fls. 2.755 (abaixo copiada) a classificação erroneamente adotada – NCM 8421.29.90 pelo importador (Tabela 1) possui alíquotas diferenciadas, em relação à classificação correta – NCM 8421.23.00.

- *Que, em razão disso, são devidos:*
  - *A diferença do II, IPI, PIS/PASEP e COFINS não recolhida e os acréscimos legais (multa de ofício – art. 44, inciso I da lei nº 9.430/1996 e juros de mora);*
  - *Multa de um por cento (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 TODOS os tipos de Declaração de Importação identificados com erro de classificação fiscal).*

*Apresenta às fls. 2.756/2.761 a fundamentação legal para a autuação dos tributos, II, IPI, Contribuições sociais para o PIS e Cofins, e da multa por classificação fiscal incorreta dos filtros de combustíveis importados listados na Tabela 1.*

#### **NATUREZA OBJETIVA DA INFRAÇÃO**

*Após prestar esclarecimentos sobre os cálculos e os valores apurados, discorre sobre a natureza objetiva da infração tributária e aduaneira, nos termos do disposto no art. 136 da Lei nº 5.172/1996 e art. 94 do Decreto-lei nº 37/1966, e no entendimento de Paulo Barros de Carvalho.*

#### **DOS ASPECTOS VERIFICADOS**

- *Que a auditoria se restringiu unicamente aos aspectos relacionados aos tributos aduaneiros em decorrência da classificação tarifária adotada na importação das mercadorias listadas na Tabela 1.*
- *Que, em face do exposto, com base nas Regras Gerais de Interpretação nº 1 (texto da posição 8421) e nº 6 (texto das subposições de 8421.2 e 8421.23), com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Notas II da Posição 84.21, subtítulo II), foi determinado que a classificação tarifária correta para as mercadorias importadas pela empresa CATERPILLAR e listadas na Tabela 1 é a NCM nº 8421.23.00.*

*Por fim, relaciona os documentos anexos ao Termo de Verificação Fiscal.*

- *DOC 1: Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação nº 01/2016*
- *DOC 2: Pedido de prorrogação de prazo*
- *DOC 3 – Parte 1: Resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação nº 01/2016*
- *DOC 3 – Parte 2: Resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação nº 01/2016*
- *DOC 4: Termo de Continuidade da Ação Fiscal*
- *DOC 5: Tabela 1 - Relação de DIs objeto da ação fiscal*

#### **Da impugnação**

*Cientificada dos autos de infração em 01/12/2016 por acesso a sua Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fls. 3.278/3.280), a interessada apresentou em 23/12/2016 (fls. 3.282 e 3.332) a mesma impugnação e documentos anexos duas vezes (fls.3.283/3.294) e documentos anexos (fls. 3.295/3.330 e 3.345/3.370), por meio de procurações (fls. 3.310/3.322 e 3.328), arguindo, em síntese:*

*• Que a autoridade fiscal não se ateu ao fato de que os FILTROS DE COMBUSTÍVEL, utilizados nos equipamentos CATERPILLAR:*

*(i) podem realizar sua função para QUAISQUER MISTURAS DE ÓLEO MINERAL (DIESEL) E ÓLEO VEGETAL (BIODIESEL). A mistura em qualquer proporção não impede a filtragem de partículas presentes no combustível;*

*(ii) destinam-se à filtragem de óleos "combustíveis" e não de óleos lubrificantes";*

*e*

*(iii) possuem características absolutamente distintas daqueles utilizados nos veículos automotores movidos a gasolina, etanol ou a mistura de ambos.*

*Em função dessas características, os filtros em comento, devem ser obrigatoriamente enquadrados na posição genérica - NCM 8421,29,90: "outros", já que a posição - NCM 8421.23.00 reúne apenas os filtros que servem exclusivamente "para filtrar óleos minerais", instalados "dentro do motor".*

***DOS EQUIPAMENTOS CATERPILLAR - TECNOLOGIA QUE ADMITE 100% BIODIESEL DA POSIÇÃO FÍSICA DOS FILTROS DE COMBUSTÍVEL - EXTERNA AO MOTOR***

*• Que os filtros de combustível utilizados nos equipamentos CATERPILLAR, podem realizar sua função em quaisquer misturas de óleo diesel e biodiesel.*

*• Que a mistura, em qualquer proporção, não impede a filtragem de partículas presentes no combustível, bem como, não inibe a função de separação de água.*

*Por exemplo:*

*(i) os motores CO,5 até C2,2, CERTOS C4,4 ACERT (S/N C4E05524-e Seguimento Maquinas, C4.4 (mecânico), C6,6 ACERT (S/N CE614624-e Maquinas) podem operar com 100% Biodiesel, fazendo-se adaptações nos projetos, mas não nos filtros de combustível que permanecem inalterados;*

*(ii) os motores Cat C15 ACERT, MOTOR C9, MOTOR C4.4 ACERT, MOTOR Cat C13 ACERT, MOTOR TECNOLOGIA CAT C7.1 ACERT, MOTOR Cat C6.6 ACERT, MOTOR C9.3 ACERT Cat, MOTOR Cat C18 ACERT e Cat C15 ACERT já operam com 20% a 30% de Biodiesel Tais motores também podem operar com mais de 30% de Biodiesel. fazendo-se adaptações nos projetos, mas não nos filtros de combustível.*

- *Que a própria nomenclatura do MERCOSUL trata como "BIODIESEL" a mistura de óleos que contiver: óleos minerais (diesel) e mais de 30% de biodiesel, in verbis:*

*"NCM 3826.00.00: Biodiesel e suas misturas, que não contenham ou que contenham menos de 70 %, em peso, de óleos de petróleo ou de óleos minerais betuminosos."*

- *Que, diante destes fatos, é inegável que os filtros de combustível utilizados nos equipamentos CATERPILLAR são aptos "para filtrar óleos vegetais" sempre, conforme parecer técnico anexo.*

- *Que referido documento técnico ainda traz ilustrações sobre as principais partes dos motores, incluindo os aparelhos e acessórios necessários para o funcionamento dos motores, os sistemas de alimentação de ar e de combustível e o sistema de lubrificação, demonstrando que os filtros de combustível estão externos aos motores, de tal modo que, por força das regras de classificação fiscal, jamais poderiam ser classificados na posição 8421.23.00.*

#### *DO DIREITO*

#### *DA LEGISLAÇÃO PÁTRIA E INTERNACIONAL VIGENTES*

- *Que atendendo aos esforços do Governo Brasileiro e Mundial de proteção ao meio ambiente, por meio das Leis 11.097/2005, 13.033/2014 e 13.263/2016, a CATERPILLAR vem desenvolvendo tecnologia que utilize cada vez mais o biodiesel.*

- *Que sobretudo por ser uma exportadora de máquinas, a CATERPILLAR está obrigada a atender as legislações ambientais ao redor do mundo, de maneira que, independentemente da legislação brasileira citada, já há dezenas de anos, a CATERPILLAR vem utilizando, em seus equipamentos, somente filtros de combustível preparados para o mercado de energia de fontes renováveis.*

- *Que, assim, o fato de a legislação brasileira determinar adição de até 10% de biodiesel no diesel vendido ao consumidor final, para fins de classificação fiscal, motiva-se em diversas razões político-econômicas que, obviamente, não modificam, de maneira*

*alguma, a natureza dos filtros de combustível utilizados nos equipamentos CATERPILLAR que, indistintamente, podem realizar sua função para quaisquer misturas de óleo diesel e biodiesel; e que a mistura em qualquer proporção não impede a filtração de partículas presentes no combustível bem como não inibe a função de separação de água.*

#### *DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL 8421.29.90 "OUTROS"*

- *Que o parecer técnico anexo, traz um arrazoado sequencial e lógico que evidencia que para se classificar um*

*filtro de combustível na NCM 8421.23.00, há que se cumulativamente atender ao requisito de filtrar apenas óleos minerais que circulam "nos motores" ("dentro dos motores").*

*• Que as definições da literatura para os significados das expressões "óleos", "óleos minerais" e "nos motores", também constam do referido parecer. Adiante segue destacado apenas o significado da expressão "nos motores":*

*- "Nos", segundo a Gramática da Língua Portuguesa, significa a contração da preposição indicativa de lugar "em" com o artigo definido "o" (em + o). Deste modo quando o texto da NCM 8421.23.00 diz: "Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (fáisca\*) ou por compressão" {grifos nossos), este texto está se referindo ao filtro localizado "dentro" do motor.*

*• Que a mesma interpretação de texto pode ser feita a partir da versão em Francês da NCM a qual serviu de base para o MERCOSUL confeccionar a sua Nomenclatura e aclarar dúvidas:*

*8421.23 - - Pour La filtration dès huiles minérales dans lès moteurs à allumage par étincelles*

*• Que "Dans lès" significa: "dentro dos", ou, "nos".*

*• Que, assim sendo, a posição 8421.23.00 reúne apenas e tão somente os filtros de óleos minerais que trabalham dentro dos motores.*

*• Que após tecer todo um detalhamento acerca dos aparelhos e acessórios necessários para o funcionamento dos motores em comento, incluindo os sistemas de alimentação de ar e de combustível, o parecer técnico anexo foi conclusivo no seguinte sentido:*

*1. os únicos filtros para motores à compressão, que estão inseridos "nos" motores, são os filtros para lubrificação;*

*2. os filtros em comento filtram combustível e não óleos lubrificantes;*

*3. os filtros para combustível se situam externamente ao motor;*

*4. os filtros deste lançamento não se enquadram na SH 8421.23.00, remetendo sua classificação para a posição 8421.29.90 – Outros.*

*• Que a própria Receita Federal adotou este mesmo entendimento quando concedeu Ex Tarifário abaixo, definindo que na posição 8421.23.00 devem ser classificados somente filtros de óleo lubrificante, in verbis:*

*"A - Enquadráveis no item 8421.23.00 somente filtros vinculados diretamente e utilizados na lubrificação do motor; corno mencionado no texto desse item tarifário TEC. Vide a seguir, esses EX-IPI. "*

*TEC-ExIPI:*

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

*Ex 01 - Filtro de óleo lubrificante, não descartável, equipado com elemento filtrante de papel (substituível), para uso em motores de ignição por compressão, de potência igual ou superior a 125HP, próprios para ônibus ou caminhões;*

*Ex 02 - Filtro de óleo lubrificante, não descartável, equipado com elemento filtrante de papel (substituível), para uso em motores de ignição por compressão, com até 2.600 rpm em potência máxima, próprios para colheitadeiras ou tratores agrícolas;"*

*Observações:*

*O FILTRO DE OLEO LUBRIFICANTE, serve para filtrar o óleo que circula forçado por bomba no interior dos motores, sejam eles a Compressão (Diesel) ou a Explosão (Otto).*

*O FILTRO DE OLEO LUBRIFICANTE, está localizado entre o cárter, pescador de óleo, e a bomba de óleo, que pressuriza as galerias de óleo de lubrificação do motor. Portanto, o FILTRO DE OLEO LUBRIFICANTE está localizado internamente ao motor, "no motor", seja ele de Compressão (Diesel) ou Explosão (Otto)."*

*Para efeitos de redução de alíquota de IPI, os filtros para combustíveis semelhantes aos ora em estudos, que tiveram benefício através do EX TIPI 003:*

*"B - Enquadrável no item 8421.29.90 Ex 003 (II)*

*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. "*

*• Que, no presente caso, a Auditora Fiscal contrariou ambos os entendimentos acima (tanto do parecer técnico como da própria Receita Federal), buscando interpretação distinta, meramente arrecadatória, alheia ao espírito nomenclata.*

#### *DA INAPLICABILIDADE DA SOLUÇÃO DE CONSULTA 17/2014 AO PRESENTE CASO*

*• Que a Auditora Fiscal adotou a Solução de Consulta em referência como precedente para determinar a utilização da NCM 8421.23.00 sobre os filtros de combustível importados pela CATERPILLAR, in verbis:*

*• Que ocorre que os filtros de combustível utilizados para filtrar a gasolina, o etanol ou a mistura de ambos, são absolutamente distintos dos filtros utilizados pela CATERPILLAR. Deste modo, o precedente acima não se aplica ao presente caso.*

#### *DA PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL*

*• Que em função da profunda divergência técnica existente entre as razões da Fiscalização para classificar os filtros de combustível em comento na posição tarifária 8421.23.00; e as robustas razões da Impugnante para classificar os mesmos filtros de combustível na posição 8421.29.90, faz-se absolutamente necessária a produção de prova técnica por meio de perícia.*

*• Que a prova pericial deverá recair sobre cada um dos filtros autuados, FISICAMENTE, para que o perito os pericie, por quaisquer dos métodos de*

*perícia em Direito admitidos, visando comprovar que;*

*# os filtros de combustível utilizados nos equipamentos CATERPILLAR, podem realizar sua função para quaisquer misturas de óleo diesel e biodiesel em quaisquer proporções;*

*# a mistura de óleo diesel e biodiesel, em qualquer proporção, não impede a filtração de partículas presentes no combustível bem como não inibe a função de separação de água;*

*# destinam-se à filtração de óleos "combustíveis" e não de óleos "lubrificantes", estando fisicamente fora do motor; e*

*# não se destinam à filtração de gasolina, etanol ou a mistura de ambos.*

*• Que os filtros em questão já se encontram disponíveis nas dependências da Impugnante à Rodovia Luiz de Queiroz S/N, km 157 - Anexo ao Prédio AS, Distrito Unileste, Município de Piracicaba, Estado de São Paulo, CEP 13.420-900.*

*• Que seguem os QUESITOS desta Perícia e a qualificação do profissional que assistirá a impugnante na perícia:*

*QUESITO 1: Queira o Sr. Perito informar se os filtros de combustível utilizados nos equipamentos CATERPILLAR, podem realizar sua função em quaisquer misturas de óleo diesel e biodiesel, em quaisquer proporções;*

*QUESITO 2: Queira o Sr. Perito informar se os filtros de combustível utilizados nos equipamentos CATERPILLAR, podem realizar sua função em misturas de óleo diesel e mais de 30% de biodiesel;*

*QUESITO 3: Queira o Sr. Perito constatar se nos filtros de combustível utilizados nos equipamentos CATERPILLAR, a mistura de óleo diesel e biodiesel, em qualquer proporção, realmente não impede a filtração de partículas presentes no combustível, bem como, não inibe a função de separação de água;*

*QUESITO 4: Queira o Sr. Perito constatar se nos filtros de combustível utilizados nos equipamentos CATERPILLAR, a mistura de óleo diesel e mais de 30% de biodiesel, realmente não impede a filtração de partículas presentes no combustível, bem como, não inibe a função de separação de água;*

*QUESITO 5: Queira o Sr. Perito informar se os filtros de combustível, objetos do auto de infração, destinam-se à filtração de óleos "lubrificantes".*

*QUESITO 6: Queira o Sr. Perito informar se os filtros de combustível, objetos do auto de infração, estão externos ao motor.*

*QUESITO 7: Queira o Sr. Perito informar se os filtros de combustível, objetos do auto de infração, são distintos dos filtros aplicados em veículos automotores para filtração de gasolina, etanol ou a mistura de ambos;*

*QUESITO 8: Queira o Sr. Perito informar se para fins de classificação fiscal, o destino altera a classificação da mercadoria?*

*Por exemplo: Se um filtro projetado para trabalhar com biodiesel em alta concentração, em circunstâncias especiais, for utilizado marginalmente para filtrar qualquer outro líquido viscoso, a exemplo de ceras pastosas ou gorduras, isso alteraria a classificação da mercadoria?*

*QUESITO 9: Queira o Sr. Perito informar se é possível assegurar, para fins de classificação fiscal, o percentual em peso do biodiesel e adições, contido no combustível comercializado no Brasil, uma vez que o combustível da bomba é medido em volume e não em peso, sendo a densidade do biodiesel dependente das espécies vegetais que cada usina usa as quais, no caso do Brasil, variam de 0,77 g/cm<sup>3</sup> a 1,02 g/cm<sup>3</sup> de densidade e o diesel tem em média 0,87 g/cm<sup>3</sup>.*

*QUESITOS SUPLEMENTARES: a depender do andamento das contestações que fizer a Receita Federal, a Impugnante desde já protesta pela apresentação de quesitos suplementares, no curso da perícia.*

*Qualificação do profissional que assistirá a Impugnante nesta perícia:*

*João Abdalla Neto - RG 3.745.858-9 / CPF 529.940.618-20 Engenheiro Metalurgista - FEI - CREA - 0600730590. Rua Acarajé, 248. 04077-077. Ipiranga. São Paulo. SP. Tel.: (55 11)5083.6910 E-mail: [joao.abdalla@worldfair.com.br](mailto:joao.abdalla@worldfair.com.br); [www.worldfair.com.br](http://www.worldfair.com.br)*

#### *DO PEDIDO*

- 1. o acolhimento desta Impugnação, determinando-se sua conversão em PERÍCIA;*
- 2. que no curso da PERÍCIA os QUESITOS anexos sejam respondidos; e*
- 3. que, ao final, se constate que a classificação fiscal correta para os filtros de combustível autuados é a NCM 8421.29.90.*

*É o relatório. Passo ao Voto.*

2. Analisando a impugnação, a 2ª Turma da DRJ/FORTALEZA assim ementou o Acórdão nº 08-039.327 :

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2012 a 31/08/2016  
DILIGÊNCIA OU PERÍCIA.  
PRESCINDIBILIDADE.  
INDEFERIMENTO.*

*As solicitações de diligência ou perícia que sejam consideradas prescindíveis pela autoridade julgadora devem ser justificadamente indeferidas.*

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 01/01/2012 a 31/08/2016*

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTROS DE COMBUSTÍVEL.**

*Os filtros de combustível utilizados em motores por ignição movidos a diesel, ainda que tais motores possam ter seus projetos alterados para utilizarem misturas de diesel, ou mesmo biodiesel, classificam-se no código tarifário 8421.23.00 da NCM, consoante a 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.*

*Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido*

3. Conforme termo às fls. 3559 dos autos digitais, a recorrente teve ciência do Acórdão DRJ/FOR em 10/07/2017, e apresentou o Recurso Voluntário em 08/08/2017, conforme termo de solicitação de juntada às fls. 3560.

4. Em síntese, as razões recursais assim se resumem :

*- A Recorrente é empresa especializada na comercialização (no mercado interno e externo) de máquinas, ferramentas e equipamentos, motores, peças e acessórios; a distribuição e comercialização de óleos e graxas lubrificantes, dentre outros serviços correlatos. Para a consecução de sua atividade realiza periodicamente importações.*

*- Em 01/12/2016 a Recorrente foi cientificada sobre o Auto de Infração lavrado para exigir diferença de alíquota do II, IPI, PIS e COFINS, acrescidos de juros de mora, multa de ofício (75%), e multa de 1% em razão de suposto erro na classificação fiscal adotada pela Recorrente aos filtros de combustível importados, classificados pela empresa no código NCM 8421.29.90, enquanto a fiscalização entende que sua correta classificação se encontraria no código NCM 8421.23.00 – “Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca\*) ou por compressão”, diante de sua especificidade, com base na Solução de Consulta Coana 17 e na RGI-1 (texto da posição 84.21) e RGI-6 (texto das subposições 8421.2 e 8421.23) da NCM constante da TEC, da TIPI e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 807, de 2008, com atualizações posteriores.*

*- Apresentada Impugnação Administrativa foi julgada improcedente pela DRJ, no entanto a referida Decisão não merece prosperar, pelos seguintes motivos:*

*a. 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;*

b. Não há que se falar na aplicação da Solução Consulta COANA nº 17, de 10/09/2014 ao caso em tela, devido a sua notável incoerência, uma vez que inclui os filtros destinados unicamente à purificação do etanol, além da gasolina ou para mistura desta com etanol, nega o quanto contido no texto da subposição, eis que, como visto, esta contempla “óleos minerais”, o que não se coaduna com o etanol

c. A imprópria 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 (CAMEX) à erro;

d. O critério utilizado pela Recorrente para classificar as mercadorias na NCM 8421.29.90 foi objeto de prévia verificação pela fiscalização aduaneira, eis que já foram parametrizados em canal vermelho, sem que houvesse qualquer questionamento quanto à classificação tarifária utilizada, pelo que a sua retificação através do presente Auto consiste em alteração de critério jurídico, prática vedada pelo artigo 146 do CTN, já pacificado pela jurisprudência superior; à exemplo I:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento" (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constituiu-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN. (...)

e. São insubsistentes e confiscatórias as penalidades aplicadas à Recorrente, pelo que devem ser afastadas.

(...)

### 3.1 DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL NO CÓDIGO 8421.29.90

O fundamento da autuação cuja impugnação foi julgada improcedente é a classificação de filtros de combustível no código 8421.29.90 como aparelhos para filtrar ou depurar líquidos, outros que não: a) os destinados a filtrar ou depurar a água, as bebidas diferentes da água e os óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão, b) os hemodialisadores, c) os aparelhos de osmose inversa, d) os filtros-prensas.

No entender da fiscalização, o código correto é 8421.23.00, correspondente aos aparelhos para filtrar ou depurar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), na versão em língua portuguesa, em consonância com os dizeres da versão na mesma língua do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de

*Mercadorias (SH), faz corresponder ao código 8421.23.00 a designação “Aparelhos para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão”.*

*Na acepção comum, óleos minerais são os líquidos compostos naturais de carbono e hidrogênio (hidrocarbonetos), obtidos a partir do refino do petróleo, em geral para serem usados como lubrificantes.*

*Aos derivados do petróleo destinados a produzirem energia ou calor (arderem) se dá a designação comum de combustíveis.*

*Segundo este entendimento, a designação do código da NCM 8421.23.00 conduz o classificador a nele incluir apenas os óleos com sua função mais típica que é a de lubrificação, afastados os combustíveis, tanto mais quando se considera que entre os combustíveis usados no Brasil há o etanol, largamente utilizado, que não se admite ser considerado óleo mineral, dada a sua origem vegetal.*

*- A Solução de Consulta COANA nº 17, de 10/09/2014, cujo texto é reproduzido a seguir, apontada na autuação e abonada no Acórdão como a reforçar o entendimento acerca da classificação dos filtros para combustíveis, apresenta, à luz dos dizeres da subposição 8421.23, notável incoerência, pois ao incluir os filtros destinados unicamente à purificação do etanol, além da gasolina ou para a mistura desta com o etanol, nega o quanto contido no texto da subposição, eis que, como visto, esta contempla “óleos minerais”, o que não se coaduna com o etanol.*

*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.*

*- Mesmo tendo havido significativa evolução tecnológica aplicada na produção de filtros de modo a que, num mesmo corpo filtrante, possam ser purificados o etanol, a gasolina e as misturas destes em variadas proporções, deve-se considerar que por muitas décadas e até não muito tempo passado a frota de automóveis em circulação no País era equipada, predominantemente, com motores movidos apenas a álcool hidratado (etanol), demandando filtros cuja construção – carcaça de alumínio, por exemplo – se prestava exclusivamente ao processamento deste combustível, não recomendada a aplicação para a gasolina, refinada de mineral.*

- Ainda sob o mesmo raciocínio implícito no texto da subposição 8421.23, não há cabimento em tratar como filtros para óleos minerais aqueles que se destinam a reter as impurezas do gás natural veicular (GNV), uma vez que, por definição, óleo é uma substância que se apresenta em estado líquido, diferentemente do GNV que, como definição, se apresenta em estado gasoso. Na esteira do que dispõe o texto da subposição 8421.23, este, levado à risca, conduz à compreensão de que os filtros para óleos sintéticos, obtidos por elaboração química, não nela se enquadram, uma vez que ao conceito de óleos lubrificantes minerais se opõe o conceito de óleos lubrificantes sintéticos, do que se vê quão inadequada, imprecisa e tendenciosa a erro é a designação em língua portuguesa daquela subposição. É o que permite inferir excerto do texto “Óleos Minerais Versus Sintéticos”, publicado em 18 de agosto de 2007, disponível na Rede Mundial de Computadores (Internet), página <http://autoaftermarketnews.com/tecnica.php?cat=81&i d=66&marca=0>:

*Os óleos minerais provêm do petróleo bruto, sendo que a refinação é responsável pela eliminação de substâncias indesejáveis e o acrescento de outras novas.*

*Otimiza-se, desta forma, as características do produto base. Inicialmente, o óleo mineral apresentava uma série de inconvenientes como a fácil carbonização – e conseqüente depósito de carvão nas câmaras de combustão e válvulas – fácil criação de espumas, acentuada perda de viscosidade a alta temperatura, baixo poder detergente, oxidação e ainda falta de proteção à corrosão.*

*(...)*

*Os sofisticados óleos sintéticos são quimicamente elaborados pelo homem, tornando possível os ajustes laboratoriais que permitem maior estabilidade da viscosidade às variações de temperatura (maior índice de viscosidade sem o acréscimo de aditivos específicos), menor volatilidade (reduzidas perdas por evaporação, também a altas temperaturas) e maior resistência à oxidação e às alterações em geral.*

*A imprópria designação que corresponde ao código 8421.23.00 não pode ensejar punição a quem não o utiliza para classificar filtros de combustíveis. Relewa apontar que, mesmo em publicação oficial – Resolução CAMEX nº 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 Recorrente:*

8421.29.90 - “Ex 003 - Elemento filtrante com propriedades de filtração 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”.

Ora, se o órgão concedente da redução, ouvida a Secretaria da Receita Federal do Brasil quanto à classificação da mercadoria, se pronuncia indicando o código empregado pela Recorrente, tido no presente processo como incorreto, vê-se que a redação que figura na Nomenclatura Comum do Mercosul é, indiscutivelmente, causadora de embaraços para quem age com zelo e boa-fé, ainda que se trate de texto de subposição e, como tal, derivado do Sistema Harmonizado, em sua versão original de língua francesa na qual a Organização Mundial das Alfândegas (OMA) publica

o SH:

- - 8421 23 - Appareils pour la filtration des huiles minérales dans les moteurs à allumage par étincelles ou par compression.

A tradução literal da designação francesa para a nossa língua é “Aparelhos para a filtração de óleo mineral em motores de ignição por centelha ou compressão. A outra versão original, na qual a OMA publica o SH, em língua inglesa, designa a subposição 8421.23 por:

- - 8421 23 - Oil or petrol filters for internal combustion engines.

Traduzindo, temos “Filtros de óleo ou gasolina para motores de combustão interna”. Já a versão em língua espanhola da NCM, condizente com a versão original em inglês, é suficientemente clara para indicar o que está compreendido na classificação sob o código 8421.23.00.

Veja-se:

- - 8421 23 - Aparatos para filtrar lubricantes o carburantes en los motores de encendido por chispa o compresión.

A tradução da designação em espanhol para a nossa língua é “Aparelhos Para filtrar lubrificantes ou combustíveis nos motores de ignição por centelha ou compressão”, ou seja,

*em vez de fazer referência a substantivos (óleos), o texto em espanhol refere-se a adjetivos (lubrificantes e combustíveis), o que confere ao texto uma compreensão que não abre margem a dúvidas naquela língua, mas que é largamente divergente do que dispõe a versão da nossa língua.*

*Tivesse a versão em língua portuguesa redação para o código da subposição 8421.23 com descrição equivalente à disposta na versão espanhola, mencionando lubrificantes e combustíveis de maneira expressa, por óbvio não cometeriam erros contribuintes nem órgãos governamentais em suas publicações, já que não estaria presente a imprecisa expressão “óleos minerais”.*

*(...)*

*Por tudo e tanto, reconhecer como erro de classificação a que decorre do teor da subposição 8421.23 constitui negação ao exato sentido que se extrai da expressão “aparelhos para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão”, redigida com rigor na língua pátria oficial, porém com amplitude diversa daquela defendida pela fiscalização, sujeitando, mesmo os profissionais dedicados à matéria da classificação fiscal, a compreensão distinta daquela apontada no Auto.*

### 3.2 DA IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO

*Pois bem. Vale ressaltar que a Administração Pública está adstrita aos princípios constitucionais do art. 37 da Constituição Federal, além de ter a obrigação de observar os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, previstos no art. 2º da Lei 9784/1999*

*(...)*

*Dessa forma, no âmbito da questão encontra-se o controle sobre a entrada de mercadorias - despacho aduaneiro de importação - regido pelos arts. 542 ao 672 do Regulamento Aduaneiro, que se inicia com o registro da Declaração de Importação (DI) no SISCOMEX, sendo concluído com o desembaraço das mercadorias<sup>2</sup>.*

*Pois bem, esse controle é efetuado pelas Alfândegas, Inspetorias e Delegacias da Receita Federal do Brasil, vinculadas ao Ministério da Fazenda, órgão competente pela fiscalização e controle do comércio exterior (art. 237 da CF).*

*(...)*

*Veja-se que, no caso dos autos, algumas das DI objeto de fiscalização já haviam sido fiscalizadas, eis que submetidas ao canal vermelho de conferência, havendo a realização da conferência física e documental das informações prestadas nas DI, sem que a Fiscalização Aduaneira tenha feito qualquer questionamento quanto a NCM indicada nas operações:*

*(...)*

*Tendo sido realizada a verificação documental e física da mercadoria importada anteriormente, é evidente que, nos termos do art. 542 do RA, deu-se por “verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica”, pelo que se pode afirmar categoricamente que a Fiscalização concordou com o critério jurídico (NCM) descrito pela Recorrente.*

*Isto porque no momento do desembaraço, pelos canais amarelo e vermelho, a Autoridade Fiscal tem o dever de diligenciar e verificar efetivamente todas as características indicadas pelo importador; dentre elas a classificação tarifária e, havendo discrepância exigir a reclassificação da mercadoria e o ônus tributário decorrente.*

*(...)*

*Dessa forma, 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.*

*(...)*

*Verifica-se que a decisão acima encaixa-se perfeitamente ao caso ora analisado, eis que as mercadorias objeto do AIIM sempre foram classificadas pela Recorrente na NCM 8421.29.90 e, no passado, foram objeto de parametrização no canal vermelho, quando foi possível a conferência documental e física de todas as informações prestadas pela Recorrente, especialmente quanto à sua qualidade, quantidade, marca, modelo, tipo, referência, dimensão, utilidade e outras características que as identificavam para fins de descrição e classificação tarifária, e aquela autoridade, ratificou a identificação física contida na Declaração de Importação. Concluída, a conferência aduaneira, sem impugnação de qualquer espécie, foi o produto desembaraçado e entregue a importador, após pagos os tributos correspondentes.*

*(...)*

*Aliás, a situação esbarra na Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos:*

*MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELO FISCO - REVISÃO DE LANÇAMENTO - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - SERVIÇOS ADUANEIROS. A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.*

*(...)*

*Portanto, considerando a situação fática, ou seja, de que (i) as mercadorias objeto do presente AIIM sempre foram descritas pela Recorrente como “Filtro de Combustível” e classificadas no NCM 8421.29.90, sendo que (ii) em outras importações, as mercadorias foram parametrizadas em canal vermelho, passando pelo crivo da Fiscalização Aduaneira, a qual fiscalizou física e documentalmente, nada exigindo acerca da classificação fiscal adotada, mister se faz a*

*desconstituição do presente Auto de Infração, eis que a aplicação de modificação de critério jurídico está vedada em relação aos fatos geradores pretéritos, nos exatos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional.*

### 3.3 DAS NORMAS CONSIDERADAS COMPLEMENTARES – ART. 100, DO CTN

*Como será visto abaixo, o art. 100 do CTN exclui eventual punibilidade do contribuinte em função dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas*

*(...)*

*No caso concreto, é perfeita a aplicação do dispositivo ao considerar-se que a Receita Federal adotava a classificação fiscal que deu origem ao presente auto, eis que as mercadorias passaram pela Fiscalização Aduaneira, sem que lhes fossem feitas quaisquer exigências, configurando assim, sem sombra de dúvidas, os mencionados “atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”.*

*Desta forma, a aquiescência da RFB quando da análise da DI parametrizada em canal vermelho pode ser considerada “regra complementar à legislação” (art. 100 do CTN), que levou a Recorrente ao entendimento de que as descrições utilizadas eram suficientes para a importação de mercadorias, elidindo, portanto, a aplicação de penalidades o fato de ter persistido no critério estabelecido pela autoridade administrativa.*

*A Recorrente seguiu o ato normativo e por isso deve ser autuada?*

*Obviamente que não e objetivamente não será, com base no art. 100, inciso I e parágrafo único do CTN que, como já salientado, afirma que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções*

*internacionais e dos decretos e, por esta razão devem ser observadas.*

*(...)*

*Desta forma, quando da averiguação das mercadorias pela Fiscalização, houve a caracterização de uma regra administrativa de natureza consuetudinária da Receita Federal do Brasil, produzindo os efeitos estabelecidos pelo art. 100, I, e parágrafo único do CTN, de maneira a elidir o auto de infração e a própria aplicação de multas à contribuinte.*

### 3.4 DO ÔNUS DA PROVA

*3.4.1 Do ônus da prova da RFB nos casos de reclassificação de mercadoria A fiscalização deixou de solicitar a confecção de laudo pericial técnico para poder confirmar o suposto erro de classificação fiscal das mercadorias importadas pela Recorrente e,*

*ao mesmo tempo, confirmar aquela classificação que entende como correta, ausência esta que, nos termos das decisões proferidas pela própria Receita Federal, configura a manutenção da classificação indicada pelo importador.*

*(...)*

*No presente auto de infração, é patente a total ausência de provas para qualquer atribuição de responsabilidade imputada à Recorrente, decorrendo de mera presunção.*

*(...)*

*Embora o caso acima não se trate do mesmo objeto, é perfeitamente aplicável, uma vez que nestes autos a Fiscalização baseou-se única e exclusivamente em seu entendimento, afirmando que a classificação fiscal adotada pela Recorrente está incorreta, desincumbindo-se, contudo, de provar o quanto alegado.*

*(...)*

*Violadas as regras que regem o ônus da prova, a nulidade deve ser declarada de pronto, pois está caracterizado o vício insanável, que implica na denegação, ao contribuinte, do direito fundamental do devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, garantidos pelo texto constitucional.*

*(...)*

*Por essa razão, ante a total ausência de provas que consubstanciem as alegações da autoridade fiscal responsável pela autuação recorrida e da manutenção da boa-fé de seus atos, urge que seja determinado o cancelamento do auto de infração lançado contra a Recorrente, bem como sejam afastadas as penalidades que nele constam.*

#### 3.4.2 Da ausência de laudo pericial indispensável à reclassificação

Restou comprovado, pela leitura dos tópicos acima, que a fiscalização, sem qualquer produção de laudo técnico, entendeu que o código NCM adotado pela Recorrente nas importações está equivocado.

Assim, não é razoável que a fiscalização autue a Recorrente sem que haja a elaboração de laudo pericial, indispensável para a eventual reclassificação dos itens importados.

### 3.5 DA INAPLICABILIDADE E DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DAS MULTAS

#### 3.5.1 Da inaplicabilidade da multa por ausência de violação ao bem jurídico tutelado

Não bastasse o equívoco praticado pela Fiscalização quanto à classificação fiscal adotada pela Recorrente, ainda, foi objeto do Auto de Infração a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias, prevista no art. 84, I da MP 2158.35/2001 e art. 711, inciso I, do Decreto 6.759/09 por suposta classificação incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul.

Não há, conforme demonstrado anteriormente, incorreção na classificação adotada pela Recorrente (NCM 8421.29.90) que justifique a penalidade. Assim, uma vez que a aplicação de penalidade depende da subsunção dos fatos à norma legal e, inexistindo infração à norma, não há se falar em aplicação da multa imposta.  
(...)

Logo, evidente que a prestação de informações pelo importador se dá para auxiliar a atividade da Aduana no controle das importações e exportações e, via de consequência, a penalização do importador que deixa de prestar informações ou as presta de forma equivocada deve se dar quando evidenciado o dano à fiscalização aduaneira.

#### 3.5.2 Dos Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade

Desta forma a proporcionalidade e razoabilidade das imposições tributárias deve ser analisada também quanto à própria sanção imposta pelo descumprimento do dever instrumental a fim de demonstrar sua irrazoabilidade.

A irrazoabilidade decorre ainda, da análise fática, eis que pelo conteúdo descrito nas DI objeto da presente demanda, seria possível à Autoridade Fiscal, no momento do desembaraço, a verificação das informações de determinação de sua correção, o que não foi feito pois, como narrado no item anterior, a fiscalização modificou o critério jurídico adotado.

(...)

*Não é razoável, desta forma, a aplicação de multa em mesmo valor para aquele que age de forma a fraudar o controle aduaneiro e aquele que simplesmente preste informações de forma incompleta/equivocada que auxiliariam a Autoridade Fiscal no controle aduaneiro de importações ou exportações realizadas por terceiro, incidindo, neste tocante, a dosimetria da pena, eis que, nos termos do art. 29 do Código Penal, “quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade”.*

(...)

*Acrescente-se que, em publicação oficial – Resolução CAMEX nº 49, de 24 de junho de 2016, utilizou o mesmo código enquadrado pela Recorrente para classificar filtros de combustíveis. Desse modo, não há que se falar em tentativa de fraude por parte da Recorrente, ou mesmo que essa tenha dado classificação fiscal mais benéfica a suas mercadorias, para que com isso pague menos impostos, vez que a própria administração pública já incorreu em erro para classificar este tipo de mercadoria.*

(...)

*Não é proporcional, ainda, diante do objetivo da norma, que tenha sido determinada a aplicabilidade da multa pela incorreção da classificação fiscal – até mesmo porque tendo sido prestadas as informações na forma realizada pelo importador é certo que se cumpriu o seu objetivo, ou seja, a Fiscalização estava munida na data do registro da Declaração de Importação de informações suficientes ao controle das importações realizadas.*

*Assim, a aplicação da multa sem que seja fomentada a sua finalidade é inócua e, como tal, deve ser afastada.*

(...)

*Significa dizer que não existem parâmetros à aplicação da penalidade, bem como o montante fixado revela encargo que prejudica o desenvolvimento da atividade empresarial, a empresa é tolhida em seu direito ao livre exercício da atividade econômica.*

### 3.5.3 Do caráter confiscatório

*Já restou demonstrado anteriormente que o auto de infração foi lavrado ao argumento de que houve classificação fiscal de mercadoria equivocada, exigindo, assim, o recolhimento da diferença de alíquota do Imposto de Importação, a diferença apurada a título de IPI, Cofins – Importação e PIS/PASEP - Importação, além de juros de mora, multa*

*proporcional e multa regulamentar, quando todo o trabalho fiscal foi realizado em cima de meras suposições, o que maculou a sua validade, tornando-o nulo.*

*Diante de todo este cenário, não há dúvidas de que qualquer multa aplicada à Recorrente, seja aquela referente a suposta declaração inexata (75% sobre a diferença apurada dos tributos relacionados ao comércio exterior) ou seja aquela referente a 1% sobre o valor aduaneiro (multa administrativa por prestação de informação inexata da natureza administrativo-tributária) deve ser rechaçada de plano, sob pena de configurar enriquecimento ilícito da Administração Pública, bem como o caráter confiscatório, eis que o cancelamento do auto de infração implica na improcedência da multa. Pois bem. Em que pese a previsão legal para a imposição da multa, é notório o caráter confiscatório deste encargo, superando, assim, sua finalidade punitiva.*

*(...)*

*Assim, a Administração Pública não pode admitir a aplicação de penas de caráter confiscatório, que agridam o princípio da capacidade contributiva, pois abusivas e desproporcionais, além de irem de encontro à própria Constituição Federal.*

*(...)*

*Devem os princípios constitucionais do não confisco e do direito à propriedade serem respeitados, e não atropelados em virtude da necessidade arrecadatória – e infraconstitucional - do Estado, que parece agir de todas as maneiras possíveis para que possa retirar*

*do contribuinte as condições básicas de sua atividade chegando, possivelmente, a ser caracterizada a multa como extorsão, e não punição.*

#### 3.5.4 Da Conduta da Fiscalização

*Ora, nessa primeira oportunidade a Autoridade Fiscal exerceu a competência fiscalizatória em seu grau máximo, ou seja, confrontando a própria mercadoria (conferência física) e a documentação respectiva (conferência documental), situação em que poderia e deveria exercer a orientação do contribuinte, ora Recorrente, da classificação tida como correta, possibilitando à Recorrente adequar sua conduta e padronizar as importações futuras, a qual, reafirme-se, é realizada usualmente.*

*Pelo contrário, a fiscalização postergou a lavratura do Auto de Infração para o ano de 2016, passados mais de quatro anos da data em que a mercadoria fora parametrizada em canal vermelho e conseqüentemente identificado o “suposto erro de classificação”.*

*Desse modo, há que se entender que a fiscalização se posterga a lavratura do Auto de Infração com possível caráter de aumentar sua arrecadação, permitindo que o contribuinte pratique reiteradamente a conduta para no limiar do prazo decadencial lhe autuar em valores exorbitantes e com imposição de multas cumulativas e desarrazoadas.*

*(...)*

*Ou seja, a conduta ineficiente da Autoridade Fiscal que, diante de desembaraço de mercadoria em canal vermelho, diante da possibilidade de aferição física e documental da mercadoria importada, levou quatro anos para concluir que a classificação fiscal aplicada pela Recorrente estava incorreta, possibilitou a consolidação de uma operação de importação repetitiva calcada na certeza de que referida operação atendia todas as exigências fiscais e aduaneiras, o que decididamente não pode, nesse momento, servir de fundamento para autuação da Recorrente, em total detrimento da segurança jurídica.*

#### 3.5.5 Da Verdade Material e da Ampla Defesa

*Cabe aqui ressaltar que o procedimento administrativo fiscal tem como seu princípio norteador a busca pela verdade material, a qual resguarda o respeito à forma pela qual os atos jurídicos devem ser praticados, mas impede que o excesso de formalismo avilte o direito, mormente quando sua comprovação por outros meios é possível e, mais do que isso, torna-o irrefutável.*

#### 4. DAS CONCLUSÕES

*Diante de todos os argumentos acima salientados, que comprovam a idoneidade das operações realizadas pela Recorrente, conclui-se que:*

*- A Classificação tarifária adotada pela Recorrente se encontra embasada em fundamentação técnica, não havendo que se falar, portanto, na reclassificação pretendida pela fiscalização no código NCM 8421.23.00, uma vez que sequer foi elaborado Laudo Técnico para tanto.*

*- Há nítida modificação de critério jurídico adotado pela fiscalização, vez que as mercadorias objeto da autuação foram parametrizadas em canal vermelho, havendo a conferência física e documental, sem que houvesse qualquer questionamento quanto à classificação tarifária utilizada.*

*- Que contra a Impugnante foi lavrado Auto de Infração de valor abusivo, de forma a afrontar*

*a economia nacional, com ameaça à atuação do Setor Privado no Brasil;*  
*- Que houve a indevida aplicação de multas, as quais, inclusive, possuem caráter confiscatório, notadamente pela aplicação em duplicidade.*

5. DO PEDIDO

*Frente a todos os fatos e fundamentos contemplados no presente recurso voluntário requer seja o presente recurso recebido e remetido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para que seja distribuído à Seção competente para o seu julgamento, oportunidade em que será julgado PROCEDENTE para declarar a insubsistência do lançamento, por todos os argumentos e provas produzidos no presente recurso, procedendo-se às baixas nos respectivos arquivos e sistemas informatizados, determinando-se, por fim, o arquivamento do presente processo;*

5. Os autos foram então a mim distribuídos.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Ari Vendramini

6. Centram-se estes autos em divergência quanto à classificação de mercadoria, entre a recorrente e a autoridade fiscal :

a) de acordo com o constante do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.727/2.765), o importador CATERPILLAR BRASIL COMÉRCIO DE MÁQUINAS E PEÇAS LTDA, submeteu a despacho aduaneiro mercadorias descritas como FILTROS DE COMBUSTÍVEL, classificando-os no código tarifário da NCM 8421.29.90 – Outros Filtros de combustível, mediante DI (Declaração de Importação) registradas no período de 2012 a 2016 (assinaladas às fls. 3.271).

- entretanto, consoante as Regras de Classificação do SH e subsídios da NESH, tais mercadorias se classificam no código tarifário da NCM 8421.23.00.

7. A autoridade fiscal assim descreveu, em sua análise, a sua interpretação quanto à classificação da mercadoria, que estava em consonância com a classificação adotada pela recorrente. Por elucidativa e didática, adoto neste voto :

- que durante o procedimento fiscal, constatou que as mercadorias estrangeiras, descritas como FILTRO DE COMBUSTÍVEL, classificadas sob o código NCM 8421.29.90 listadas na Tabela 1 foram classificadas incorretamente pelo importador, sendo correta a NCM 8421.23.00 (Resolução Camex nº 94/2011), com base nos seguintes argumentos:

- Que ao registrar as DI de FILTRO DE COMBUSTÍVEL, classificados na NCM 8421.29.90 - “Outros”, o importador utilizou algumas variações na descrição do produto.

- 
- Que embora existam variações nas descrições, na maioria delas consta, basicamente, o modelo do filtro e a informação “FILTRO DE COMBUSTÍVEL”.
  - **Que, 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.**
  - **Que as informações técnicas prestadas pela CATERPILLAR afirmam que os Part Numbers mencionados na Intimação “são qualificados como filtros de diesel que atuam em motores a diesel de ignição por compressão aplicados em diversos modelos de máquinas rodoviárias autopropulsados marca CATERPILLAR (...)”.**
  - Que com o objetivo de elucidar um pouco mais sobre a identificação do produto, são apresentadas algumas figuras (fls. 2.738/2.740), entregues pelo próprio contribuinte, que estão individualizadas por part number e nas quais contém: o desenho do tipo do filtro (retirado do catálogo), a descrição técnica, o tipo de combustível e de motor aos quais o filtro se aplica, bem como, o modelo de máquina para qual cada filtro é destinado.
  - Que a íntegra das figuras de cada filtro e suas respectivas especificações técnicas, entregues pelo próprio contribuinte, fazem parte da resposta do contribuinte à intimação fiscal e, portanto, constam nos autos deste Processo Administrativo Fiscal.
  - Que no sítio da CATERPILLAR encontram-se disponíveis informações, explicações e fotos dos diferentes modelos/part numbers dos filtros, objeto desta ação fiscal. Como se pode observar pelo exemplo disposto na figura às fls. 2.741.
  - **Que no sítio da empresa é possível identificar, que os filtros são destinados a motores movidos a óleo diesel, como por exemplo, os motores de tratores, escavadeiras e caminhões. Assim, restou confirmada a informação concedida pelo contribuinte de que os filtros importados por ele, e que aqui estão sendo fiscalizados quanto à correta classificação fiscal, são usados em motores a diesel.**
  - Que, considerando a documentação apresentada pelo sujeito passivo, juntamente, com os dados acessíveis no sítio da CATERPILLAR, referentes aos part numbers fiscalizados (Tabela 1 – DOC 5), conclui-se: os diferentes filtros importados pela empresa, no período de janeiro de 2012 a agosto de 2016, são, de fato, FILTROS DE COMBUSTÍVEL. E mais, destinam-se a filtrar óleo diesel em motores de compressão.
  - **Que 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.**
  - **Que 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.**
  - Que o código correto da NCM (8421.23.00), no qual os filtros de combustível importados pela CATERPILLAR deveriam ter sido classificados, tem tributação mais gravosa do que a disposta no código adotado pelo importador (8421.29.90), conforme demonstra a seguir.
  - Que a RGI/SH nº 1, aplicável em todos os casos, dispõe que:

*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 (...).*

- Que o texto da Nota 2 da Seção XVI esclarece que (grifos do original):

*2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:*

*a) As partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;*

*b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;*

*c) As outras partes classificam-se nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38, conforme o caso, ou, não sendo possível tal classificação, nas posições 84.87 ou 85.48.*

- Que nos termos da Nota 2 da Seção XVI, de um modo geral, ressalvadas as exclusões previstas, as partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente concebidas para uma máquina ou aparelho determinado ou para várias máquinas ou aparelhos compreendidos na mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43) classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas.

- **Que, todavia, estabelece a alínea “a” da citada Nota que estas disposições não se aplicam às partes que consistam em artefatos incluídos em qualquer uma das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.85 e 85.48). Os artefatos deste tipo seguem o seu próprio regime em todos os casos, mesmo se concebidos especialmente para serem utilizados como partes de uma máquina determinada. É o que acontece, entre outros, com as máquinas e aparelhos para filtrar da posição 8421. Assim, conclui que o filtro de combustível, objeto da presente fiscalização, segue seu próprio regime.**

- Que, considerando a descrição da mercadoria constante das DIs, as informações colhidas no sítio do interessado na internet e os documentos enviados pela CATERPILLAR, **tem-se que o produto filtro de combustível classifica-se, por aplicação da RGI/SH nº 1, na posição 8421, cujo texto é: CENTRIFUGADORES, INCLUINDO OS SECADORES CENTRÍFUGOS; APARELHOS PARA FILTRAR OU DEPURAR LÍQUIDOS OU GASES.** (Grifos do original)

- Que, corroborando o disposto no parágrafo anterior, a Nesh da posição 8421 traz as seguintes orientações:

*A presente posição abrange:*

*(...)*

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

*(...)*

**II.- APARELHOS PARA FILTRAR OU DEPURAR LÍQUIDOS OU GASES**

*Um grande número de aparelhos deste grupo, por sua própria concepção, consiste em dispositivos puramente estáticos, desprovidos de qualquer mecanismo móvel. A presente posição engloba os filtros e depuradores de*

*todos os tipos (mecânicos, químicos, magnéticos, eletromagnéticos, eletrostáticos, etc.); compreende também pequenos aparelhos de uso doméstico e os dispositivos filtrantes de motores de explosão, e ainda material industrial pesado, mas não engloba os simples funis, recipientes, cubas, etc. providos somente de uma tela filtrante ou de uma peneira e, a fortiori, os recipientes, sem características específicas, que se destinem a serem posteriormente guarnecidos de camadas de produtos filtrantes tais como areia, carvão vegetal, etc.*

*De modo geral, as máquinas e aparelhos deste grupo distinguem-se nitidamente pela sua própria utilização: filtração de líquidos ou tratamento de gases.*

• **Que, de acordo com a RGI/SH nº 6, para efeitos legais, a classificação nas subposições de uma mesma posição é realizada pelos textos dessas subposições e pelas notas de subposições respectivas. As subposições de 1º nível da posição 8421 são as seguintes:**

**8421.1- Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos:**

**8421.2 - Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos:**

**8421.3 - Aparelhos para filtrar ou depurar gases:**

**8421.9 – Partes:**

• **Que, à vista disso, o produto em tela, filtro de combustível, encontra-se compreendido na subposição de 1º nível 8421.2, por destinar-se a filtrar ou depurar líquidos.**

• **Que, até este ponto, 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, esta fiscalização entende por equivocada a classificação utilizada pelo interessado, conforme segue.

• **Que 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 ou por compressão**

**8421.29 – Outros**

• **Que revelado de pronto a inadequação das subposições 8421.21 e 8421.22 para a classificação dos filtros de combustível, 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).

• **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.**

• Que os motores de combustão interna são máquinas térmicas, que transformam a conversão se dá através de ciclos termodinâmicos que envolvem expansão, compressão e mudança de temperatura de gases. São exemplos de ciclos termodinâmicos o ciclo motor de Otto e o ciclo motor de Diesel.

- Para demonstrar que a gasolina e o óleo diesel estão abrangidos pelo termo “óleos minerais”, constante do texto do código NCM 8421.23.00, transcreve: i) informações extraídas do sítio da Petrobrás na rede mundial de computadores; ii) textos dos códigos tarifários da NCM 2710.12.5 e 2710.19.21 que abrangem a gasolina e o óleo diesel; iii) Notas Complementares do Capítulo 27 da NCM; iv) Notas Explicativas – NESH da posição 2710.

**(GRIFOS DESTE RELATOR)**

8. Portanto, a própria recorrente, em resposta á Intimação Fiscal, e com apresentação de farta documentação comprobatória (desenhos, esquemas e outras informações), admite que os filtros de combustível são destinados a filtrar óleo diesel.

9. Claro está que dentre os óleos minerais, obtidos do refino do petróleo, está o óleo diesel e , no caso em exame, por descrição da própria recorrente, os filtros se destinam aos veículos caminhões, máquinas agrícolas, tratores.

10. Por imposição da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI/SH nº 6 **para efeitos legais, a classificação nas subposições de uma mesma posição é realizada pelos textos dessas subposições e pelas notas de subposições respectivas.**

11. Ou seja, em síntese, se houver classificação específica, deve-se utilizar esta em preferência da classificação mais genérica.

12. Em questão as seguintes sub-posições : **8421.23 – Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão e 8421.29 – Outros.**

13. Portanto, por tratarem-se, neste caso, de filtro de combustível óleo diesel, deve-se optar pela classificação mais específica, qual seja, a **8421.23 – Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão.**

#### **A QUESTÃO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COANA N ° 17, DE 10/09/2014**

14. Realmente a Solução de Consulta COANA nº 17., de 10/09/2014 não se aplica ao caso prático, pois trata de filtro de combustível para filtrar gasolina, etanol ou a mistura de ambos em motores de ignição por centelha, enquanto aqui se trata de filtro de combustível utilizado em motores por ignição movidos a diesel.

#### **DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO**

15. Alega a recorrente que houve alteração do critério jurídico, uma vez que algumas DIs, objeto do auto de infração, já haviam sido fiscalizadas e desembaraçadas pelo canal vermelho, ou seja, já haviam sido objeto de verificação mais completa, documental e física, obedecendo ao comando do inciso III do artigo 21 da Instrução Normativa nº 680/2006, que disciplina o despacho aduaneiro de importação :

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

**III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e**

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica. (grifos nossos)

16. Das DIs citadas pela recorrente, encontramos relacionada no auto de infração a de nº 13/0030094-0, que a recorrente afirma ter sido desembaraçada no canal vermelho em 14/06/2013, com a classificação NCM 84212990, frisando que “*não houve qualquer mudança nas características das mercadorias, e nem ao menos na descrição oferecida pela Recorrente, sendo reiteradamente conferida física e documentalmente a mercadoria importada, inexistindo qualquer razão para a revisão e autuação por erro de classificação fiscal neste momento.*”

17. Afirma, por fim, que “*tendo sido realizada a verificação documental e física da mercadoria importada anteriormente, é evidente que, nos termos do art. 542 do RA, deu-se por “verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica”, pelo que se pode afirmar categoricamente que a Fiscalização concordou com o critério jurídico (NCM) descrito pela Recorrente, isto porque no momento do desembaraço, pelos canais amarelo e vermelho, a Autoridade Fiscal tem o dever de diligenciar e verificar efetivamente todas as características indicadas pelo importador, dentre elas a classificação tarifária e, havendo discrepância exigir a reclassificação da mercadoria e o ônus tributário decorrente.*”

18. Sem razão a recorrente, o desembaraço, em canal vermelho, com verificação documental e física da mercadoria, classificada na posição 84212990, e, em momento posterior, a mesma mercadoria recebe nova classificação, não está a se ferir mortalmente o artigo 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.

19. Trata-se na realidade, de interpretação diversa ou nova interpretação do mesmo fato jurídico, de outra forma, se inviabilizaria qualquer revisão aduaneira.

## Conclusão

20. Os filtros de combustível utilizados em motores por ignição movidos adiesel, ainda que tais motores possam ter seus projetos alterados para utilizarem misturas de diesel, ou mesmo biodiesel, classificam-se no código tarifário 8421.23.00 da NCM, consoante a 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, portanto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como voto

*Assinado digitalmente*

Ari Vendramini - Relator