



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13864.720071/2014-18  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3301-001.743 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de novembro de 2021  
**Assunto** CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA  
**Recorrente** PARKER HANNIFIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem intime a Recorrente a apresentar, em 90 (noventa) dias, Laudo Técnico dos filtros separadores e peças.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente Convocada), Marcelo Costa Marques D'Oliveira (Suplente Convocado) e Ari Vendramini.

## Relatório

1. Adoto o relatório do Acórdão **14-96.861 - 8ª Turma da DRJ/RPO**

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, em desfavor da interessada em epígrafe, constituindo-se os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 2.790.729,27 (dois milhões, setecentos e noventa mil, setecentos e vinte e nove reais, vinte e sete centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme Demonstrativo do Crédito Tributário (e-fls. 38083 e 38101).

Constam na “Descrição dos Fatos” (e-fls. 38084/38086) as seguintes infrações à legislação tributária:

1) Falta de lançamento do imposto por ter o estabelecimento promovido a saída de produto tributado com falta ou insuficiência de lançamento de imposto, por erro de

classificação fiscal e/ou erro de alíquota, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal;

2) Falta de lançamento do imposto por ter o estabelecimento promovido a saída de produto com suspensão indevida, combinado ou não com erro de classificação e/ou alíquota, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal;

3) Falta de recolhimento do IPI em decorrência da escrituração e utilização de crédito indevido.

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 37629/37701) que instrui o auto de infração traz o detalhamento das infrações acima, que segue em resumo:

### **1) Classificação fiscal dos produtos industrializados pela fiscalizada**

A contribuinte fiscalizada fabrica e revende filtros e elementos filtrantes, que são por ela agrupadas em duas categorias: filtros do combustível biodiesel separador de água (filtro separador) e filtro final do combustível biodiesel (filtro final). A precisa distinção dos filtros faz-se necessária, visto que a contribuinte apresenta argumentos distintos para a classificação dos dois tipos de filtros de combustível.

#### **1.1) Classificação fiscal dos filtros de combustível**

A empresa pretende classificar os filtros de combustível na NCM 8421.2990 – outros (0% IPI), justificando tal classificação devido ao fato de não haver classificação específica para filtro de biodiesel B5 a B100. Alega, ainda, que eventual utilização de classificações fiscais diversas para os mesmos produtos decorreria de equívocos durante sua comercialização.

O óleo diesel é um derivado da destilação do petróleo, constituído basicamente por hidrocarbonetos. O biodiesel é um combustível renovável e biodegradável, obtido comumente a partir da reação química de lipídios, óleos ou gorduras, de origem animal ou vegetal, com um álcool na presença de um catalisador (reação conhecida como transesterificação).

O biodiesel pode ser usado sozinho ou misturado com o petrodiesel. O óleo diesel rodoviário é classificado como do tipo A (sem adição de biodiesel) ou do tipo B (com adição de biodiesel).

O nome biodiesel muitas vezes é confundido com a mistura diesel + biodiesel, disponível em postos de combustível. A designação correta para a mistura vendida nestes postos deve ser precedida pela letra B (do inglês Blend). Neste caso, a mistura de 2% de biodiesel ao diesel de petróleo é chamada de B2 e assim sucessivamente, até o biodiesel puro, denominado B100.

O fato de o óleo diesel de uso rodoviário conter pequena proporção de biodiesel, no teor estabelecido pela legislação vigente, não desnatura sua característica de óleo mineral e, portanto, o filtro de combustível deve ser classificado na posição 8421.2300.

Corroborando este entendimento, observa-se que:

» a própria Parker, em grande parte das vendas para as montadoras, classifica os filtros na NCM 8421.2300;

» a MERCEDES-BENZ DO BRASIL LTDA também adota esta classificação ao dar saída aos filtros de combustível adquiridos da Parker;

» a SCANIA LATIN AMERICA LTDA adota o “Ex” da posição 8421.2300 (4%), ao dar saída aos filtros adquiridos da Parker (reitera-se que o “Ex” não é aplicável posto que os filtros de combustível vendidos pela Parker são descartáveis).

Constatou-se que ambos os tipos de filtro de combustível exercem as funções de separador de água e de retenção de partículas.

As duas funções exercidas pelo filtro de combustível separador de água são complementares, sendo a função principal a de deixar o combustível livre de partículas sólidas contaminantes.

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.743 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13864.720071/2014-18

O filtro separador de água-óleo diesel pode ser utilizado como pré-filtro (recomendável) ou também como filtro final em veículos com motores ciclo diesel. Observa-se que um especialista da própria fiscalizada declarou que a água é apenas um dos contaminantes e que o principal agente de saturação de um filtro é o asfalto. Donde se conclui que, a principal função do filtro sob análise é impedir que o principal agente de saturação (asfalto) chegue ao motor. Tanto que, nos meses e locais secos, a função de separador de água será fortemente reduzida, exigindo apenas uma drenagem/mês.

No documento protocolado pela contribuinte, em 12/05/2014, onde reitera entendimento de que os filtros separadores de água estariam corretamente classificados na posição tarifária 8421.2990, ela afirma que a função de tais separadores limita-se a separar a água contida no diesel. Tal afirmação é incorreta uma vez que remete o leitor ao equivocado entendimento de que tal filtro exerceria unicamente esta função, o que não é verdade.

A Nota 3 da Seção XVI das NESH estabelece, em seu trecho inicial: salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterizar o conjunto.

Em praticamente todos os filtros de combustível separadores de água vendidos pela Parker, a embalagem do produto sequer cita o fato de ser um filtro separador de água, informação que consta sem qualquer destaque, no corpo do produto.

Os filtros vendidos pela Parker são selados, não permitindo a substituição dos elementos filtrantes e, por isso, descartáveis. Os elementos são colados à tampa, conforme fotos abaixo.

(...)

Como os filtros são descartáveis não podem ser enquadrados nos “Ex” da posição 8421.2300.

## **1.2) Classificação fiscal das peças e partes dos filtros de combustível**

Quaisquer das partes que constituem o conjunto “filtro de combustível”, quando vendidas em separado, classificam-se nas subposições de segundo nível NCM 8421.99, todas com 8% de IPI.

Enquadram-se nessa subposição de segundo nível os seguintes produtos/mercadorias vendidas pela Parker, dentre outros: base para filtro; carcaça do filtro (corpo do filtro); cartucho microfibras; chapéu do filtro do ar; ejetor; elemento coalescente; elemento do filtro combustível; elemento do filtro do ar; elemento hidráulico; elemento lubrificante; *kit* anel; *kit* base com e sem bomba; *kit* copo com e sem sensor; *kit* dissecante; *kit* vedação; *kit* dreno; *kit* LCM; *kit* sensor; *kit* Sobr. Mplus; *kit* tampão; *kit* válvula; *kit* plug; *kit* esfera; válvulas; indicador de saturação e indicador de restrição; indicador de pressão; chapéu do filtro do ar.

Os acessórios, partes, instrumentos, cabos, aparelhos, instrumentos e dispositivos auxiliares, que pertençam aos filtros devem ser com ele classificados, nos termos da Nota 3 da Seção XVI das NESH e de acordo com a Nota 2, letra 'b', da Seção XVI, guardadas as ressalvas do *caput* e da letra 'a', quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição, as partes classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas.

A nota nº 2 da Seção XVI das NESH traça as diretrizes legais para a classificação das partes das máquinas, aparelhos, instrumentos e dispositivos dos Capítulos 84 e 85:

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 artigos 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 artigos 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 artigos 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.*

(...)

## **II.- PARTES**

*(Nota 2 da Seção)*

*De um modo geral, ressalvadas as exclusões compreendidas no número I, acima, 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. Incluem-se, todavia, em posições próprias diferentes das máquinas:*

(...)

*Todavia, 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:*

*1) As bombas e compressores (posições 84.13 e 84.14).*

*2) As máquinas e aparelhos para filtrar, etc., da posição 84.21.*

(...)

As mesmas NESH, no tocante aos aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases e às suas partes, abrangidos pela posição 8421, explicam:

*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.*

(...)

## **PARTES**

*Ressalvadas as disposições gerais relativas à classificação das partes (ver as Considerações Gerais da Seção), também se classificam aqui as partes de filtros ou*

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.743 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13864.720071/2014-18

*depuradores acima indicados tais como: Cápsulas de filtros de líquidos, suportes, molduras e placas de filtros-prensas, tambores de filtros de líquidos ou gases, placas metálicas perfuradas ou providas de aletas, de filtros de gases. Todavia, deve observar-se que as placas filtrantes, de pasta de papel, incluem-se na posição 48.12 e que, de modo geral, as outras superfícies filtrantes (cerâmicas, têxteis, feltros, etc.) classificam-se de acordo com a matéria constitutiva e os trabalhos recebidos.*

A própria contribuinte por vezes classifica esses produtos na subposição NCM 8421.99 e tributa a saída.

## **2) Suspensão por substituição tributária**

O regime especial de substituição tributária aplicável ao setor automotivo deixou de existir em 2002. No entanto, verificou-se a saída de produtos do estabelecimento fiscalizado com a suspensão do imposto, a pretexto de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

As notas fiscais de venda, emitidas com códigos CFOP referentes a substituição tributária, não contém a informação “Saída com suspensão do IPI - ADE n.º xxxx, de xx/xx/xxxx, DOU de xx/xx/xxxx” (art. 13 da IN RFB n.º 1.081/2010), e também não constam do campo “Informações Complementares” o valor do imposto suspenso (§ 1º do art. 13 da IN RFB 1.081/2010).

Tendo sido regularmente intimada a apresentar cópia do Ato Declaratório Executivo (ADE) de concessão do regime especial de substituição tributária, publicado na Seção 1 do Diário Oficial da União, a Parker admitiu não estar sujeita à substituição tributária do IPI e não possuir ADE de concessão do regime especial de substituição tributária.

## **3) Revenda de mercadorias**

A empresa fiscalizada promoveu a saída de bens importados e adquiridos no mercado interno, sem que estes tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização, equiparando-se nestas operações a estabelecimento industrial.

Nos termos do RIPI/2010 (art. 9º, inciso I), o contribuinte que dá a saída a bens importados, sem que estes tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização, equipara-se, nestas operações, a estabelecimento industrial.

O art. 5º da Lei n.º 9.826/99, com a alteração dada pelo art. 4º da Lei n.º 10.485/2002, dispõe que os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, devem sair com suspensão do IPI do estabelecimento industrial quando por este diretamente importados.

Esta suspensão é condicionada a que o produto seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente, na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados e na montagem dos produtos autopropulsados relacionados na citada lei (montadoras).

Nos termos do RIPI/2010 (art. 9º, § 6º), os estabelecimentos industriais, quando derem saída a MP, PI e ME adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações, não se lhes aplicando o benefício da suspensão (art. 27, II, da IN SRF n.º 948, de 15 de junho de 2009).

Na PLANILHA I – CÓDIGOS MERCADORIAS PARA REVENDA, encontram-se relacionadas as mercadorias adquiridas como produto acabado e revendidas no estado em que adquiridas.

Na PLANILHA VI – VENDA MERCADORIA ADQUIRIDA PARA REVENDA, demonstra-se as diferenças de IPI não destacado nas notas fiscais de venda das mercadorias meramente revendidas.

Em diversas situações, a contribuinte adquiriu mercadoria com NCM que comporta alíquota positiva, gerando crédito, e, ao revender a mesma mercadoria, a classificou em NCM com alíquota zero, deixando de gerar débito.

#### **4) Venda para o mercado de reposição**

Grande parte da produção da empresa fiscalizada é destinada à venda para o mercado de reposição, tendo como clientes estabelecimentos comerciais atacadistas e varejistas ou consumidores finais, PF e PJ.

A fiscalizada justificou as saídas com suspensão dizendo que as mercadorias “*destinam-se a montagem e/ou fabricação amparados pelo artigo 5º § 2º I e II Lei 9.826/99, alterada pela Lei 10.485/2002, o que gera benefício em toda a cadeia produtiva*”; ou que “*destinam-se ao emprego na montagem e/ou fabricação dos produtos amparados por ela, podendo desta forma, de acordo com o Art. 5º Parag. Único e Art. 8º da IN nº 948 de 15/06/99 se beneficiar da suspensão do IPI.*”

A Lei nº 9.826/99 exige que os produtos vendidos sejam aplicados, pelo estabelecimento industrial adquirente, na produção de novos componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados ou na montagem dos produtos autopropulsados (§§ 1º e 2º do art. 5º).

O art. 8º da IN nº 948/2009 aplica-se a operações em que o fornecedor e o adquirente são, ambos, fabricante de autopeças.

As vendas de produtos fabricados pela Parker, para fazerem jus à suspensão do IPI, devem ter como destinatários/clientes, obrigatoriamente, empresas industriais que atuem no ramo da cadeia automotiva. Logo, as mercadorias destinadas ao mercado de reposição não podem sair com o imposto suspenso.

Na PLANILHA VII – VENDA PARA MERCADO DE REPOSIÇÃO, foram tabuladas as operações de saída identificadas com a destinação ao mercado de reposição e o correspondente IPI devido e não destacado.

#### **5) Venda para montadoras**

A maior parte das vendas dos filtros e partes de filtros realizadas pela Parker, tendo como adquirentes as montadoras, foram efetuadas com suspensão do IPI, com fundamento no art. 5º da Lei nº 9.826/99.

As vendas a INTERNATIONAL INDÚSTRIA AUTOMOTIVA DA AMÉRICA DO SUL LTDA, referentes às notas fiscais nos 69671, 69672, 69673, 69674 e 70122, por terem sido destinadas a bens de uso e consumo, não estão sujeitas à suspensão.

A MERCEDES-BENZ DO BRASIL LTDA declarou que os produtos de códigos 635294031 (filtro combustível A3844777015-R), 635299980 (filtro combustível A4570900052), 635298060 (filtro combustível A4760907452 124,800) e 635298090 (filtro combustível A4570900252) destinam-se integralmente a abastecer a demanda de sua rede de concessionários.

Estes filtros de combustível foram vendidos com a suspensão indevida do IPI e, também, com erro de classificação fiscal (a classificação correta é 8421.2300, com alíquota de 8%).

A SCANIA LATIN AMERICA LTDA reconheceu que a grande maioria dos produtos por ela adquiridos foram destinados a atender o mercado de reposição,

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.743 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13864.720071/2014-18

apresentando relação das notas fiscais que emitiu com a quantidade de produtos não empregados na industrialização.

Esses produtos não fazem jus à suspensão do IPI.

#### **6) Utilização indevida de créditos**

O estabelecimento industrial apropriou-se de créditos de notas fiscais cujos emitentes constavam baixados no CNPJ na data da emissão:

- Solplas Indústria de Plásticos Ltda, CNPJ 43.994.433/0001-12, baixada em 31/12/2009; e
- Maxion Sistemas Automotivos Ltda, CNPJ 00.736.859/0006-78, baixada em 01/07/2008.

A fiscalizada esclareceu que as empresas teriam sido baixadas por incorporação, estando ativas à época. Como os estabelecimentos encontravam-se baixados quando da emissão das NF, os créditos decorrentes destas aquisições são indevidos, sendo efetuada a sua glosa.

O estabelecimento industrial apropriou-se de créditos de produtos tributados recebidos em devolução ou retorno. O crédito é permitido, porém não é ressarcível. Assim, os créditos referentes a Devolução de Venda foram reclassificados de “ressarcível” para “não ressarcível” (PLANILHA III – RECLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITO – DEVOLUÇÃO DE VENDA).

Também foram reclassificados de “ressarcível” para “não ressarcível” os créditos decorrentes de aquisições de bens de produção destinados à revenda (PLANILHA IV – RECLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITO MERCAD. ADQUIRIDA MERC INTERNO PARA REVENDA e PLANILHA V – RECLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS – IMPORTAÇÕES PARA REVENDA).

Em face dos fatos e das infrações apuradas, a autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício do imposto que deixou de ser lançado/recolhido, constituindo os respectivos créditos tributários.

A empresa autuada foi cientificada do lançamento em 21/05/2014. Em 20/06/2014, apresentou impugnação ao lançamento (e-fls. 38111/38153). Em suma, aduziu as seguintes razões de defesa:

#### I) Matéria não impugnada

A impugnante reconhece a existência de alguns equívocos em seus procedimentos e efetuará o pagamento dos respectivos valores incontroversos, correspondentes a:

- Totalidade do item 0001 do auto de infração (falta de lançamento do imposto por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota).

- Parcela de R\$ 16.442,46 do subitem 1 do item 0002 do auto de infração (Planilha VI, anexa ao Termo de Verificação Fiscal), referente a saídas de produtos revendidos. A parte contestada (no montante de R\$ 1.962,86) está relacionada a operações acobertadas pela isenção, com clientes localizados na Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 81 do RIPI/2010.

- Parcela de R\$ 211.855,67 do subitem 2 do item 0002 do auto de infração (Planilha VII, anexa ao Termo de Verificação Fiscal), referente a saídas de produtos diversos para o mercado de reposição com o IPI suspenso. A parte contestada (no montante de R\$ 89.669,98) está relacionada a operações acobertadas pela isenção (vendas para a Zona Franca de Manaus) e a produtos classificados nos códigos 8421.2990 e 8421.3990.

- Parcela de R\$ 11.585,82 do subitem 3 do item 0002 do auto de infração (Planilha VII, anexa ao Termo de Verificação Fiscal), referente a saídas de filtros para o mercado de reposição com o IPI suspenso. A parte contestada (no montante de R\$ 929.077,19) está relacionada a produtos classificados nos códigos 8421.2990.

- Parcela de R\$ 277,61 do subitem 4 do item 0002 do auto de infração (Planilha VIII, anexa ao Termo de Verificação Fiscal), referente a saídas de produtos diversos para as montadoras com o IPI suspenso. A parte contestada está relacionada a saída de produtos para industrialização.

II) Erro na apuração do saldo em outubro de 2010

Na reconstituição da escrita fiscal, no período de apuração de outubro de 2010, o saldo devedor foi apurado pelo Fisco em R\$ 430.184,50. Isto porque a autoridade fiscal considerou o valor de R\$ 812.077,10 como débito escriturado.

No entanto, o valor de R\$ 812.077,10 corresponde à soma dos débitos apurados naquele período (R\$ 304.666,12) com o valor do pedido de ressarcimento n.º 09857.36734.221010.1.1.01-0764 (R\$ 507.410,98).

Ao considerar o valor de R\$ 507.410,98 como débito daquele período, teve-se transformado em débito um saldo credor que estava sendo pleiteado em ressarcimento.

III) Revenda de produtos adquiridos de terceiros

No subitem 1 do item 0002 do auto de infração (Planilha VI, anexa ao Termo de Verificação Fiscal), exige-se o valor de R\$ 18.405,32. No entanto, parte deste valor (R\$ 1.962,86) está relacionada a operações acobertadas pela isenção, com clientes localizados na Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 81 do RIPI/2010.

Para fins de comprovação das alegadas operações, junta-se as Declarações de Internamento emitidas pela Suframa (e-fls. 38221/38291).

IV) Saídas de produtos para o mercado de reposição (Planilha VII)

No subitem 2 do item 0002 do auto de infração (Planilha VII, anexa ao Termo de Verificação Fiscal), exige-se o valor de R\$ 301.525,65 decorrente de saídas de produtos diversos para o mercado de reposição. No entanto, parte deste valor (R\$ 89.669,98) está relacionada a operações acobertadas pela isenção (vendas para a Zona Franca de Manaus) e a produtos classificados nos códigos 8421.2990 e 8421.3990, como a seguir se descreve:

(i) R\$ 10.816,29 – operações isentas destinadas à ZFM, conforme se comprova pelas Declarações de Internamento da Suframa.

(ii) R\$ 54.476,38 – relacionado aos produtos denominados “Filtros 2 em 1”, comercializados em *kits* contendo, na maior parte, um aparelho separador (F. SEP), um filtro final (F. Com.) e um copo. A preponderância desses *kits* se dá pela presença do aparelho separador, cuja classificação fiscal é 8421.2990.

(iii) R\$ 5.829,67 – relacionado aos produtos denominados “cápsulas filtrantes”. Trata-se de um filtro propriamente dito, e não de partes ou peças como considerado pela Fiscalização. A classificação fiscal correta é a 8421.3990.

(iv) R\$ 12.960,77 – relacionado aos produtos denominados “filtros hidráulicos”. As classificações fiscais corretas são 8421.2990 e 8421.3990, já que os produtos em questão são filtros hidráulicos (localizados fora do motor) e filtros desumidificadores (utilizados para retirar a umidade).

(v) R\$ 5.373,06 – relacionado a partes e peças dos produtos denominados “secadores”, motivo pelo qual a classificação correta é 8419.3900.

(vi) R\$ 213,79 – relacionado aos produtos denominados “F. SEP.” Trata-se de um aparelho separador classificado na posição 8421.2990.

No subitem 3 do item 0002 do auto de infração (Planilha VII, anexa ao Termo de Verificação Fiscal), exige-se o valor de R\$ 940.663,01 decorrente de saídas de filtros para o mercado de reposição. Entretanto, o valor de R\$ 929.077,19 refere-se ao produto “F SEP”, que deve ser classificado no código 8421.2990 da TIPI.

V) Saídas de produtos para as montadoras (Planilha VIII) No subitem 4 do item 0002 do auto de infração (Planilha VIII, anexa ao Termo de Verificação Fiscal), exige-se o valor de R\$ 2.657,48 decorrente de saídas de produtos diversos para as montadoras. Entretanto, o valor de R\$ 2.429,88 é devido pelas próprias montadoras nos casos em que elas tenham adquirido os produtos para industrialização, porém, dado destino diverso a esses produtos.

No subitem 5 do item 0002 do auto de infração (Planilha VIII, anexa ao Termo de Verificação Fiscal), exige-se o valor de R\$ 414.373,96 decorrente de saídas de filtros para as montadoras. Entretanto, todo este valor refere-se ao produto “F SEP”, que deve ser classificado no código 8421.2990 da TIPI. Além disso, parte desse valor (R\$ 103.463,21) relaciona-se a operações de industrialização, motivo pelo qual o IPI jamais poderia ter sido exigido.

Os valores de R\$ 2.429,88 e R\$ 103.463,21 estão relacionados a operações de venda de mercadorias para industrialização, de forma que a suspensão do IPI foi devidamente aplicada, nos termos do art. 5º, § 2º da Lei nº 9.826/99.

No anexo Doc. 06, é possível observar, pelos pedidos de compra apresentados exemplificativamente, que os produtos adquiridos seriam empregados na produção dos bens listados nos incisos I e II do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.826/99.

Desta forma, caso os clientes não tenham utilizado os produtos adquiridos na industrialização, seriam eles próprios os responsáveis pelo recolhimento do IPI, conforme prevê o § 5º do mesmo dispositivo legal.

#### VI) Classificação fiscal dos filtros separadores

##### VI.1) Correta identificação do produto

Conforme amplamente demonstrado durante a fase de fiscalização, enquanto o produto “separador de água” apenas separa a água do óleo diesel, o “filtro de combustível” efetivamente filtra o combustível, retendo partículas contaminantes. Não só as funções desempenhadas são distintas, mas também suas características físicas, sua composição e o local de instalação de cada um deles dentro do veículo, evidenciando tratarem-se de produtos distintos.

O separador de água faz parte de uma sequência de equipamentos localizados entre o tanque e os bicos injetores, que irão, ao final, injetar o óleo diesel no motor. É localizado em posição anterior ao filtro, de modo que o óleo já esteja separado da água ao ser filtrado pelo filtro final. Portanto, a função principal do separador é a de efetuar a depuração do óleo diesel, retirando a água nele existente. A filtragem do combustível somente é feita em um segundo momento, após a água ter sido devidamente separada.

Os “filtros finais” são construídos com fibras de celulose, sem proteção e sem nenhum revestimento. Caso não houvesse o aparelho separador antes do filtro final, a água seria absorvida pelas fibras de celulose, deformando-as e reduzindo sua porosidade e sua capacidade de retenção de partículas sólidas.

Do ponto de vista técnico e das suas características físicas, é importante esclarecer que a água é removida, no separador de água, por meio de um processo físico-químico baseado nas propriedades repelentes de um composto a base de silicone, desenvolvido pela Parker. Não há retenção de água nas fibras de celulose que constituem o suporte físico sobre o qual o silicone é aderido. Esta superfície sólida e celulose é a mesma utilizada nos filtros, o que proporciona um efeito colateral

Fl. 10 da Resolução n.º 3301-001.743 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13864.720071/2014-18

adicional, meramente secundário, de filtragem de partículas sólidas de tamanho superior a 10 micra.

Outra diferença entre “separadores de água” e “filtros de combustível” está na sua localização no veículo automotor: os primeiros são montados nos chassis ou nas carrocerias; os segundos, nos motores de combustão.

VI.2) Classificação fiscal dos separadores de água

Tanto o Fisco quanto a contribuinte não divergem no entendimento de que o produto em exame classifica-se na subposição 8421.2 (aparelhos para filtrar ou depurar líquidos).

Igualmente, não há dúvidas de que os produtos em pauta jamais poderiam classificar-se nos códigos 8421.21.00 (para filtrar ou depurar água), 8421.22.00 (para filtrar ou depurar bebidas, exceto água), 8421.29.1 e respectivos desdobramentos (hemodialisadores capilares e outros), 8421.29.20 (aparelho de osmose inversa) e, por fim, 8421.29.30 (filtros prensa).

Ao final, restam apenas dois códigos passíveis de utilização: 8421.23.00 (defendido pela Fiscalização) e 8421.29.90.

Uma vez que o aparelho separador ora analisado possui, como função principal, a depuração do óleo diesel mediante a separação da água, e não a filtragem de óleos minerais e, mais do que isso, não se encontra nos motores de ignição dos veículos, mas nos chassis e carrocerias, a única classificação fiscal possível é a 8421.29.90.

VI.3) Função principal de depuração do óleo diesel

Visando defender a classificação fiscal do aparelho separador no código 8421.2300, a autoridade fiscal sustenta que esse produto teria as mesmas características do “filtro final” – este sim, classificado em 8421.2300.

Apesar de os aparelhos separadores de água terem sido denominados nas notas fiscais como filtros de combustível, foram eles diferenciados pela inclusão da letra “R” aos referidos documentos fiscais e em seus códigos, que é a abreviação da linha de produtos “Racor”, nome comercial pelo qual são conhecidos.

Por sua vez, as embalagens dos produtos contêm a denominação “filtro de combustível” por uma única e exclusiva razão: esse é o nome utilizado e conhecido no mercado. Destaca-se que o produto traz impresso sua denominação correta de “separador de água”.

Aliás, as conclusões apontadas pela Fiscalização diferenciam ainda mais os “separadores de água” dos “filtros finais de combustível”. Por exemplo, à página 20 do relatório fiscal, tem-se que houve a constatação de *“que os filtros de combustível separadores de água e óleo possuem rosca para encaixe do copo, ou dreno. Já os filtros finais de combustível têm a parte inferior totalmente fechada.”*

A função principal dos aparelhos em debate é a de depurar o óleo diesel mediante a separação da água. Apesar de aparentemente semelhantes, o verbo “filtrar” pressupõe que partículas sejam retidas ao atravessar uma barreira física, ao passo que o verbo “depurar” denota uma purificação, não uma retenção. Se esses termos fossem sinônimos, a TIPI não os teriam unidos pela conjunção “e” mas sim, pela conjunção “ou”.

Os pareceres de técnicos especializados, citados pelo Fisco, corrobora, na realidade, o entendimento da empresa acerca da função principal dos aparelhos.

A conclusão de que o principal agente de saturação de um filtro é o asfalto é equivocada, pois este só satura o filtro final pelo fato de a água já ter sido previamente separada e drenada pelo aparelho separador de água. Acaso não fosse assim, seria a água a saturar o filtro final.

VI.4) Localização dos filtros separadores de água

A classificação fiscal 8421.2300 somente diz respeito e pode ser utilizada para os aparelhos de filtragem de óleos minerais localizados nos motores de ignição por centelha ou por compressão. Contudo, os aparelhos separadores de água e óleo são montados nos chassis ou nas carrocerias dos veículos e não nos motores. Por este

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.743 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13864.720071/2014-18

fato, a classificação fiscal adotada, em razão da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado n.º 3c, está correta.

#### VII) Créditos glosados

A autoridade fiscal concluiu que teriam sido escriturados, indevidamente, créditos de IPI relativos a 16 notas fiscais, haja vista que essas notas teriam sido emitidas por empresas “baixadas” (Soplas Indústria de Plásticos Ltda, CNPJ 43.994.433/0001-12, e Maxion Sistemas Automotivos Ltda, CNPJ 00.736.859/0006-78.

Ocorre que essas empresas foram incorporadas por outras, tendo havido equívoco na indicação do CNPJ nas notas fiscais. Dito de outra forma, ao preencherem as notas fiscais de venda, os fornecedores acabaram indicando o CNPJ baixado ao invés do CNPJ da incorporadora.

Considerando o equívoco meramente formal e que as operações foram efetivamente concretizadas, os créditos de IPI registrados devem ser integralmente reconhecidos.

#### VIII) Multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito

Ao apurar o montante de IPI supostamente devido, uma parte dos créditos havidos foram suficientes para deduzir os débitos de IPI, não restando saldo devedor nesses períodos.

No entanto, nos demais períodos, o montante dos débitos lançados superaram o montante dos créditos de IPI, de maneira que a reconstituição da escrita fiscal resultou em saldos a pagar.

Não obstante a existência de saldo suficiente para liquidar parte da exigência fiscal, a multa sobre o respectivo IPI não lançado na nota fiscal foi constituída, em clara contradição aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

A respeito do princípio da razoabilidade, cumpre mencionar que a Lei n.º 9.784/99 prevê, expressamente, sua necessária observância pela Administração Pública (art. 4º).

A violação ao princípio da razoabilidade leva à violação de outro princípio: o da proporcionalidade, que veda a desproporção entre os meios para o atingimento de determinados fins, tal como determina o art. 2º, VI, da Lei n.º 9.784/99.

Fica claro que a exigência da gravosa multa de ofício de 75%, sobre valores que sequer representaram falta de pagamento, implica clara violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

#### IX) Juros de mora sobre a multa de ofício

A cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício é levada a cabo pelo Fisco com supedâneo no Parecer MF n.º 28, de 02 de abril de 1998, exarado pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT).

Contudo, o art. 61 da Lei n.º 9.430/96 – base legal utilizada pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas de ofício – trata tão-somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela RFB.

Nesse sentido, vale mencionar o posicionamento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão n.º 9101-00.722, de 08/11/2010; Acórdão n.º 1802-00.815, de 23/02/2011; Acórdão n.º 2202-002.165, de 04/04/2013).

Ao final, a interessada pugna pelo cancelamento da autuação fiscal com fundamento nas razões acima deduzidas. Requer, ainda:

- preliminarmente, que o valor de R\$ 430.184,50 exigido em outubro de 2010 seja imediatamente cancelado;
- o cancelamento de parte da exigência relativa aos subitens 4 e 5 do item 0002 do auto de infração, uma vez que restou comprovada a devida aplicação da suspensão prevista pelo art. 5º, § 2º da Lei n.º 9.826/99;
- o cancelamento da multa de ofício sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito;

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.743 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13864.720071/2014-18

- seja reconhecida a impossibilidade de exigência dos juros de mora sobre as multas aplicadas.

No entanto, por não ter sido identificada precisamente a matéria não impugnada, a unidade preparadora intimou o sujeito passivo para (e-fl. 38330):

- *Discriminar mês a mês, os valores impugnados relativos ao Subitem 1, Subitem 2, Subitem 3, Subitem 4 constantes de vossa impugnação;*
- *Informar se o valor de R\$ 414.373,36, relativo ao período de Outubro de 2010, constante do Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal foi impugnado total ou parcialmente;*
- *Informar o valor total impugnado por item, do crédito tributário indicado no DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, constante da primeira folha do Auto de Infração. (Discriminar valor relativo ao Imposto (cód. 2945) e Multa IPI não Lançado com cobertura de crédito (cód.6939)*
- *Apresentar os comprovantes de recolhimento, relativos à parte não impugnada do Auto de Infração.*

Em resposta, a Parker ratificou os valores mencionados na impugnação e informou que ainda não havia conseguido discriminá-los mês a mês e por código, os quais seriam apresentados tão logo finalizado o levantamento. Anexou comprovantes de pagamentos em DARF, efetuados em 04/09/2014.

Assim, os autos foram remetidos para julgamento.  
É o relatório do essencial.

A DRJ/ RPO julgou improcedente a impugnação, assim ementando seu Acórdão :

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2011

RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PLEITEADOS EM RESSARCIMENTO NA DEDUÇÃO ESCRITURAL. CANCELAMENTO DOS RESPECTIVOS ESTORNOS.

Se, na reconstituição da escrita fiscal, os créditos pleiteados em ressarcimento foram todos utilizados na dedução escritural dos débitos apurados, o pedido de ressarcimento deve ser indeferido e o correspondente estorno, cancelado no RAIPI. SAÍDA DE PRODUTOS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO DO IPI. COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO.

São isentos do imposto os produtos nacionais entrados na ZFM, para seu consumo interno, utilização ou industrialização, excetos as armas e munições, perfumes, fumo, automóveis de passageiros, bebidas alcoólicas e outros produtos conforme definidos na lei. A constatação do ingresso na ZFM e a formalização do internamento são de competência da SUFRAMA, servindo a respectiva declaração como comprovante da operação.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO.

A sanção pela falta de lançamento do imposto na nota fiscal ou pela falta de recolhimento do imposto lançado é a aplicação da multa de ofício, calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou o valor do imposto que deixou de ser recolhido. É correta a imposição da multa ainda que a falta de lançamento tenha sido parcial ou que haja saldo credor na escrita fiscal.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2011

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTROS SEPARADORES DE ÁGUA PARA BIODIESEL.

Fl. 13 da Resolução n.º 3301-001.743 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13864.720071/2014-18

Filtros separadores de água, utilizados para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão, classificam-se no código 8421.23.00 da TIPI.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2011

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA.**

Considera-se não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada.

**SUSPENSÃO E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. PROVA DE FATOS.**

É imprescindível que as alegações contraditórias a questões de fato tenham o devido acompanhamento probatório. Quem não prova o que afirma, não pode pretender ser tida como verdade a existência do fato alegado, para fundamento de uma solução que atenda ao pedido feito.

**CRÉDITOS DE IPI. COMPROVAÇÃO.**

Envolvendo a fruição de créditos, cabe à requerente o ônus da comprovação da sua existência. Trata-se de postulado do Código de Processo Civil, adotado de forma subsidiária na esfera administrativo-tributária.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2011

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

É regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC (Súmula CARF nº 108).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada a impugnante adentrou com recurso voluntário a este CARF, onde repisa os argumentos já apresentados.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Verifica-se que grande parte da discussão está centrada na classificação do produto objeto de fiscalização, qual seja filtros separadores de água, utilizados para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão, e suas partes componentes.

Verifica-se, também, tratar-se de matéria de cunho eminentemente técnico, o que revela a necessidade da existência de um laudo técnico onde se detalhem as características e o funcionamento de tal produto, para melhor análise de sua classificação.

O artigo 18, caput, do Decreto nº 70.235/1972, apesar de se dirigir á autoridade de primeira instância, pode ser aplicado ao julgador deste CARF, por analogia :

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

Fl. 14 da Resolução n.º 3301-001.743 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13864.720071/2014-18

Não consta dos apresents autos Laudo Técnico referente ao produto citado.

## **Conclusão**

. Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem intime a Recorrente a apresentar, em 90 (noventa) dias, Laudo Técnico dos filtros separadores e peças.

É como voto

( documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini