



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13864.720071/2014-18
ACÓRDÃO	3301-014.299 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PARKER HANNIFIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTRO SEPARADOR DE ÁGUA. DEPURAÇÃO. POSIÇÃO 8421.29.90.

O produto “filtro separador de água” classifica-se no código (NCM) 8421.29.90.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 2 É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade e/ou de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em lhe dar provimento parcial para afastar a reclassificação fiscal feita para o item “filtro de separação de água”, vencidos os

Conselheiros Paulo Guilherme Deroulede e Márcio José Pinto Ribeiro, que lhe negavam provimento.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Catarina Marques Morais de Lima (substituto[a] integral), Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente). Ausente o conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, substituído pela conselheira Catarina Marques Morais de Lima.

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 2.790.729,27, valor consolidado na data do lançamento.

Em valores, a maior parte do auto de infração se sustenta em dois questionamentos apresentados pela autoridade fiscal, (a) a forma de aplicação da suspensão do IPI nas vendas para as montadoras e (b) a classificação fiscal do item denominado “filtro separador de água”, dos quais resultou 03 grupos de infrações, a saber:

- (a) Infração 01 (R\$ 1.260,33): “Saída de produtos sem lançamento de IPI – Inobservância de classificação fiscal e/ou alíquota do IPI”;
- (b) Infração 02 (R\$ 1.677.624,82): “Saída de produtos sem lançamento do IPI. Utilização de suspensão”; e
- (c) Infração 03 (R\$ 10.811,74): “Crédito indevido”.

Por bem resumir as infrações detalhadas no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 37.629-37.701), transcrevo a seguir trecho do relatório do acórdão da DRJ, contendo as razões que levaram o Auditor Fiscal à lavratura do auto:

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.

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 asfaltano. Donde se conclui que, a principal função do filtro sob análise é impedir que o principal agente de saturação (asfaltano) 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 microfibra; 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 Sopr. 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 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 nº xxxx, de xx/xx/xxxx, DOU de xx/xx/xxxx” (art. 13 da IN RFB nº 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 nº 9.826/99, com a alteração dada pelo art. 4º da Lei nº 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 nº 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, 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 20/06/2004, a Recorrente apresentou a sua impugnação (fls. 38.111-38.153), tendo aduzido as seguintes matérias, conforme resumo trazido no acórdão da DRJ:

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 nº 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, retraindo 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 de celulose é a mesma utilizada nos filtros, o que proporciona um efeito colateral 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 deputar 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 asfaltano 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 fato, a classificação fiscal adotada, em razão da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 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 nº 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 nº 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 nº 28, de 02 de abril de 1998, exarado pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT).

Contudo, o art. 61 da Lei nº 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 nº 9101-00.722, de 08/11/2010; Acórdão nº 1802-00.815, de 23/02/2011; Acórdão nº 2202-002.165, de 04/04/2013).

Por entender que a matéria não impugnada não foi precisamente individualizada, a unidade preparadora intimou a Recorrente a prestar esclarecimentos (fl. 38.330), a qual respondeu confirmando os valores mencionados em sua impugnação, ressaltando, contudo, que ainda não havia conseguido fazer a discriminação por mês e código, tendo anexado na oportunidade comprovantes de pagamentos (DARF), efetuados em 04/09/2014.

Na sessão de julgamento de 23/07/2019, a DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, podendo-se resumir a decisão nos seguintes pontos:

(a) Temas incontroversos:

- Ausência de contestação da descaracterização da substituição tributária (tópico VI, às fls. 50/51 do TVF), a reclassificação de créditos (tópico X.2, às fls. 68/69 do TVF), e pagamento do lançamento por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota (do item 0001 do auto de infração).

(b) Saldo relativo a 10/2010:

- Recurso provido, para excluir o valor de R\$ 507.410,98, incluído em duplicidade (vinculado ao PER nº 09857.36734.221010.1.1.01-0764, relativo ao estorno de créditos do 3ºT/2010).

(c) Vendas para a ZFM:

- A Recorrente apresentou comprovantes de internalização por meio de declarações emitidas pela SUFRAMA, nos termos do art. 97 do RIPI/10. Para as operações alcançadas pelos comprovantes, houve exoneração dos créditos.

(d) Classificação fiscal do filtro separador de água:

- Entendeu a DRJ que o “filtro separador de água” tem como essência a filtragem de água e de elementos particulados, não se podendo considerar como secundária quaisquer dessas funções. Logo, a classificação do item no código NCM 8421.23.00 se demonstra adequada.

(e) Saída de produtos para o mercado de reposição

- Débito confessado no valor de R\$ \$ 211.855,67 (erro no sistema);
- ZFM: crédito exonerados pela DRJ, desde que comprovada a internalização pela SUFRAMA;
- Manutenção da exigência relativas à questão de classificação fiscal dos filtros separadores;
- Manutenção dos demais créditos por ausência de provas.

(f) Saída de produtos para as montadoras

- Manutenção da exigência relativas à questão de classificação fiscal dos filtros separadores;
- Manutenção dos demais créditos por ausência de provas de que as saídas se deram para adquirentes que iriam empregar os itens em processo industrial.

(g) Glosa de créditos

- Manutenção da glosa sobre as operações com fornecedores (Solplas, Maxion) que emitiram notas fiscais mesmo com CNPJs baixados. Dentre os fundamentos, está a falta de apresentação de prova de que se tratava de operação de entrada de MP, PI e ME

(h) Multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito

- Como a infração é caracterizada pela falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal (critério objetivo), é irrelevante o fato de ter havido a cobertura parcial. Exigência mantida.

(i) Juros sobre multa de ofício

- Indeferido o pedido para que não houvesse incidência de juros sobre a multa de ofício. Apontamento da Súmula CARF nº 108.

Em 06/01/2020, a Recorrente apresentou o seu recurso voluntário (fls. 38.400-38.434), tendo aduzido os seguintes argumentos recursais:

- (a) A classificação fiscal do “filtro separador” procedida pela empresa possui fundamentação técnica e, portanto, a quase totalidade das exigências fiscais remanescentes são descabidas;
- (b) Relativamente ao item 02 do auto de infração, os créditos apontados nos subitens 4 e 5 não devem subsistir, isto porque as operações questionadas, “venda de mercadorias para industrialização”, foram devidamente comprovadas e estavam sujeitas ao regime de suspensão tributária, previsto no art. 5º, §2º, da Lei nº 9.826/1999;
- (c) Quanto às notas emitidas pelos fornecedores “Soplas” e “Maxion”, o fato de as sucessoras não terem se atentado para a baixa dos CNPJs não é capaz de invalidar os créditos, pois se trata de mero erro formal;
- (d) A multa de ofício deve ser aplicada apenas sobre o saldo “a descoberto” do auto de infração, evocando para isso o princípio constitucional da razoabilidade e da proporcionalidade.

Em sessão de 24/11/2021, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência, para que a unidade de origem intimasse a Recorrente a apresentar laudo técnico dos filtros separadores e peças.

A juntada do laudo técnico (fls. 38.464-38.473 – assinada pelo Engenheiro Mecânico Denis Nascimento) foi procedida pela Recorrente em 28/03/2022.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Bruno Minoru Takii, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este efeito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- RICARF.

Como não foram apresentadas preliminares, procedo ao julgamento das questões de mérito recursal.

1. Mérito

1.1. Classificação fiscal do “filtro separador”

Alega a Recorrente que a classificação fiscal por si adotada para o item “filtro separador” está correta, tendo apontado as seguintes razões para fundamentar a sua alegação:

- (a) O filtro separador tem como função essencial a retirada da água eventualmente contida no óleo diesel, e não a filtragem específica desse combustível;
- (b) Na sua concepção, fundamentada em seu laudo técnico, o termo “filtragem do combustível” consistiria na retirada das demais partículas contaminantes, excetuando-se a água;
- (c) Dentro dessa concepção de “filtragem do combustível”, o item classificável no código NCM 8421.23.00 seria o filtro de combustível apenas aquele destinado à retenção das substâncias particuladas contaminantes do diesel;
- (d) Ao se analisar a descrição do código NCM 8421.23.00, *“Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos: - para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão”*, verifica-se que apenas os filtros apenas os motores seriam aí classificados. No caso do “filtro separador”, por ele ficar longe do motor, normalmente no chassi ou na cabine veicular, esse código não lhe seria aplicável;
- (e) Além disso, o código NCM 8421.23.00, cuja descrição à época era *“Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos: - para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão”*, aplica-se a filtros destinados à filtragem de óleos minerais, e não de carburantes/combustíveis.

Inicialmente, é necessário pontuar que não se verifica na legislação tributária qualquer norma que condicione a atividade de reclassificação fiscal de mercadorias à anexação de documentação técnica.

Ao se fixar esse ponto, não se quer aqui dizer que a apresentação de laudos técnicos não tenha a sua relevância, sendo até essencial em alguns casos de maior complexidade, porém, o seu valor é igual a de toda e qualquer prova – ou seja, a depender do caso, ela poderá ser, ou não, essencial ao deslinde do feito –, conforme se pode depreender da redação do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

A verificação da pertinência acerca da juntada de laudo técnico é atribuição dada ao julgador, que poderá, de ofício ou a requerimento da parte, determinar a realização de perícia – tal como ocorreu no presente caso –, conforme previsto no artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972:

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

É relevante ainda apontar que o conteúdo do laudo técnico não vincula a decisão da Autoridade Julgadora, exceto quando se tratar de laudo elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT ou órgãos congêneres. Ainda assim, a vinculação ocorre apenas no que diz respeito aos aspectos técnicos de sua competência, e não diretamente sobre a classificação fiscal de produtos, conforme previsto no art. 30, §1º, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

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

Para fins de classificação fiscal, faz-se necessário esclarecer que as conclusões técnicas obtidas devem ser analisadas com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da

Organização Mundial das Aduanas, conforme bem estabelecido no artigo 94, par. único, do Decreto nº 6.759/2009:

Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei no 1.154, de 1o de março de 1971, art. 3o, caput)

Trazidos os balizamentos necessários à classificação fiscal de mercadorias e contextualizada a devida importância da prova técnica nessa atividade, passemos a avaliar se o “filtro separador” deve ser classificado no código NCM 8421.29.90 (outros), tal como sustenta a Recorrente, ou se está correta a reclassificação procedida pelo Fisco, que apontou como correto o código NCM 8421.23.00 (*“Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos: - para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão”*).

Analisando-se os documentos juntados aos autos do processo e, em especial, o laudo técnico produzido pela própria Recorrente, o que se pode observar é que o “filtro separador” trata-se de um dentre os diversos itens responsáveis pela manutenção da pureza do óleo diesel, utilizado como combustível (elemento carburante) de motores.

Conforme é possível identificar no quadro abaixo (figura 01 do laudo), o sistema de filtragem do óleo diesel utilizado em motores começa com a retirada de umidade/água eventualmente contida no combustível, o que é feito pelo “pré-filtro separador de água”, passando, via bombeamento forçado, ao denominado “filtro principal”, onde as demais substâncias particuladas contaminantes do diesel são retidas. Feito isso, o óleo diesel sofre novo bombeamento forçado em direção aos bicos de injeção do motor, sendo então expelido na câmara de combustão para a geração de energia que irá movimentar o motor:

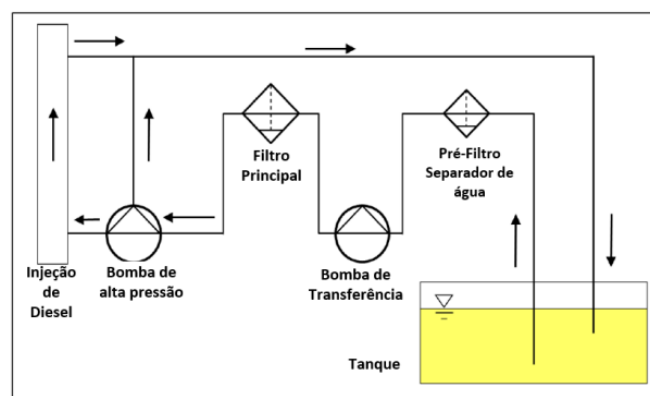


Figura 1

Esta seria a descrição do processo bastante coerente com a nomenclatura utilizada pela própria Recorrente. Porém, a meu ver, os termos utilizados pela Recorrente para nomear as peças que produz estão em descompasso com a própria nomenclatura utilizada pela NCM.

Ao se verificar o texto empregado para o código NCM 8421.2, vê-se que há uma diferenciação entre a “filtragem” da “depuração” (isto é, o ato de purificar), apontando, em seguida, a “filtragem ou depuração de água” (NCM 8421.21.00), a “filtragem ou depuração de bebidas” (NCM 8421.22.00) e, quando se chega aos óleos minerais, fala-se tão somente em “filtragem”:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA
8421.2	- Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos:	
8421.21.00	-- Para filtrar ou depurar água	0
8421.22.00	-- Para filtrar ou depurar bebidas, exceto água	0
8421.23.00	-- Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão	8
8421.29	-- Outros	
8421.29.1	Hemodialisadores	
8421.29.11	Capilares	0
8421.29.19	Outros	0
8421.29.20	Aparelho de osmose inversa	0
8421.29.30	Filtros-prensa	0
8421.29.90	Outros	0

Ora, se o processo de “filtragem” é definido como sendo aquele onde se retira partículas sólidas de líquidos ou de gases, todo procedimento diferente de separação/segregação de substâncias indesejáveis deve ser considerado como depuração/purificação e, levando-se isso para o contexto da classificação fiscal, chega-se à conclusão de que apenas as peças cuja função seja a de filtrar se enquadram no código 8421.23.00, ou seja, peças que depurem óleos minerais não devem ser classificadas nesse código.

Agora, não me parece correta a interpretação dada pela Recorrente sobre a influência que a localização da peça – se apenas ao motor, ou no chassi, ou na cabine – exerce sobre a classificação fiscal. Explico.

De acordo com a descrição para o código NCM 8421.23.00 prevista na tabela TIPI vigente à época dos fatos, devem ser classificados nesse código os aparelhos *“para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão”*.

Para a Recorrente, o uso da preposição “nos” (em + os) autoriza o entendimento de que apenas os aparelhos filtrantes apensados aos motores deveriam ser classificados dentro desse código.

Essa interpretação, contudo, não me parece adequada, isto porque a preposição “nos” faz uma ponte entre o substantivo composto “óleos minerais” e o substantivo simples “motores”, e não entre este e o substantivo “aparelhos”, que aparece bastante distante dessa preposição. Portanto, fosse o caso de se aclarar a descrição, entendo que o texto ficaria mais coerente se fosse acrescido o adjetivo “utilizados”, podendo ser construída assim a descrição da seguinte forma: *“aparelhos para filtrar óleos minerais utilizados nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão”*.

Em reforço a essa tese, também há a decisão proferida no Acórdão nº 3301-006.530, com voto relatado pela Conselheira Semiramis de Oliveira Duro, onde se concluiu, ancorado em laudo técnico emitido pelo INT, que os filtros de combustível não se classificam no código NCM 8421.23.00, mas no código NCM 8421.29.90:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTRO DE COMBUSTÍVEL. POSIÇÃO 8421.29.90. O produto “filtro de combustível” classifica-se no código (NCM) 8421.29.90. Recurso Voluntário Provido.

(CARF. 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. PAF nº 10314.721027/2017-14. Acórdão nº 3301-006.530. Rel. Semiramis de Oliveira Duro. Pub. 13/09/2019.

Para concluir a classificação fiscal, é necessário submeter a questão às *“Regras Gerais Para Interpretação do Sistema Harmonizado”*, a começar pela Regra 01, que diz que a classificação é determinada pelo texto das posições e das notas de seção do capítulo, o que, dentro do atual contexto, é suficiente para constatar que a classificação fiscal empregada pela Recorrente é a adequada.

Portanto, seja pela tese de que a peça “depuradora de combustível” não pode ser enquadrada no NCM 8421.23.00 – que comportaria apenas o “filtro de combustível” –, seja por

aquela em que se entende que apenas os “filtros de óleo” estão inseridos dentro desse conjunto, entendendo que existam fundamentos mais que suficientes para afastar a reclassificação procedida pela Fiscalização, desta forma exonerando os créditos que estejam na dependência de definição desta classificação, incluindo-se aqui os créditos de IPI relacionados aos subitens 04 e 05 do item 02 do auto de infração, referentes à adoção indevida do regime de suspensão nas vendas de “filtros de separação” destinadas à industrialização.

1.2. Apuração de créditos de IPI sobre notas fiscais emitidas por estabelecimento com CNPJ baixado

Alega a Recorrente que o crédito de IPI referente às 16 notas fiscais emitidas em 2010 pelos fornecedores “Soplas Indústria de Plásticos Ltda.” e “Maxion Sistemas Automotivos Ltda.” deve ser mantido, isto porque a irregularidade identificada pela Fiscalização se trata de mero erro formal, uma vez que a baixa de seus respectivos CNPJs ocorreu em virtude de ato societário de incorporação, conforme comprovado mediante juntada do “documento 07” com a impugnação.

A seguir, a tabela elaborada pela Fiscalização, contendo as notas fiscais que foram objeto da glosa:

PLANILHA II - NF ENTRADA EMITIDAS TERCEIRO COM CNPJ BAIXADO

Número da Declaração	Dia da Emissão	Dia do Movimento	Número da Nota	CPF/CNPJ do Participante	Situação Cadastral do Participante	Data da situação cadastral	IPI destacado na NF
098573673422101011010764	05/07/2010	05/07/2010	2.449	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
098573673422101011010764	12/07/2010	12/07/2010	2.479	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
098573673422101011010764	19/07/2010	20/07/2010	2.550	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
098573673422101011010764	26/07/2010	27/07/2010	2.582	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
		07/2010					3.220,00
098573673422101011010764	02/08/2010	02/08/2010	2.657	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
098573673422101011010764	06/08/2010	06/08/2010	681	00.736.859/0006-78	BAIXADA	21/08/2002	1,74
098573673422101011010764	09/08/2010	10/08/2010	2.709	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
098573673422101011010764	16/08/2010	18/08/2010	2.743	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
098573673422101011010764	24/08/2010	24/08/2010	2.808	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
098573673422101011010764	26/08/2010	27/08/2010	2.835	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
		08/2010					4.026,74
098573673422101011010764	01/09/2010	02/09/2010	2.892	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	690,00
098573673422101011010764	08/09/2010	09/09/2010	2.940	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	115,00
098573673422101011010764	08/09/2010	09/09/2010	2.941	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
098573673422101011010764	13/09/2010	14/09/2010	2.967	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
098573673422101011010764	20/09/2010	21/09/2010	3.008	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	805,00
098573673422101011010764	28/09/2010	30/09/2010	3.090	43.994.433/0001-12	BAIXADA	21/08/2002	345,00
		09/2010					3.565,00

Embora seja possível a adoção da tese de mero erro formal ao presente caso para autorização do creditamento, cabe aqui destacar que a *conditio sine qua non* para que o resultado buscado pela Recorrente se opere é a apresentação de provas cabais nesse sentido, tais como os comprovantes de pagamento e de recebimento das mercadorias, bem como a demonstração de

sua natureza (MP, PI ou ME), documentos estes que, se não deixaram de ser apresentados, não foram devidamente apontados pela Recorrente em sua peça recursal.

E como o ônus da prova recai sobre aquele que alega a existência de direito (cf. art. 9º, Decreto nº 70.235/1972), não tendo a Recorrente se desincumbido desse seu dever, resta impossível o afastamento da glosa procedida pela Fiscalização.

1.3. Limitação da multa de ofício ao saldo a descoberto de IPI

Sustenta a Recorrente que a aplicação da multa prevista no artigo 44, inc. I, da Lei nº 9.430/1996, sobre a totalidade de créditos fiscais lançados de ofício, viola os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade.

Como é sabido, não compete ao CARF afastar dispositivo legal com fundamento em inconstitucionalidade. Essa posição, aliás, tem por fundamento a Súmula CARF nº 02, de adoção obrigatória, razão pela qual deixo de conhecer este ponto recursal.

2. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso. Na parte conhecida, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, de forma a afastar a reclassificação fiscal feita para o item “filtro de separação de água”.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii