



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>18130.720043/2020-47</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3002-004.225 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 26 de março de 2026                             |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | DAF CAMINHÕES BRASIL INDUSTRIA LTDA             |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

O lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN. A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTROS DE CARBURANTES. NCM 8421.23.00.

Os aparelhos para filtrar combustíveis (diesel) destinados a motores de ignição por centelha ou por compressão classificam-se no código NCM 8421.23.00, por aplicação direta das RGI-1 (texto da posição 84.21) e RGI-6 (texto das subposições 8421.2 e 8421.23).

ARTIGO INCOMPLETO. CARACTERÍSTICA ESSENCIAL. APLICAÇÃO DA RGI-2 A) E NESH CORRESPONDENTE.

O artefato composto por elemento filtrante e carcaça metálica de proteção, ainda que desprovido de cabeçote ou conexões de tubulação, detém a característica essencial do aparelho de filtrar. A ausência de interfaces de montagem não desnatura a identidade do produto, caracterizando-o como artigo incompleto que, por força da RGI-2 a) e do item II de suas Notas Explicativas, deve ser classificado no desdobramento correspondente ao do artigo completo.

DESTINAÇÃO DO PRODUTO. LOCALIZAÇÃO FÍSICA NO VEÍCULO. IRRELEVÂNCIA.

O enquadramento na NCM 8421.23.00 é determinado pela função de filtragem do combustível destinado ao motor, sendo irrelevante se o dispositivo está fixado diretamente no bloco motor ou em outra parte do veículo.

ALTERAÇÃO TEXTUAL DA NCM 8421.23.00. RESOLUÇÃO GECEX Nº 272/2021. NATUREZA MERAMENTE DECLARATÓRIA E ACLARATÓRIA.

A inclusão do termo "carburantes" na redação da NCM 8421.23.00, por força da Resolução Gecex nº 272/2021, constitui aperfeiçoamento da tradução para o vernáculo, visando à harmonização com as versões oficiais do Sistema Harmonizado em inglês (*petrol-filters*) e espanhol (*carburantes*). Tal ajuste apenas torna explícita a abrangência da subposição, superando discussões sobre a distinção entre combustíveis e óleos minerais, uma vez que o contexto da Nomenclatura — a exemplo das Notas Explicativas da posição 38.11, que se referem ao diesel e à gasolina como "óleos minerais" — já permitia concluir, mesmo sob a redação anterior, que os aparelhos destinados a filtrar combustíveis de motores encontram-se compreendidos na especificidade da subposição 8421.23.00.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as conselheiras Gisela Pimenta Gadelha Dantas (relatora) e Neiva Aparecida Baylon, que davam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Renata Casorla Mascareñas

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Renata Casorla Mascareñas – Redatora designada**

*Assinado Digitalmente*

**Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da C. DRJ, que, por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de Imposto de Importação – II, IPI, Cofins-importação, e multa aduaneira, referentes a Declarações de Importações registradas entre março/2016 e novembro/2019.

Pela precisão com que trata a matéria, transcrevo o relatório adotado pela C. DRJ:

“Conforme o Fisco, o contribuinte foi cientificado do presente procedimento fiscal consistente na auditoria de tributos incidentes sobre comércio exterior nas operações de importação de mercadorias estrangeiras descritas pela empresa como “FILTRO DE COMBUSTÍVEL” e “FILTRO SEPARADOR DE UMIDADE, UTILIZADO PARA FILTRAR COMBUSTÍVEL DE CAMINHÕES”, por ela classificadas no código tarifário NCM 8421.29.90, sendo intimada a responder se todos os filtros são utilizados para combustíveis e quais seriam estes, obtendo como resposta que todos são filtros para diesel.

A Fiscalização afirma que a classificação fiscal para a mercadoria FILTRO DE COMBUSTÍVEL para filtrar os combustíveis seja a GASOLINA ou o ÓLEO, nos motores de ignição por centelha e por compressão, respectivamente, deve fazer-se no código 8421.23.00 da NCM.

A DAF fez constar nas declarações de importação que importou filtros de combustível para revenda e para aplicação (industrialização) nos veículos que fabrica. O Imposto de Importação – II incide sobre as duas operações com a mesma alíquota de 16% para a NCM 8421.23.00, contra a alíquota de 14% utilizada pela empresa, sendo lançada a diferença de recolhimento do II. Quanto ao IPI, para os filtros importados para revenda não há a suspensão, sendo o imposto devido e lançada a diferença não recolhida, calculada à

alíquota de 8% prevista. Quanto à COFINS, nas declarações de importação 17/1145223-0 e 17/1220760-3, a DAF fez uso da alíquota de 9,65% e não a de 10,65% como determina o § 21 do art. 9º da Lei nº 10.865/2004, sendo lançada a diferença de recolhimento do tributo. A classificação incorreta da mercadoria importada implica a penalidade de multa ao importador/responsável, conforme dicção do art. 711 do Regulamento Aduaneiro-RA, Decreto 6.759/2009, tendo sido lançada.

Disso resultou a cobrança de Imposto sobre a Importação, IPI e COFINS, com seus devidos acréscimos legais, além da multa por classificação incorreta, conforme demonstrativos abaixo:

(...)

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese, que a fiscalização ao lavrar o auto de infração:

- Limitou-se a analisar 6 dos 11 part numbers autuados, 0915063, filtro de combustível, próprio para filtrar impurezas, confeccionado em plástico poliamida 6, de forma cilíndrica, com elemento filtrante de papel em seu interior, para caminhões de transporte rodoviário, 1433649, filtro de combustível separador de água (racor), utilizado no sistema de filtragem de caminhões de transporte rodoviário. contendo 8 unidades, 1533849, filtro rotativo de combustível, acompanhado de anel de borracha para vedação, utilizado para depurar líquidos para remoção de impurezas, utilizado em caminhões de transportes rodoviários, 0915470, elemento filtrante de combustível, constituído de papel utilizado para reter impurezas, sendo parte do filtro de combustível de caminhão de transporte rodoviário, 1861881, filtro separador de umidade, utilizado para filtrar combustível de caminhões de transporte rodoviário, e 0915563, filtro sedimentador de água, composto de elemento filtrante de papel, carcaça externa metálica e vedações de borracha, utilizado na linha de combustível de motores de caminhões de transporte rodoviário.

- Não utilizou Laudo Técnico para embasamento do AIIM, sendo o Auto de Infração lavrado com base em meras suposições, utilizando-se de argumentos desprovidos de conhecimento técnico.

- Não observou que a classificação tarifária indicada não pode ser considerada correta, pois [a] os itens autuados, que não foram analisados em sua integralidade pela Fiscalização, não podem ser considerados como filtros completos, pela falta de componentes essenciais ao desenvolvimento de sua função de filtragem, inclusive de acordo com as Soluções de Consulta COSIT n. 98.305 e 98.306 de 04 de novembro de 2020 e Solução de Consulta COANA n. 017 de 10 de setembro de 2014, por meio das quais identifica-se que todos os filtros considerados completos, classificados no código NCM pretendido pela Fiscalização, possuem conectores além do elemento filtrante; [b] os itens autuados podem ser aplicados em diferentes partes dos veículos, incluindo, mas não limitado ao motor, o que descaracterizaria a posição pretendida pela Fiscalização; e [c] a discussão em torno do título da subposição de segundo nível 8421.23, que quando comparado às versões oficiais do Sistema Harmonizado (inglês e francês) abre margem para questionamentos sobre a inclusão de filtros para combustíveis nesta subposição, ou se esta seria aplicável apenas para óleos lubrificantes, sendo que o ajuste na versão em língua portuguesa deve ser endereçado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão competente para promovê-lo ou para encaminhá-lo à Organização Mundial das Alfândegas, sem que gere ônus ao contribuinte.

- Não analisou diversos part numbers autuados, 0915062, filtro sedimentador de água, composto de elemento filtrante de papel, carcaça externa metálica e vedações de borracha, utilizado na linha de combustível de motores de caminhões de transporte rodoviário, 1533916, filtro de combustível separador de água (racor), utilizado no sistema de filtragem de veículos rodoviários de transporte de cargas, 0915467, filtro de combustível, utilizado para reter as impurezas do combustível em caminhões de transporte rodoviário, 0915472, filtro de combustível, utilizado para reter as impurezas do

combustível em caminhões de transporte rodoviário, 1540148, filtro de combustível separador de água (racor), utilizado no sistema de filtragem de caminhões de transporte rodoviário, 1814637, filtro de combustível separador de água (racor), utilizado no sistema de filtragem de caminhões de transporte rodoviário, e 1529639, filtro de combustível separador de água (racor), utilizado no sistema de filtragem de veículos rodoviários de transporte de cargas.

Além disso, argumenta que:

- O Parecer da RGC define que os itens representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533849, 1533916, 1540148 e 1814637 não possuem, sozinhos, a capacidade de receber o fluido a ser filtrado, no caso diesel. Para isso, eles necessitam de outros itens, os quais também compõem o filtro.

- A carcaça metálica do produto realiza apenas a função de proteção ao elemento filtrante e, sendo assim, a simples junção de elemento filtrante com a carcaça metálica não pode, por si só, ser considerada como filtro completo, apto a exercer a função filtrante, sendo que tal entendimento está consubstanciado no Parecer emitido pela RGC, que dispõe que os dispositivos em questão são montados no filtro, não sendo, portanto, o filtro em si: *"Os dispositivos para filtrar diesel montados no filtro sedimentador, representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533916, 1540148 e 1814637, são compostos por elemento filtrante em composto de celulose e carcaça metálica de proteção"*.

- O cabeçote é acompanhado de uma bomba manual, fundamental para forçar o fluxo do combustível ao filtro, para execução da filtragem, sendo essencial, ainda, o acompanhamento de um recipiente para coleta da água após a filtragem, uma vez que o objetivo final do processo é a separação dessa substância do diesel, então, sem o acompanhamento de tais itens (bomba manual e recipiente para coleta), impossível concluir que a classificação no código NCM 8421.23.00 é adequado, uma vez que sem tais itens, o filtro não está completo para exercer sua função.

- As Soluções de Consulta COSIT n. 98.305 e 98.306 de 04 de novembro de 2020 e Solução de Consulta COANA n. 017 de 10 de setembro de 2014, que exararam entendimento sobre classificação fiscal de filtros classificados no código NCM 8421.23.00, consideram que "filtros completos", para serem assim considerados, devem possuir, além do elemento filtrante, conectores de entrada e saída, o que não é o caso dos itens em questão.

- As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH – II, A) do Capítulo, as descrições dos exemplos de filtros completos também incluem conectores, tubulações e outras partes necessárias à execução da filtragem ou depuração de líquidos ou gases, o que mais uma vez reforça não ser o caso em questão. Vejamos:

(...)

*4) Os filtros-depuradores de água para caldeiras, de ação física ou mecânica, geralmente constituídos por um grande recipiente cilindro-cônico, guarnecido interiormente de várias camadas sobrepostas de diversas matérias filtrantes e comportando, além dos tubos de entrada e de saída de água, um sistema de canalização e válvulas que permite remover as impurezas das matérias filtrantes por meio de uma contracorrente de água.*

(...)

*7) Os filtros de cápsulas, que funcionam também a vácuo e que são constituídos por uma série de pequenos cilindros ou "cápsulas", dos quais ambas as bases são guarnecidas de superfícies filtrantes. Mergulhadas no líquido a filtrar, as cápsulas ligam-se a uma canalização comum que se comunica com um recipiente coletor fechado, mantido sob pressão inferior a ambiente.*

- O Parecer indica que os produtos podem ser aplicados em diferentes partes dos veículos, incluindo, mas não limitado ao motor, o que descaracterizaria a posição pretendida pela

Fiscalização, podendo ser montados na cabine ou no chassi, no trecho: “Os itens representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533916, 1540148 e 1814637 são utilizados em filtros sedimentadores, também conhecidos por pré-filtro, já que existe um segundo filtro montado no motor para a filtragem do diesel. O local de montagem deste tipo de filtro no caminhão varia de acordo com o desenvolvimento e processo produtivo de cada fabricante, podendo ser montado no chassi, na cabine ou no próprio motor do caminhão, o importante é que seja localizado no fluxo entre o tanque de combustível e o filtro de diesel do motor. Os PNs 0915467, 1433649, 1533916, 1540148 e 1814637, utilizados em filtros sedimentadores, não são montados em motores, mas sim no chassi ou cabine dos veículos caminhões. Já os itens representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915472, 0915563 e 1529639, também destinados a filtros sedimentadores, são montados em motor de ignição por compressão, por opção do fabricante. Para estes casos, existem 2 filtros de combustível montados no motor. Já o PN 1533849 é montado em motor de ignição por compressão e não há outra alternativa de local para sua montagem.”

- O CARF entendeu como correta a NCM 8421.29.90 para o filtro de combustível, mencionando laudo do IPT que não trata os combustíveis como óleos minerais.

- Não poderia ter havido mudança de critério jurídico por ter sido aceita a classificação fiscal utilizada.

- A Fiscalização deixou de solicitar a confecção de laudo técnico para poder confirmar o suposto erro de classificação fiscal das mercadorias importadas pela Impugnante e, ao mesmo tempo, confirmar aquela classificação que entende como correta, ausência esta que, nos termos das decisões proferidas pela própria Receita Federal, configura a manutenção da classificação indicada pelo importador.

- É imprescindível a elaboração de laudo pericial técnico para que haja a reclassificação fiscal da mercadoria, pois, uma vez ausente, a classificação fiscal do importador deve ser mantida, conforme o entendimento da própria Receita Federal do Brasil em acórdão proferido.

- É indevida a aplicação da multa administrativa de controle aduaneiro de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias, prevista no artigo 711, inciso I, do Decreto nº 6.759/09, pela suposta classificação incorreta na NCM, motivo pelo qual requer seja afastada a cobrança de referida multa em razão de clara existência de dúvida acerca da materialidade da infração cometida, conforme dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional.

- Requer o provimento à presente Impugnação para declarar a insubsistência do lançamento, eis que consubstanciado em alegações errôneas, não embasadas por laudo técnico, por todos os argumentos e documentos produzidos na presente Impugnação, determinando-se, por fim, o arquivamento do presente processo.”

Em julgamento, a C. 17 Turma da DRJ08, proferiu o acórdão nº 108-041.435, que julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

“Assunto: Classificação de Mercadorias

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

Filtro para óleo diesel.

“FILTRO DE COMBUSTÍVEL” e “FILTRO SEPARADOR DE UMIDADE, UTILIZADO PARA FILTRAR COMBUSTÍVEL DE CAMINHÕES” apresentam correta NCM 8421.23.00, referente a aparelhos para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão”.

Irresignado, o Contribuinte, interpôs Recurso Voluntário no qual alega, preliminarmente, I - a nulidade do lançamento em razão: a- da impossibilidade de mudança do critério jurídico; b – em razão da falta de prova técnica a cargo da fiscalização; c – em razão da autuação baseada em mera presunção; e, II – no mérito, a improcedência do lançamento.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, reúne os pressupostos legais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Da preliminar de nulidade

#### **Da Impossibilidade de mudança do critério Jurídico delimitador da NCM e a ofensa ao artigo 146 do CTN.**

Alega a Recorrente que “realizou centenas de operações de importação pretéritas com a utilização da Classificação Fiscal nº 8421.29.90; tendo referidas importações sido invariavelmente parametrizadas tanto nos canais “verde, amarelo e vermelho”.

Aduz que, em razão do comportamento do fisco no decorrer dos anos, estaria acertado o critério jurídico de utilização da NCM nº 8421.29.90, e que a revisão de tal critério, violaria o disposto no artigo 146, do CTN.

E segue afirmando que:

*“A partir dessas razões de fato e respectivos fundamentos jurídicos, a Recorrente entende que não seria possível a mudança de critério jurídico por uma autoridade fiscal de igual hierarquia àquela que efetivamente deferiu os desembaraços aduaneiros pretéritos, havendo falta de competência para referido ato de “reclassificação” do produto importado, em ofensa não só ao artigo 149 do Código Tributário Nacional – CTN, além de caracterizar indevida mudança de critérios jurídicos que não poderiam produzir efeitos retroativos, sob pena de afrontar ao preceito contido no artigo 146 do mesmo Diploma Legal.*

*9. Com efeito, cada uma das Declarações de Importação que foram levadas a efeito pela Recorrente no período de 2016 a 2019, equivalem a um “lançamento por homologação”, de modo que, sendo deferido o desembaraço sob a parametrização no “canal verde”, referida atividade por parte da Autoridade fiscal acaba deixando precária a homologação expressa da atividade de lançamento realizada pelo importador.*

*No entanto, ao ser parametrizada em “canal amarelo”, com conferência documental, ou em “canal vermelho”, com conferência documental e física do produto importado, essa*



*atividade da autoridade fiscal aduaneira representa uma homologação expressa da parte documental do lançamento do contribuinte ("canal amarelo") ou também da parte física do produto importado ("canal vermelho").*

*Desse modo, havendo essa homologação do "autolancamento" efetivado pelo importador, em nível físico do produto importado, por parte da autoridade competente, restou fixado um critério jurídico que vincula o importador e a Administração Tributária e Aduaneira, inclusive respaldando as importações anteriores, de produtos idênticos."*

Dispõe o art. 146 do CTN:

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

O dispositivo em análise consagra, como regra, a imutabilidade do lançamento tributário após a regular notificação ao sujeito passivo.

Com efeito, admitir que a Administração Tributária, após a notificação do lançamento, pudesse reexaminar o caso e promover sua alteração com o objetivo de ampliar a exação significaria autorizar verdadeira mudança de critério jurídico no exercício da atividade de lançamento, o que é vedado pelo ordenamento jurídico. A reinterpretação da norma que embasou o lançamento somente pode produzir efeitos em relação a fatos geradores ocorridos posteriormente à alteração do critério interpretativo, em estrita observância ao princípio da irretroatividade, em lógica equivalente àquela aplicável às alterações legislativas.

Dessa forma, o dispositivo sob exame encontra sólido fundamento no princípio da legalidade, assegurando a previsibilidade das relações jurídico-tributárias e a segurança jurídica, valores essenciais à estabilidade do sistema tributário e à proteção da confiança legítima do contribuinte.

Ocorre que, no caso, a imposição da NCM na DI, ainda que não questionada pela d. Autoridade Fiscal, não é critério jurídico adotado pelo Fisco, mas tão somente informação promovida pelo contribuinte, passível, por óbvio, de questionamento.

Nesse exato sentido é o acórdão nº 3301-014.086, da C. 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA:

*"NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA. O lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN. A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos."*

Em seu voto condutor, o Ilmo. Conselheiro Bruno Minoru Taki, assim expôs de forma precisa e clara:



*“Ocorre que a Recorrente, para sustentar a sua tese, parte de premissa equivocada, onde considera que o desembaraço aduaneiro seria ato da Administração Aduaneira onde a autoridade fiscal anuncia a concordância com todos os termos ali dispostos.*

*Essa colocação, contudo, merece reparo, isto porque, primeiro, a NCM descrita na DI não é critério jurídico adotado pelo Fisco, mas mera informação provida pelo próprio contribuinte, passível de posterior questionamento.*

*Segundo, porque o despacho aduaneiro não é ato que equivale à homologação do lançamento sendo esse papel, por fim, atribuído à revisão aduaneira, que se presta a conferir não só erros de fato quanto os de direito, vez que não há nenhuma limitação nesse sentido imposta pelo artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, verbis:*

*Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.”*

Neste mesmo sentido, é a vasta jurisprudência deste C. CARF:

“Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2012, 2013

(...)

DESEMBARAÇO. REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA. O lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não configura alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN. A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos. (Processo nº 11762.720058/2011-39. Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/02/2006

REVISÃO ADUANEIRA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. O lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o artigo 146 do Código Tributário Nacional. A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na Declaração de Importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos. (Processo nº 11128.002188/2010-91. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção.)

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento em razão da suposta alteração de critério jurídico em revisão aduaneira.

**Da nulidade por falta de prova técnica a cargo da fiscalização e da nulidade da autuação fundada em mera presunção simples.**

Alega a Recorrente que a d. Autoridade Fiscal não teria produzido a prova pericial necessária para a demonstração das características técnicas da mercadoria e sua destinação de forma a embasar o correto enquadramento na NCM apontada como correta no lançamento.

Além disso, alega que o auto de infração seria nulo na medida em que teria se fundamentado em mera presunção simples. Aduz que:

*“Logo, há inconteste nulidade no ato de lançamento em razão da falta de Laudo Técnico juntado pela Fiscalização suficiente a sustentar a correção da classificação fiscal indicada na autuação, providência indispensável a justificar a diferença de tributos apontada como devida e a incidência da multa aplicada.*

*Como sabido, a reclassificação fiscal exige análise técnica da natureza, composição e constituição do produto, não basta apenas que a Fiscalização apresente o seu entendimento sobre a descrição formulada pela importadora, mas sim incumbe-lhe o ônus da prova, cumprido através da apresentação de elementos técnicos que sustentem a classificação atribuída pela Administração, afastando aquela empregada pelo contribuinte.*

(...)

Todo lançamento de ofício ou auto de infração contém motivo: a ocorrência do fato imponible (artigo 114 do CTN). E deve conter, necessariamente, a motivação: o discurso justificador, isto é: a demonstração da ocorrência desse fato mediante prova inequívoca.

Por isso, a motivação somente alcança seus fins por intermédio da prova, não havendo campo para presunção. É na motivação que se cuida de demonstrar a efetiva existência do motivo, cuja prova incumbe à Fiscalização.

Nas hipóteses de mera indicação de sujeição passiva sem que o Fiscal autuante se preocupe em provar a infração, *como no caso presente em que ausente informação técnica a cargo da Fiscalização indicando os critérios pelos quais entende incorreta a classificação indicada pela Recorrente*, carece de suporte fático a autuação por CARÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.”

Em que pese o argumento da Recorrente, entendo que a questão da produção de provas é matéria de mérito e que a falta de laudo técnico que respalde a classificação adotada, quando muito tornaria o Auto de Infração improcedente e não nulo.

No caso, o relatório fiscal (fls. 140/181) é bastante robusto e expõe de forma clara os fundamentos do lançamento. Não há qualquer prejuízo ao ser exercício da ampla defesa.

Assim, entendo que não assiste razão a Recorrente.

As hipóteses de nulidade da autuação fiscal são aquelas elencadas no artigo 59, I e II, do Decreto n.º 70.235/1972, conforme se confere abaixo:

*“Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”*

Verifico, assim, que o presente caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses em que a legislação tributária autoriza a nulidade do lançamento fiscal.

O ato foi lavrado por agente fiscal competente e, de igual forma, não vejo preterição do direito de defesa, ou ausência de motivação, eis que a d. Autoridade Fiscal fundamenta o lançamento fiscal de forma clara e objetiva.

Assim, mesmo que a Recorrente discorde do lançamento fiscal e de suas razões, entendo que a autuação está fundamentada e devidamente justificada.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

### Mérito

No mérito, a controvérsia gira em torno da correta classificação fiscal dos produtos importados, se pelo código NCM 8421.29.90, como pretende a Recorrente, ou 8421.23.00, como entende correta a d. Autoridade Fiscal.

As mercadorias importadas são as seguintes: (Part Numbers):

| PN      | Descrição                                                                                                                                                                                                   |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0915063 | FILTRO DE COMBUSTIVEL, PROPRIO PARA FILTRAR IMPUREZAS, CONFECCIONADO EM PLASTICO POLIAMIDA 6, DE FORMA CILINDRICA, COM ELEMENTO FILTRANTE DE PAPEL EM SEU INTERIOR, PARA CAMINHOS DE TRANSPORTE RODOVIARIO. |
| 1433649 | FILTRO DE COMBUSTIVEL SEPARADOR DE AGUA (RACOR), UTILIZADO NO SISTEMA DE FILTRAGEM DE CAMINHOS DE TRANSPORTE RODOVIARIO. CONTENDO 8 UNIDADES                                                                |
| 0915062 | FILTRO SEDIMENTENTADOR DE AGUA, COMPOSTO DE ELEMENTO FILTRANTE DE PAPEL, CARCACA EXTERNA METALICA E VEDACOES DE BORRACHA, UTILIZADO NA LINHA DE COMBUSTIVEL DE MOTORES DE CAMINHOS DE TRANSPORTE RODOVIARIO |
| 1533916 | FILTRO DE COMBUSTIVEL SEPARADOR DE AGUA (RACOR), UTILIZADO NO SISTEMA DE FILTRAGEM DE VEICULOS RODOVIARIO DE TRANSPORTE DE CARGAS.                                                                          |
| 0915467 | FILTRO DE COMBUSTIVEL, UTILIZADO PARA RETER AS IMPUREZAS DO COMBUSTIVEL EM CAMINHOS DE TRANSPORTE RODOVIARIO                                                                                                |
| 1533849 | FILTRO ROTATIVO DE COMBUSTIVEL, ACOMPANHADO DE ANEL DE BORRACHA PARA VEDACAO, UTILIZADO PARA DEPURAR LIQUIDOS PARA REMOCAO DE IMPUREZAS, UTILIZADO EM CAMINHOS DE TRANSPORTES RODOVIARIOS                   |
| 0915563 | FILTRO SEDIMENTENTADOR DE AGUA, COMPOSTO DE ELEMENTO FILTRANTE DE PAPEL, CARCACA EXTERNA METALICA E VEDACOES DE BORRACHA, UTILIZADO NA LINHA DE COMBUSTIVEL DE MOTORES DE CAMINHOS DE TRANSPORTE RODOVIARIO |
| 0915472 | FILTRO DE COMBUSTIVEL, UTILIZADO PARA RETER AS IMPUREZAS DO COMBUSTIVEL EM CAMINHOS DE TRANSPORTE RODOVIARIO                                                                                                |
| 1540148 | FILTRO DE COMBUSTIVEL SEPARADOR DE AGUA (RACOR), UTILIZADO NO SISTEMA DE FILTRAGEM DE CAMINHOS DE TRANSPORTE RODOVIARIO.                                                                                    |
| 1814637 | FILTRO DE COMBUSTIVEL SEPARADOR DE AGUA (RACOR), UTILIZADO NO SISTEMA DE FILTRAGEM DE CAMINHOS DE TRANSPORTE RODOVIARIO.                                                                                    |
| 1529639 | FILTRO DE COMBUSTIVEL SEPARADOR DE AGUA (RACOR), UTILIZADO NO SISTEMA DE FILTRAGEM DE VEICULOS RODOVIARIO DE TRANSPORTE DE CARGAS.                                                                          |

A NCM assim descreve as classificações fiscais em questão:

**8421 – CENTRIFUGADORES, INCLUÍDOS OS SECADORES CENTRÍFUGOS; APARELHOS PARA FILTRAR OU DEPURAR LÍQUIDOS OU GASES**

8421.2 – Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos

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

8421.29 – Outros

8421.29.20 – Aparelho de osmose inversa

8421.29.30 – Filtros-prensa

**8421.29.90 – Outros**

A Recorrente alega que não teria importado filtros completos, e que por isso não seria aplicável a posição NCM 8421.23.00 descrito na Tarifa Externa Comum (TEC) como “*Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos, para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca\*) ou por compressão*”, mas sim a posição específica 8421.29.90 em relação aos componentes de filtros interiorizados no território nacional (*outros*):

*36. Aliás, o vazio técnico das alegações do Auditor Fiscal autuante é flagrante quando estende os conceitos e distorce a própria descrição dos bens importados, os quais, na forma evidenciada e apurada por profissional técnico, não podem ser considerados como filtros completos, pela falta de componentes essenciais ao desenvolvimento de sua função de filtragem, inclusive de acordo com as Soluções de Consulta COSIT nº 98.305 e 98.306 de 4 de novembro de 2020 e Solução de Consulta COANA nº 017 de 10 de setembro de 2014, por meio das quais identifica-se que todos os filtros considerados completos, classificados no código NCM pretendido pela Fiscalização, possuem conectores além do elemento filtrante.*

*Referido traço distintivo é determinante para afastar de plano a conclusão fazendária, que os itens autuados podem ser aplicados em diferentes partes dos veículos, incluindo, mas não limitado ao motor, o que descaracterizaria por completo a posição sustentada pela Fiscalização.*

(...)

*O traço distintivo está na consideração pela Fiscalização Aduaneira de que uma vez que o elemento filtrante destina-se à filtragem de diesel, é recoberto por carcaça metálica e já possui as vedações de borracha, o produto já se encontra preparado para instalação em veículos e, por tal característica, poderia exercer a função de filtrar o combustível em questão, enquadrando-se no código NCM 8421.23.00 relativo aos “aparelhos para filtrar ou depurar líquidos, para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca\*) ou por compressão”.*

*Outros itens questionados pela Fiscalização foram os descritos nas Declarações de Importação como “FILTRO DE COMBUSTIVEL SEPARADOR DE ÁGUA (RACOR), UTILIZADO NO SISTEMA DE FILTRAGEM DE CAMINHOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO” cuja classificação fiscal indicada pela Recorrente igualmente se referia a “outros aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases”, no código NCM 8421.29.90.*

*Em seu entendimento, no entanto, a Fiscalização considerou que uma vez que o elemento filtrante é recoberto por carcaça metálica, o produto já se encontra preparado para instalação em veículos e pode exercer a função de filtrar o combustível, mesmo sem estar acompanhado do cabeçote, nem tampouco do recipiente para eliminação da água que foi separada do combustível, classificando-se no código NCM 8421.23.00, qual seja,*

*“aparelhos para filtrar ou depurar líquidos, para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca\*) ou por compressão”.*

(...)

*41. A Recorrente reforça que a carcaça metálica do produto realiza apenas a função de proteção ao elemento filtrante e, sendo assim, a simples junção de elemento filtrante com a carcaça metálica não pode, por si só, ser considerada como filtro completo, apto a exercer a função filtrante.*

*Tal entendimento está consubstanciado no Parecer Técnico acima destacado, que dispõe que OS DISPOSITIVOS EM QUESTÃO SÃO MONTADOS NO FILTRO, não correspondendo, portanto, ao filtro em si, confirmando, com isso, a posição NCM 8421.29.90:*

(...)

*Ainda nesta linha, importa esclarecer que o cabeçote é acompanhado de uma bomba manual, fundamental para forçar o fluxo do combustível ao filtro, para execução da filtragem. É essencial, ainda, o acompanhamento de um recipiente para coleta da água após a filtragem, uma vez que o objetivo final do processo é a separação dessa substância do diesel.*

*Desta forma, sem o acompanhamento de tais itens (bomba manual e recipiente para coleta), impossível concluir que a classificação no código NCM 8421.23.00 é adequado, uma vez que sem tais itens, o filtro não está completo para exercer sua função.*

*42. Ademais, as Soluções de Consulta COSIT nº 98.305 e 98.306 de 4 de novembro de 2020 e Solução de Consulta COANA nº 017 de 10 de setembro de 2014, que exaram entendimento sobre classificação fiscal de filtros classificados no código NCM 8421.23.00, consideram que “filtros completos”, para serem assim considerados, devem possuir, além do elemento filtrante, conectores de entrada e saída, o que não é o caso dos itens importados pela Recorrente e objeto da autuação, senão veja-se:*

Ao analisar tais argumentos a C. DRJ, assim entendeu:

A Impugnante urdiu ainda a tese de que o código NCM 8421.23.00 somente diria respeito e poderia ser utilizado para os produtos (filtros) destinados a filtrar óleos minerais localizados nos motores, e como a localização do filtro não é diretamente atrelado ao corpo do motor, esta não poderia ser aceita como correta. Tal entendimento não prospera. Isto porque o texto da posição 8421.23.00 apenas menciona que o produto é destinado a filtragem de óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão, independentemente de sua localização física estar diretamente fixada no bloco do motor ou em outro lugar qualquer do veículo (tanque de combustível, compartimento do motor, assoalho do carro, etc). Desde que filtre os combustíveis dos motores, pouco importa sua localização.

Portanto, por se tratarem as mercadorias de filtros de combustíveis, estes, tais como a gasolina e o diesel, constituem-se espécies de óleos minerais, razão pela qual, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (texto da posição 84.21) e RGI 6 (textos da subposição de primeiro nível 8421.2 e da subposição de segundo nível 8421.23.00) da NCM constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Gecex nº 272, de 2021, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ipi), aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 2022, a mercadoria classifica-se no código NCM 8421.23.00.

A adoção pelo importador do código residual 8421.29.90 (OUTROS) implicaria afirmar que o SH não teve o interesse de vincular um código específico para os filtros de combustíveis (diesel e gasolina) aplicados em motores de ignição por centelha e compressão, apesar da relevância do controle, produção e comercialização dessa mercadoria. Ainda, relegando tais mercadorias para o código residual 8421.29.90, sequer teria havido harmonia e

coerência na alocação dessas mercadorias nesse pretendido código do SH/NCM, porque o desdobramento onde elas se posicionariam não tem vinculação propriamente com os motores de ignição por centelha ou compressão, vale dizer, o código 8421.29.90 (OUTROS) não representa um desdobramento lógico e coerente do 8421.23.00.

A interessada afirma que as Soluções de Consulta COSIT n. 98.305 e 98.306 de 04 de novembro de 2020 e Solução de Consulta COANA n. 017 de 10 de setembro de 2014, que exaram entendimento sobre classificação fiscal de filtros classificados no código NCM 8421.23.00, consideram que “filtros completos”, para serem assim considerados, devem possuir, além do elemento filtrante, conectores de entrada e saída.

Fato é que as Soluções de Consulta elencadas colocam os filtros para combustíveis na NCM 8421.23.00, mas em momento algum exigem que haja conectores de entrada e saída. Casualmente, os produtos apreciados nos casos em questão possuíam tais elementos, entretanto, tratam de filtros para gasolina, o que não é o caso dos autos, uma vez que se trata de motores diesel.

Já não constam os conectores de entrada e saída na Solução de Consulta Cosit nº 98.249, de 27/10/2022, já citada neste Acórdão, que trata do filtro de combustível, formado por elemento filtrante, sistema de vedação, encapsulamento metálico rosqueável, diâmetro externo 120 mm x 286 mm, utilizado em motores de combustão interna.

Portanto, a falta dos conectores, acaso comprovada, não retiraria a qualidade de filtro de combustível.”

Como se vê, de lado, a Recorrente alega que os produtos seriam tão somente parte do filtro de combustível na medida em que lhes faltariam componentes para que pudessem ser classificados como filtros. Por sua vez, a d. Autoridade Fiscal e a C. DRJ entendem que são filtros completos.

Cumprido destacar o seguinte trecho do relatório fiscal, às fls. 166/167:

Neste sentido, existe Jurisprudência pacífica deste e. Conselho:

*Portanto, além da argumentação técnica de que gasolina e o diesel são óleos minerais e que como tais devem os respectivos filtros (para motores) classificar-8421.23.00 se na posição , a disposição estruturada e codificada do SH/NCM não parece admitir para os filtros de combustível citados o enquadramento na posição 8421.29.90, em face de prejuízos com questões da ordem de controle, produção e estatística dessa mercadoria.*

*Noutro giro, **se o combustível utilizável em tais filtros para os motores de ignição por centelha e por compressão fosse por exemplo os inusuais óleos vegetais, aí sim teria vez a classificação que fora adotada pelo importador, qual seja, a residual código NCM 8421.29.90.***

Como se vê do trecho acima transcrito, entendeu a d. Autoridade Fiscal que os filtros deveriam ser classificados no código NCM 8421.29.90, caso fossem para utilizados para filtragem de outros óleos, que não óleos minerais.

Neste ponto, discordo do entendimento fiscal. Ainda que fosse para filtrar combustível não mineral, o código correto seria 8421.23.00. Esse inclusive foi o entendimento do recente acórdão 3402-012.850 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, conforme ementa abaixo:



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

Sobre a questão probatória, a Recorrente juntou parecer técnico que atesta:

*1. Os itens representados pelos part numbers 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533849, 1533916, 1540148 e 1814637 não podem ser classificados sob o código NCM 8421.23.00.*

*2. Os itens representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533849, 1533916, 1540148 e 1814637 não possuem, sozinhos, a capacidade de receber o fluido a ser filtrado, no caso diesel. Para isso, eles necessitam de outros itens, os quais também compoem o filtro. A subposição 8421.23 é para filtros completos, ou seja, os itens aqui classificados têm, por si só, a capacidade de receber o combustível, filtrá-lo e enviar de volta ao fluxo.*

*Outras características desses itens que os descaracterizam como classificáveis na subposição 8421.23 serão abordados nos tópicos seguintes.*

*3. Os itens representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533916, 1540148 e 1814637 são utilizados em filtros sedimentadores, também conhecidos por pré-filtros, já que existe um segundo filtro montado no motor para a filtragem do diesel. O local de montagem deste tipo de filtro no caminhão varia de acordo com o desenvolvimento e processo produtivo de cada fabricante, podendo ser montado no chassi, na cabine ou no próprio motor do caminhão, o importante é que seja localizado no fluxo entre o tanque de combustível e o filtro de diesel do motor.*

*Os PNs 0915467, 1433649, 1533916, 1540148 e 1814637, utilizados em filtros sedimentadores, não são montados em motores, mas sim no chassi ou cabine dos veículos caminhões.*

*Já os itens representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915472, 0915563 e 1529639, também destinados a filtros sedimentadores, são montados em motor de ignição por compressão, por opção do fabricante. Para estes casos, existem 2 filtros de combustível montados no motor.*

*Já o PN 1533849 é montado em motor de ignição por compressão e não há outra alternativa de local para sua montagem. Isto se dá pelo fato de que este dispositivo tem o objetivo de evitar que o combustível entre contaminado nas galerias do motor, obrigando com que ele seja montado*

*diretamente no bloco do motor.*

*4. Os dispositivos em questão, representados pelos part numbers 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533849, 1533916, 1540148 e 1814637, possuem o elemento filtrante em seu interior e também anéis de borracha em uma das extremidades para efetuar a conexão entre o dispositivo de filtragem e o cabeçote, através de fricção. Os dispositivos filtrantes utilizados em filtros sedimentadores (PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533916, 1540148 e 1814637) apresentam, também, rosca em uma das extremidades para a conexão com o coletor de umidade.*

*De maneira geral, nenhum item apresentado neste parecer apresenta conexão para as tubulações de diesel do sistema de abastecimento. Essas conexões estão presentes nos*



*cabeçotes dos filtros, tanto para entrada do combustível contaminado quanto para saída do combustível filtrado.*

**VI. Conclusões.**

*Considerando que:*

- *Os objetos deste parecer são 11 modelos de dispositivos para filtrar diesel, utilizados em filtros sedimentadores e filtros do motor de ignição por compressão;*
- *Os modelos PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533849, 1533916, 1540148 e 1814637 foram perfeitamente caracterizados quanto às suas funcionalidades e aplicações;*

Ao analisar todos os argumentos trazidos aos autos, entendo que o Recurso Voluntário deve prosperar.

Conforme demonstrado, os bens em questão são parte filtrante, mas entendo não serem, por si, aparelhos completos de filtrar óleo mineral.

Aparelhos, como se sabe, são instrumentos ou máquinas composta por componentes interligados, visíveis ou não. E, conforme bem explicado no laudo técnico acostado pela Recorrente, os itens em questão são dispositivos utilizados em filtros, ou seja, parte destes.

Ressalto que a d. Autoridade Fiscal não produziu prova técnica capaz de contrapor o laudo apresentado na impugnação, motivo pelo qual esta Relatora não tem outros elementos técnicos para afastar aquele produzido pela Recorrente.

Pelo exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheira Renata Casorla Mascareñas, redatora designada

Em que pese a fundamentada razão de decidir da Conselheira Relatora, peço vênia para divergir, no mérito, do provimento do Recurso Voluntário.

O parecer técnico PTC nº MVG2021-DAF-0122-01 (fls. 16250-16257) apresentado pela Recorrente por ocasião da impugnação revela uma contradição lógica que compromete a pretensão recursal. Embora a autuada afirme que o documento, emitido por empresa especializada, atesta que os itens "*não podem ser classificados no código NCM 8421.23.00*",

observa-se que os quesitos formulados não indagaram qual seria o enquadramento correto perante a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Ao concluir que os itens representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533849, 1533916, 1540148 e 1814637 *"não possuem, sozinhos, a capacidade de receber o fluido a ser filtrado"* por dependerem de cabeçotes e conexões, o parecer acaba por afastar também a classificação original adotada na importação (NCM 8421.29.90). Isso ocorre porque a posição 84.21, que abrange os *"aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases"*, possui desdobramento específico de primeiro nível para *"Partes"* (8421.9), e, se a tese da Recorrente fosse a de que o produto é meramente um componente desprovido de autonomia funcional, a subposição 8421.29 — que abrange *"Outros"* aparelhos para filtrar seria igualmente inaplicável:

84.21 Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases.

8421.1 - Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos:

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

8421.21.00 -- Para filtrar ou depurar água

8421.22.00 -- Para filtrar ou depurar bebidas, exceto água

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

**8421.29 – Outros**

8421.29.1 Do tipo utilizado em hemodiálise

8421.29.11 Capilares

8421.29.19 Outros

8421.29.20 Aparelho de osmose inversa

8421.29.30 Filtros-prensa

8421.29.90 Outros

8421.3 - Aparelhos para filtrar ou depurar gases:

**8421.9 - Partes:**

8421.91 -- De centrifugadores, incluindo as dos secadores centrífugos

8421.99 – Outras

8421.99.10 De aparelhos para filtrar ou depurar gases, da subposição 8421.39

8421.99.20 Do tipo utilizado em linhas de sangue para hemodiálise

8421.99.9 Outras

8421.99.91 Cartuchos de membrana de aparelhos de osmose inversa

8421.99.99 Outras

As próprias descrições do parecer técnico PTC nº MVG2021-DAF-0122-01 confirmam a respeito dos itens representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533849, 1533916, 1540148 e 1814637 que são “fabricados especificamente para serem utilizados nos filtros de combustível (diesel) em veículos caminhões”, que “são responsáveis por remover impurezas do diesel”, e, com o perdão da redundância, que são “dispositivos para filtrar combustível (...) responsáveis por remover impurezas do diesel”.

A respeito dos itens representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533916, 1540148 e 1814637, o PTC nº MVG2021-DAF-0122-01 informa que são: “dispositivos para filtrar diesel montados no filtro sedimentador (...) são compostos por **elemento filtrante em composto de celulose e carcaça metálica de proteção** (...) apresentam anel de borracha na parte superior para fixação no cabeçote, através de fricção, e rosca inferior para fixação do coletor de água”.

A respeito do item representado pelo PN 1533849, o PTC nº MVG2021-DAF-0122-01 traz a seguinte descrição: “dispositivo para filtrar diesel (...) presente no filtro de combustível do motor, é composto por **elemento filtrante em celulose e carcaça metálica para proteção** (...) apresenta um anel de borracha em uma das extremidades para a fixação, através de fricção, do cabeçote que por sua vez é fixado no motor”.

O PTC nº MVG2021-DAF-0122-01 conclui: “Os itens representados pelos PNs 0915062, 0915063, 0915467, 0915472, 0915563, 1433649, 1529639, 1533849, 1533916, 1540148 e 1814637 não possuem, sozinhos, a capacidade de receber o fluido a ser filtrado, no caso diesel. Para isso, eles necessitam de outros itens, os quais também compõem o filtro. A subposição 8421.23 é para filtros completos, ou seja, os itens aqui classificados têm, por si só, a capacidade de receber o combustível, filtrá-lo e enviar de volta ao fluxo. (...) nenhum item apresentado neste parecer apresenta conexão para as tubulações de diesel do sistema de abastecimento. Essas conexões estão presentes nos cabeçotes dos filtros, tanto para entrada do combustível contaminado quanto para saída do combustível filtrado”.

Ora, se a própria Recorrente alega que o produto é incompleto e que a subposição 8421.23 seria apenas para “filtros completos”, por qual razão classificou a mercadoria na subposição 8421.29, que também se destina a “Outros” aparelhos para filtrar ou depurar líquidos? Se a tese da Recorrente fosse juridicamente consistente com sua prova técnica, ela deveria ter enquadrado os itens como partes (nos desdobramentos da subposição 8421.9), o que não ocorreu. Portanto, o laudo não socorre a classificação original da Recorrente.

A questão da alegada incompletude referida no parecer técnico é resolvida pela aplicação da Regra Geral de Interpretação 2a) do Sistema Harmonizado, segundo a qual:

"Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado."

As Notas Explicativas da RGI-2 a) reforçam esse entendimento:

"Nota Explicativa

(Artigos incompletos ou inacabados)

I) A primeira parte da Regra 2 a) amplia o alcance das posições que mencionam um artigo determinado, de maneira a englobar não apenas o artigo completo, mas também o artigo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.

II) As disposições desta Regra aplicam-se aos esboços de artigos, exceto no caso em que estes estão expressamente especificados em determinada posição. Consideram-se "esboços" os artigos não utilizáveis no estado em que se apresentam e que tenham aproximadamente a forma ou o perfil da peça ou do objeto acabado, não podendo ser utilizados, salvo em casos excepcionais, para outros fins que não sejam os de fabricação desta peça ou deste objeto (por exemplo, os esboços de garrafas de plástico, que são produtos intermediários de forma tubular, fechados numa das extremidades e com a outra aberta e munida de uma rosca sobre a qual irá adaptar-se uma tampa rosca, devendo a parte abaixo da rosca ser transformada, posteriormente, para se obter a dimensão e forma desejadas).

Os produtos semimanufaturados que ainda não apresentam a forma essencial dos artigos acabados (como é, geralmente, o caso das barras, discos, tubos, etc.) não são considerados esboços.

III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.

IV) Vários casos de aplicação desta Regra são indicados nas Considerações Gerais de Seções ou de Capítulos (por exemplo, Seção XVI, Capítulos 61, 62, 86, 87 e 90).

As Notas Explicativas da RGI-2a) em seu item II tratam dos "esboços", definindo-os como artigos não utilizáveis no estado em que se apresentam e que tenham aproximadamente a forma ou o perfil da peça ou do objeto acabado, **não podendo ser utilizados**, salvo em casos excepcionais, **para outros fins que não sejam os de fabricação desta peça ou deste objeto**. Se as NESH da RGI-2a) consideram um tubo plástico que ainda será moldado como um "esboço" de garrafa (pela sua destinação única), com muito mais razão um dispositivo que já contém o elemento filtrante e a carcaça metálica deve ser classificado como o filtro propriamente dito.

Assim, o parecer técnico, embora tenha sido apresentado para afastar a classificação do Fisco, acabou por invalidar a classificação da própria Recorrente e, simultaneamente, fornecer os elementos para a aplicação da RGI 2a) do Sistema Harmonizado, na medida em que esclarece que *os artigos possuem o elemento filtrante e a carcaça metálica de*

*proteção*. O elemento filtrante envolto em sua carcaça constitui a própria essência funcional do aparelho de filtrar: a filtragem de carburantes. A ausência do cabeçote ou das conexões de tubulação não desnatura a identidade do produto como filtro, mas apenas o caracteriza como um artigo incompleto que, por força da mencionada regra, permanece classificado no desdobramento correspondente ao do artigo completo, no caso, NCM 8421.23.00.

Quanto ao argumento de que os produtos podem ser aplicados em diferentes partes do veículo e não necessariamente no motor, tal distinção não encontra amparo no texto da NCM 8421.23.00. O texto do desdobramento requer que o combustível filtrado se destine ao consumo do motor, sendo irrelevante a localização física do dispositivo no veículo.

Como bem pontuado na decisão recorrida, o requisito é o destino do fluido: "*desde que filtre os combustíveis dos motores*", "*independentemente de sua localização física estar diretamente fixada no bloco do motor ou em outro lugar qualquer do veículo (tanque de combustível, compartimento do motor, assoalho do carro, etc)*". Portanto, uma vez que o parecer técnico confirma tratar-se de dispositivos para filtrar diesel em caminhões, a subsunção ao código 8421.23.00 se impõe, prevalecendo a especificidade sobre a subposição genérica "Outros" (8421.29.90) pretendida pela Recorrente.

Por fim, sobre o alegado reconhecimento por este Conselho "*quanto à correção da classificação fiscal adotada pela recorrente*", o precedente invocado no Recurso Voluntário (Acórdão nº 3301-006.530) mostra que o acolhimento da classificação na NCM 8421.29.90 baseou-se na distinção físico-química entre "combustíveis" e "óleos minerais". Naquela oportunidade, a decisão colegiada baseou-se na premissa de que combustíveis (diesel, gasolina, etanol) possuíam propriedades e funções distintas dos óleos minerais lubrificantes, e que o texto da NCM 8421.23.00 abrangia os aparelhos "*para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão*". Assim, o precedente acolheu que o desdobramento não alcançaria os filtros de combustíveis. Ocorre que tal distinção tornou-se inócua diante do aperfeiçoamento textual da Nomenclatura Comum do Mercosul.

Com o advento da Resolução GMC nº 16/2021 e da Resolução GECEX nº 272/2021, o texto do subitem 8421.23.00 foi ajustado para incluir expressamente o termo "*carburantes*": "*para filtrar carburantes ou óleos lubrificantes nos motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão*". Como carburantes são, por definição técnica e comercial, combustíveis destinados à alimentação de motores, a tese de que haveria distinção físico-química capaz de afastar a especificidade da subposição 8421.23 perdeu seu objeto.

Ressalte-se que essa modificação não operou uma mudança na classificação da mercadoria, mas apenas aperfeiçoou a tradução da nomenclatura na versão em português. As versões em inglês (*petrol-filters*) e espanhol (*carburantes*) do Sistema Harmonizado sempre foram explícitas quanto à inclusão dos filtros de combustíveis na subposição 8421.23:

8421.23 – Oil or **petrol-filters** for internal combustion engines

8421.23 – Para filtrar lubrificantes o **carburantes** en los motores de encendido por chispa o compresión

O Brasil, como Parte Contratante da Convenção do Sistema Harmonizado, deve observar a uniformidade classificatória internacional, sendo que as versões oficiais em inglês (*oil or petrol-filters*) e espanhol (*para filtrar lubrificantes o carburantes*) já eram suficientemente explícitas quanto à abrangência dos filtros de combustível na referida subposição.

A alteração promovida apenas harmonizou a versão em português com o contexto técnico já estabelecido pela Organização Mundial das Aduanas (OMA) e pela própria Receita Federal do Brasil, a exemplo da Solução de Consulta COANA nº 17/2014.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, especificamente na posição 38.11, já tratavam os combustíveis – **diesel** e gasolina – como "**óleos minerais**"<sup>1</sup>, o que demonstra que, mesmo sob a redação anterior, as Regras Gerais de Interpretação já eram suficientes para compreender que os aparelhos para filtrar combustíveis de motores estavam contidos na especificidade da NCM 8421.23.00.

Não houve, portanto, uma mudança na classificação fiscal do produto "*filtro de combustível*", mas tão somente uma clarificação textual que extirpou a margem para interpretações dissociadas da sistemática aduaneira internacional.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Renata Casorla Mascareñas**

<sup>1</sup> Posição 38.11 - Preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para **óleos minerais (incluindo a gasolina)** ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais.

#### NOTA EXPLICATIVA

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

A) Aditivos preparados para **óleos minerais** (...)

1.- Aditivos para óleos em bruto. Este grupo engloba (...)

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

3.- Aditivos para óleos lubrificantes. Este grupo engloba: (...)

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

c) Os produtos para melhorar o índice de cetano do **gasóleo (óleo diesel)**, destinados a melhorar o tempo de auto-inflamação, por exemplo, os à base de nitratos ou de nitritos de alquilos. (...)

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