

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10320.725590/2020-70**ACÓRDÃO** 3302-014.714 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 24 de julho de 2024**RECURSO** DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO**RECORRENTES** FAZENDA NACIONAL
SERTRADING (BR) LTDA**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 29/09/2017 a 14/06/2018

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PROVA TÉCNICA INEFICAZ. AUTUAÇÃO
INSUBSISTENTE

Falha insanável na coleta de amostras de tanques de armazenamento de derivados de petróleo (diesel A S10), por não seguir os procedimentos técnicos de coleta indicados pela ANP (Agência Nacional de Petróleo), quando da revisão aduaneira, enseja a produção de Laudo Técnico que pode não demonstrar a real composição e identificação do produto importado. Nessa situação, é insubsistente o Auto de Infração que exige diferença de tributo, outros encargos e multas por desclassificação fiscal de mercadoria lastreado em tal laudo ineficaz.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente***Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Novo Hamburgo/RS, decorrente do procedimento de Revisão Aduaneira, previsto no art. 54 do Decreto-Lei 37/66, de 117 despachos de importação, registrados pela empresa SERTRADING (BR) LTDA, CNPJ 04.626.426/0015-01, empresa autuada, cujas declarações de importação tinham informado como adquirente das mercadorias a empresa PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A, CNPJ 34.274.233/0101-07, para a qual foi atribuída a responsabilidade solidária pelo crédito lançado.

O motivo da lavratura do auto de infração, foi a constatação de que a mercadoria importada pela autuada não era o produto informado nas declarações de importação relacionadas no auto de infração. Segundo a fiscalização a mercadoria descrita nas declarações de importação como “ULTRA LOW SULPHUR DIESEL (DIESEL A S10) / DIESEL PURO / OLEO DIESEL DE BAIXO TEOR DE ENXOFRE; **NOME QUIMICO: OLEO DIESEL DE BAIXO TEOR DE ENXOFRE 10PPM;** FORMA FÍSICA DE APRESENTACAO DO PRODUTO: LIQUIDO; CLASSE: 3 - LIQUIDOS INFLAMAVEIS - FABRICACAODE ÓLEO DIESEL DESTINADO AO CONSUMO NO MERCADO INTERNO APOS ADICAO DE BIODIESEL; PROCESSO DE OBTENCAO: E UM PRODUTO OBTIDO A PARTIR DO REFINAMENTO DO PETROLEO, PELO PROCESSO INICIAL DE DESTILACAO FRACIONADA, AS FRACOES DENOMINADAS DE OLEO DIESEL LEVE E PESADO, BASICAS PARA A PRODUCAO DE OLEO DIESEL. **ESSE COMBUSTÍVEL É PRODUZIDO A UMA TEMPERATURA ENTRE 260°C E 340°C, A ESSA TEMPERATURA PODEM SER AGREGADAS OUTRAS FRAÇÕES COMO A NAFTA, O QUEROSENE E O GASOLEO LEVE (ESSE RESULTA NO PRODUTO CONHECIDO COMO OLEO DIESEL); COMPOSICAO QUIMICA: O OLEO DIESEL E UM COMBUSTÍVEL DERIVADO DO PETRÓLEO FORMADO PRINCIPALMENTE POR HIDROCARBONETOS (CARBONO E HIDROGÊNIO) E EM BAIXAS CONCENTRACOES POR ENXOFRE, NITROGENIO E OXIGENIO.** PROVEM DA DESTILAÇÃO DO PETRÓLEO E CONTEM DE 12 A 22ATOMOS DE CARBONO; Nº CAS: 68334-30- 5;DCBDENOMINACAO COMUM BRASILEIRA: NÃO SE APLICA; GRAU DE PUREZA: OLEO DIESEL DE BAIXO TEOR DE ENXOFRE, PURO; ACONDICIONAMENTO: A GRANEL; APLICAÇÃO: APOS ADICAO DE BIODIESEL, E USADO COMO COMBUSTÍVEL PARA MOTORES DE COMBUSTÃO INTERNA E IGNIÇÃO POR COMPRESSÃO (MOTORES DO CICLO DIESEL); COR: LIQUIDO LÍMPIDO DE INCOLOR A AMARELADO, PODENDO ALTERAR PARA MARROM E ALARANJADO APOS ADIÇÃO DO BIODIESEL; ODOR: FORTE E CARACTERÍSTICO”, **na realidade tratava-se de Mistura de Hidrocarbonetos Alifáticos de C6 a C18, que destilam uma fração de 10% em volume a 183°C, 50% em volume a 209°C, 85% em volume a 240°C, e 95% em volume a 259°C.**

A conclusão da fiscalização foi feita com base no Laudo de Análise 778/2017-10, elaborado pelo Laboratório de Análises da Falcão Bauer, cuja cópia encontra-se às fls. 152, decorrente de amostragem realizada na mercadoria importada pela autuada, através da Declaração de Importação 17/1955919-0, registrada em 10/11/2017, procedente dos Estados Unidos, que tinha como exportador e fabricante informado na DI a empresa BP NORTH AMÉRICA PETROLEUM. A declaração de importação 17/1955919-0 encontra-se relacionada no Processo

Administrativo Fiscal 10880.735519, também lavrado contra a autuada, que tem como responsável solidária a empresa PETROBRÁS DISTRIBUIDORA.

As respostas aos quesitos apresentadas no laudo são apresentadas na sequência.

01) Trata-se de Mistura de Hidrocarbonetos Alifáticos e Aromáticos de C6 a C18, que destilam uma fração de 10% em volume a 183°C, 50% em volume a 209°C, 85% em volume a 240°C, 90% em volume a 246°C e 95% em volume a 259°C.

02) O resultado de massa específica, está abaixo do limite especificado para Diesel tipo A e B de acordo com Resolução ANP N° 50, de 23.12.2013 - Regulamento Técnico ANP N° 4/2013.

O resultado da destilação a 50% está abaixo do limite de temperatura especificada para Diesel tipo A e B, de acordo com a Resolução ANP N° 50, de 23.12.2013 - Regulamento Técnico ANP N° 4/2013.

O resultado de teor de Enxofre está acima do limite máximo especificado para Diesel tipo A e B, de acordo com a Resolução ANP N° 50, de 23.12.2013 - Regulamento Técnico ANP N° 4/2013.

03) O teor de Enxofre é 757mg/kg.

04) Não se trata de Fuel-Oil.

05) Não dispomos de informações quanto ao uso da mercadoria em epígrafe.

06) Segundo Referências Bibliográficas, o óleo Diesel é um derivado de petróleo constituído por hidrocarbonetos de 10 a 25 átomos de Carbono, com faixa de destilação, comumente situada entre 150° a 400°C, que apresenta um conjunto de propriedades que permite a sua adequada utilização, majoritariamente, em veículos.

Ao laudo em questão foram feitos dois aditamentos/complementos solicitados pela Alfândega do Porto de Santos.

O primeiro aditamento, datado de 12/02/2019 (fl. 156), consta dos questionamentos e respostas transcritas na sequência:

1. Informar o método utilizado para determinar a curva de destilação da mercadoria.

A curva de destilação foi efetuada seguindo procedimento interno baseado na Norma ASTM D86.

2. Caso o método utilizado pelo laboratório não tenha sido o previsto na Norma ISO 3405 - equivalente ao método ASTM D86, especificar qual foi e

se pode ser feito algum paralelo de comparação entre os métodos (o utilizado e o da Norma ISO 3405). Justifique.

Sim, pode ser feito um paralelo de comparação entre os métodos, considerando que o método utilizado se refere a procedimento interno baseado na Norma ASTM D86 - Standard Test Method for Distillation of Petroleum Products at Atmospheric Pressure.

O segundo aditamento, datado de 27/03/2019 (fl. 161) consta dos questionamentos e respostas transcritas na sequência:

1. Descrever no que o procedimento interno da Falcão Bauer difere da Norma ASTM D86, estabelecendo um paralelo entre os métodos.

Não difere. Segundo regulamentos técnicos da ANP, para determinação das características de destilação em combustíveis, as normas aplicáveis são ABNT NBR 9619 ou ASTM D86.

O procedimento interno para determinação de destilação da Falcão Bauer segue a norma Internacional ASTM D86 (Standard Test Method for Distillation of Petroleum Products at Atmospheric Pressure) e sua equivalente Brasileira ABNT NBR 9619 (Produtos de Petróleo - Destilação à pressão atmosférica).

2. Esclarecer se há e qual é a margem de diferença de resultados que podem ser encontrados seguindo-se o procedimento interno e o método ISO 3405 (equivalente ao método ASTM D86).

Esclarecemos que o procedimento interno apenas especifica a maneira de executar uma atividade ou processo de acordo com as normas aplicáveis.

Com base nas informações do laudo técnico 778/2017-10 elaborado pelo Laboratório de Análises da Falcão Bauer, e seus aditamentos a fiscalização entendeu que:

(i) o produto importado através da DI 17/1955919-0 não se caracterizava como óleo diesel, pois o resultado da massa específica a 20°C, o resultado da destilação a 50% e o teor de enxofre estavam fora dos limites especificados na Resolução ANP nº 50 de 23/12/2013 – Regulamento ANP no 04/2013, informados na tabela que segue:

(ii) a classificação fiscal adotada pela autuada, NCM 2710.18.21, cujas alíquotas do Imposto de Importação e IPI-Importação era de 0% estava incorreta, sendo que a correta se encontrava na NCM 2710.19.99; que tem a alíquota de II – 0% e de IPI-Importação 8%, motivo pelo qual foi lançado o IPI –Importação com os respectivos juros de mora e multa de ofício

(iii) uma vez que o produto da DI 17/1955919-0, segundo o laudo técnico tratava-se de Mistura de Hidrocarbonetos Alifáticos e Aromáticos de C6 a C18 e não de Diesel A S10, como descrito pelo importador, a importação da mercadoria ocorreu sem a Licença de Importação, motivo pelo qual foi aplicada a multa por falta de LI.

(iv) houve erro na classificação fiscal da mercadoria que não poderia ser classificada na NCM 2710.10.21, relativa a óleo diesel, uma vez que não era este o produto importado.

A cobrança do IPI importação e respectivos acréscimos legais, assim como a multa por falta de LI e classificação fiscal incorreta, seriam exigíveis para todas as 117 declarações de importação relacionadas no auto de infração em foco, uma vez que segundo a fiscalização, elas possuem a mesma descrição da mercadoria que consta da DI 17/1955919-0, relacionada ao Laudo Técnico 778/2017-10 do Laboratório Falcão Bauer. Assim, o fato de possuir a mesma descrição da mercadoria foi o critério que a fiscalização utilizou no procedimento de revisão aduaneira para a seleção das Declarações de Importação relacionadas neste auto de infração.

A autuada e a responsável solidária tomaram ciência do auto de infração em 15/06/2020 e apresentaram impugnações em 29/07/2020, consideradas tempestivas nos termos da Portaria RFB nº 543/2020, a partir do disposto no artigo 6º da Portaria RFB 936/2020.

IMPUGNAÇÕES

As impugnações apresentadas pela autuada (SERTRADING BR) e pela responsável solidária (PETROBRAS DISTRIBUIDORA) são idênticas, com os mesmos argumentos. A autuada inicia sua impugnação alegando improcedência da autuação devido (i) ao cerceamento de defesa, (ii) ao fato de a prova ser produzida unilateralmente e (iii) a não observância da busca da verdade material no PAF impugnado.

Quanto ao contraditório e ampla defesa, alega que não teve acesso ao laudo técnico 778/2017-10, elaborado pelo Laboratório de Análises da Falcão Bauer, ficando assim impossibilitada de contestar, produzir provas e assim exercer o contraditório. Sobre o laudo técnico produzido unilateralmente, cita os artigos 10 e 477 do Código de Processo Civil, que estabelecem que deve ser dada a oportunidade da parte se manifestar nos autos sobre laudo pericial, inclusive solicitando informações aos peritos.

Outra alegação preliminar trata do laudo laboratorial 778/2017-10, utilizado pela fiscalização, e em relação ao qual a autuada alega que a amostra analisada foi retirada sem a observância da norma ABNT NBR 14883, sendo, portanto, inadequada. A norma ABNT 14883 estabelece que sejam retiradas amostras nos terços superior, médio e inferior do tanque amostrado, e como ela não foi observada pelo Instituto Falcão Bauer, a amostra coletada, referente ao laudo técnico citado, não serve para fins de classificação fiscal.

Referente ao tema, a autuada cita (i) cartas das empresas Saybolt e Intertek, especialista em inspeção de derivados de petróleo, credenciadas pela ANP que atestam que a amostragem realizada pelo Instituto Falcão Bauer ocorreu de forma não adequada e (ii) acórdãos do CARF, que defendem que é inválida a classificação da mercadoria por amostragem quando esta é feita sem se atentar para parâmetros voltados à representatividade da mesma, e com base nisso, defende que seja anulado o laudo técnico 778/2017-10, devendo desta forma ser mantida a classificação por ela adotada.

Alega a nulidade do laudo de Análise 778/2017-10 devido à inobservância dos requisitos previstos na IN RFB 1800/2018, uma vez que ele é totalmente omisso em relação à norma usada para obtenção da amostra representativa de produtos de petróleo, a qual, conforme mencionado anteriormente, é fundamental para as corretas análise e identificação da mercadoria importada. Sobre o tema cita a omissão do laudo em relação à características técnicas como (i) condutividade elétrica, (ii) contaminação total e (iii) índice de cetano calculado.

Diante do exposto a autuada afirma que, conforme pode ser verificado pelos certificados, desde a origem do produto, até sua entrada no país, a mercadoria importada através da DI nº 17/1955919-0 foi o diesel S10.

Defende a IMPOSSIBILIDADE DE REPLICAR O LAUDO DE UMA AMOSTRA PARA OUTROS PRODUTOS VINDOS DE OUTROS NAVIOS, EM OUTROS PERÍODOS, COMPRADOS DE OUTROS EXPORTADORES E DE OUTROS FABRICANTES, com base artigo 64, parágrafo 3º da Lei 10833/2003, e no artigo 30 do Decreto Lei 37/66, que mencionam que para fins tributários é reconhecida a eficácia de pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais, quando tratem-se de produto originário de mesmo fabricante com igual denominação, marca e especificação. Sobre o tema, cita acórdãos do CARF que apresentam este entendimento.

A autuada alega ILEGITIMIDADE PASSIVA, uma vez que ela é mera importadora por conta e ordem, sendo a BR DISTRIBUIDORA, responsável solidária neste PAF, a real adquirente das mercadorias. Cita acórdãos do CARF que segundo ela apresentam este entendimento.

Solicita julgamento deste PAF com os demais processos em que foi autuada, nos quais foi utilizado o mesmo laudo técnico equivocado realizado pelo Laboratório Falcão Bauer, com a mesma amostra inadequada, com a finalidade de se evitarem decisões díspares.

A 12ª Turma da DRJ-08, em sessão datada de 16/12/2020, por unanimidade de votos, julgou a Impugnação procedente em parte. Foi exarado o Acórdão nº 108-007.313, às fls. 3584/3604, com a seguinte Ementa:

EFICÁCIA DE LAUDOS E PARECERES

Nos termos do disposto no parágrafo 3º do artigo 30 do Decreto 70235/1972, atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais quando tratem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

Os acórdãos do CARF não têm efeito vinculante sobre as decisões das DRJ, que apenas estão obrigadas a seguir as decisões expressas em súmulas vinculantes.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA-IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM

Na importação por conta e ordem de terceiros, a partir do disposto nos artigos 31, 32 e 95 do Decreto Lei 37/66, temos que a responsabilidade tributária é tanto do importador na qualidade de contribuinte, como do adquirente da mercadoria na qualidade de responsável solidária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA RELATIVA AO IPI

Na importação por conta e ordem de terceiros, a responsabilidade solidária também é extensiva ao IPI – Importação, seja devido ao pagamento do imposto, como por infrações cometidas na operação de importação, por conta dos artigos 27, inciso III, e 29, ambos do Decreto nº 4.544/02, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

IMUNIDADE DO IPI PARA DERIVADOS DE PETRÓLEO

Produtos relacionados na TIPI com alíquota positiva ou alíquota zero não estão abrangidos pela imunidade objetiva prevista aos derivados de petróleo no § 3º do art. 155 da Constituição Federal. Esses produtos estão dentro do campo de incidência do IPI em decorrência de decreto do poder executivo. O campo de incidência do IPI foi determinado por lei que estabeleceu competência à TIPI para definir os produtos com incidência ou não do IPI e suas respectivas alíquotas.

A SERTRADING (BR) Ltda, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 10/06/2021 (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 3606), apresentou Recurso Voluntário em 05/07/2021, às fls. 3609/3678. O responsável solidário, PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A, apresentou Recurso Voluntário também em 05/07/2021, às fls. 3681/3750.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I – DO RECURSO DE OFÍCIO**I.1 - ADMISSIBILIDADE**

O recurso de ofício deve ser conhecido, visto que a decisão recorrida exonerou a SERTRADING e a PETROBRÁS DISTRIBUIDORA de tributo e encargos no valor de R\$117.770.447,66, superior ao limite de alçada de R\$ 15.000.000,00.

Nesse sentido, eis o teor do art. 1º da Portaria MF 2/2023;

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Como se sabe, a Súmula CARF nº 103 preceitua que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

I.2 – DA FUNDAMENTAÇÃO

O objeto do recurso de ofício diz respeito a exoneração do crédito de R\$117.770.447,66, decorrente da impossibilidade de utilização de laudo de uma amostra de diesel de um navio para outros produtos com a mesma descrição vindos de outros navios e outros fabricantes.

Com relação a essa matéria, o parágrafo 3º do artigo 30 do Decreto 70.235/1972, é bastante claro que somente é permitido o resultado de um laudo obtido de uma amostra de um produto importado por um navio ser replicado para o mesmo produto por meios de outros navios, desde que produtos sejam originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação. Veja o texto do referido dispositivo legal:

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.

(...)

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e transladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Aplicando-se a literalidade do dispositivo transcrito, percebe-se haver impossibilidade de utilização de um laudo resultante de análise de um produto importado por meio de um navio para lastrear lançamento fiscal em outros navios dos mesmos produtos, com a mesma denominação, marca e especificação, mas de fabricantes diferentes.

No caso em apreço, constatou-se que grande parte do valor autuado foi lastreado pelo Auditor em laudo gerado em amostra coletada de um navio (fabricante BP NORTH AMÉRICA PETROLEUM sediada nos Estados Unidos) que foi replicado para a autuação em outros navios nas aquisições do mesmo produto, com igual denominação, marca e especificação, mas de fabricantes diferentes daquele da amostra coletada.

Assim, não agiu bem a Fiscalização ao se utilizar do referido laudo da amostra coletada de um navio para os outros navios que supostamente importaram o mesmo produto, mas de fabricantes diferentes, a fim de lastrear parte da autuação. Sendo, por isso, correta a exoneração do crédito de R\$117.770.447,66.

Voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

II.1 - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

II.2 – DA FUNDAMENTAÇÃO

Em decorrência da nova classificação fiscal utilizada pelo auditor, com alteração da NCM 2710.18.21, cujas alíquotas do Imposto de Importação e IPI-Importação era de 0% para a NCM 2710.19.99; que tem a alíquota de II - 0% e de IPI-Importação 8%, e lastreado no mencionado laudo, foi lavrado o auto de infração ora discutido, uma vez que foi constatada diferença de IPI a recolher, em vista da diferença de alíquota na TIPI, bem como foram lançadas as multas por falta de licença na importação e por classificação fiscal incorreta.

Inicialmente, a Recorrente questiona aspectos que buscam invalidar a ação fiscal, tais como nulidade da prova unilateralmente produzida pela fiscalização e laudo laboratorial produzido pela fiscalização sem observância da norma ABNT NBR nº 14883, com consequente nulidade do laudo de análise nº 778/2017-1.0.

A Resolução ANP nº 50/2013, regulamenta as especificações do óleo diesel de uso rodoviário, contidas no Regulamento Técnico ANP nº 4/2013, parte integrante desta Resolução, bem como as obrigações quanto ao controle da qualidade a serem atendidas pelos diversos agentes econômicos que comercializam o produto em todo território nacional.

Especificamente, quanto ao tipo de combustível objeto da autuação, a ANP classifica os óleos diesel de uso rodoviário no Brasil da seguinte forma: (i) - Óleo diesel A: combustível produzido nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, ou autorizado nos termos do § 1º do art. 1º, destinado a veículos dotados de motores do ciclo Diesel, de uso rodoviário, sem adição de biodiesel; (ii) - Óleo diesel B: óleo diesel A adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente. Tais óleos apresentam as seguintes nomenclaturas de acordo com Resolução ANP n.º 50/2013, conforme o teor máximo de enxofre: (i) - Óleo diesel A S10 e B S10: combustíveis com teor de enxofre, máximo, de 10 mg/kg; (ii) - Óleo diesel A S500 e B S500: combustíveis com teor de enxofre, máximo, de 500 mg/kg.

Ainda a citada resolução determina que deverá ser analisada, pelos produtores e importadores do óleo diesel, uma amostra representativa do volume a ser comercializado e emitir o Certificado da Qualidade, com identificação própria por meio de numeração sequencial anual.

O Certificado da Qualidade deverá ser mantido à disposição da ANP pelos produtores e importadores, para qualquer verificação que se julgue necessária, pelo prazo de no mínimo 12 meses, contados da data de comercialização do produto.

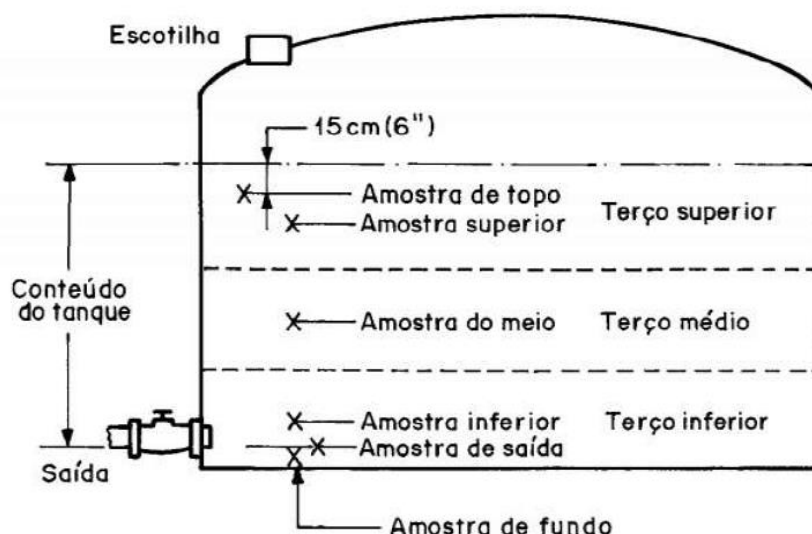
No caso de importação de óleo diesel, deverão ser seguidas as regras específicas estabelecidas pela regulação da ANP, o que não exclui a responsabilidade do importador sobre a qualidade do produto.

As especificações técnicas de composição química e características físico-químicas presentes nos óleos diesel vendidos no Brasil estão contidas no regulamento técnico da ANP nº 4/2013, anexa à Resolução ANP n.º 50/2013.

No referido regulamento técnico, consta que a determinação das características dos produtos será realizada mediante o emprego de normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), da ASTM International, do Comité Européen de Normalisation (CEN) ou International Organization for Standardization (ISO). Lá são especificados os métodos de cada entidade.

Além disso, a citada resolução diz que a análise do produto deverá ser realizada em amostra representativa do mesmo quanto ao seu conteúdo, obtida segundo o método ABNT NBR 14883 - Petróleo e produtos de petróleo - Amostragem manual ou ASTM D4057 - Guia Prático de Amostra Manual de Petróleo e Produtos de Petróleo.

A Norma ABNT NBR 14.883 classifica as amostras de: (i) amostra de topo (superior); (ii) amostra do meio; e (iii) amostra inferior, conforme figura abaixo:



Também, a norma ABNT NBR 14883 - Petróleo e produtos de petróleo - Amostragem manual estabelece padrões para a coleta de amostra em tanques cilíndricos verticais de acordo com a sua capacidade e altura do líquido:

Tabela 4 - Exigências para amostragem de ponto

Capacidade do tanque/nível do líquido	Amostras exigidas		
	Superior	Meio	Inferior
Capacidade do tanque até 160 m ³		x	
Capacidade do tanque maior que 160 m ³	x	x	x
Nível até 3 m		x	
Nível entre 3m e 4,5 m	x		x
Nível acima de 4,5 m	x	x	x

A ASTM D4057 Guia Prático de Amostra Manual de Petróleo e Produtos de Petróleo tem determinação em sentido semelhante, como mostra o seu item 3.3.25, abaixo traduzido:

3.3.25 amostra composta de tanque, uma mistura criada a partir de um único tanque, como exemplo combinando os níveis superior, médio e inferior de amostras. Para um tanque de seção transversal uniforme, como um tanque cilíndrico vertical, a mistura consiste em partes iguais das três amostras. Uma combinação de outras amostras também pode ser usada, como amostras em execução, todos os níveis ou amostras pontuais adicionais. Para um tanque horizontal cilíndrico, a mistura é composta por amostras nas proporções mostradas na Tabela 1.

Conforme consignado nos autos, a referida autuação decorreu de procedimento de revisão aduaneira no qual foi dada nova classificação ao produto importado. A referida reclassificação foi lastreada no Laudo de Análise 778/2017-10, elaborado pelo Laboratório de

Análises da Falcão Bauer, cuja cópia encontra-se às e-fls. 60 a 61, decorrente de amostragem realizada na mercadoria importada pela autuada, por meio da Declaração de Importação 17/1955919-0, registrada em 10/11/2017, procedente dos Estados Unidos, que tinha como Exportador e fabricante informado na DI a empresa BP NORTH AMÉRICA PETROLEUM.

Observa-se que o laudo técnico citado, para definir o conteúdo da amostra e responder os quesitos do Auditor, utilizou-se de comparações com as especificações do óleo diesel A S10 constante da Resolução ANP nº 50/2013, que, como já se disse, é o órgão governamental responsável pelas especificações técnicas e de qualidade dos combustíveis no Brasil, como mostrado no seguinte trecho do laudo:

01) Trata-se de Mistura de Hidrocarbonetos Alifáticos e Aromáticos de C6 a C18, que destilam uma fração de 10% em volume a 183°C, 50% em volume a 209°C, 85% em volume a 240°C, 90% em volume a 246°C e 95% em volume a 259°C.

02) O resultado de massa específica, está abaixo do limite especificado para Diesel tipo A e B de acordo com Resolução ANP N° 50, de 23.12.2013 - Regulamento Técnico ANP N° 4/2013.

O resultado da destilação a 50% está abaixo do limite de temperatura especificada para Diesel tipo A e B, de acordo com a Resolução ANP N° 50, de 23.12.2013 - Regulamento Técnico ANP N° 4/2013.

O resultado de teor de Enxofre está acima do limite máximo especificado para Diesel tipo A e B, de acordo com a Resolução ANP N° 50, de 23.12.2013 - Regulamento Técnico ANP N° 4/2013.

03) O teor de Enxofre é 757mg/kg.

04) Não se trata de Fuel-Oil.

05) Não dispomos de informações quanto ao uso da mercadoria em epígrafe.

06) Segundo Referências Bibliográficas, o óleo Diesel é um derivado de petróleo constituído por hidrocarbonetos de 10 a 25 átomos de Carbono, com faixa de destilação, comumente situada entre 150° a 400°C, que apresenta um conjunto de propriedades que permite a sua adequada utilização, majoritariamente, em veículos.

O laudo técnico de análise foi gerado a partir de amostra coletada, segundo o seguinte termo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
RECEITA FEDERAL DO BRASIL
ALF - Porto de Santos (SP)

Pág. 1

17/11/2017

Termo de coleta de amostras LAB 0817800 2017 2238

DI 17/1055919-0 **Data:** 17/11/17 00:00

Recinto

ALF - Porto de Santos (SP)

Descrição do pedido de exame

VERIFICAR NCM DECLARADA.

NAVIO : NORDIC AMY

Item 1

Referência ULTRA LOW SULPHUR DIESEL (DIESEL A S10)

Embalagem nu

Descrição

NOME COMERCIAL: ULTRA LOW SULPHUR DIESEL (DIESEL A S10) / DIESEL PURO / OLEO DIESEL DE BAIXO

Observações

A ESSA TEMPERATURA PODEM SER AGREGADAS OUTRAS FRAÇÕES COMO A NAFTA, O QUEROSENE E O GASOLEO LEVE (ESSE RESULTA NO PRODUTO CONHECIDO COMO OLEO DIESEL); COMPOSIÇÃO QUÍMICA: O OLEO DIESEL E UM COMBUSTÍVEL

Foram coletadas 03 amostras de cada produto, as quais tiveram a seguinte destinação:

AMOSTRA	DESTINATÁRIO
01	ALF/STSGRALT - (ANÁLISE LABORATORIAL)
02	IMPORTADOR/EXPORTADOR - (CONTRAPROVA)
03	ALF/STSGRALT - (ANÁLISE DE DESEMPATE)

O Representante legal do Importador/Exportador:

☐ apresentou, antes do ato de coleta, a FISQ/MSDS e a literatura técnica do produto amostrado com vistas à instrução dos procedimentos realizados, os quais foram lidos e compreendidos pelo técnico perito/amostrador.

☒ não apresentou, antes do ato de coleta, a FISQ/MSDS e a literatura técnica do produto amostrado, assumindo todo e qualquer ônus decorrente desta omissão.

O Representante legal ainda:

☒ decidiu da formulação de quesitos prevista nas normas pertinentes.

☐ Apresentou os quesitos anexados a este termo, para serem respondidos conjuntamente com a solução da exame, conforme a literatura apresentada.

Assinatura Especial ALFANDOGA
PORTO DE SANTOS - SP

21.11.2017

Importador/Exportador

Gilson C. Nascimento

30.02.223

Técnico Perito / Amostrador

LA FISCOS BAHIA LTDA

21.11.2017

Isaacson Amorim Borges

AMOSTRAS COLETADAS EM PARTE SUPERIOR DO TANQUE 12-2002

OPERADO POR OPERADOR DO TERMINAL

ACOMPANHADO A AMOSTRAGEM

LA FISCOS BAHIA LTDA

21.11.2017

Isaacson Amorim Borges

Gilson C. Nascimento

30.02.223

Luiz Reginaldo C. Dias

Coordenador de Amostragem

21.11.2017

Como se observa, o Auditor-Fiscal coletou três amostras, todas da parte superior de um tanque cilíndrico vertical, o de nº 12-2002.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que a coleta realizada não teria seguido normas e os padrões técnicos estabelecidos pela ANP e ABNT, sobretudo quanto ao que determina a Resolução ANP n.º 50/2013 que indica que a coleta deve seguir os procedimentos constantes na ABNT NBR 14.883:

A análise do produto deverá ser realizada em amostra representativa do mesmo, obtida segundo o método ABNT NBR 14883 - Petróleo e produtos de petróleo - Amostragem manual ou ASTM D4057 - Practice for Manual Sampling of Petroleum and Petroleum Products.

Com razão a Recorrente.

Pela legislação regulamentadora da ANP antes transcrita e examinando o termo de coleta, observa-se que, de fato, na revisão aduaneira operada, não foram respeitadas as

metodologias indicadas pela ABNT NBR 14883 ou ASTM D4057 para coleta de amostras de tanques cilíndricos verticais de combustíveis, uma vez que foram coletadas amostras apenas da superfície superior do tanque, ou seja do terço superior, quando a norma da ABNT ou ASTM indicam que a coleta da amostra representativa do conteúdo desses tanques se dá, dependendo da capacidade e nível do tanque, de uma coleta do meio do tanque ou de coletas de dois ou dos três terços do tanque, conforme tabela anteriormente mostrada, mas em nenhuma hipótese é prevista a coleta apenas do terço superior.

Por sua vez, o Laudo de Análise 778/2017-10, elaborado pelo Laboratório de Análises da Falcão Bauer, não faz qualquer menção à metodologia utilizada para a coleta da amostra.

No caso, fica evidente que o laboratório, acertadamente, utilizou-se das resoluções da ANP na análise da amostra para comparar com os padrões estabelecidos do óleo diesel, mas a Auditoria ignorou aquelas determinações também contidas em resoluções da ANP que tratam da metodologia para a coleta em tanques cilíndricos verticais destinadas a se obter amostras representativas do seu conteúdo de petróleo ou seus derivados.

Como se observa, a coleta de amostras do Diesel A S10 em tanques cilíndricos verticais exige técnicas específicas, as quais não foram observadas pela Auditoria na revisão aduaneira.

Tal fato, por si só, põe em dúvida se a amostra analisada seria representativa do conteúdo que se encontrava no tanque cilíndrico vertical, uma vez que os procedimentos de coleta manual indicados pelas normas ABNT NBR 14883 ou ASTM D4057 não foram seguidas e tais normas não indicam em nenhum procedimento para a retirada de amostra a coleta apenas da parte superior do tanque (terço superior), o que leva a concluir que esse tipo de coleta é inadequada para se obter uma amostra representativa do combustível nessa modalidade de tanque de armazenamento para combustíveis e derivados.

Por certo, os padrões de coleta da ABNT NBR 14883 ou ASTM D4057 tem base científica baseada em estudos e experimentos que deviam ter sido seguidos também pelo Auditor Fiscal na coleta da amostra para fins de classificação fiscal, sob pena, ao não serem seguidas, de não haver certeza de que foi coletada uma amostra representativa do conteúdo presente nos tanques cilíndricos verticais de armazenamento.

Ao meu sentir, houve falha insanável na coleta das amostras, o que invalida a análise constante do laudo, uma vez que não foram seguidos os procedimentos estabelecidos pelas normas ABNT NBR 14883 ou ASTM D4057. Vale repetir que tais procedimentos constantes nas citadas normas são necessários para se obter uma amostra representativa de petróleo e de produtos de petróleo visando uma adequada análise do material realmente presente em tanques de armazenamento.

Assim, se a amostra não contém elementos que garantam a representatividade do conteúdo do tanque cilíndrico vertical, por não ter sido feita na forma indicada nas antes citadas

resoluções da ANP, não há por que se fazer qualquer consideração sobre os resultados obtidos pela análise físico-química de seus componentes realizada pelo Laboratório Falcão Bauer.

Ademais, noticia-se nos autos que a Recorrente dispõe de três certificados de qualidade que atestam que o produto importado se tratava de óleo diesel do tipo A S10. O primeiro trata-se do Certificado de Qualidade na Origem (CQO) que atesta a qualidade do produto Diesel A S10, emitido na origem da saída do navio, por empresa certificadora credenciada junto à ANP. Bem como, na chegada do navio, a carga, ainda no navio, foi novamente analisada por empresa credenciada junto à ANP, que emite o Certificado da Qualidade no Destino (CQD). Depois, com a carga já desembarcada em terra e armazenada em tanques, foi realizada nova inspeção, uma delas no mesmo tanque de onde foi coletada a amostra pela Receita Federal, para ser emitido o Certificado da Qualidade em Terra, que é o documento de qualidade emitido também por empresa credenciada pela ANP e que atesta a qualidade do produto armazenado em tanques. Os espelhos de todos os certificados de qualidade e análises físico-químicas do produto constam da defesa da Recorrente, sendo que todos atestam que o produto analisado e importado foi o óleo diesel A S10.

É pouco crível se acreditar que tenha havido um conluio entre as empresas certificadoras de reputação em nível internacional, a SERTRADING e a PETROBRÁS DISTRIBUIDORA para importar produto diferente do que consta nos certificados e documentos fiscais, haja vista que os elementos constantes nos autos não levam a essa conclusão, mas sim na hipótese mais provável de que teria havido uma imperícia do Auditor na coleta da amostra do óleo, o que levou consequentemente a um comprometimento do laudo de análise, tornando-o uma prova não hábil ou ineficaz para realizar a reclassificação fiscal.

Consequentemente, tal fato caracteriza a insubsistência do auto de infração porque a reclassificação fiscal operada foi lastreada em prova técnica ineficaz.

Em casos semelhantes de coleta viciada de amostras, algumas decisões do CARF foram nesse mesmo sentido de cancelar a autuação, como se pode conferir nas ementas abaixo transcritas:

RECURSO VOLUNTÁRIO

Inválida a classificação da mercadoria por amostragem, quando a amostra não contém os requisitos técnicos de representatividade e qualificação das condições de coleta, de manuseio e de processamento.

(Acórdão nº 303-29.976, sessão de 16 de outubro de 2001, relatoria do Conselheiro Paulo de Assis, Terceiro Conselho De Contribuintes, Terceira Câmara)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA - PROVA TÉCNICA INEFICAZ.

Falha insanável na coleta de amostras quando do desembaraço aduaneiro, ensejando Laudos Técnicos ineficazes no aspecto da identificação da mercadoria importada. Insubsistente o Auto de Infração que exige diferença de tributos e

outros encargos, por desclassificação fiscal de mercadoria baseada em tais Laudos.

(Acórdão nº 02-34-734, sessão de 18 de abril de 2001, relatoria do Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes, Terceiro Conselho De Contribuintes, Segunda Câmara).

A análise das demais matérias suscitadas nos recursos voluntários ficam prejudicadas em vista da manutenção da classificação fiscal utilizada pelo recorrente.

Nesse sentido, trago precedente deste Conselho em julgamento de processo do mesmo contribuinte e em relação aos mesmos fatos e mesmo período de apuração, estando a diferença entre as autuações unicamente nas Declarações de Importação fiscalizadas:

Acórdão nº 3402-011.736, Sessão de 15 de abril de 2024, decisão por unanimidade:

EMENTA

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PROVA TÉCNICA INEFICAZ. AUTUAÇÃO INSUBSISTENTE Falha insanável na coleta de amostras de tanques de armazenamento de derivados de petróleo (diesel A S10), por não seguir os procedimentos técnicos de coleta indicados pela ANP (Agência Nacional de Petróleo), quando da revisão aduaneira, enseja a produção de Laudo Técnico que pode não demonstrar a real composição e identificação do produto importado. Nessa situação, é insubsistente o Auto de Infração que exige diferença de tributo, outros encargos e multas por desclassificação fiscal de mercadoria lastreado em tal laudo ineficaz.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) negar provimento ao Recurso de Ofício. A conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta acompanhou o relator pelas conclusões com relação aos fundamentos sobre a revisão aduaneira; e (ii) dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o auto de infração.

Voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o auto de infração.

III – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares

ACÓRDÃO 3302-014.714 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10320.725590/2020-70

DOCUMENTO VALIDADO