



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10494.721588/2021-11
ACÓRDÃO	3401-014.287 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	TOTALENERGIES DISTRIBUIDORA BRASIL LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Exercício: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA ELEVADO POR ATO SUPERVENIENTE. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

O limite de alçada, para efeito do conhecimento do recurso de ofício, ou necessário, pelo CARF, deve ser o vigente quando este é levado à sua apreciação, importando dizer que se neste momento o novo limite o torna desnecessário, resta inviabilizado o julgamento, até mesmo por falta de objeto.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO SOBRE LAUDO TÉCNICO. INOCORRÊNCIA. NECESSIDADE DE QUE A AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO SEJAM ASSEGURADOS.

Configura cerceamento de defesa a ausência de comprovação de que o contribuinte foi regularmente cientificado do resultado da análise das amostras antes da lavratura do Auto de Infração A falta de comunicação prévia impede o exercício do direito à contraprova e compromete a validade do lançamento, impondo a nulidade do Auto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, não conhecer do Recurso de Ofício em razão do limite de alçada e conhecer do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento em razão da existência de cerceamento no exercício da plena defesa da Recorrente.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, Leonardo Correia Lima Macedo e Ana Paula Giglio.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do **Acórdão nº 109-012.838**, exarado pela **10ª Turma da DRJ/09**, em sessão de 16/09/2022, que julgou **parcialmente procedente** a impugnação apresentada pela contribuinte acima identificada.

O lançamento de fls. 02/206, lavrado em 26/05/2015, é relativo à **multa por classificação incorreta** na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), assim como pelas **diferenças no recolhimento dos tributos** e derivou da incorreção na classificação fiscal de mercadorias importadas, resultando em crédito tributário apurado de **R\$ 10.037.891,44**, conforme demonstra o quadro abaixo:

	Tributo	Juros de Mora	Multa	TOTAL
IPI	R\$ 1.748.459,15	R\$ 202.805,18	R\$ 1.311.344,74	R\$ 3.262.609,07
PIS Importação	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Cofins - Importação	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Multa Isolada	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 6.775.282,37	R\$ 6.775.282,37
TOTAL	R\$ 1.748.459,15	R\$ 202.805,18	R\$ 8.086.627,11	R\$ 10.037.891,44

A Autoridade Aduaneira informa, na descrição dos fatos (parte integrante do Auto de Infração), que a autuação teve origem na **identificação de erro na classificação fiscal das mercadorias importadas** através das 214 Declarações de Importação listadas às fls 81/87.

O **importador** submeteu a despacho **óleo lubrificante sem aditivo, para laminação de alumínio, sem manchas por óleo básico” de nome comercial LUBRILAN S 23 L**, classificando a

mercadoria na Tarifa Externa Comum no código **NCM 2710.19.31**. Posição esta destinada para *“Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os que contenham biodiesel e exceto os resíduos de óleos: - Outros - Óleos lubrificantes - Sem aditivos”*

. À época dos fatos, este código previa as seguintes **alíquotas**:

- 0% para Imposto de Importação - II;
- 0% para Produtos Industrializados - IPI;
- 9,65% para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- 2,10% para o Programa de Integração Social - PIS.

Ocorre que a **autoridade aduaneira**, após submeter a mercadoria a análise considerou que a mercadoria deveria ter sido classificada no código **NCM 2710.19.99**, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Posição está destinada para *“Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os que contenham biodiesel e exceto os resíduos de óleos: - Outros - Outros - Outros”*, cujas **alíquotas** eram as seguintes:

- 0% para Imposto de Importação - II;
- 5,20% para Produtos Industrializados - IPI;
- 9,65% para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- 2,10% para o Programa de Integração Social - PIS.

Por este motivo, a **mercadoria foi reclassificada e foram lavrados os Autos de Infração** do presente processo, para exigência da multa por erro de classificação e das diferenças de tributos incidentes.

A autuada foi cientificada do Auto de Infração para o qual apresentou tempestivamente sua impugnação (fls 1.085/1.119) na qual se insurgiu contra os seguintes pontos:

- **Nulidade do Lançamento Fiscal:** em razão de o Laudo Pericial que teria **indicado expressamente código NCM**, violando a vedação do art. 31, §1º, da IN RFB 1.020/2010 (atual art. 32, §1º, da IN RFB 1.800/2018). Ademais, argumenta que haveria **ausência de fundamentação técnica** e aplicação das Regras Gerais de Interpretação (RGI) para justificar o enquadramento no NCM 2710.19.99. Defende ter também ocorrido **cerceamento de sua defesa em razão de inexistência de intimação prévia para manifestação sobre o laudo** nem possibilidade de contraprova dentro do prazo regulamentar (IN RFB 1.063/2010);

- **Erro na Reclassificação Fiscal:** uma vez que o produto “LUBRILAM S 23 L” seria óleo lubrificante sem aditivos teria sido **classificado corretamente no NCM 2710.19.31, utilizado no processo de laminação de alumínio**. Defende que o Laudo não teria avaliado propriedade lubrificante do produto; relatórios técnicos independentes (SENAI-SP e outros) confirmariam características de lubrificante, além da aplicação correta das RGIs 1 e 6 e da RGC-1, a qual conduziria ao enquadramento como óleo lubrificante sem aditivos, e não em posição residual “outros óleos” (2710.19.99);

- **Inaplicabilidade das multas:** a multa de 30% por falta de licença de importação seria indevida, pois o produto estaria dispensado de licenciamento (Resolução ANP nº 22/2014, Anexo IX). A multa de 1% por erro de classificação também não seria aplicável, pois as Declarações de Importação continham todas as informações exigidas e o produto estava corretamente descrito e as multas aplicadas (30% e 1%) teriam **caráter confiscatório**, superando 200% do valor do IPI supostamente devido, **violando princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco** (art. 150, IV, CF).

Requer a reforma do Acórdão recorrido, julgando totalmente procedente este recurso e cancelando o crédito tributário. Alternativamente, requer o **afastamento ou redução da multa** de 30% e a **produção de novo Laudo para desempate**.

Em 16/09/2022, a 10ª turma da DRJ/09 proferiu o Acórdão nº 109-012.838 no qual, por **unanimidade** de votos **deferiu parcialmente a Impugnação** apresentada pela interessada, **exonerando o Crédito Tributário no valor de R\$ 6.556.725,85, concernente ao lançamento por falta de Licença de Importação (LI)**, em razão de ausência de comprovação de necessidade de Licença de Importação para o novo código NCM.

Em razão do valor desonerado, foi ainda interposto o **Recurso de Ofício**.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, em **27/10/2022**, através do **Recurso Voluntário** de fls 1.396/1.430, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação, acrescentando o seguinte tópico:

- **Inaplicabilidade da multa por erro na classificação fiscal da mercadoria:** em razão do caráter confiscatório da penalidade.

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

O presente processo administrativo fiscal decorre de Auto de Infração lavrado pela Receita Federal do Brasil em razão da **reclassificação fiscal de mercadorias importadas** pela contribuinte, especificamente o produto denominado “LUBRILAM S 23 L”. No entendimento da fiscalização, o **item deveria ser enquadrado no código NCM 2710.19.99 (“outros óleos de petróleo ou de minerais betuminosos”), e não no NCM 2710.19.31 (“óleos lubrificantes sem aditivos”), como declarado pelo importador.** A alteração de classificação resultou na exigência de **diferença de IPI e na aplicação de multas**, incluindo 30% por suposta falta de licença de importação e 1% por erro de classificação.

A empresa apresentou impugnação, arguindo nulidade do lançamento por violação a dispositivos regulamentares, ausência de fundamentação técnica adequada e cerceamento de defesa em razão da não oportunidade de manifestação sobre o laudo pericial antes da constituição do crédito tributário. No mérito, defendeu a correção da classificação adotada nas declarações de importação, sustentando que o produto é um óleo lubrificante sem aditivos, utilizado no processo de laminação de alumínio, o que estaria comprovado por laudos técnicos independentes. Também contestou a legalidade e a proporcionalidade das multas aplicadas, alegando inclusive caráter confiscatório. Interposto Recurso Voluntário, a contribuinte reiterou os argumentos anteriores.

A lide, portanto, centra-se na definição correta da classificação fiscal do produto, na validade dos procedimentos adotados pela fiscalização e na legalidade das penalidades impostas.

Do Recurso de Ofício

O **Recurso de Ofício** foi interposto pela autoridade fiscal em razão da decisão de primeira instância que **reconheceu parcialmente a procedência das alegações da contribuinte**, no que dizia respeito à **aplicação da multa por ausência de Licença de Importação**. Trata-se de medida obrigatória prevista no Decreto nº 70.235, de 1972, que impõe à autoridade julgadora recorrer de ofício sempre que a decisão implique em cancelamento ou redução de crédito tributário acima do limite estabelecido em lei. No caso, a remessa busca submeter a controvérsia à apreciação da instância superior, independentemente da vontade da fiscalização, garantindo a revisão do julgamento inicial que afastou parte das exigências fiscais

No momento da decisão de primeira instância o valor desonerado trazia a necessidade de interposição do Recurso de Ofício. Entretanto, o valor atualmente vigente que define a **obrigatoriedade da interposição de recurso de ofício** pela autoridade fiscal está fixado em **R\$ 15.000.000,00** (quinze milhões de reais). Essa regra foi estabelecida pela **Portaria MF nº 2/2023**, em vigor desde **1º de fevereiro de 2023**, e aplica-se sempre que a decisão de primeira instância exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa cujo total seja igual ou superior a esse montante.

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retro mencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, verifica-se que o Acórdão recorrido promoveu a exoneração inferior ao atual limite de alçada atual, logo, não deve ser conhecido o recurso de ofício apresentado. Por essa razão, **não se conhece do Recurso de Ofício**.

Das Preliminares de Nulidade

Do Lançamento

A defesa sustenta, em sede de preliminar, a nulidade do lançamento fiscal sob o argumento de que o **laudo pericial indicou expressamente o código NCM a ser adotado**, em afronta ao disposto no art. 31, §1º, da IN RFB nº 1.020/2010 (atualmente art. 32, §1º, da IN RFB nº

1.800/2018). Tal dispositivo veda que o órgão técnico responsável pela análise proceda à indicação direta da classificação fiscal, limitando-se a fornecer elementos e características do produto para subsidiar a decisão da autoridade competente. Para a recorrente, essa conduta caracterizaria vício formal insanável, pois extrapolaria os limites normativos da atuação pericial e comprometeria a validade do ato administrativo.

Além disso, alega que **o laudo não teria apresentado fundamentação técnica suficiente para sustentar a reclassificação**, deixando de aplicar de forma expressa e motivada as Regras Gerais de Interpretação (RGI) e a Regra Geral Complementar pertinentes. Segundo a defesa, a ausência dessa motivação inviabiliza a compreensão dos critérios utilizados pela fiscalização, impedindo a plena verificação da correção do enquadramento proposto. Tal deficiência, por si só, configuraria violação ao dever de motivação dos atos administrativos, previsto no art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, e aos requisitos do art. 142 do CTN, impondo a nulidade do lançamento.

A presente preliminar de nulidade, que questiona o auto de infração por suposto erro no laudo pericial, deve ser rejeitada.

O posicionamento adotado no laudo técnico, embora sirva como um elemento auxiliar para a fiscalização, não vincula a Autoridade Fiscal. A função do laudo de análise é meramente auxiliar na apuração dos fatos, servindo como base técnica para as conclusões da fiscalização. A decisão final sobre a classificação fiscal da mercadoria é de competência da autoridade administrativa, que tem o dever de rever de ofício o lançamento quando se comprove erro ou omissão em qualquer elemento obrigatório, como a classificação fiscal. Ademais, contrariamente ao alegado pela parte, **o Laudo não indica a classificação a ser adotada**, limitando-se a responder os questionamentos propostos pela Autoridade Fiscal. A simples menção da expressão “outro óleo de petróleo” não é suficiente para caracterização de indicação de classificação fiscal da mercadoria, mas ainda que isto tivesse ocorrido, tal fato não comprometeria a validade do lançamento, em razão da liberdade da Autoridade Fiscal para interpretar as informações trazidas pelo Laudo.

A correção da classificação fiscal feita pela fiscalização, mesmo baseada no laudo, não configura uma alteração de critério jurídico, mas sim o pleno exercício do procedimento de revisão aduaneira, que está previsto em lei. A fiscalização tem a prerrogativa legal de reexaminar a exatidão das informações prestadas pelo importador, e a identificação do produto por meio de laudo técnico, divergindo da descrição inicial do contribuinte, apenas reforça a inexistência de uma mudança de critério jurídico por parte da autoridade. **O desembaraço aduaneiro não representa uma homologação do lançamento para fins de classificação fiscal**, de modo que a Administração Pública tem o dever de rever de ofício a classificação fiscal caso se comprove erro ou omissão em elemento obrigatório. O lançamento fiscal decorrente dessa correção é um dever legal da autoridade, e não uma violação de qualquer princípio. O procedimento de revisão

aduaneira, previsto em lei, como o art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, e o art. 638 do Decreto nº 6.759, de 2009, autoriza a Fazenda a reexaminar a exatidão das informações prestadas pelo importador no prazo de cinco anos. **A reclassificação fiscal, mesmo que baseada em um laudo técnico, não configura uma alteração de critério jurídico, mas sim a retificação de um erro de fato**, o que encontra pleno respaldo no art. 149, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

A identificação da mercadoria por laudo técnico que diverge da descrição original do contribuinte reforça a inexistência de uma mudança de critério jurídico. Considera-se, portanto, im procedente a preliminar de nulidade do Auto de Infração, devendo a autuação permanecer mantida.

Do Cerceamento de Defesa

A Recorrente traz também à discussão, em nível de preliminar, **questão relativa ao cerceamento do direito de defesa**, vez que, dentro da ótica que apresenta, **não lhe teria sido oportunizado manifestar-se sobre o laudo técnico elaborado pela Receita Federal antes da constituição do crédito tributário**.

Sustenta que a legislação aplicável ao caso, em especial a IN RFB nº 1.063/2010, asseguraria ao contribuinte o direito de apresentar contraprova no prazo regulamentar após a ciência do laudo, procedimento que não teria sido observado no caso. Afirma que a intimação para manifestação seria etapa indispensável para garantir a ampla defesa e o contraditório, de modo que sua supressão macularia todo o procedimento fiscal.

Argumenta, ainda, que a falta dessa intimação prévia teria impedido a apresentação de elementos técnicos aptos a contestar a conclusão da perícia oficial, privando a contribuinte de exercer plenamente o direito de defesa. Destaca que, caso tivesse sido oportunizada a contraprova, poderia ter juntado laudos e pareceres técnicos capazes de influenciar a decisão da fiscalização quanto à classificação fiscal do produto. Assim, defende que o vício é insanável e conduz à nulidade do lançamento, por violação direta aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Verifica-se, dos elementos constantes dos autos, que **o procedimento fiscal não observou integralmente as garantias do contraditório e da ampla defesa asseguradas ao contribuinte**.

A controvérsia central diz respeito à **ausência de comprovação de que a autuada tenha sido regularmente cientificada do resultado do laudo técnico elaborado pelo perito nomeado pela autoridade fiscal, antes da lavratura do Auto de Infração**. O documento em questão foi produzido no âmbito do procedimento de fiscalização e **constituiu o principal fundamento técnico para a reclassificação fiscal da mercadoria importada**, sendo, portanto, essencial à

formação da defesa. Entretanto, **não há nos autos qualquer registro de comunicação formal que comprove a ciência do contribuinte acerca do teor do laudo antes da conclusão do lançamento**, o que viola as normas procedimentais aplicáveis, previstas na Instrução Normativa da RFB.

Nos termos do art. 4º, §5º, da **Instrução Normativa RFB nº 1.063/2010**, é **dever da fiscalização cientificar o interessado do resultado da análise laboratorial, facultando-lhe o direito de requerer, no prazo de dez dias, a realização de nova perícia ou contraprova**. Tal dispositivo tem por finalidade assegurar a bilateralidade da produção da prova técnica e permitir ao contribuinte contestar ou complementar o resultado oficial, de modo a preservar a paridade de armas no processo administrativo.

Instrução Normativa RFB nº 1.063 de 10/08/2010

“Art. 8º Após a análise laboratorial e emissão do laudo técnico respectivo, o AFRFB responsável pelo procedimento deverá adotar as seguintes providências:

- I. dar ciência ao importador, exportador ou seu representante legal do resultado do exame laboratorial; e
- II. efetuar o respectivo lançamento tributário, na hipótese de divergência entre os dados informados pelo importador ou exportador e os do laudo.”

A inobservância desse rito, especialmente quando o laudo técnico constitui o principal elemento de prova que embasa o lançamento, configura vício formal insanável, pois impede o pleno exercício da defesa antes da constituição definitiva do crédito tributário.

Ainda que se argumente que o contribuinte teve acesso posterior ao laudo, já após a lavratura do Auto de Infração, **esta circunstância não sana o vício, pois a oportunidade de apresentar contraprova deveria ter sido assegurada antes do lançamento**, conforme previsão expressa na norma de regência. A ciência posterior não repara o prejuízo processual causado, uma vez que o direito de manifestação e de complementação da prova foi suprimido na fase adequada.

No caso concreto, o laudo laboratorial foi concluído em data anterior à lavratura do Auto de Infração, mas inexistente prova de sua entrega ou notificação formal à contribuinte dentro do prazo previsto na IN 1.063/2010. A ausência desse ato compromete a higidez do processo fiscal, pois o resultado técnico não pôde ser validamente confrontado por meio de contraprova. **Observa-se, ainda, que o Auto de Infração utilizou as conclusões do referido laudo como fundamento direto para o reenquadramento da mercadoria e para a exigência do crédito tributário, de modo que o vício atinge elemento essencial da constituição do crédito.**

Diante do exposto, reconhece-se a ocorrência de **cerceamento de defesa**, em razão do descumprimento dos requisitos procedimentais previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.063/2010, no que diz respeito à ausência de ciência tempestiva do resultado do laudo técnico e da consequente impossibilidade de realização de contraprova. Por se tratar de vício formal que compromete a validade do lançamento, **declara-se a nulidade do Auto de Infração** e de todos os atos subsequentes dele decorrentes.

Conclusão

Diante do exposto, voto por **não conhecer do Recurso de Ofício** em razão do limite de alçada e por conhecer do **Recurso Voluntário**, dando-lhe provimento, em razão da existência de cerceamento no exercício da plena defesa da Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio