



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.735519/2020-50
ACÓRDÃO	3402-012.368 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL E SERTRADING (BR) LTDA.
RECORRIDA	SERTRADING (BR) LTDA. E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 10/11/2017 a 25/07/2018

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo, na origem, de reclassificação fiscal de mercadoria, identificada pelo importador como “Diesel A S10”, do código NCM 2710.19.21 para o código NCM 2710.19.99, reclassificação essa feita em razão do fato de a Fiscalização ter entendido, após emissão de laudo laboratorial, que se tratava de “Mistura de Hidrocarbonetos Alifáticos e Aromáticos de C6 a C18”, e não de óleo diesel.

Por bem descrever os fatos iniciais, reproduzo o relatório do Acórdão de Impugnação 108-006.239 – 12ª TURMA DA DRJ08 (e-fls. 1549n a 1568), que assim relatou o caso:

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 artigo 54 do Decreto Lei 37/66, de 28 despachos de importação, registradas pela empresa SERTRADING (BR) LTDA., CNPJ 04.626.426/0003-78, empresa autuada, doravante denominada 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.

Foram lançados os seguintes valores:

Imposto/Multa	Valor Principal(R\$)	Juros de mora (R\$)	Multa de Ofício (R\$)	Total (R\$)
IPI - Importação	22.183.101,92	2.380.207,44	16.637.326,44	41.200.635,80
Multa por Falta de Licença de Importação – Art. 706, Inciso I alínea “a” do Decreto 6759/2009				83.186.632,57
Multa por Classificação incorreta - artigo 69, parágrafo 2º, III da Lei nº 10.833/2003, conjugado com o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001,				2.772.887,61
TOTAL				127.160.155,98

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 COMBUSTIVEL E PRODUZIDO A UMA TEMPERATURA ENTRE 260°C E 340°C, A ESSA TEMPERATURA PODEM SER AGREGADAS OUTRAS FRACOES 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 PETROLEO FORMADO PRINCIPALMENTE POR HIDROCARBONETOS (CARBONO E HIDROGENIO) E EM BAIXAS CONCENTRACOES POR ENXOFRE, NITROGENIO E OXIGENIO. PROVEM DA DESTILACAO DO PETROLEO E CONTEMDE 12 A 22ATOMOS DE CARBONO; N" CAS: 68334-30- 5;DCBDENOMINACAO COMUM BRASILEIRA: NAO SE APLICA; GRAU DE PUREZA: OLEO DIESEL DE BAIXO TEOR DE ENXOFRE, PURO; ACONDICIONAMENTO: A GRANEL; APLICACAO: APOS ADICAO DE BIODIESEL, E USADO COMO COMBUSTIVEL PARA MOTORES DE COMBUSTAO INTERNA E IGNICAO POR COMPRESSÃO (MOTORES DO CICLO DIESEL); COR: LIQUIDO LIMPIDO DE INCOLOR A AMARELADO, PODENDO ALTERAR PARA MARROM E ALARANJADO APOS ADICAO DO BIODIESEL; ODOR: FORTE E CARACTERISTICO;”, **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 81 a 82, 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 neste auto de infração.

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

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 epigrafe.

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.86), consta dos questionamentos e respostas transcritas na seqüência:

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 refere-se 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. 88), consta dos questionamentos e respostas transcritas na seqüência:

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:

Característica		Resultado Laudo	Limite especificado no Regulamento Técnico 4/2013
Massa específica a 20°C	KgV	799,8	815 a 850 (S10) 815 a 865 (S500)
Enxofre total, máx.	mg/kg	757	10 (S10) 500(S50)
Destilação a 50% vol., recuperados	°C	209	245 a 295 (S10) 245 a 310 (S500)

(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 encontrava-se 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, seriam exigíveis para todas as 28 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 DI17/1955919-0, relacionada ao Laudo Técnico 778/2017-10 da Falcão Bauer. Assim a descrição igual 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.

Do auto de infração a autuada e a responsável solidária tomaram ciência em 03/06/2020 e apresentaram impugnações em 29/07/2020, consideradas tempestivas, 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. Segue o relato dos aspectos abordados nas impugnações.

A autuada inicia sua impugnação alegando improcedência da autuação **devido (i) ao cerceamento de defesa, (ii) ao fato da 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, sendo assim impossibilitada a ela contestar, produzir provas e assim exercer o contraditório. Sobre o laudo técnico produzido unilateralmente, cita o artigo 10 do Código de Processo Civil e o artigo 477 do CPC, que estabelecem que deve ser dada a oportunidade da parte se manifestar nos autos, e a se manifestarem sobre laudo pericial, inclusive solicitando informações a peritos.

Outra alegação preliminar, **trata da qualidade do laudo laboratorial 778/2017-10 utilizado pela fiscalização.** Sobre a mesma, 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 que desta forma deve ser mantida a classificação por ela adotada.

Alega a **nulidade do laudo de Análise 778/2017-1 devido à inobservância dos requisitos previstos na IN RFB 1800/2018**, uma vez que o mesmo é totalmente omissivo 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.

Menciona que o produto importado pela autuada possui todos os certificados de qualidade. Sobre o tema fala dos procedimentos de exportação no exterior, e a inspeção da qualidade pela Inspectorate do produto Diesel S10, a partir do qual é emitido o Certificado de Qualidade e Origem (CQO). Apresenta o CQO para o Diesel S10 importado pela DI no 17/1955919-0. Informa também que a inspeção de qualidade do produto foi realizado pela Intertek, empresa credenciada pela ANP, no porto de chegada no Brasil, sendo após o descarregamento emitido o

Certificado da Qualidade em terra para o DIESEL S10 importado, cuja cópia é apresentada em anexo.

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 e conclui: *“Portanto, resta clara a improcedência do auto de infração, o qual se baseou em provas duvidosas, adquiridas mediante coleta e método de amostragem irregulares, atestadas em laudo elaborado por laboratório não credenciado pela ANP, não restando correta, dessa forma, a desclassificação fiscal da mercadoria pela fiscalização.”*

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 tratarem-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.

Defende a **INCONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO, DO ARTIGO 32 DO DECRETO LEI 37/1966**, e atribuição indevida de responsabilidade tributária à BR DISTRIBUIDORA, com o entendimento de que nos termos do artigo 146, III, alínea “b”, da CRFB/88, normas gerais de direito tributário, tal como as que tratam de responsabilidade tributária, são de competência de lei complementar, e não de lei ordinária. Cita decisões judiciais sobre o tema.

Cita a **imunidade do IPI para derivados de petróleo**, prevista no artigo 155, §3º, da CRFB/88, que desonerou os derivados de petróleo da cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tratando-se, portanto, de uma imunidade. Alega ainda que mesmo que as mercadorias tenham sido classificadas incorretamente, o que se admite apenas para argumentar, o tratamento tributário praticado quando da operação de importação seria o mesmo, e desta forma não incidiria o IPI à alíquota de 8%, em razão da imunidade tributária.

Alega a **nulidade da Multa Administrativa pelo fato da mercadoria ter sido descrita corretamente**. Sobre o tema menciona que conforme consta dos certificados de qualidade mencionados na impugnação, a mercadoria importada foi corretamente descrita nas declarações de importação, já que indiscutivelmente trata-se de Diesel A S10, devidamente classificado no código NCM 2710.18.21. Menciona que nestes casos o STF e o CARF tem afastado a

multa em razão da boa fé do contribuinte, e cita os acórdãos com este entendimento. Cita o Ato Declaratório Cosit nº 12/1997.

Alega o caráter confiscatório da Multa por Falta de Licença de Importação, vedada nos termos do artigo 150, Inciso IV, da CRFB/1988. Cita entendimento do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE-AgR 523.4718, entendeu que, nos casos de inadimplemento do contribuinte, multas no patamar de 30% (trinta por cento) seriam razoáveis.

Alega a necessidade de realização de perícia. Sobre o tema menciona que “*o cenário ideal seria comprovar que as mercadorias importadas foram de fato o óleo Diesel A S10. Todavia, a referida prova não é possível de ser realizada, tendo em vista que (i) a amostra não foi obtida de forma adequada; e as demais mercadorias importadas já foram industrializadas ou comercializadas.*”

Assim a prova pericial solicitada pela autuada, com os 23 quesitos relacionados às fls. 72 a 82 da impugnação ou 307 a 311 deste PAF, visa demonstrar a inadequação da amostra coletada.

Solicita julgamento deste PAF com os demais processos que tem autos de infração, 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.

Por último **alega a necessidade de intimação de seu advogado para acompanhamento da impugnação**, fundamentando seu pedido, no artigo 5º Inciso LV da Constituição Federal, no parágrafo único do artigo 2º da Lei 9784/1999 e na Lei 8906/1994, artigo 7º, incisos VI, alínea “ e X.

O julgamento em primeira instância, realizado em 27/11/2020 e formalizado no Acórdão 108-006.239 - 12ª TURMA DA DRJ08 (e-fls. 1549 a 1568), resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de procedência em parte da Impugnação, tendo sido mantido parte do crédito tributário no valor e R\$ 7.703.518,13 e exonerado parte do crédito tributário no valor e R\$ 119.456.637,85, sob os seguintes fundamentos:

- (a) que não houve a alegada unilateralidade na retirada de amostra, motivo pelo qual é incabível a alegação de cerceamento de defesa;
- (b) que se houve erro na retirada da amostra, este decorreu da omissão do importador e não dos procedimentos realizados pela Fiscalização;
- (c) que a amostragem do tanque através da norma ABNT-NBR 14883 visa detectar a qualidade do óleo diesel e não sua composição química;
- (d) que se uma amostra do topo pode não ser representativa da qualidade do diesel quanto ao teor de água e impurezas no interior do tanque, pode refletir o tipo de produto e sua composição química;

- (e) que não é possível afirmar que a amostragem realizada, em desacordo com a norma ABNT-NBR 14883, interferiu na análise química realizada pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer;
- (f) que o Auto de Infração não é nulo por não ter obedecido o disposto na norma ABNT-NBR 14883;
- (g) que os acórdãos do CARF não têm efeito vinculante sobre as decisões da DRJ;
- (h) que não há nulidade no laudo de Análise 778/2017-10;
- (i) que o Certificado de Qualidade e Origem (CQO) do produto Diesel S10, concedido pela Inspectorate, foi fornecido no exterior e pode não ter correspondência com o produto que chegou ao Brasil;
- (j) que o CQD (Certificado de Qualidade no Destino), emitido pela INTERTEK, não cita o tanque amostrado, nem apresenta qualquer relação com a declaração de importação 17/1955919-0, ou com documentos a ela relacionados;
- (k) que o laudo pericial serve para sustentar a autuação daquelas importações cujo fabricante/exportador é a empresa BP NORTH AMÉRICA PETROLEUM, sediada nos Estados Unidos, e não serve para as demais, que possuem outros fabricantes/produtores;
- (l) que na importação por conta e ordem de terceiro a responsabilidade tributária é tanto do importador, na qualidade de contribuinte, como do adquirente da mercadoria, na qualidade de responsável solidária;
- (m) que não é cabível a alegação de inconstitucionalidade quando dirigida à DRJ;
- (n) que a mercadoria referente ao Laudo de Análise 778/2017-10 não foi caracterizada como um derivado de petróleo, não estando, portanto, sujeita a imunidade do IPI para derivados de petróleo;
- (o) que não deve ser reconhecida a imunidade tributária em relação ao IPI para todos os produtos derivados de petróleo, restringindo a imunidade àqueles produtos indicados na legislação;
- (p) que a descrição da mercadoria da DI 17/1955919-0 difere daquela apresentada no laudo de análise da Falcão Bauer no 778/2017-10, de tal sorte que não há como afastar a multa administrativa sob o argumento de que a mercadoria teria sido corretamente descrita;
- (q) que é improcedente a alegação de caráter confiscatório da multa por falta de Licença de Importação aplicada no caso em análise; e

- (r) que não há dúvidas que a amostragem não interferiu na análise da determinação do produto importado através da Declaração de Importação 17/1955919-0, sendo a perícia desnecessária.

Tendo em vista que o crédito exonerado, no valor de R\$ 119.456.637,85, era superior ao limite de alçada, previsto à época na art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, a DRJ recorreu de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme disciplina o art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

A SERTRADING (contribuinte) e a BR (responsável solidária) foram cientificadas da decisão da DRJ, respectivamente, em 21/12/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 1587) e em 16/12/2020 ((Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 1585), tendo ambas apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 1590 a 1661 e e-fls. 1669 a 1740, respectivamente) em 30/12/2020 (Termos de Solicitação de Juntada nas e-fls. 1588 e 1667, respectivamente), com idêntico teor, onde levantam os seguintes pontos de defesa:

- (a) que o Auto de Infração é nulo por cerceamento do direito de defesa, uma vez que baseado em prova pericial produzida de forma unilateral pela Fiscalização;
- (b) que o Laudo de Análise n.º 778/2017-1.0 é nulo e, por consequência, o Auto de Infração também é nulo, uma vez que houve coleta inadequada da amostra da mercadoria;
- (c) que o Laudo de Análise n.º 778/2017-1.0 é nulo por inobservância dos requisitos previstos na IN RFB nº 1.800/2018;
- (d) que o produto possui todos os certificados de qualidade exigidos por lei, inclusive o Certificado de Qualidade em Terra, que menciona o tanque do qual foi retirada a amostra, o que comprova que o produto é óleo diesel S10;
- (e) que a SERTRADING é parte ilegítima, uma vez que se trata de importação por conta e ordem;
- (f) que a BR não pode ser considerada responsável solidária pela legislação tributária, tendo em vista a inconstitucionalidade do art. 32 do Decreto-Lei nº 37/1966;
- (g) que os derivados de petróleo são imunes em relação ao IPI na importação;
- (h) que a multa administrativa deve ser desconstituída, uma vez que a mercadoria foi corretamente descrita na declaração de importação; e
- (i) que a multa aplicada por falta de licença de importação é flagrantemente confiscatória.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

Os Recursos de Ofício e Voluntário preenchem os requisitos formais de admissibilidade, inclusive no que diz respeito à tempestividade do Recurso Voluntário, razão pela qual deles se toma conhecimento.

Do conhecimento do Recurso de Ofício

Conforme relatado, a DRJ recorreu de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em obediência ao disposto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, que assim dispõe:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

...

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

...

À época, encontrava-se vigente a Portaria MF nº 63, de 2017, que estabelecia um limite de alçada de R\$ 2.500.000,00, limite este que foi elevado pela Portaria MF nº 2, de 2023, para R\$ 15.000.000,00.

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento do recurso de ofício, deve ser aplicado o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, o que, no presente julgamento, significa que o recurso de ofício deve ser conhecido caso o crédito exonerado pela DRJ tenha sido superior a R\$ 15.000.000,00.

O crédito exonerado pela DRJ corresponde ao montante de R\$ 119.456.637,85, valor superior, portanto, ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023.

Por essa razão, conheço do Recurso de Ofício apresentado pela DRJ.

Do mérito do Recurso de Ofício

O motivo de a DRJ ter exonerado parte do crédito lançado no Auto de Infração é porque ela entendeu ser impossível a utilização de laudo pericial de uma amostra, relativa a um determinado produto elaborado por um determinado fabricante, para fins de tirada de conclusão em relação a produtos elaborados por outros fabricantes.

E tem razão a DRJ. As disposições do § 3º do art. 30 do Decreto nº 70.235/1972 não deixam dúvidas de que um laudo técnico obtido a partir de uma amostra somente terá eficácia em relação a outros produtos quando se tratarem de **produtos originários do mesmo fabricante**, com igual denominação, marca e especificação.

§ 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:

- a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;
- 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.

No caso dos autos, a DRJ constatou que o laudo pericial produzido pelo Laboratório Falcão Bauer, relativo a uma amostra retirada de um navio que trazia produto do fabricante/exportador BP NORTH AMÉRICA PETROLEUM, sediado nos Estados Unidos, foi utilizado para sustentar o lançamento relativo a aquisições dos mesmos produtos, com igual denominação, marca e especificação, mas de fabricantes diferentes daquele da amostra coletada.

Por isso agiu bem a DRJ ao exonerar o crédito tributário lançado pela Fiscalização, relativo a todas as importações de óleo diesel S10 que não haviam tido como fabricante/exportador a empresa BP NORTH AMÉRICA PETROLEUM.

Nesse sentido, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Do Recurso Voluntário

Conforme já relatado, o Auto de Infração discutido no presente processo trata de reclassificação fiscal de mercadoria, identificada pelo importador como “Diesel A S10”, do código NCM 2710.19.21 para o código NCM 2710.19.99, com lançamento de diferença do IPI vinculado à importação, de multa por falta de LI e de multa por classificação incorreta.

A reclassificação feita pela Fiscalização teve como suporte fático o Laudo de Análise nº 778/2017-1.0, produzido pelo Laboratório Falcão Bauer a partir de amostra retirada do produto importado por meio da Declaração de Importação nº 17/1955919-0, que fez a Fiscalização concluir que o produto se tratava, na verdade, de “Mistura de Hidrocarbonetos Alifáticos e Aromáticos de C6 a C18”, e não de óleo diesel.

Ocorre que esse mesmo Laudo de Análise nº 778/2017-1.0 foi utilizado para embasar diversos outros lançamentos feitos pela Fiscalização, sendo que ao menos três processos baseados no referido Laudo já foram julgados por Turmas deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, onde se concluiu, sempre por unanimidade de votos, que o Laudo de Análise nº 778/2017-1.0 era imprestável para a identificação do produto, tendo em vista o vício na coleta da amostra.

Observe-se as ementas produzidas nos Acórdãos 3402-011.736, de 15/04/2024, 3302-014.714, de 24/07/2024, e 3302-014.715, de 24/07/2024:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 10/08/2017 a 26/06/2018

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 3402-011.736, de 15/04/2024 – Processo nº 10980.725478/2020-65 – Relator: Pedro Sousa Bispo)

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 3302-014.714, de 24/07/2024 – Processo nº 10320.725590/2020-70 – Relator: Lázaro Antônio Souza Soares)

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 09/05/2017 a 24/05/2018

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 3302-014.715, de 24/07/2024 – Processo nº 10480.725711/2020-41 – Relator: José Renato Pereira de Deus)

Por tratar exatamente da matéria que se discute no presente processo, e por concordar com as razões de decidir expressas no Acórdão 3402-011.736, cujo voto condutor foi proferido pelo i. Conselheiro Pedro Sousa Bispo, reproduzo-o a seguir e adoto-o como se minhas fossem as razões de decidir:

Como já consignado, trata a lide de Autos de Infração de diferenças de IPI, multa por falta de licença na importação e multa por classificação fiscal incorreta lavrados contra a em presa Sertrading e BR Distribuidora como responsável solidária, por ter a Fiscalização constatado que nos bens importados foi utilizada classificação fiscal incorreta.

A mercadoria foi assim descrita nas declarações de importação: "ULTRA LOW SULPHUR DIESEL (DIESEL A S10) / DIESEL PURO / OLEO DIESEL DE BAIXO TEOR DE ENXOFRE; NOME QUÍMICO: OLEO DIESEL DE BAIXO TEOR DE ENXOFRE 10PPM; FORMA FÍSICA DE APRESENTAÇÃO 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 COMBUSTIVEL E PRODUZIDO A UMA TEMPERATURA ENTRE 260°C E 340°C, A ESSA TEMPERATURA PODEM SER AGREGADAS OUTRAS FRACOES 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 PETROLEO FORMADO PRINCIPALMENTE POR HIDROCARBONETOS (CARBONO E HIDROGENIO) E EM BAIXAS CONCENTRACOES POR ENXOFRE, NITROGENIO E OXIGENIO. PROVEM DA DESTILACAO DO PETROLEO E CONTEMDE 12 A 22 ATOMOS DE CARBONO; N° CAS: 68334-30-5; DCB DENOMINACAO COMUM BRASILEIRA: NAO SE APLICA; GRAU DE PUREZA: OLEO DIESEL DE BAIXO TEOR DE ENXOFRE, PURO; ACONDICIONAMENTO: A GRANEL; APLICACAO: APOS ADICAO DE BIODIESEL, E USADO COMO COMBUSTIVEL PARA MOTORES DE COMBUSTAO INTERNA E IGNICAO POR COMPRESSÃO (MOTORES DO CICLO DIESEL); COR: LIQUIDO LIMPIDO DE INCOLOR A AMARELADO, PODENDO ALTERAR PARA MARROM E ALARANJADO APOS ADICAO DO BIODIESEL; ODOR: FORTE E CARACTERISTICO;". No entanto, segundo a revisão aduaneira efetuada, 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 Fiscalização lastreou a sua conclusão em 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. A declaração de importação 17/1955919-0 encontra-se relacionada no Processo Administrativo Fiscal 10880.735519, também lavrado contra a autuada, que da mesma forma tem como responsável solidária a empresa PETROBRAS DISTRIBUIDORA.

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, cumpre destacar que a Recorrente não faz qualquer questionamento a respeito da reclassificação fiscal da NCM operada pela Fiscalização, mas apenas 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.

Por oportuno, serão feitas considerações sobre o ramo de petróleo e derivados no Brasil a fim de esclarecer algumas questões para melhor entendimento da matéria em debate.

Como é cediço, o ramo de petróleo, gás e derivados no Brasil, por ser um setor estratégico para a economia do país, é natural que o governo regulamente e oriente a sua produção e distribuição em todo o território nacional, tanto em aspectos internos quanto sua importação e exportação do produto, definindo qualidade, classificações de combustíveis e derivados pela composição, preços, etc.

O órgão governamental responsável por esse controle é a Agência Nacional de Petróleo-ANP, criada pela lei nº 9.478 de 1997, que tem como objetivos na sua missão institucional, entre outras, estabelecer regras por meio de portarias, instruções normativas e resoluções, elaboradas e publicadas de forma autônoma; zelar pelo cumprimento das normas nas atividades das indústrias reguladas, por meio de fiscalização, mediante convênio com outros órgãos públicos ou atuado de forma direta.

Quanto aos combustíveis, o papel principal da ANP é de garantir que os combustíveis produzidos e comercializados no País atendam a todos os critérios de qualidade e preços exigidos pelas normas e regulamentações impostas tanto pela ANP quanto por outros órgãos.

Nessa direção, foi criada a Resolução ANP n.º 50/2013, que 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.

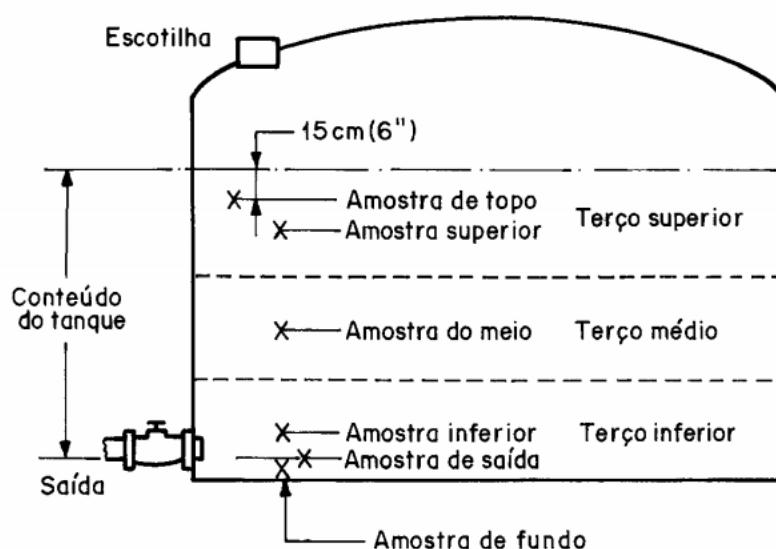
No caso de importação de óleo diesel, deverão ser seguidas as regras específicas estabelecidas pela regulação da ANP, o que não exclui a responsabilidade do importador sobre a qualidade do produto.

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 nº 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 n.º 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 epigrafe.

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.

(negritos nosso)

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

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 porque 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)¹ 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)². 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.

Vale ressaltar que o parágrafo 3º do artigo 5º expressamente determina que a *“firma inspetora deve comunicar à ANP, até o primeiro dia útil subsequente da emissão do documento da qualidade, qualquer não conformidade evidenciada na qualidade do produto ou nos procedimentos estabelecidos pela ANP, por meio do endereço eletrônico com.imediata.mqc@ anp.gov.br”*, sob pena de aplicação das penalidades previstas em lei.

É pouco crível se acreditar que tenha havido um conluio entre as empresas certificadoras de reputação em nível internacional, a Sertrading e a BR 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.

¹ Conforme estabelece Resolução ANP n.º 680/2017, o Certificado de Qualidade na Origem (CQO) é “documento da qualidade emitido no local de carregamento, que deve conter a análise completa do produto perante as regras e as especificações estabelecidas pela ANP e que deve ser apresentado pelo importador à firma inspetora no local de destino”.

² Conforme Resolução nº 680/2017, é o documento da qualidade emitido por firma inspetora no local de destino, que deve conter as informações e os resultados das análises das características do produto.

(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 pela Autuada.

Por essas razões, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso de Ofício e, no mérito, por negar-lhe provimento, e por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, por dar-lhe provimento para cancelar o Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles