



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 12466.002554/2001-42  
**Recurso n°** 30.213.0716 Voluntário  
**Acórdão n°** **9303-001.289 – 3ª Turma**  
**Sessão de** 07 de dezembro de 2010  
**Matéria** II-CALSSIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** TARGET IMP. EXP. E REPRESENTAÇÕES LTDA. E SOTENCO EQUIPAMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: II- CLASSIFICAÇÃO FISCAL**

Fato gerador: 10/07/2000

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA NO PROCESSO DE CONSULTA.

Não se admite a anulação de auto de infração tão-somente com base em análise do processo de consulta, sob pena de se avocar competência não estabelecida na legislação. Ingerência incabível, também, por se transmudar, o órgão julgador, no processo administrativo fiscal, em verdadeira instância recursal de decisão tomada em processo de consulta. Retorno dos autos à DRJ para a análise do auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). Vencido(a) o(a) Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto

Presidente

*(assinado digitalmente)*

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Nayra Bastos Manatta, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte, contra a decisão da antiga Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento a recurso de ofício.

Adoto, inicialmente, por seu detalhado conteúdo, o relatório constante de fls. 972/979.

*“Por meio dos autos de infração de fls. 1 a 16, e 32 a 36, integrados pelos demonstrativos de fls. 17 a 31, e 37 a 52, exige-se da contribuinte acima identificada e da responsável solidária Sotenco Equipamentos Ltda. a quantia de R\$ 616.921,50, a título de imposto de importação, e o valor de R\$ 30.845,87 relativamente ao imposto sobre produtos industrializados, acrescidos de multa de ofício de 150% e juros de mora devidos à época do pagamento.*

*Segundo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 2 a 16, a empresa Target Importação, Exportação e Representações Ltda, promoveu, por força de contrato com a empresa Sotenco Equipamentos Ltda, a importação de 20 perfuratrizes horizontais HDD Navigator, com acessórios, nos modelos D16x20A (12 unidades), D24x40A (07 nulidades) e D33x44A (01 unidade), fabricadas pela empresa Wermeer Manufacturing Company, descrevendo-as como máquina de sondagem rotativa, modelo navigator... com (sem) tanque... com os seguintes acessórios: localizadores”. Classificando-as no código TEC 8430.41.30, cuja alíquota era de 3% para II no ano de 2000 e zero no ano de 2001.*

*Por ocasião do desembaraço da DI 00/0611738-0, em 10/07/2000, foi efetuada conferência física da mercadoria, e solicitado laudo técnico, visando a sua perfeita identificação. Assim, o Instituto de tecnologia da Universidade Federal do Espírito Santo emitiu Relatório de Identificação de Equipamentos nº 105/2000 (fls. 314/316), afirmando que se trata de uma Perfuratriz Horizontal cuja função principal é perfurar o solo horizontalmente para colocação de cabos e tubos, sem a necessidade de abertura de trincheiras. O mesmo laudo declara, ainda, que na documentação apresentada e nas informações do fabricante disponíveis na Internet não consta que a HDD Navigator D24x40A, na configuração importada, seja usada*

*para a retirada de amostras do solo, com a preservação dos testemunhos.*

*A classificação fiscal das referidas máquinas foi objeto de consulta, protocolada em 15/02/2000 pela Target, e solucionada pela SRRF/7º Rf- DIANA, através da Decisão nº 124, de 09 de junho de 2000, na qual restou consignado que os produtos sob consulta classificam-se no código TEC 8430.41.30- “Máquinas de Sondagem Rotativa”. Referida decisão tomou por base as informações constantes de catálogos das citadas máquinas, os quais foram confeccionados pela empresa Sotenco Equipamentos Ltda., e fornecidos à autoridade pela consulente.*

*No entanto, a autoridade aduaneira, com base no Laudo Técnico, constatou que o produto importado é uma máquina de perfuração horizontal direcionada, classificada no código TEC 8430.41.20- “Perfuratrizes Rotativa Autopropulsoras”, cuja alíquota de o II para os anos de 2000 e 2001 era de 18%. Assim, a mesma autoridade encaminhou à Diana/7º RF documentação para revisão da classificação adotada no processo de consulta (fls. 319).*

*Da mesma forma, encaminhou à Coordenação- Geral do Sistema Aduaneiro- Coana- catálogos dos produtos em inglês, demonstrando que os catálogos apresentados em português não apresentavam tradução correta, tratando-se de peças imbuídas de falsidade ideológicas confeccionadas com o fito de iludir o fisco (fls. 350 a 352).*

*Assim, a Diana/SRRF/7º RF, em consonância com a orientação emitida pela Coana, publicou, em 04/05/2001, a solução de Consulta nº 127/01 (fls. 595 a 598), declarando ineficaz a consulta de classificação fiscal do processo 12466.000451/00-87, e tornando insubsistente a Decisão SRRF/7º RF nº 124 de 09/06/2000, com efeitos “ex tunc”, sob o argumento de que não produz efeito a consulta quando as informações prestadas não se referem ao equipamento a ser classificado, conforme o art. 4º, incisos I, III e V e art. 11, inciso I, ambos da IN SRF nº 2/97.*

*A autoridade lançadora constatou, ainda, que a mercadoria descrita nas DIs como “tanque” é, na verdade, sistema completo de bombeamento de fluido e perfuração, composto de bomba centrífuga acionada por conjunto motriz (motor diesel e/ou gasolina), sistema de mistura, tanque, tubos e mangueiras; e a mercadoria descrita como “localizadores” é um sistema de localização de cabeça de perfuração no subsolo.*

*De acordo com as Notas Explicativas no Sistema Harmonizado, a posição 8430 engloba apenas as máquinas de perfuração propriamente ditas, sendo que outros mecanismos distintos, de fácil identificação, que formam com ela uma instalação de perfuração, seguem classificação própria, mesmo que se apresentem com a máquina de perfuração.*

*Com relação ao sistema de bombeamento de fluido de perfuração, a autoridade atuante indicou como correta a*

*classificação no código 8413.70.90- Outras bombas Centrífugas, cuja alíquota do II em 2000 era de 18%. Já, para o sistema de localização da cabeça de perfuração apontou como adequada a classificação no código 9031.80.90- Outros Instrumentos, Aparelhos e Máquinas de Medida ou Controle, não especificados nem compreendidos em outras disposições do presente capítulo, com alíquota de 18% para o II em 2000.*

*Com base nas informações fornecidas pela empresa importadora, a autoridade lançadora elaborou planilhas de decomposição dos valores informados nas DI, separando os valores FOB das perfuratrizes, dos sistemas de bombeamento de fluido e dos sistemas de localização da cabeça de perfuração, bem como os valores relativos a fretes e tributos recolhidos para cada item (fls. 62 a 66), tornando possível a realização de cálculos individualizados dos tributos devidos em relação a cada produto.*

*Tendo verificado que a empresa interessada apresentou, em processo de consulta, catálogos com conteúdo ideologicamente falso, entendeu, a autoridade fiscal, restar caracterizada a prática de infração qualificada, que implica na aplicação de multa de ofício agravada. No entanto, em relação aos sistemas de bombeamento de fluido e aos sistemas de localização da cabeça de perfuração, declarados respectivamente como “tanques” e “localizadores”, entendeu a mesma autoridade não haver evidências de prática de fraude, configurando-se a hipótese de declaração inexata das mercadorias, situação esta passível de aplicação de multa de ofício.*

*Na descrição dos fatos a autoridade lançadora demonstrou, também, que restou caracterizada a solidariedade passiva entre as empresas Target e Sotenco, nos termos do art. 124 da lei 5.172/66 (CTN). A Target, empresa beneficiária do sistema FUNDAP, figura como importadora para a obtenção de benefícios fiscais concedidos pelo estado do Espírito Santo, enquanto as mercadorias foram efetivamente compradas, no exterior, pela empresa Sotenco, conforme disposto no “contrato de importação de mercadorias e/ou Produtos, entre Consignatário e Importador” (fls. 75 a 91).*

*As interessadas foram cientificadas da exigência que lhes foi imposta, sendo que a empresa Target apresentou a impugnação de fls. 646 a 690, acompanhada da procuração de fls. 691 e demais documentos relativos a sua identificação (fls. 692 a 717), bem como estudos técnicos redigidos em língua estrangeira, sem tradução (fls. 718 a 746, e 755 a 769), e laudo técnico emitido pelo engenheiro mecânico Juarez Porto Henriques (fls. 747 e 748). A mesma empresa apresentou, também, cópia de partes do dicionário Inglês- Português Michaelis e do Dicionário Collins Gem (fls. 751 e 754), e tradução de catálogo relativo à máquina importada, tendo como tradutor Manoel Antonio Schimidt (fls. 770 a 775). Em síntese, alega que:*

- autoridade autuante criou a presunção de houve dolo na submissão da consulta à Receita Federal, e forçou a interpretação para ensejar a fraude;

-o fato de existirem duas interpretações possíveis acerca da utilidade do produto (pois a referida máquina está habilitada para realizar a tarefa de sondagem) não pode implicar na intitulada “insofismável conclusão” de que houve dolo na apresentação da consulta.

-o excesso de adjetivos utilizados pela autoridade fiscal no Auto de Infração, bem como as manifestações carregadas de sentimentalismo demonstram que houve ofensa ao princípio da impessoalidade consagrado no art. 37 da Constituição Federal;

-alíquota válida em 2001 para o Código TEC 8430.41.20 é de 14% e não 18% como afirma a autoridade lançadora;

-não usou de falsidade ideológica ao apresentar a consulta de classificação fiscal, pois disponibilizou o equipamento para vistoria, bem como juntou diversos documentos para provar que a descrição da máquina tem lastro técnico, inclusive, em laudo do Eng. Juarez Porto Henriques, que é credenciado pela Receita Federal;

-não há sondagem sem perfuração, ou seja, a perfuração é necessária e preliminar à sondagem;

-se de um lado a Receita Federal obteve laudo do ITUFES, por outro lado o impugnante o laudo técnico do Eng. Juarez Porto Henriques, o qual concluiu justamente o inverso. Porém tal laudo foi sequer considerado na apreciação do caso, demonstrando parcialidade por parte do agente fiscal;

-não cabe a aplicação de penalidade agravada, pois a alegação de que ocorreu dolo ou fraude não tem suporte fático suficiente para se sustentar;

- os fatos previstos como fraude são dirigidos para a ocultação do fato gerador. No caso presente, o fato gerador do imposto foi devidamente declarado na importação, e a Fazenda tinha conhecimento e condições de analisar os equipamentos e suas características.

- o lançamento em apreço é nulo, visto que o agente fiscal exerceu suas funções legais de forma arbitrária, desrespeitando os princípios constitucionais da impessoalidade, moralidade, legalidade e da verdade material;

- as traduções dos termos “boring” e “drilling”, segundo os dicionários Inglês- Português Collins Prático e Webster’s, podem significar “sondagem” e “perfuração”;

-o único documento técnico que embasa a ação fiscal, qual seja, o relatório de identificação de equipamentos nº 105/2000 e seu Adendo, faz afirmações que não são atinentes ao caso, como ~~declinar a respeito do conteúdo semântico das traduções, além~~

*de não qualificar nem apontar a habilitação técnica legal de seu subscritor. Tais fatos depõem contra a validade técnica desse documento;*

*-sondagem é uma investigação e não contempla, necessariamente, a coleta de amostras do solo para análise, como foi dito no laudo. O simples reconhecimento das estruturas do subsolo já é considerado sondagem;*

*- é dever da Administração Pública dirimir as dúvidas dos contribuintes no âmbito da classificação fiscal dos produtos, detendo as prerrogativas de requerer laudos técnicos, realizar vistorias e obter todas as informações que entenda necessárias para a solução da consulta;*

*- não pode o contribuinte sofrer qualquer consequência se a Administração cometeu, a seu critério, erro na prolação de ato jurídico perfeito;*

*- tendo a Administração prolatado seu ato de acordo com sua convicção e dentro dos parâmetros legais, não pode, após isso, declarar ineficaz a consulta;*

*- é certo que o ato administrativo poderia ser revogado, mas a mudança de seu critério não pode afetar a relação jurídica tributária perfeita e acabada;*

*- a omissão foi da Administração que, num primeiro momento, podendo e devendo, deixou de diligenciar, e num segundo momento, deixou de dirimir a dúvida;*

*- o processo de consulta seguiu trâmite regular até a publicação da Decisão SRRF/ 7º-RF/DIANA nº 124, de 09/06/2000. Após a retomada da questão, em julho de 2000, foram realizados novos laudos e elaboradas traduções juramentadas, não tendo lhe sido dado o direito de exercer a ampla defesa e o contraditório;*

*- a Coana apreciou ofício da Diana, e exarou parecer a respeito da revisão da consulta, sem publicá-lo, desrespeitando as disposições da IN/SRF nº02/97, normatizada pela IN/SRF nº 49/97, que determina que os atos e pareceres relativos às consultas formuladas devem ser publicadas no prazo de 90 dias;*

*- ocorreu ofensa ao princípio hierárquico, pois se a superintendência da 7ª Região declinou acerca da classificação fiscal da mercadoria, a autoridade competente para a revisão e revogação do ato é o órgão hierarquicamente superior, na forma do art. 8º, parágrafo único da IN/SRF nº 02/97;*

*- a ineficácia da consulta é critério de admissibilidade da mesma, e não de revogação de ato administrativo. Assim, não pode a declaração de ineficácia ser produzida em momento posterior à solução da consulta;*

*- a própria autoridade lançadora não tem certeza acerca da correta classificação das máquinas em apreço, pois indica*

*subsidiariamente posição que contempla ambas as máquinas, de perfuração e de sondagem: 8430.41.90.*

*Pelo exposto, a impugnante requer seja acolhida a preliminar de nulidade suscitada, sendo que, se assim não entender a autoridade julgadora, seja dado provimento à impugnação para desconstituir o crédito tributário lançado através do presente Auto de Infração, bem como seja revisto o agravamento da multa de ofício.*

*Também a empresa Sotenco apresentou peça impugnatória, a qual foi anexada às fls. 776 a 826, acompanhada da procuração de fls. 827 e 828, documentos de identificação (fls. 829 a 847) e cópia da manifestação de inconformidade por ela apresentada no processo de consulta nº 12466.000451/00-87 (fls. 848 a 853). A interessada argumenta, em resumo, que demonstrou boa-fé ao encaminhar consulta prévia à SRF a respeito da classificação fiscal da mercadoria, tendo agido em consonância com a decisão prolatada no referido processo de consulta.*

*Aduz, ainda, a interessada, que os caminhos percorridos pela SRF para desconstituição da decisão lavrada foram ilegais, abusivos e desastrosamente viciados, afetando a segurança jurídica que possuíam os contribuintes envolvidos. Assim, requer a juntada aos autos de cópia de inteiro teor do processo de consulta fiscal nº 12466.000451/00-87, o qual terá de ser apreciado pela autoridade julgadora, já que umbilicalmente ligada ao presente processo.*

*A impugnante prossegue tecendo extensas considerações a respeito do processo de consulta e seus efeitos. Em seguida passa a apontar irregularidades por ela constatadas no referido processo, as quais também foram descritas pela Target em sua impugnação, e já constam deste relatório.*

*Com respeito à tradução juramentada apresentada nos autos do processo de consulta fiscal, em atendimento à intimação, assinada pelo tradutor Manoel Antonio Schimidt, aduz a impugnante que tem ela todos os requisitos extrínsecos e intrínsecos que uma tradução juramentada deve ter, não lhe faltando absolutamente nenhum requisito legal de validade e fé pública.*

*Insurge-se, ainda, com o fato de autoridade lançadora haver utilizado, na produção de sua convicção e provas, informações colhidas na internet, no site do fabricante, por entender que tais provas são imprestáveis, e para serem legítimas deveriam ter sido produzidas através de perícia específica.*

*Ainda com relação à construção de provas, alega a impugnante que a autoridade fiscal, quando da realização da diligência em seu estabelecimento, trouxe o documento “termo de declaração” praticamente pronto, para que fosse assinado pelos representantes legais da empresa, não lhes sendo dada efetiva oportunidade de se manifestarem oportunamente sobre o tema.*

*No que se refere ao dolo, por se tratar de assunto muito sério em direito, aduz a autuada que sua acusação pressupõe a prova cabal de sua prática, bem como a perfeita configuração de todas as condições e requisitos, sem o que não pode ser reconhecido, sob pena de ofensa às mais basilares normas jurídicas.*

*A interessada, com base no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, requer a abertura de prazo suplementar para a juntada de eventuais documentos técnicos, bem como requer designação de junta pericial com especialistas linngüísticos, que deverão promover críticas sobre traduções até agora juntadas ao processo. Por fim, requer a designação do IPT, Instituto de Pesquisas Tecnológicas, com entidade destinada à elaboração de laudo capaz de dirimir as dúvidas levantadas na presente lide.*

*Assim, propugna pela declaração de improcedência do presente Auto de Infração, sob os argumentos de que agiu com boa-fé e lisura, o que afasta a aplicação de multa agravada, bem como entende ser nulo o processo de consulta, por não haverem respeitado requisitos intrínsecos e extrínsecos, e colhidas provas de forma irregular e ilegítima, não tendo o Fisco logrado comprovar a existência de vícios cometidos pela impugnante.*

*Segue argumentando que, ainda que se pretendesse exigir o II em bases diferentes daquelas traçadas pelo procedimento de consulta, a implementação do novo entendimento só poderia ser “ex nunc”, nunca “ex tunc”. Afirma, também, que nada lucrou ao não ter recolhido o II ora exigido, pois não repassou ao custo dos produtos revendidos esta suposta dívida, pois o resultado da consulta lhe garantia que não havia nenhum imposto adicional a ser pago.*

*Por fim, reitera a afirmação de que as máquinas objeto da presente autuação são sondas, ainda que sejam capazes, também, de perfurar, até porque, para se sondar qualquer terreno, é fundamental que ele seja antes perfurado.*

*Esta autoridade julgadora, entendendo ser imprescindível esclarecer, com segurança, se as máquinas importadas são capazes de realizar sondagens, ou se suas funções encontram-se limitadas a perfurações direcionadas do solo, e considerando que do processo constam dois laudos, cujos resultados são conflitantes, determinou a realização de diligência, para que o Instituto de Pesquisas Tecnológicas- IPT realizasse perícia, examinado, se possível, fisicamente as máquinas em questão, e respondendo aos quesitos formulados (fls. 878 e 879). Tal determinação tinha por finalidade, também, atender a pleito formulado pela impugnante Sotenco, que solicitou expressamente a designação do IPT para a elaboração de laudo técnico.*

*As empresas interessadas apresentaram requerimento no sentido de que o laudo técnico fosse produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia- INT, em observância ao disposto no art. 30 do*

*Decreto 70.235/72, visto que o IPT é órgão de natureza estadual (fls. 915).*

*A autoridade diligenciadora também formulou quesitos (fls. 916), os quais foram encaminhados ao INT, órgão este que restou designado para a realização da perícia, sendo que as conclusões do referido instituto constam do Relatório Técnico nº 014/2003, anexado às fls. 930/945. Inicialmente, os peritos descrevem os documentos que examinaram, e os lugares que visitaram, com o objetivos de adquirir conhecimentos específicos necessários ao estudo das operações dos equipamentos importados.*

*Em seguida, relatam que, ao acompanhar as operações dos equipamentos, constataram que o processo utilizado trata da instalação de dutos pelo método não destrutivo com operação de uma máquina com cinemática e princípios de sonda rotativas. Os peritos afirmam, também, que o trabalho realizado pelas máquinas se resume apenas no aspecto geotécnico da perfuração horizontal do solo para instalação de dutos de variados diâmetros, sendo que a prévia sondagem, alegada pelas impugnantes, ocorre durante a perfuração devido à necessidade de conhecimento do solo a ser trabalhado. A sondagem que a máquina executa compreende a identificação do solo que está sendo perfurado, visando a eventual troca de ferramental ou, até mesmo, a alteração da trajetória da tubulação em instalação, podendo, ainda, demonstrar a inviabilidade da instalação pretendida.*

*O laudo discorre sobre os componentes das máquinas, e os procedimentos que compreendem a perfuração de um solo, afirmando que as instaladoras de dutos têm como atividade fundamental e primordial a execução de um furo piloto, horizontal, que após alcançar fisicamente o ponto desejado, é alargado para receber o diâmetro do duto. Para a identificação do momento adequado em que deve ser trocado o ferramental, é utilizada uma lama de perfuração que é injetada, sob pressão, no furo.*

*Os peritos asseveram que as máquinas examinadas aplicam-se, também, ao processo de remediação do solo, isto é, sondagem da contaminação do solo quanto ao vazamento de produtos químicos, combustíveis ou esgoto.*

*Por fim, concluem que as máquinas Navigator D16x20A, D24x40A e D33x44A são capazes de realizar sondagem, que é uma operação simultânea à perfuração, porém sua função principal é a instalação de dutos.*

*Diante do relatório acima referido, a autoridade diligenciadora solicitou ao Instituto que o emitiu a elaboração de complemento, visando esclarecer os pontos por ela arrolados, conforme Pedido de Aditamento de Laudo Técnico nº 01/2003, de fls. 948 a 952. As perguntas apresentadas centraram-se nas seguintes questões:*

- É correto o entendimento de que a sondagem realizada pelas máquinas examinadas é uma atividade-meio, e que sua atividade-fim é abertura de furos horizontais?

- Pode-se concluir que a atividade sondagem é executada não pela máquinas, mas sim, por seus operadores/

- Quando o relatório 014/2003 trata da sondagem de contaminação do solo, está se referindo apenas a uma das atividades dentro de um projeto de remediação, ou ao projeto completo?

- Na afirmação de que as máquinas Navigator são capazes de realizar sondagens de contaminação do solo, está implícita a utilização de sensores ou acessórios específicos, ou considerou-se apenas as configurações importadas pela interessada?

Em atendimento ao solicitado, o Instituto Nacional de Tecnologia emitiu a Resposta Técnica nº 14/2003 (fls. 954/957), aduzindo, em síntese, que:

- a análise dos tipos de solo encontrados durante a execução da instalação de dos dutos é atividade-meio inerente à tecnologia de perfuração direcionada, sendo que a instalação dos dutos, após a abertura dos furos horizontais, é a atividade-fim;

- os trabalhos exercidos pelo homem e pela máquina são interativos, não sendo correto afirmar que a atividade de sondagem em apreço seja executada pelo homem de forma isolada, uma vez que ele necessita do equipamento para realizar a sondagem;

- no que se refere ao processo de remediação, preocupou-se o perito em dissertar sobre a sondagem quando há vazamento de produtos químicos, combustíveis ou esgoto, demonstrando suas vantagens em relação à sondagem vertical, na técnica da remediação;

- o uso de sensores ou acessórios especiais nas máquinas Navigator poderá ser necessário, dependendo da qualidade da informação que se deseja obter.

As interessadas foram cientificadas do relatório Técnico e da Resposta Técnica, tendo a empresa Sotenco Equipamento Ltda. apresentado aditamento à impugnação, o qual foi anexado às fls. 961 a 969, alegando, em resumo, que:

- o parecer técnico deixa claro que as máquinas por ela importadas são capazes de realizar funções de remediação do solo e sondagem do tipo de subsolo, possibilitando determinar o momento da troca de ferramental necessário para a perfuração horizontal do solo;

- a acusação de fraude, em razão da declaração das máquinas como sendo da espécie de sondagem, mostra-se insustentável, pois foi atestado pelo órgão oficial governamental que as

mesmas realizam operações de sondagem;

*Ao final, a interessada requer a declaração de nulidade do auto de infração, e o conseqüente arquivamento do processo administrativo. Em não sendo este o entendimento da autoridade julgadora, requer seja afastada a acusação de fraude, com o cancelamento das penalidades correspondentes.*

*Submetido o litígio a julgamento, decidiu o colegiado, em primeira instância administrativa, pela realização de diligência para fins de que fosse juntado aos presentes autos o processo relativo à consulta formulada pelo contribuinte, de cujos atos decorreu o lançamento ora sob apreciação.*

Houve a juntada do processo de consulta nº 12466.000451/00-87 (apenso ao volume I).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 970/985) declarou a nulidade do lançamento, sob o entendimento de que não houve fraude por parte do contribuinte, prevalecendo “a solução de consulta objeto de decisão que, proferida por autoridade competente, foi devidamente notificada ao sujeito passivo e publicada no Diário Oficial da União”.

A antiga Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 997/1013) deu provimento ao recurso de ofício. Eis a ementa do julgado:

*“Ementa: processo administrativo fiscal- processo de consulta- retroatividade de seus efeitos.*

*No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, sendo que a competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída ao órgão regional da Secretaria da Receita Federal, no caso de consultas não formuladas por órgão central da Administração Pública Federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional (art. 48, §1º, II, da lei nº 9.430/96)*

*Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia (art. 48, §3º, da lei nº 9.430, de 27/12/96)*

*Não se aplicam aos processos de consulta, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, as disposições dos artigos 54 a 58 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (art. 49, da lei nº 9.430/96).*

*Aplicam-se aos processos de consulta referentes à classificação de mercadorias as disposições dos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 (art. 50, lei nº 9.430/96)*

*Recurso de ofício provido.*

O órgão julgador, afastando a nulidade do auto de infração ensejador do presente processo, em vista da impossibilidade de análise pela autoridade de primeira instância do processo de consulta, quanto mais no que tange a aspectos constitucionais, de reserva

exclusiva do Poder Judiciário, determinou o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento para que se manifestasse acerca do mérito da lide.

O contribuinte (Sotenco) apresentou o presente recurso voluntário às fls. 1024/1067. Atacou a decisão recorrida no ponto em que se entendeu incabível a análise, por parte do órgão julgador de primeira instância, do processo de consulta. Argumentou que tal apreciação foi imprescindível ao deslinde da questão, já que a atuação fiscal baseou-se justamente na anulação da resposta à consulta concebida pela própria Administração Tributária, com fundamento na indução a erro perpetrada pelo contribuinte. Concluindo-se que a solução de consulta não foi induzida pelas informações, supostamente fraudulentas, do contribuinte, mas sim pela efetiva convicção do Fisco à época, e, pois, tendo em vista a inocorrência de fraude, tal solução não poderia ter sido descartada com efeitos “ex tunc”. A delegacia da Receita Federal de Julgamento entendeu, destarte, pela insubsistência do auto de infração, que teve por base o cancelamento da consulta.

Por outro lado, o recorrente atacou a fundamentação do acórdão recorrido no sentido de que não cabe à autoridade administrativa proferir juízos de constitucionalidade. Alegou que, na verdade, não houve juízo de constitucionalidade sobre ato normativo, isto é, o órgão julgador de primeira instância não avaliou qualquer compatibilidade entre a Constituição e lei ou ato normativo. O que ocorreu foi a análise, sob o ponto de vista dos mandamentos constitucionais, da atuação da autoridade fiscalizadora. Ressaltou, no entanto, que o juízo de constitucionalidade deve sim ser efetuado pelas autoridades administrativas, que antes de tudo devem respeito à ordem constitucional.

No que tange à desconsideração do desfecho da consulta por parte da autoridade fiscal, com efeitos retroativos, alegou que, com fulcro no disposto no art. 48, §12, da lei 9.430/96, e art. 14, §6º, da IN SRF 573/2005, a mudança de entendimento da Administração após a consulta não pode acarretar efeitos “ex tunc” em desfavor do contribuinte.

O recorrente, ainda, repeliu a afirmação da autoridade fiscalizadora no sentido de que a resposta à consulta foi induzida por ato fraudulento, inclusive com a prática de falsidade ideológica. Expôs que, consoante laudo técnico presente nos autos, *“as máquinas perfuratrizes executam primordialmente serviços de sondagem dos subsolos”, o que foi ratificado pelo Relatório Técnico nº 014/2003, produzido Instituto Nacional de Tecnologia. Tal relatório é expresso: “as máquinas Navigator D16x20A, D24x40A e D33x44A são capazes de realizar sondagem”*. Diante disso, tendo em vista toda essa gama de fundamentos técnicos a respaldar o seu posicionamento, não houve qualquer fraude de sua parte.

Finalmente, o recorrente aduziu que a autoridade fiscal incorreu, durante todo trâmite da fiscalização, em desrespeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Expôs que *“procederam a uma vasta seqüência de atos nos autos do referido Processo Administrativo de Consulta após proferida a decisão, sem, no entanto, intimar os contribuintes para se manifestarem, ou sequer notificá-los do que estava sendo processado, conforme restou devidamente reconhecido pela r. Decisão de Primeira Instância”*. Além disso, ressaltou que o auto de infração baseou-se em laudo técnico elaborado por profissional que se encontrava com o registro cancelado junto ao CREA/ES. Postulou, assim, pela ratificação do reconhecimento de nulidade de tais atos, restaurando-se a decisão de primeira instância.

## Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso voluntário é tempestivo. Foi interposto contra decisão da antiga Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento a recurso de ofício, nos termos do artigo 8º do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O acórdão recorrido, com base no artigo 48 da Lei nº 9.430/96, entendeu, em síntese, que o órgão julgador de primeira instância não possui competência para apreciar o processo de consulta. Suscitou a Declaração de Voto na DRJ, em que se ressaltou que *“Ademais, a manifestação desta autoridade julgadora, relativamente ao referido processo, significaria modalidade de recurso, com possibilidade de reforma da Solução de Consulta SRRF/7ºRF/DIANA nº 127/01 (fls. 595 a 598), da qual, no entanto, não cabe recurso, a teor do disposto no parágrafo 3º, do artigo 48, acima reproduzido”*.

Desta forma, de acordo com o voto prolatado pela eminente relatora da decisão recorrida, deu-se provimento ao recurso de ofício, determinando-se a devolução dos autos ao órgão de primeira instância, para o julgamento do mérito da lide, porque a DRJ limitou-se ao acolhimento da preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Com efeito, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento declarou nulo o lançamento, fundamentando-se em sua análise acerca do que ocorreu no processo de consulta em questão. Considerou-se que: *“tendo em vista que não foi a denominação atribuída pela consulente à espécie consultada que induziu a decisão contestada ao termos em que foi proferida; que, depois de a interessada ter sido legalmente notificada, a mera divergência interna de entendimento não é suficiente para modificar as decisões proferidas nos limites da lei, por autoridade competente, e considerando que as provas dos autos afastam a acusação de fraude praticada no âmbito do processo de consulta, de que se constitui a Decisão SRRF/7º RF/Diana nº124, de 09/06/2000. A inconformidade diante eventuais excrescências, particularmente se decorrentes de um juízo equivocado a respeito das coisas, não é o bastante para que se desacute o ordenamento legal vigente”*.

Em face dessas circunstâncias, impõe-se que se delinieie, aqui, o que se deve enfrentar no julgamento do presente recurso voluntário.

Declarando, o órgão julgador de primeira instância, a nulidade do lançamento, tendo em vista a análise do processo de consulta, e determinando, o acórdão recorrido, o retorno dos autos à DRJ, para a análise do mérito da lide, sem adentrar no exame das decisões do processo de consulta; a questão que ora se deve enfrentar é se, no âmbito do processo administrativo fiscal contencioso, é possível examinar o desfecho do processo de consulta, é dizer, se é possível uma tal ingerência.

A questão em tela deve ser analisada sob dois prismas diferentes, um relativo à competência para a solução de consulta e declaração de sua ineficácia, e outro concernente à questão recursal das decisões proferidas em solução de consulta e declaração de ineficácia.

Os dispositivos legais que se deve ter em mente, especificamente, para o deslinde da questão são os seguintes:

*Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.*

**§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída:**

*I - a órgão central da Secretaria da Receita Federal, nos casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;*

*II - a órgão regional da Secretaria da Receita Federal, nos demais casos.*

**§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.**

No que diz respeito ao ponto em discussão, cumpre destacar que o contribuinte procedeu à classificação fiscal da mercadoria importada no código TEC 8430.41.30 (Máquinas de Sondagem Rotativa), com base em solução de consulta, perpetrada pela SRRF/7º RF-DIANA, por meio da decisão nº 124, de 09 de junho de 2000. A consulta foi protocolizada em 15/02/2000.

Sucedeu que, por ocasião do desembaraço aduaneiro, em 10/07/2000, ao ser efetuada a conferência física da mercadoria, solicitou-se laudo técnico, o qual foi feito pelo Instituto de Tecnologia da Universidade Federal do Espírito Santo. Nesse laudo, concluiu-se tratar-se, o produto importado, de uma Perfuratriz Horizontal, cuja função principal é perfurar o solo horizontalmente para a colocação de cabos e tubos, sem necessidade de abertura de trincheiras.

A autoridade aduaneira, constatou, assim, com base no laudo técnico, que a classificação fiscal correta é aquela designada pelo código TEC 8430.41.20 (Perfuratrizes Rotativas Autopropulsores). Encaminhou, conseqüentemente, à DIANA/ 7º RF documentação para revisão da classificação adotada naquele processo de consulta. Enviou, também, à Coordenação-Geral do Sistema Aduaneiro-Coana- catálogos dos produtos importados, em inglês, demonstrando que os catálogos apresentados pelo contribuinte, num primeiro momento, para subsidiar a solução de consulta por ele postulada, continha tradução errada para o português. Segundo a autoridade fiscal, as traduções eram falsas.

Desta forma, a DIANA/SRRF/7º RF, em 04/05/2001, proferiu a Solução de Consulta nº 127/01, declarando ineficaz a consulta de classificação fiscal do processo 12466.000451/00-87, tornando insubsistente a Decisão SRRF/7º RF nº 124, com efeito *ex tunc*, sob o fundamento de que não produz efeito a consulta quando as informações prestadas não se referem ao equipamento a ser classificado, nos termos do art. 4º, inciso I, III e V, e art. 11, inciso I, ambos da IN SRF nº 02/97. Assim, o auto de infração acabou sendo lavrado, em razão da incorreta classificação fiscal perpetrada pelo contribuinte.

O processo administrativo fiscal e o processo de consulta constituem realidades distintas, com finalidades diversas. Aquele, inerentemente contencioso, em regra, origina-se pela lavratura de um auto de infração, que vem a ser impugnado pelo contribuinte autuado. O processo de consulta, a seu turno, consubstancia materialização do direito de petição, constitucionalmente garantido, nos termos do artigo 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal. Não há nele uma contenda.

O processo de consulta, por essência, não tem como pressuposta uma situação conflitiva. Segundo José Souto Maior Borges, com efeito:

*“Não é entretanto a consulta originária de um pressuposto-de-fato, antecedente à sua formulação, contencioso. A situação que a antecede não é contenciosa. O contencioso fiscal se instaura em sede administrativa diversa: processo fiscal decorrente de auto de infração. No seu desdobramento até a decisão de 1ª instância administrativa, nos processos em que é admitido recurso, a consulta não consiste em procedimento fiscal contencioso, mas de co-participação do fisco e contribuinte na busca e preservação da certeza da certeza jurídica. Até sua decisão, não há contencioso fiscal. Porque inexistem pretensões conflitantes até então”<sup>1</sup>.*

Nas duas situações, o Poder Público, especificamente o Poder Executivo, desempenha funções diferentes. Pode-se citar aqui a diferenciação perpetrada por Eduardo Domingos Bottallo, entre “função administrativa de aplicação da lei” e “função administrativa judicante”, no seguinte sentido:

*“Em diversa perspectiva, podemos assentar que a função judicante, do ponto de vista substancial ou material, distingue-se da função administrativa na medida em que esta não tem o litígio como pressuposto de exercício, realiza-se através de atos de aplicação da lei e visa ao estabelecimento de situações jurídicas individuais por outros meios que não o da remoção de conflitos”<sup>2</sup>.*

Tal distinção revela-se relevante para a fixação do seguinte ponto: o procedimento administrativo fiscal não pode servir de instância recursal da decisão tomada no processo de consulta: por um lado, porque macularia a competência própria deste processo fixada no artigo 48, §1º, da Lei nº 9430/96, que estabelece taxativamente os órgãos competentes para a solução de consulta e para a declaração de sua ineficácia; por outro, porque referido artigo 48 é expresso no sentido de que os processos administrativos fiscais são solucionados em instância única, bem como que da solução de consulta e do despacho que declarar a sua ineficácia não cabe nem recurso nem pedido de reconsideração.

O ponto é extremamente sutil e merece que se dispense acurada atenção.

Não se está a dizer que o Tribunal Administrativo Fiscal encontra-se vinculado ao que decidido no processo de consulta, sob pena de se ter uma ingerência indevida entre as duas funções. Quer-se explicitar, sim, que, lavrado um auto de infração contra o

<sup>1</sup> BORGES, José Souto Maior. Sobre a preclusão da faculdade de rever resposta pró-contribuinte em consulta fiscal e descabimento de recurso pela Administração Fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 154.p. 76.

<sup>2</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Procedimento Administrativo Tributário. RT. São Paulo. 1997. p. 47/48.

contribuinte, e apresentada impugnação, dando-se início ao contencioso administrativo, a existência pretérita, nos moldes do que ocorreu no presente caso, de um processo de consulta, não pode ser objeto único de apreciação pelo órgão julgador administrativo, para fins de se anular o auto de infração.

Deve-se, sim, analisar o conteúdo do auto de infração, e não o trâmite do processo de consulta, seja no que se refere à primeira decisão, proferida diante do pedido de solução de consulta, seja em relação à decisão que declarou a ineficácia daquela solução.

Ao declarar-se a nulidade do auto de infração, com base em análise do processo de consulta e de suas circunstâncias, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento acabou transmudando-se, indevidamente, em instância recursal do processo de consulta, o que não se pode admitir.

Com efeito, por serem, como já citado, duas realidades distintas, o processo administrativo fiscal e o processo de consulta, cada qual com suas atribuições e competências devidamente pré-estabelecidas, à Delegacia da Receita Federal de julgamento cabia analisar, tão-somente, como órgão julgador que é, a fiscalização perpetrada pela autoridade Fiscal, em contraposição às alegações declinadas pelo contribuinte em sua impugnação, para decidir pela procedência ou não do lançamento. Não lhe era dado imiscuir-se na competência ou atribuição de outro órgão, a fim de desnaturar a validade do auto de infração, sem analisar, efetivamente, o seu mérito.

Saliente-se que os órgãos que compõem as instâncias de julgamento do processo administrativo fiscal não dispõem de poder hierárquico ou de controle sobre os órgãos competentes para a concretização do processo de consulta, de modo que não podem embasar suas decisões, tais órgãos de julgamento, em considerações sobre o processo de consulta.

Diante do exposto, nego provimento ao presente recurso voluntário, interposto pelo contribuinte, a fim de que os autos sejam remetidos novamente à DRJ para que analise o mérito do auto de infração.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2010

*(assinado digitalmente)*

Susy Gomes Hoffmann