



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

**Processo n°** 10314.001456/00-62  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-002.364 – 3ª Turma  
**Sessão de** 13 de agosto de 2013  
**Matéria** Processo Administrativo Fiscal  
**Recorrente** UNILEVER BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 18/06/1998

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**

Constatado que o produto classifica-se no código NCM 3824.90.98, e que sua correspondente alíquota do imposto de importação é igual a do código NCM aplicado no despacho aduaneiro, e que, via de consequência, o valor recolhido do imposto de importação coincide com o valor deste tributo inerente à classificação fiscal do bem importado, não há crédito tributário a ser restituído ou compensado.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 18/06/1998

**SOLUÇÃO DE CONSULTA. ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO ANTERIOR. EFEITOS.**

A alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta alcançará apenas os fatos geradores que ocorreram após a sua publicação ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Constatado que o fato gerador objeto do pedido de restituição ou compensação ocorreu anteriormente à Solução de Consulta tornada insubsistente e superada por uma nova orientação, que, por sua vez, não acarreta em tratamento mais favorável, incabível será a aplicação do princípio da retroatividade mais benigna.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencido o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, que dava provimento.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Maria Teresa Martínez López - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Julio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo. O Conselheiro Ivan Allegretti participou do julgamento em substituição à Conselheira Nanci Gama, que se declarou impedida de votar.

## Relatório

Trata-se de análise de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte, contra o Acórdão nº 3102-00.568, de 03/12/2009, a ele desfavorável. A ementa dessa decisão recorrida está assim redigida:

### *NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA*

*Data do fato gerador: 18/06/1998*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO E COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO*

*O produto MYKON ATC WHITE (N,N,N,N - tetraacetililenodiamina*

*estabilizado com carboximetil-celulose sódica) classifica-se no código NCM 3824.90.89, com alíquota do imposto de importação de 14% a época da importação realizada. Tendo o importador pago a alíquota correta, não há que se falar, portanto, em pagamento de tributo indevido ou maior que o devido, não havendo direito à restituição e, conseqüentemente, à compensação pretendida, por inexistência de crédito.*

*Recurso Voluntário Negado.*

A recorrente insurgiu-se contra o entendimento adotado pela decisão recorrida, relativo aos efeitos da reforma de solução de consulta, por alteração no entendimento das autoridades fiscais. Argumenta, em síntese, que no período compreendido entre a

Declaração de Importação e a publicação da nova Resolução DIANA/SRRF/8ª RF nº 005, de 29 de janeiro de 2001, ele estaria amparado em decisão administrativa que declarava, para todos os efeitos, que a classificação correta do produto era o código NCM 2922.30.90, sujeita a alíquota do Imposto de Importação de 2% (dois por cento). Aponta como violado o art. 106 do CTN.

Para comprovar a divergência suscitada a Recorrente apresentou, como paradigmas, os Acórdãos 3101-00.249 e 3101-00.247. O primeiro paradigma citado em seu recurso possui a seguinte ementa:

Acórdão nº 3101-00.249

*RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA. ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO ANTERIOR. EFEITOS.*

*A decisão que responde à consulta fiscal vem a ser norma individual e concreta que expressa o entendimento da Administração Tributária sobre a classificação fiscal da mercadoria, num determinado período de tempo, durante o qual a Administração está plenamente vinculada aos termos de sua conclusão; não porque a interpretação dada naquele momento seja a mais correta, mas sim porque é a interpretação legítima e legalmente instituída em nosso sistema jurídico. A Administração Tributária está autorizada a modificar a sua interpretação a respeito da matéria consultada, entretanto, os efeitos dessa nova interpretação não podem atingir os atos praticados sob os efeitos da Solução de Consulta exarada anteriormente, sob pena de desconstituir o próprio instituto da consulta e malferir o sobreprincípio da segurança jurídica e o precioso princípio da moralidade administrativa.*

*A questão fundamental neste contencioso não é identificar qual o código TEC correto no momento da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, e sim quais são os códigos TEC corretos nos diversos momentos dos atos e fatos que alteraram a classificação da mercadoria importada pela recorrente, para se saber se, de fato, a recorrente possuía direito subjetivo à classificação fiscal pretendida na data do pedido de restituição cumulado com compensação. Trata-se de questão eminentemente de direito inter temporal, em que os códigos corretos são alterados no tempo, de acordo com as decisões administrativas, as quais geram direitos, que uma vez exercitados passam a fazer parte do patrimônio da pessoa como direito subjetivo ou direito adquirido.*

O segundo paradigma citado em seu recurso possui a seguinte ementa:

Acórdão nº 3201 -00.278

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL - EFEITOS DA REFORMA DE DECISÃO*

*EM PROCESSO DE CONSULTA.*

*Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de Solução de Consulta sobre classificação de mercadorias, aplicam-se as conclusões da solução alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.*

*IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO.  
TRANSFERÊNCIA*

*DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO.*

*Não se aplica ao Imposto de Importação (II), com relação a repetição de indébito, as disposições contidas no artigo 166 do Código Tributário Nacional, por serem incompatíveis com a natureza do tributo (Parecer/COSIT nº 47/2003).*

Acórdão nº 3201 00.278

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL - EFEITOS DA REFORMA DE  
DECISÃO*

*EM PROCESSO DE CONSULTA.*

*Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de Solução de Consulta sobre classificação de mercadorias, aplicam-se as conclusões da solução alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.*

*IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO.  
TRANSFERÊNCIA*

*DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO.*

*Não se aplica ao Imposto de Importação (II), com relação a repetição de indébito, as disposições contidas no artigo 166 do Código Tributário Nacional, por serem incompatíveis com a natureza do tributo (Parecer/COSIT nº 47/2003).*

Sob o entendimento de estarem cumpridos os requisitos de admissibilidade do recurso especial de divergência o mesmo foi admitido.

Consta do despacho de admissibilidade que:

*“Na decisão recorrida foi analisado caso em que o contribuinte formalizou pedido de restituição do Imposto de Importação, com base em resultado de consulta formulada à SRF, benéfico a contribuinte, mas que posteriormente foi revisto pela Administração, sendo tal alteração o fundamento para a negativa do pedido. O pedido em questão se referia a importação realizada em 18/06/1998. Entendeu o colegiado que a solução de consulta posteriormente alterada ou reformada produz efeitos no período compreendido entre as datas de ciência ou publicação das duas decisões (reformada e reformadora), a não ser que a nova decisão seja mais benéfica ao consulente, o que não é o caso dos autos. Assim, concluiu o relator do voto vencedor que não há direito creditório a ser reconhecido, uma vez que a importação objeto do pedido foi realizada anteriormente à publicação da solução de consulta alterada*

*(2910611998), fora, portanto, do período alcançado por seus efeitos. No primeiro paradigma, analisando situação idêntica, inclusive relativa ao mesmo contribuinte, o colegiado entendeu que os efeitos da decisão de consulta reformada aplicam-se retroativamente, atingindo, portanto, os fatos geradores anteriores à sua formalização. Em consequência, reconheceu-se, naqueles autos, o direito creditório pleiteado pelo interessado. O segundo paradigma apresentado também decidiu da mesma forma que o primeiro (os dois paradigmas são, inclusive, de autoria do mesmo Conselheiro relator)."*

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, onde, em apertada síntese, pede a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

O recurso atende às condições legais de sua admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A matéria sob análise deste Colegiado prende-se a duas questões processuais que envolvem o processo de consulta: I - da possibilidade de retroação dos efeitos da solução de consulta a fatos geradores anteriores ao seu protocolo; II - da possibilidade de deferir restituição com fundamento em pedido de consulta, posteriormente superada por meio de outra solução de consulta, de interesse ao próprio contribuinte.

### DOS FATOS:

Para uma melhor análise, veja-se síntese da ordem cronológica dos fatos de interesse à análise da lide.

- Antes de 29/05/1996 - A interessada adotava o código 2922.30.90 - Alíquota do II - 2%;
- Em 29/05/1996 - Auto de Infração - Lançamento - código 3823.90.90;
- Em 18/06/1998 - Registro DI 98/0587012-0 - código 3824.90.90 - Alíquota do II - 14%;
- Em 18/06/1998 - Formalização de Processo de Consulta - processo nº 10880.014252/98-80;
- Em 29/06/1998 - Solução da Consulta - Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29/06/1998 - Conclusão - código 2922.30.90;

- Em 05/04/2000 - Pedido de Restituição/Compensação - Fundamentação - código 2922.30.90;
- Em 29/01/2001 - Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 005, de 29/01/2001 - Torna insubsistente a Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29/06/1998 - Conclusão acerca da classificação fiscal da mercadoria - código 3824.90.89 - cuja alíquota do II era de 14% em 09/09/1997 (data do registro da DI 97/0812930-5);
- Decisão SAORT nº 27/2003, de 19/5/2003 - unidade preparadora indefere o pedido da interessada.

Consta dos autos que:

Em 05/04/2000, a interessada ingressou com pedido de restituição de tributos acompanhado de pedido de compensação com IPI.

O suposto indébito surgiu do recolhimento efetuado em 06/1998, do Imposto de Importação (II) referente ao produto “MYKON ATC WHITE” quando de seu desembaraço aduaneiro, conforme consta na DI 98/0587012-0.

Por meio de outra Declaração de Importação, de nº 069865, registrada em 20/06/1995, a Requerente procedeu a, importação da mercadoria “MYKON ATC WHITE” (N,N,N,N - tetraacetililenodiamina estabilizado com carboximetil-celulose sódica), classificando-a no código NCM 2922.30.90, sujeito a alíquota do Imposto de Importação de 2% (dois por cento). Naquela ocasião, com base nos exames procedidos pelo Laboratório Nacional de Análises - LABANA, a Autoridade Fiscal discordou do código adotado pela requerente e entendeu que o correto seria o código NCM 3823.90.90, sujeito a recolhimento de Imposto de Importação à alíquota de 14% (catorze por cento).

Em virtude da autuação, a contribuinte efetuou o recolhimento do Imposto de Importação utilizando o código **292230.30**, considerado correto pelo Sr. Agente Fiscal, à alíquota de 14%, em substituição à alíquota de 2% incidente sobre a classificação fiscal **2922.30.90** originária.

A contribuinte, a partir da autuação, passou a adotar o código apontado pela fiscalização, e conseqüentemente, o imposto de importação passou a ser calculado e recolhido com base na alíquota de 14%.

Todavia, por meio do processo administrativo nº 10880.014252/98-80, a requerente efetuou consulta fiscal com o intuito de esclarecer a classificação do produto. Como resposta, e conforme fundamentação contida na Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29/06/1998, concluiu-se que o código a ser adotado é 2922.30.90, ou seja, o código adotado pela contribuinte anteriormente ao evento do Demonstrativo de Cálculo de Lançamento Complementar acima mencionado.

Diante disso, com fundamento na IN SRF nº 21/97, a contribuinte entende possuir direito à restituição/compensação de parte do pagamento do Imposto de Importação relativo à mercadoria objeto da Declaração de Importação o qual defende ter sido pago a maior.

DA ANÁLISE:

Como exposto, em 1998, por meio do processo MF 10880.014252/98-80, a contribuinte procedeu a consulta fiscal com o intuito de esclarecer a correta classificação do produto. Como resposta, conforme a fundamentação contida na Decisão DIANA/SRRF/8ª RF

nº 319, de 29 de junho de 1998, o código correto era 2922.30.90, ou seja, o código adotado anteriormente ao evento do Demonstrativo de Cálculo de Lançamento Complementar, de 1996.

Assim, em 05/04/2000, por meio do processo em epígrafe e com fundamento na IN SRF nº 21/97, a contribuinte solicitou restituição acompanhada de pedido de compensação de parte do pagamento do imposto de importação relativo à mercadoria objeto da Declaração de Importação (DI) nº 97/0812930-5, por entender ter havido pagamento a maior.

Porém, em 29 de janeiro de 2001, foi exarada a r. Decisão Diana/SRRF/8ª RF nº 5, tornando insubsistente a decisão da já mencionada consulta e esclarecendo que a interessada tinha que adotar o código NCM 3824.90.89, aplicando-se a alíquota de 14%.

Dentro desse contexto fático a questão posta nos presentes autos refere-se basicamente à possibilidade de retroação dos efeitos da Solução de Consulta DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29 de junho de 1998, a qual adotou classificação mais favorável ao contribuinte, para abarcar fatos geradores ocorridos anteriormente.

Inexistem dúvidas quanto à classificação fiscal, no caso em análise. Antes da protocolização da Solução de Consulta o contribuinte sabia que a classificação correta a ser preenchida na DI em discussão para a mercadoria importada era o código NCM 3823.90.90 (alíquota do II - 14%), uma vez que já havia sido autuada com fundamento em laudo pericial corroborando tal posição.

No entender desta Conselheira, a questão aqui presente não se refere à retroatividade dos efeitos da Decisão Diana/SRRF/8ª RF nº 5 de 2001, decisão que adotou posição prejudicial ao contribuinte se comparada à Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29 de junho de 1998, mas sim se os efeitos desta última poderiam abarcar os fatos geradores anteriores à sua protocolização em 1998 já que a DI objeto do pedido de restituição data de 1997.

Vislumbra-se que não há que se discutir aqui qual era o Código TEC vigente à época do protocolo do pedido de restituição/compensação em 2000, por irrelevância, mas sim qual era o Código aplicável no momento do fato gerador, ou seja, no momento do registro da DI. Quanto a este tema insta salientar não haver qualquer dúvida nos autos uma vez que o próprio contribuinte reconheceu que, nesta época, estava sujeito ao recolhimento do II pelo Código NCM 3823.90.90, em razão de lançamento suplementar anterior referente ao mesmo produto. Retorno, então, aos efeitos da consulta.

O art. 48 do Decreto nº 70.235/72, aplicável a presente questão por força do disposto no art. 50 da Lei nº 9.430/96, assim dispõe:

*“Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência.”*

*II - de decisão de segunda instância.”*

Não tem a solução de consulta, efeito constitutivo mas tão somente declaratório, interpretativo. Possui a finalidade de obter, de parte da Autoridade Tributária, esclarecimento sobre o seu entendimento relativamente à aplicação de norma tributária existente. Apenas isto.

Ainda, quanto aos seus efeitos, o instituto da consulta não retroage e não ampara a consulente em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a sua protocolização. Assim, os efeitos benéficos do instituto da consulta só existem em relação a processos que se demonstrem eficazes e aos fatos geradores que vierem a acontecer após a instauração do processo.<sup>1</sup>

A solução de consulta tem o caráter de norma complementar, nos termos do art. 100 da Lei nº 5.172/1966 - CTN, mas não revoga nem modifica a legislação interpretada de tal forma que, se uma determinada mercadoria, pela aplicação da lei e decretos pertinentes, tem uma correta classificação fiscal, tal classificação não poderá ser alterada por uma decisão em sede de processo de consulta.

Portanto, com efeito, a Solução de Consulta DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29/06/1998, mostrou-se ser uma norma complementar equivocada, pois incompatível com a legislação que regia a determinação da classificação fiscal das mercadorias, razão pela qual foi tornada insubsistente pela posterior Solução de Consulta SRRF/8ª RF7DIANA nº 005, de 29/01/2001.

Ou seja, em nenhum momento a classificação correta das mercadorias importadas pela contribuinte foi a da primeira solução de consulta.

O art. 100, parágrafo único do CTN estabelece que a observância das normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Mas não proíbe a cobrança de eventuais tributos pagos a menor, por ter o sujeito passivo agido de acordo com aquelas normas.

No entanto, o art. 50 do Decreto 70.235/72, dispendo de maneira mais favorável ao contribuinte que o CTN, estabelece que ***“a decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões”***, de tal forma que, para as importações realizadas entre as duas Soluções de Consulta, não se poderia cobrar a diferença do imposto. Apenas isto.

Ponto relevante a se considerar, é que não estamos tratando de exigência de diferença de tributo que teria sido pago a menor e sim de restituição de tributo que teria sido pago a maior. São coisas distintas, disciplinadas por institutos distintos.

O art. 165 do CTN estabelece os casos em que o sujeito passivo tem direito à restituição total ou parcial do tributo, cujo pagamento era indevido ou maior que o devido. Vejamos:

*“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

---

<sup>1</sup> Sabe-se que o processo de consulta gera efeitos benéficos e protege o consulente: a) em relação aos atos ocorridos depois de sua protocolização e até a decisão, caso em que o crédito tributário não será acrescido de multas de qualquer espécie, nem de juros de mora, se pago no prazo de 30 dias de que trata o art. 48 do Decreto nº 70.235/72; e b) no caso de reforma, com nova decisão contrária à consulente, essa alteração não obriga ao recolhimento do tributo que deixou de ser pago após a decisão reformada, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões (art. 50 do Decreto nº 70.235/72), e a nova decisão somente será aplicada em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer após a sua ciência (art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/96).

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do jato gerador efetivamente ocorrido;*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória," (grifei)*

O caso presente, envolvendo pedido de restituição, não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 165 do CTN.

Isto posto, considerando que a classificação fiscal adotada para a mercadoria na DI, foi 3824.90.90, cujo Imposto de Importação - II foi declarado à alíquota de 14%, e, entendendo-se que o código de classificação correto para a mercadoria em apreço é 3824.90.89, e que sua alíquota do II, na data do fato gerador, ou seja, em **1998**, era também de 14%, pode-se concluir que, ainda que divergentes, o código adotado e o correto, suas alíquotas de II são idênticas, e portanto, o valor recolhido foi o correto, inexistindo, assim, neste caso, qualquer valor a ser restituído ou compensado.

Outrossim, quanto aos argumentos de que se deve aplicar ao caso o princípio da retroatividade mais benigna como efeito da consulta, cumpre ressaltar que, de modo geral, à luz do artigo 161, § 2º, do CTN, e de acordo com a Lei nº 9.430/96, e com os artigos 46 e seguintes do Processo Administrativo Fiscal - PAF (Decreto nº 70.235/72), os efeitos da consulta se dão a partir de sua formulação, sendo que, de fato, em casos de solução que lhe seja mais favorável, cabível será a retroatividade dos seus efeitos.

Não há que se falar em aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, uma vez que as disposições deste artigo referem-se à aplicação de penalidades menos gravosas a infrações cometidas. No presente processo, não se discutem infrações nem penalidades aplicadas. Trata-se de restituição de tributo á luz de ocorrência de ter ou não havido pagamento maior que o devido.

No caso concreto, a Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 005, de 29/01/2001, tornou insubsistente a Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29/06/1998, vindo assim a esta se sobrepor.

Note-se que o caso não se refere a despacho ocorrido durante a vigência da Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29/06/1998, hipótese esta em que o novo entendimento expresso na Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 005, de 29/01/2001, somente alcançaria os fatos geradores ocorridos após a sua publicação ou após a ciência do consulente; e sim, a um despacho ocorrido anteriormente à Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29/06/1998.

Caso a Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29/06/1998, permanecesse em voga, aí sim, caberia a aplicação do princípio da retroatividade mais benigna. Contudo, como a mesma foi tornada insubsistente, tendo sido substituída pela Decisão

DIANA/SRRF/8ºRF nº 005, de 29/01/2001, não há que se falar da aplicação de tal princípio diante de um entendimento já superado.

Logo, o princípio da retroatividade mais benigna, se fosse o caso, caberia em relação a esta última. Como, segundo o entendimento da Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 005, de 29/01/2001, o código NCM correto para classificação fiscal da mercadoria é o 3824.90.89, e tendo este como alíquota do II a mesma alíquota do código aplicado na DI pela importadora (NCM 3824.90.90), ou seja, 14%, não há que se falar na aplicação do referido princípio.

#### CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da contribuinte de forma a manter a decisão recorrida.

Maria Teresa Martínez López