



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

Processo nº 10314.001464/00-91
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.838 – 3ª Turma
Sessão de 28 de abril de 2016
Matéria RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
Recorrente UNILEVER BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 06/04/1998

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.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso especial. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que davam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez López.

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Maria Teresa Martinez López - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Unilever Brasil Ltda contra o Acórdão nº 3802-00.146, da antiga 2ª Turma Especial da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que negou, por unanimidade de votos, provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, consignando acórdão com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 06/04/1998

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E SUBSEQÜENTE COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS. DISCUSSÃO SOBRE A CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CRÉDITO INEXISTENTE. RECURSO IMPROVIDO.

Inexiste imposto a restituir se a mercadoria importada consta classificada adequadamente no código na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e a alíquota praticada, à época, corresponde com o valor do tributo recolhido, inerente à alíquota da correta classificação fiscal.

Recurso voluntário a que se nega provimento.”

Para melhor compreensão dos pontos apreciados naquele julgamento, onde o Colegiado negou o direito de a recorrente restituir o crédito de Imposto de Importação em razão do suposto recolhimento indevido ou a maior, efetuado por ocasião do registro da declaração de Importação nº 98/0320572-2 em 6.4.98, importante trazer breve histórico do ocorrido:

O valor pleiteado de Imposto de Importação alegadamente recolhido a maior decorre da classificação fiscal do produto “MYCON ATC WHITE” (N, N,N,N – tetraacetiletilenodiamina estabilizado com carboximetil-celulose sódica);

Esse produto era classificado no código tarifário NCM 2922.30.90, como um composto orgânico de constituição química definida, cuja alíquota do Imposto de Importação era de 2%;

Em ato de conferência aduaneira das mercadorias submetidas a despacho aduaneiro de importação através da Declaração de Importação 069865 registrada em 20.6.95, a equipe de classificação e valoração aduaneira da alfândega do Porto de Santos discordou da classificação fiscal, orientando à classificado no código tarifário NCM 3823.90.90 – cuja alíquota era de 14%;

Foi emitido um Demonstrativo de Cálculo de Lançamento Complementar 242/96 e a recorrente foi intimada a apresentar Declaração Complementar de Importação – DCI, a fim de recolher os tributos e acréscimos legais decorrentes da reclassificação;

Passou a adotar, assim, o código tarifário NCM 3823.90.90, conforme indicação da fiscalização – entre elas, **a DI 98/0320572-2 em 6.4.98 – a qual se refere o pedido de restituição em comento;**

Em 18.6.98 a recorrente apresentou consulta com o intuito de se esclarecer a classificação fiscal do produto, sendo emitida a Decisão DIANA/SRRF/8ª Região 319/98 – segundo o qual o **produto deveria ser classificado no código tarifário NCM 2922.30.90 – cuja alíquota era de 2%** e conforme adotado inicialmente pela recorrente;

O sujeito passivo apresentou diversos pedidos de restituição do montante do Imposto de Importação recolhido a maior – entre eles – **o que se encontra sob análise apresentado em 5.4.00;**

Não obstante, **em 29.1.01 foi emitida a Decisão 5/01 que alterou o entendimento da Decisão 319/98** – o que de acordo com a nova decisão, o produto mencionado deveria ser classificado no código NCM 3824.90.89 – cuja alíquota era de 14%;

Com base nessa última decisão, o pedido de restituição apresentado pela recorrente foi indeferido pela Inspetoria da Receita Federal;

Apresentou o sujeito passivo Manifestação de Inconformidade, mas a DRJ também indeferiu seu pedido;

Apresentou Recurso Voluntário, mas a 2ª turma especial da 2ª Câmara da 3ª Seção também negou provimento ao seu recurso.

Irresignado da decisão do Colegiado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão recorrido, para se reconhecer o direito ao crédito do Imposto de Importação pleiteado no Pedido de Restituição do qual decorre o referido processo.

Conforme leitura do Recurso Especial, importante destacar que o sujeito passivo traz, entre outros, que:

A definição dada pelo Conselheiro Corinto Oliveira Machado nos acórdão paradigmas, que apreciou pedido de restituição do Imposto de Importação de mesmo produto relativo a período diverso: *“a decisão que responde à consulta fiscal patrocinada pela recorrente vem a ser uma norma individual (vale apenas para a recorrente) e concreta (acerca da mercadoria importada ou em via de o ser) que expressa o entendimento da Administração Tributária sobre a classificação da mercadoria descrita na consulta, num determinado período de tempo, durante o qual a Administração está plenamente vinculada aos termos de sua conclusão”;*

A decisão que responde a uma consulta fiscal revela a adoção de um critério jurídico – que vincula tanto a consulente quanto a Administração Pública;

Se em vista do entendimento (critério jurídico) adotado nessa decisão, houver recolhimento indevido ou a maior que o devido de tributos em relação às operações anteriores à sua emissão, mas ainda não alcançadas pela decadência, tem a consulente o direito à restituição do montante de tributos recolhidos indevidamente;

A alteração do critério jurídico adotado pela Administração Tributária, por meio da Decisão Diana/SRRF/8ª RF 5/01, não pode retroagir em desfavor do contribuinte, por ferir a segurança jurídica – considerando que o sujeito passivo agiu conforme entendimento determinado por uma norma individual e concreta; Invoca o art. 10, § 5º, da IN SRF 2/97.

O apelo do sujeito passivo foi admitido integralmente, nos termos do Despacho de fls. 339/341 apreciado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção, que, entre outros, após análise, traz que:

Os paradigmas apresentados referem-se a processos do próprio sujeito passivo, devendo-se também ressaltar que a matéria ali discutida é idêntica aquela examinada pelo acórdão recorrido, pois tratam-se de diversos processos similares, cada um referente a uma Declaração de Importação e o respectivo pedido de restituição;

O contraste das ementas é suficiente para evidenciar a divergência quanto à possibilidade de restituição conforme pleiteia o recorrente;

Os acórdãos paradigmas firmam entendimento diverso do acórdão recorrido.

A Fazenda Nacional tomou conhecimento dos autos, apresentando Contrarrazões às fls. 343 a 347, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial manejado pela parte adversa, destacando, entre outros, que:

Não há que se discutir qual era o Código TEC vigente à época do protocolo do pedido de restituição/compensação, por irrelevância, mas sim qual era o Código aplicável no momento do fato gerador, ou seja, no momento do registro da DI e que, 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.

Os efeitos desta consulta apenas podem ocorrer a partir da decisão, admitindo-se somente e por força de lei, sua aplicação a partir do protocolo da mesma;

Permitir a retroatividade de uma decisão de Solução de Consulta seria ocasionar insegurança jurídica;

O art. 10 da IN 2/97, vigente à época da prolação da decisão DIANA/SRRF/8ª RF no. 319, de 29 de junho de 1998, também deixa clara a determinação de que os efeitos da Consulta serão apenas prospectivos, abarcando apenas e tão somente os períodos posteriores à sua protocolização e enquanto vigente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

O Recurso é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade integral do recurso. O que concordo com a análise feita através do Despacho de fls. 343/347 apreciado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção desse Conselho.

Eis que efetivamente a matéria controvertida foi objeto de debate na instância *a quo*, de modo que restou atendido o requisito do questionamento.

E, quanto à divergência alertada, procede o conflito assinalado pelo sujeito passivo, considerando o exame dos acórdãos divergentes nºs 3101-00.249 e 3101-00.247, pois se constatou interpretação diferente – qual seja, de que “*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.*”

As contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional devem ser consideradas, pois tempestivas.

Passadas tais considerações, depreendendo-se da análise dos autos, tem-se que o cerne da lide compreende matérias de âmbito processual – quais sejam:

- *Retroação dos efeitos da solução de consulta a fatos geradores anteriores ao seu protocolo;*
- *Deferimento de pedido de restituição com fundamento em pedido de consulta, posteriormente reformada por meio de outra solução de consulta, de interesse ao próprio contribuinte.*

Dessa forma, para melhor compreensão de meu entendimento, importante trazer novamente de forma sintética o histórico do ocorrido:

O produto “MYCON ATC WHITE” era classificado no código tarifário NCM 2922.30.90, como um composto orgânico de constituição química definida, cuja alíquota do Imposto de Importação era de 2%;

Em ato de conferência aduaneira das mercadorias, a equipe de classificação e valoração aduaneira orientou à classificado no NCM 3823.90.90 – cuja alíquota era de 14%;

Passou a adotar o sujeito passivo o código tarifário NCM 3823.90.90;

Em 18.6.98, o sujeito passivo apresentou consulta, sendo emitida a Decisão DIANA/SRRF/8ª Região 319/98 – segundo o qual o produto deveria ser classificado no código tarifário NCM 2922.30.90 – cuja alíquota era de 2%;

O sujeito passivo apresentou diversos pedidos de restituição do montante do Imposto de Importação recolhido a maior;

Em 29.1.01 foi emitida a Decisão 5/01 que alterou o entendimento da Decisão 319/98 – manifestando que o produto deveria ser classificado no código NCM 3824.90.89 – cuja alíquota era de 14%;

O pedido de restituição apresentado pela recorrente foi indeferido pela Inspeção da Receita Federal;

Como descrito, em 1998, o sujeito passivo procedeu com a consulta fiscal – a fim de se 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, foi manifestado que o código correto era 2922.30.90, ou seja, o código adotado anteriormente ao evento do Demonstrativo de Cálculo de Lançamento Complementar, de 1996. O que, por conseguinte, gerou motivação ao sujeito passivo de se solicitar a restituição acompanhada de pedido de compensação de parte do pagamento do imposto de importação relativo à mercadoria objeto da Declaração de Importação (DI) 98/0320572-2 registrada em 6.4.98.

Porém, posteriormente, foi reformada a Decisão Diana/SRRF/8ª RF nº. 5, esclarecendo que o sujeito passivo deveria adotar o código NCM 3824.90.89, aplicando-se a alíquota de 14%.

Dessa forma, crucial a análise dos efeitos da Decisão Diana/SRRF/8ª RF 5/01, que, por sua vez, adotou posição prejudicial ao contribuinte se comparada à Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº. 319, de 29 de junho de 1998 – para que, assim, seja sanada a dúvida se essa última decisão poderia abarcar os fatos geradores anteriores à sua protocolização, já que a DI objeto do pedido de restituição contempla a data de 6.4.98.

No que tange à Solução de Consulta (Decisão DIANA), tem-se que essa possui caráter de norma individual e concreta, por alcançar apenas a parte consulente, bem como por ser emitida após análise de um caso concreto – no presente, dúvida acerca da classificação de mercadoria importada.

Para clarificar o direcionamento de meu entendimento, peço licença para transcrever voto do ilustre conselheiro Corinto Oliveira Machado constante do Acórdão 3101-00.249 (Grifos meus):

“Conselheiro CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Em não havendo preliminares, passa-se, de plano, ao mérito do litígio.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, após diligência efetuada, esclareceu que:

ii) o ato que tornou insubsistente a Decisão DIANA/SRRE/8ºRF nº 319, de 29/06/1998 (processo nº 10880.014252/98-80), objeto da Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 005, de 29/01/2001, não foi, tal como discorreu o despacho da SEFIA/IRF/SP às fls. 37/38, ter havido vício de forma, ou seja, pelo fato de que, (...) ao formalizar o pedido de consulta, a interessada deixou de informar que havia sido intimada a cumprir obrigação tributária relativa ao fato objeto da consulta (...), e sim, em decorrência de mudança de entendimento em relação ao código TEC correto para a mercadoria em questão, tendo concluído pelo código 3824.90.89, cuja alíquota do II, à época do registro da DI nº 416278, de 23/10/1996, era de 14%;

Em primeiro plano, cumpre dizer o que significa, sob a ótica tributária, a resposta a uma Consulta sobre classificação de mercadorias, feita por uma sociedade empresária, pois disso depende, ao meu ver, a solução deste contencioso, na medida em que a base de sustentação do pedido de restituição/compensação, formulado pela recorrente, é a resposta a uma Consulta desse tipo.

A decisão que responde à consulta fiscal patrocinada pela recorrente vem a ser uma norma individual (vale apenas para a recorrente) e concreta (acerca de mercadoria importada ou em vias de o ser) que expressa o entendimento da Administração Tributária sobre a classificação fiscal da mercadoria descrita na consulta, 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 (por quem tem competência) e legalmente instituída em nosso sistema jurídico.

A esse passo, releva dizer, outrossim, que 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 (que visa proteger o sujeito passivo diligente e cauteloso em momento de indagação ao Estado-Fisco acerca de sua interpretação autorizada sobre classificação de mercadorias) e malferir o sobreprincípio da segurança jurídica e o precioso princípio da moralidade administrativa. Não é por menos que à época dos fatos figurava na Instrução Normativa SRF nº 230/2002, os seguintes preceitos:

Art. 14. A consulta eficaz impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

§ 6º Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa

oficial 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.

§ 7º 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.

Dito isso, reporto-me aos fatos significativos do processo, de forma bem sintética:

Em 23/10/1996 - Registro DI 96/416278 - código 3824.90.90 - Aliquota II - 14%;

Em 18/06/1998 - Formalização de Consulta - processo nº 10880.014252/98-80;

Em 29/06/1998 - Solução de Consulta – Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 319, de 29/06/1998 - Conclusão -> código TEC 2922.30.90;

Em 10/04/2000 - Pedido de Restituição/Compensação - Fundamentação -> código TEC 2922.30.90 (alíquota 5%);

Em 29/01/2001 - Decisão DIANA/SRRF/8ºRF e 005, de 29/01/2001 - Reforma o entendimento inicial – Torna insubsistente a Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 319, de 29/06/1998 - Conclusão -> código TEC 3824.90.89 – Aliquota de 17%;

Em 24/11/2003 - Unidade preparadora nega o pleito; Em 10/10/2007 - Acórdão 08-11.937, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em FORTALEZA/CE mantém o indeferimento do pleito.

O julgado lastreou-se no seguinte pensamento - (.) a questão fundamental a ser analisada, de modo a solucionar a presente demanda, é identificar qual é o código TEC correto para a mercadoria importada pela interessada. E neste sentido, cabe destacar a Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 005, de 29/01/2001, que alicerçada em robustos fundamentos, aos quais me vinculo, concluiu como correto o código TEC 3824.90.89 (...).

*Com a devida vênia do entendimento expresso supra, já manifestei-me anteriormente no sentido de que a questão fundamental aqui é a significação, sob a ótica tributária, da resposta a uma **Consulta sobre classificação de mercadorias, feita por uma sociedade empresária, incluindo, obviamente, os efeitos temporais dessa resposta, ou seja, o fundamental, ao meu sentir, não é identificar qual é 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 (momento em que o código correto era o da Solução de Consulta eficaz). Trata-se de questão eminentemente de direito intertemporal, 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.

Forte nas premissas acima, volto à cronologia:

Em 23/10/1996 - Registro DI 96/416278 - pergunta-se: Qual o código correto? É o TEC 2922.30.90, em virtude da Solução de Consulta, e do exercício, por parte da recorrente, do seu direito à classificação de mercadorias tal como na Solução de Consulta;

Em 18/06/1998 - Formalização de Consulta - o código correto é o da Solução de Consulta eficaz (TEC 2922.30.90), pois certamente os efeitos daquela decisão aplicam-se retroativamente;

Em 29/06/1998 - Solução de Consulta – Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 319, de 29/06/1998 - Conclusão -> código correto é o TEC 2922.30.90;

Em 10/04/2000 - Pedido de Restituição/Compensação - Fundamentação -> código correto TEC 2922.30.90 (alíquota 5%) - a recorrente exercita o seu direito à classificação de mercadorias tal como na Solução de Consulta e adquire direito subjetivo;

Em 29/01/2001 - Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 005, de 29/01/2001 - Reforma o entendimento inicial – Torna insubsistente a Decisão DIANA/SRRF/VRF nº 319, de 29/06/1998 - Conclusão -> código correto é o TEC 3824.90.89, porém somente para fatos geradores posteriores à ciência da alteração da Solução de Consulta, por parte da recorrente;

Em 24/11/2003 - Unidade preparadora nega o pleito sem levar em consideração o direito intertemporal, pois o código correto foi alterado somente após a recorrente exercitar o seu direito à classificação de mercadorias tal como na Solução de Consulta;

Em 10/10/2007 - Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em FORTALEZA/CE mantém o indeferimento do pleito incidindo no mesmo equívoco da Unidade preparadora.

Nessa moldura, voto pelo PROVIMENTO ao recurso voluntário.”

Dessa forma, impossível ignorar que a emissão de Solução de Consulta expressa o entendimento da Administração Tributária sobre dúvida concreta colocada pelo sujeito passivo – nesse caso, sobre a classificação fiscal da mercadoria – **em um determinado**

período de tempo, durante o qual a Administração está plenamente vinculada aos termos de sua conclusão.

Independentemente de a interpretação dada naquele momento pela autoridade administrativa não ser a mais correta, **vê-se que o entendimento emanado não perde a legitimidade dada pela pessoa competente.** Eis que, com a sua publicação, fica efetivamente instaurada tal esclarecimento em nosso sistema jurídico.

Vê-se que ainda que haja alteração do critério jurídico para ser emitido novo entendimento sobre a mesma matéria, a Solução de Consulta anteriormente dada observou todos os critérios para ser considerada consistente e legítima perante o sujeito passivo consulente, quais sejam:

Identificação do órgão expedidor, número do processo, nome, CNPJ, CEI ou CPF, e domicílio tributário do consulente;

Número, assunto, ementa e dispositivos legais;

Relatório;

Fundamentos legais;

Conclusão; e

Ordem de intimação.

Além disso, pela inteligência do art. 9º da IN RFB 1.396/13 (que disciplina e regulamenta, entre outros, os arts.46 a 53 do Decreto 70.235/72), que dispõe sobre o processo de consulta relativo **à interpretação da legislação tributária** e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, **a Solução de Consulta tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, respaldando o sujeito passivo que as aplicar.**

Em relação à manifestação da interpretação por autoridade competente, importante elucidar que as normas são geradas de sua interpretação.

Nessa linha, ensina Celso Antônio Bandeira de Mello: “é a interpretação que especifica o conteúdo da norma. Já houve quem dissesse, em frase admirável, que o que se aplica não é a norma, mas a interpretação que dela se faz.

A Solução de consulta que manifesta a interpretação da autoridade administrativa tem caráter normativo a ser observado pelo sujeito passivo, pois seu conteúdo expressa o resultado da interpretação da legislação tributária ao caso concreto.

Com efeito, nota-se que o art. 9º da IN RFB 1.396/13 mencionado esclarece que a solução de consulta respalda, ou seja, resguarda o sujeito passivo – protege/abriga o sujeito passivo em relação aos procedimentos já adotados e a adotar. Possui efeito de norma individual e concreta ao sujeito passivo.

Ou seja, respalda o sujeito passivo que as aplicar, inclusive se as aplicar para se pedir a restituição de valores recolhidos a maior, desde que o pedido de restituição considere fatos geradores ocorridos até o momento de eventual reforma da solução de consulta. Eis que

até o momento da reforma da solução de consulta, essa “norma” estava produzindo efeitos no tempo.

Em relação aos efeitos da solução de consulta, vê-se, além de respaldar o sujeito passivo em relação aos procedimentos já adotados para a mesma situação analisada pela autoridade competente, garante a proteção também para fatos ainda não concretizados – conforme preceitua o art. 12 da IN RFB 1.396/13:

“Art. 12. Os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado for aquele sobre o qual versara a consulta previamente formulada.”

Não obstante, apenas para elucidar, cabe trazer também que 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.

Em respeito à esse procedimento, trago também o art. 17 da IN RFB 1.396/13 – que traz essa inteligência:

“Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da 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.”

Com esse dispositivo, resta claro que a nova interpretação dada pela autoridade fazendária deverá somente ser observada pelo sujeito passivo em relação aos fatos geradores que ocorrerem posteriormente à sua publicação ou depois da ciência do consulente.

Com efeito, esse enunciado estaria em conformidade com o disposto no art. 146 do CTN (Grifos meus):

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Sendo assim, no caso vertente, em respeito à IN RFB 1396/13 emitida pela autoridade fazendária, bem como ao art. 146 do CTN, vê-se claro que a Decisão Diana/SRRF/8ª RF 5/01, que adotou posição prejudicial ao contribuinte se comparada à Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº. 319/98 – somente produziria efeitos para fatos geradores ocorridos posteriormente à sua publicação ou ciência ao consulente – ou seja, a partir de 29.1.01.

O que, por conseguinte, é de se considerar que a solução de consulta anterior - Diana/SRRF/8ª RF 319/98 – que interpretava de forma mais favorável ao contribuinte (com aplicação da alíquota de 2% de Imposto de Importação) – efetivamente resguardaria/protegeria o sujeito passivo que a aplicar aos fatos geradores ocorridos até a sua reforma.

Proveitoso também trazer os dizeres da Lei 9.430/96 (Grifos meus) – que também foi disciplinada pela IN RFB 1.396/13:

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

§4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

§12.Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

[...]

Art.50.Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei.

§1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

§2º Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente.

§3º Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o §1º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pelo órgão regional da Secretaria da Receita Federal.

§4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul-MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pelo órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.”

Sendo assim, em respeito aos enunciados descritos, a própria lei também traz que se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

Além disso, esclarece que em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de reforma de solução de consulta anterior, que se aplicam as conclusões da decisão proferidas anteriormente.

Destarte, entendo que essa última decisão - Decisão Diana/SRRF/8ª RF 5/01 - não poderia abarcar os fatos geradores anteriores à sua emissão.

Em vista de todo o exposto, é de se acatar o pedido de restituição do Imposto de Importação recolhido a maior, considerando a interpretação dada pela própria autoridade administrativa no âmbito da Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº. 319/98, relativa à **DI 98/0320572-2 registrada em 6.4.98 – já que o contribuinte estava “respaldado” a aplicar o entendimento descrito nessa decisão (ou seja, a adotar a alíquota de 2% de Imposto de Importação).**

Com o intuito de sanar eventuais dúvidas que versem em posterior momento sobre o pedido de restituição, discorro brevemente sobre a legitimidade do pedido de restituição, o que trago para melhor compreensão o art. 165 do CTN (Grifos meus):

“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:

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 fato 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.”

E em atenção ao art. 165 do CTN já transcrito, reflito ainda o art. 96 do CTN (Grifos meus):

“Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

Por fim, esposo o art. 100 do CTN (Grifos meus):

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

Com tais dispositivos combinados, ainda que se adote interpretação restritiva ao art. 165 do CTN, resta claro que o sujeito passivo que, por sua vez, tenha recolhido espontaneamente ou recolhido não espontaneamente em face de eventual autuação (cobrança) por decorrência da “legislação tributária aplicável” teria o direito de se pedir a restituição dos valores recolhidos a maior, vez que o recolhimento indevido foi ocasionado por manifestação dada em Solução de Consulta e Ato de Conferência aduaneira das mercadorias ou Demonstrativo de Cálculo de Lançamento Complementar” – emitidos pela autoridade administrativa competente (o que, segundo o CTN, corresponde a legislação tributária).

Diante do acima exposto, concluo que deve ser admitido o pedido de restituição do Imposto de Importação recolhido a maior com base na interpretação dada pela própria autoridade administrativa no âmbito da Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº. 319/98, relativa à **DI 98/0320572-2 registrada em 6.4.98 – pois àquela época tal definição administrativa era a que produzia efeitos e, por conseguinte, “respaldava” o sujeito passivo a aplicar tal entendimento (ou seja, a adotar a alíquota de 2% de Imposto de Importação).**

Sendo assim, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, deferindo o pedido de restituição ora formulado.

É como voto.

TATIANA MIDORI MIGIYAMA - Relatora vencida

Voto Vencedor

Maria Teresa Martínez López - Redatora designada

Ouso divergir da ilustre relatora.

A matéria sob análise deste Colegiado já foi objeto de apreciação por esta E. CSRF, sendo que em alguns casos, processos sorteados a esta conselheira.¹

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

Inexistem dúvidas quanto à classificação fiscal no caso em análise. Antes da protocolização da Solução de Consulta a 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, inclusive, 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 decisão poderiam abarcar os fatos geradores anteriores à sua protocolização em 1998.

Vislumbra-se que não há que se discutir aqui qual era o Código TEC vigente à época do protocolo do pedido de restituição/compensação, 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, 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.²

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/8ºRF 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/8ºRF/DIANA 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, § 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

² 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).

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, dispondo 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:

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 97/0812930-5, de 09/09/1997, 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 à luz de ocorrência de ter ou não havido pagamento maior que o devido.

No caso concreto, a Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 005, de 29/01/2001 tornou insubsistente a Decisão DIANA/SRRF/8ºRF 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/8ºRF nº 319, de 29/06/1998, hipótese esta em que o novo entendimento expresso na Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 005, de 29/01/2001 somente alcançaria os fatos geradores ocorridos após a sua publicação ou após a ciência da consulente; e sim, a um despacho ocorrido anteriormente à Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 319, de 29/06/1998.

Caso a Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 319, de 29/06/1998 permanecesse em vigor, 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/8ºRF 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, 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