



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.009014/2008-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.681 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente IMPORTMED IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 20/12/2004

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS ENTRE PARTES.

As Soluções de Consulta sobre classificação de mercadorias produzem efeitos vinculantes somente às partes, e às mercadorias que foram especificamente detalhadas na consulta, não se alastrando os efeitos a terceiros, salvo nas hipóteses de entidades representativas de categoria econômica ou profissional ou estabelecimentos de uma mesma empresa.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

É possível a revisão aduaneira da classificação de mercadorias, não constituindo necessariamente tal ato “mudança de critério jurídico”. O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a revisão aduaneira (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Paulo Regis Venter.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-011.681 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10314.009014/2008-74

Relatório

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$

	Cód.Receita-DARF	Valor
CONTRIBUIÇÃO	4685	9.287,87
JUROS DE MORA (calculados até 31/07/2008)		3.455,27
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		6.965,90
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		19.709,04

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$

	Cód.Receita-DARF	Valor
CONTRIBUIÇÃO	4562	2.016,47
JUROS DE MORA (calculados até 31/07/2008)		750,12
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		1.512,35
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		4.278,94

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Cuida o presente sobre exigências de diferença de IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO no valor de R\$ 282.176,62, juros de mora no valor de R\$ 113.529,01, multa proporcional no valor de R\$ 211.632,47 e multa regulamentar no valor de R\$ 20.748,74, no total de R\$ 628.086,84; diferença de COFINS no valor de R\$ 9.287,87, juros de mora no valor de R\$ 3.455,27 e multa proporcional no valor de R\$ 6.965,90, no total de R\$ 19.709,04; e diferença de PIS/PASEP no valor de R\$ 2.016,47, juros de mora no valor de R\$ 1.512,35, no total de R\$ 4.278,94, perfazendo o crédito tributário total de R\$ 652.074,82.

Em ato de revisão aduaneira, levada a efeito sobre as declarações de importação registradas pelo interessado, relacionadas, as fls. 12/13 do presente processo, relativas a importação de mercadorias descritas como ‘PRÓTESE MAMÁRIA, DE SILICONE, IMPLANTÁVEL, NOME COMERCIAL: PRÓTHESE MAMMAIRES INTERNESPRES- REPLIES GEL DE SILICONE (CRISTALINE PARA GEL TEXT)’ e ‘MOLDE (SIZER)’ e classificadas no código 9021.31.90 da Tarifa Externa Comum (TEC), com alíquotas de 0% para o Imposto de Importação e 0% para o Imposto Sobre Produtos Industrializados, a Fiscalização procedeu à reclassificação fiscal das mesmas para o código 9021.39.80, cujas alíquotas, são, respectivamente, 14% e 0% argumenta que a subposição adotada pelo importador (9021.31.90) diz respeito apenas a próteses articulares, sendo que as mercadorias despachadas pelas mencionadas declarações de importação tendo em conta suas descrições, tem classificação adequada no código 9021.39.80 ‘Outros’, com fulcro no Acórdão DRJ/SPO II n.º 14.412, de **22 de fevereiro de 2006** (fls. 89/93).

Regularmente intimada, em 13/10/2008 (fl. 154), a interessada apresentou impugnação, em 12/11/2008, tempestivamente, alegando, por substancial, que a reclassificação das mercadorias importadas se deu com base em solução de consulta n.º 15, de 19 de março de 2007, cujo entendimento divergente ocorreu após as datas das declarações de importação, de que se trata, constituindo ilegalidade na medida em que está sendo apenada por seguir ato jurídico perfeito exarado pela própria repartição pública, a saber, Solução de Consulta n.º 640, de 13 de dezembro de 2004; relacionando as DIs, reafirma que a autuação se deu com base em consulta posterior, contrariando as próprias instruções normativas que proíbem a referida autuação, nos termos da IN RFB n.º

740/2007; pelas datas das declarações de importação tem-se que a base fiscal utilizada surgiu dois anos após o desembaraço aduaneiro da referidas mercadorias, sem se falar que a primeira consulta utilizada como base para as importações da impugnante ainda tem validade jurídica, diante do que é clara a nulidade do presente auto de infração; aduz, mais, erro de direito, porque a impugnante utilizou-se da Solução de Consulta n.º 604/2004 da Diana da 7ª Região Fiscal, para classificar as mercadorias importadas descritas como “prótese mamária, de silicone, implantável, nome comercial: PRÓTHESE MAMMAIRES INTERNESPRES- REMPLIES GEL DE SILICONE (CRISTALINE PARA GEL TEXT)” e “MOLDE (SIZER)” no código 9021.31.90; as mercadorias foram desembaraçadas sem objeções, implicando em homologação expressa do ato da administração; cita doutrina e jurisprudência que afastam a possibilidade de novo lançamento em virtude de correção de erro de direito; para comprovar suas alegações junta documentos de fls. 184/187; requer a improcedência da autuação, declarando-a nula de pleno direito.

Em 29 de novembro de 2010, através do **Acórdão n.º 17-46.462**, a 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo/SP2, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 19 de janeiro de 2011, e-folhas 261.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 16 de fevereiro de 2011, de e-folhas 262 à 275.

Foi alegado:

- Do erro de direito;
- Da solução de consulta realizada pela receita federal - ato administrativo vinculado - proibição de efeitos *ex tunc*;
- Da irretroatividade do entendimento exarado pela Receita Federal.

- CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência da ação fiscal, espera e requer seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 19 de janeiro de 2011, e-folhas 261.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 16 de fevereiro de 2011, de e-folhas 262.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Do erro de direito;
- Da solução de consulta realizada pela receita federal - ato administrativo vinculado - proibição de efeitos ex tunc;
- Da irretroatividade do entendimento exarado pela Receita Federal.

Passa-se à análise.

O importador, devidamente qualificado, por meio das declarações de importação relacionadas, submeteu a despacho aduaneiro na importação as mercadorias descritas como "PRÓTESE MAMÁRIA, DE SILICONE, IMPLANTÁVEL, NOME COMERCIAL: PROTHESE MAMMAIRES INTERNESPRES-REMPLES GEL DE SILICONE(CRISTALINE PARAGEL TEXT)" e "MOLDE (SIZER)", classificando-as no código 9021.31.90 da Tarifa Externa Comum(TEC), com alíquota de 14% reduzida a 0% para o Imposto de Importação, por estar a classificação incluída na Lista de Exceção Básica/BIT(Resoluções Camex 42/2001, 04/2004, 22/2004, 05/2005, 26/2005, 43/2006), e de 0% para o Imposto sobre Produtos Industrializados.

As mercadorias descritas como "Prothese mammaires internespre-remplies gel de silicone" tratam-se de próteses mamárias de silicone, funcionando como implantes compostos de gel de silicone, sendo indicadas para aumento mamário de caráter estético, reconstrução mamária pós mastectomia, correção de diversas anomalias ou assimetrias da caixa torácica, reimplante de um implante defeituoso ou antigo, aumento ou reconstrução unilateral ou bilateral para correção por cirurgias de distintas anomalias congênicas(como amastia, aplasia, hipoplasia) ou adquiridas(por exemplo após uma mamoplastia de redução de caráter estético).

Já os moldes(Sizer) tratam-se de medidores de implantes mamários, sendo compostos por gel de silicone, oferecidos estéreis(esterilizado com óxido de etileno), com dupla camada de proteção microbiológica. O gel de silicone é azul de forma a diferenciá-los dos implantes mamários permanentes. São indicados para implantação de curto prazo de forma a determinar, durante os procedimentos cirúrgicos de aumento mamário, o volume do implante mamário permanente que melhor se adapta. Esta não é uma prótese permanente.

As mercadorias importadas, objeto do presente auto de infração, foram submetidas a despacho aduaneiro.

DI	DATA DO REGISTRO
1299159-9	20/12/2004
0078297-5	24/01/2005
0132314-1	10/02/2005
0490250-9	12/05/2005
0490251-7	12/05/2005
0511608-6	18/05/2005
0645072-9	21/06/2005
0712282-2	07/07/2005
0749313-8	18/07/2005
0832269-8	05/08/2005
0843203-5	09/08/2005
0843204-3	09/08/2005
0953879-1	06/09/2005
1214553-3	09/11/2005

Para que a nacionalização de seus produtos o importador utilizou-se, no que tange à classificação fiscal de suas mercadorias, da Solução de Consulta n.º 604, de 13 de dezembro de 2004, exarada pela 7ª Região Fiscal da Divisão de Administração Aduaneira para a importação.

7ª REGIÃO FISCAL DE ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 604, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2004

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias CÓDIGO TEC Mercadoria

Interessado: SILIMED - Silicone e Instrumental Médico Cirúrgico Hospitalar Ltda. – CNPJ 29.503.802/0001-04

9021.31.90. Próteses de Silicone, marca registrada Silimed, utilizadas para implante em seres humanos, dos tipos mamário, peniano, panturrilha, glúteo, testicular, faciais, para reconstrução ou reparação em decorrência de traumas, casos de hipomastia ou amastia (mamário) e para fins estéticos, apresentados estéreis em 'blister' plástico, acondicionados em caixa de papelão com protetor, e à base de elastômero de silicone ou de envelopes de elastômeros cheios de gel de silicone transparente, todos registrados na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - MS, sob o n.º 101.021.800, com os dígitos correspondentes aos diversos tipos de próteses.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI Ia (Texto da Posição 9021), RGI 6a (Texto da Subposição 9021.31), e RGC-1 da TEC- Decreto n.º 2376/1997).

Em ato de revisão aduaneira das referidas declarações, efetuada na forma como dispõe o artigo 570 do Decreto n.º 4543/02 foi constatado que as posições tarifárias adotadas pelo importador são indevidas.

A fiscalização promoveu a reclassificação das mercadorias importadas, ocasionando a majoração dos impostos relacionados à importação, alterando a classificação do código NCM de 9021.93.90 para 9021.39.80, incidindo alíquota de 14% (quatorze por cento) para o Imposto de Importação e impostos reflexos e 0% (zero por cento) para o Imposto sobre Produtos Industrializados.

A reclassificação fiscal foi apoiada se deu com base na Solução de Consulta n.º 15, de 19 de março de 2007, exarada pela 8ª Região Fiscal, a qual trata do mesmo assunto, sendo o produto classificado em novo código NCM.

Confrontando as datas das declarações de importação, tem-se claro que a base fiscal utilizada surgiu dois anos após o desembaraço aduaneiro das referidas mercadorias.

Inauguro a análise trazendo a lição do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, no Acórdão de Recurso Voluntário 3403-002.555, de 23 de outubro de 2013, já que trata do mesmo assunto:

Da revisão aduaneira de classificação fiscal de mercadorias

Corrigido o ruído de entendimento em relação aos efeitos da consulta por parte da recorrente, incumbe analisar se poderia o fisco revisar a classificação das mercadorias após tê-las desembaraçado, ou se isso constituiria revisão de critério jurídico.

Já tivemos a oportunidade de externar entendimento em relação ao tema em artigo publicado em 2012 (“A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática”. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais* conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-376). Aproveita-se para reproduzir excerto de tal estudo, plenamente aplicável ao caso aqui analisado:

“O art. 638 do Regulamento Aduaneiro, com base no art. 54 do Decreto-Lei no 37, de 1966, com a redação com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, estabelece que revisão aduaneira “é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação”.

A revisão aduaneira assume crescente importância, na medida em que se está selecionando para conferência aduaneira, no despacho, um percentual cada vez menor de declarações de importação. Chega-se até a cogitar a impropriedade da denominação do instituto, visto que o termo “revisão” sugere que já tenha havido uma primeira análise, o que nem sempre ocorre nas importações. No canal verde, por exemplo, sequer houve verificação da mercadoria ou exame documental; no amarelo, não ocorreu a verificação da mercadoria; e, mesmo no vermelho, pode ser que a verificação, feita por amostragem, não tenha abarcado especificamente o tópico que venha a ser discutido futuramente em procedimento de “revisão” aduaneira.

Assim, a revisão aduaneira (cuja denominação fica cada vez mais inadequada), em verdade, torna-se frequentemente a primeira oportunidade em que as informações prestadas pelo importador na declaração de importação são checadas pelo fisco.

São numerosas as reclassificações de mercadorias desembaraçadas em canal verde (ou seja, sem qualquer intervenção humana).” (Op. Cit, p.364)

É de se acrescentar que nos presentes autos sequer se menciona em quais canais de conferência foi a mercadoria desembaraçada, e tal matéria não é objeto de controvérsia específica, alegando a recorrente (fl.843) simplesmente “erro de direito (para todas as mercadorias importadas mencionadas no auto de infração combatido)”.

Equívocado, de qualquer modo, o argumento de que “a autoridade conhecia os fatos, sendo o erro de direito”, que remeteria à jurisprudência utilizada na peça recursal.

O imposto de importação é tributo sujeito a “lançamento por homologação”. O sujeito passivo (em regra, o importador) detalha em uma DI (declaração de importação) as mercadorias que está importando, suas classificações e seus valores, entre outras informações, e paga os tributos devidos segundo seus cálculos, independentemente de qualquer ato administrativo. A declaração é então sujeita a conferência, podendo ser desembaraçada em canal verde (sem qualquer ato da autoridade fiscal), amarelo (com verificação apenas dos documentos), vermelho (com verificação dos documentos e da mercadoria, por amostragem), ou cinza (com procedimento especial de controle aduaneiro).

É míope e desconectada da realidade do comércio internacional a visão de que o desembaraço aduaneiro é um ato cujo objetivo central seja o crédito tributário. O crédito tributário é coadjuvante nesse processo, exatamente porque pode ser exigido pelo prazo previsto no Código Tributário Nacional, mediante revisão aduaneira.

É difícil libertar-se da vetusta cultura de uma Aduana voltada quase que exclusivamente à arrecadação, mas temos que encarar os desafios que o cenário atual apresenta. Nem sempre a alteração de classificação fiscal tem por escopo correção do tratamento tributário. São frequentes as reclassificações de mercadorias com reflexos não-tributários, que implicam um código tarifário correto de mesma alíquota que o incorretamente indicado pelo declarante (ou até de alíquota menor, gerando restituição). Aqueles com visão exclusivamente tributarista perguntariam a motivação que leva a efetuar uma reclassificação se a alíquota é a mesma. A resposta: pode ser que para uma das classificações haja restrições à importação.

Necessário assim desconectar o desembaraço aduaneiro da homologação do “autolancamento”. O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas: a) com a revisão aduaneira (homologação expressa), ou b) com o decurso de prazo (homologação tácita).

O fato de ter sido desembaraçada mercadoria, admitindo-se a classificação fiscal declarada pelo importador (seja por concordância, seja por sequer o fisco tê-la analisado), de forma alguma obsta a revisão de tal classificação, a menos que tenha havido efetiva modificação de critério jurídico. O erro na classificação ou no detalhamento da mercadoria pode e deve ser revisto pela autoridade aduaneira. O que esta não pode é alterar seu entendimento oficial e generalizado sobre a classificação de determinado produto e querer retroagir a nova interpretação a casos pretéritos.

No presente processo, não havia qualquer entendimento oficial e generalizado sobre a classificação das mercadorias, não havendo que se falar em “mudança de critério jurídico”, ou mesmo em “erro de direito”, como sustentado pela recorrente.

Prossigo a análise, trazendo as razões de decidir do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3402-004.892, datado de 1 de fevereiro de 2018, de lavra do Ilustre Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, a partir das folhas 05 daquele documento:

I. Da classificação das mercadorias em análise e os efeitos da solução de consulta n. 604/2004

7. Conforme relatado no presente voto, o contribuinte importou próteses mamárias, testiculares e penianas de silicone, classificando-as no código NCM 9021.31.90 e que apresenta a seguinte descrição:

Capítulo 90: Instrumentos e Aparelhos de Óptica, Fotografia e Cinematografia, Medida, Controle ou de Precisão, Instrumentos ou Aparelhos Médico-Cirúrgicos, suas Partes e Acessórios.

Posição 9021: Artigos e aparelhos ortopédicos, incluídas as cintas e fundas médico-cirúrgicas e as muletas; talas, goteiras e outros artigos e aparelhos para fraturas; artigos e aparelhos de prótese; aparelhos para facilitar a audição de surdos e outros aparelhos para compensar deficiências ou enfermidades, que se destinam a ser transportados a mão ou sobre as pessoas ou a ser implantados no organismo;

Subposição 9021.3: Outros artigos e aparelhos de prótese;

Subposição 9021.31: Próteses articulares;

Subitem 9021.31.90: Outras.

8. A fiscalização, por seu turno, entendeu que a classificação realizada pelo contribuinte estaria correta até a subposição 9021.3, mas que os materiais aqui tratados não poderiam ser subclassificados na subposição 9021.31, uma vez que não tratar-se-iam de próteses dotadas de articulação.

9. Assim, segundo a fiscalização, a devida classificação dos bens importados seria aquela descrita no código NCM 9021.39.80, in verbis:

Capítulo 90: Instrumentos e Aparelhos de Óptica, Fotografia e Cinematografia, Medida, Controle ou de Precisão, Instrumentos ou Aparelhos Médico-Cirúrgicos, suas Partes e Acessórios.

Posição 9021: Artigos e aparelhos ortopédicos, incluídas as cintas e fundas médico-cirúrgicas e as muletas; talas, goteiras e outros artigos e aparelhos para fraturas; artigos e aparelhos de prótese; aparelhos para facilitar a audição de surdos e outros aparelhos para compensar deficiências ou enfermidades, que se destinam a ser transportados a mão ou sobre as pessoas ou a ser implantados no organismo;

Subposição 9021.3: Outros artigos e aparelhos de prótese;

Subposição 9021.39: Outros.

Subitem 9021.39.80: Outros.

10. Diante do quadro aqui delineado, resta claro que não há nos autos qualquer divergência acerca da natureza das mercadorias importadas, já que tanto o fisco como o contribuinte partem do pressuposto que as mercadorias são próteses de silicone mamária, peniana, urinária e uretral. Neste mesmo diapasão, não há dissenso quanto a posição de tais mercadorias no código 9021, bem como quanto ao desdobramento dessa posição na subposição de 1º nível, cujo código é o 9021.3. A divergência, portanto, se limita a subposição de 2º nível, o que demanda responder se as próteses importadas pela recorrente são ou não articulares. Tal questionamento foi muito bem respondido pelo acórdão recorrido, in verbis:

(...).

Pois bem, uma vez que a controvérsia, como restou evidente, diz respeito à Subposição na NCM, consoante já mencionado, as diretrizes da RGI n.º 6 deverão nortear o enquadramento das mercadorias nesse desdobramento. Assim estabelece a RGI N.º 6:

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das notas de subposições respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente regra, as notas de seção e de capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário. (Grifamos)

Dessa forma, levando em conta a primeira parte da regra, exceção feita aos artigos e aparelhos ortopédicos ou para fraturas e aos artigos aparelhos de prótese dentária, os demais artigos classificam-se na Subposição de primeiro nível 9021.3.

Por seu turno, a Subposição de segundo nível 9021.31 compreende as próteses articulares, ou seja, aquelas próteses próprias para implante nas articulações, tais como próteses de joelho, de quadril etc.. É fácil percebermos que as mercadorias sob análise não se prestam ao implante nas articulações, não podendo, pois, serem classificadas naquela Subposição de segundo nível. Assim, resta-nos a Subposição residual de segundo nível 9021.39, a qual inclui outros artigos e aparelhos de prótese que não sejam próteses articulares, tais como as mamas, penianas, urinárias e uretrais, então objeto das importações e que nos interessam no atual julgamento.

Quanto ao desdobramento regional, a RGC n.º 1 dispõe que a classificação dar-se-á pelo texto do Item e do Subitem e pelas Notas Complementares e que só se pode comparar desdobramentos regionais do mesmo nível. Dessa forma, as próteses de silicone em comento (mamas, penianas, urinárias e uretrais), a serem implantadas no corpo humano, deverão de ser enquadradas no Item residual 9021.30.80, por serem mercadorias diversas daquelas especificadas nos outros Itens, tais como válvulas cardíacas, lentes intraoculares, próteses de artérias vasculares e próteses mamas não implantáveis).

(...) (grifos constantes no original).

11. Em suma, os bens aqui importados não são próteses articulares o que, inclusive, se depreende do documento de fls. 250/264. Assim, emprego tais fundamentos como razão de decidir do presente voto, o que faço com fundamento no disposto no art. 50, § 1º da lei 9.784/94, motivo pelo qual rechaço a classificação fiscal pretendida pela recorrente.

12. Nem se alegue, como quer fazer crer a recorrente, que a citada classificação fiscal estaria em compasso com o teor da solução de consulta n. 604/2004, o que, por conseguinte, vincularia a Administração Pública. E isto se deve ao fato de que tal solução não foi ofertada para a recorrente, mas sim para outra pessoa jurídica em situação análoga a aqui tratada. Em outros termos, à época em que veiculada a sobredita solução de consulta, seus efeitos estavam restritos às partes envolvidas, exatamente como prescrito nos artigos 48 e 50 da lei n. 9.430/96, in verbis:

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

(...).

£ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.

(...).

§ 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no £ 5º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

§ 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 dado 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 n.º 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.

(...).

O efeito erga omnes pretendido pelo recorrente só passou a ser previsto com o advento da IN RFB n. 1.396/2013, cuja eficácia está limitada as consultas formuladas após o advento de tal instrução normativa, exatamente como estabelecem os artigos 9º e 32 do citado diploma normativo:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

(...).

Art. 32. O disposto nos arts. 9º e 22 aplica-se somente às Soluções de Consulta Cosit e às Soluções de Divergência publicadas a partir da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

(...).

Nesse sentido, não há que se falar em aplicação do teor da solução de consulta n. 604/2004 para o caso em julgamento.

Não poderia deixar de citar a contribuição do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, novamente no Acórdão de Recurso Voluntário 3403-002.555, de 23 de outubro de 2013, a qual se transcreve apenas a conclusão, folhas 08 daquele documento:

Ou seja, a autuação não é levada a cabo porque existiu uma segunda Solução de Consulta, mas porque a autoridade aduaneira sustenta que a correta classificação é (e sempre foi) no código 9021.39.80, o que é corroborado por decisões administrativas (como a expressa na Solução de Consulta). Assim, jamais existiu aplicação retroativa do entendimento da consulta da SRRF08, simplesmente porque tal entendimento não serviu de fundamento, mas de endosso às conclusões do fisco.

Da mesma forma, jamais existiram três classificações oficiais para a mercadoria (uma antes da solução de consulta SRRF07, outra depois desta, e uma terceira após a solução de consulta SRRF08), equívoco impregnado em todo o recurso voluntário. Cada Solução de Consulta vinculou apenas os respectivos consulentes, e especificamente em relação à mercadoria que foi objeto de cada consulta.

Em síntese, ambas as Soluções de Consulta, por não produzirem qualquer efeito vinculante em relação à recorrente, são utilizadas aqui a título exemplificativo, e assim devem ser consideradas.

No mesmo sentido, com base nas brilhantes linhas traçadas pelo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado do Voto Vencedor – trago fragmento do Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9303-010.508, de 14 de julho de 2020:

O presente processo, recorde-se, trata de classificação de mercadorias, mais especificamente sobre o alastramento a terceiros dos efeitos de uma solução de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias proferida em 2004.

A relatora propôs, em seu voto, a aplicação da Instrução Normativa (IN) RFB no 1.396/2013, transcrevendo vários de seus dispositivos, entendendo que tal norma asseguraria o direito pleiteado pelo sujeito passivo, de a ele estender os efeitos da consulta sobre classificação de mercadorias.

Para que não haja confusão em relação aos diferentes tipos de consulta que podem ser submetidas à RFB, cabe aclarar o conteúdo das normas de estatura legal e infralegal que regem o tema.

O Decreto no 70.235/1972, em seus artigos 46 a 58, representou um marco no tratamento do processo administrativo de consulta, por tratar indistintamente de qualquer tipo de consulta, mas suas disposições foram substancialmente impactadas pelos art. 48 a 50 da Lei no 9.430/1996 (reproduzidos no voto da relatora). No art. 48, a lei estabeleceu o rito do processo de solução de consulta, e uma regra de transição em relação aos processos em curso (§ 13, assegurando efeitos apenas aos consulentes), deixando a disciplina procedimental à RFB (§ 14).

O presente processo, recorde-se, trata de classificação de mercadorias, mais especificamente sobre o alastramento a terceiros dos efeitos de uma solução de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias proferida em 2004.

A relatora propôs, em seu voto, a aplicação da Instrução Normativa (IN) RFB no 1.396/2013, transcrevendo vários de seus dispositivos, entendendo que tal norma asseguraria o direito pleiteado pelo sujeito passivo, de a ele estender os efeitos da consulta sobre classificação de mercadorias.

Para que não haja confusão em relação aos diferentes tipos de consulta que podem ser submetidas à RFB, cabe aclarar o conteúdo das normas de estatura legal e infralegal que regem o tema.

O Decreto no 70.235/1972, em seus artigos 46 a 58, representou um marco no tratamento do processo administrativo de consulta, por tratar indistintamente de qualquer tipo de consulta, mas suas disposições foram substancialmente impactadas pelos art. 48 a 50 da Lei no 9.430/1996 (reproduzidos no voto da relatora). No art. 48, a lei estabeleceu o rito do processo de solução de consulta, e uma regra de transição em relação aos processos em curso (§ 13, assegurando efeitos apenas aos consulentes), deixando a disciplina procedimental à RFB (§ 14).

Nos arts. 49 e 50, a lei expressamente excluiu a aplicação das disposições dos arts. 54 a 58 do referido Decreto no 70.235/1972, e aplicou as disposições dos arts. 46 a 53 do mesmo Decreto aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias.

A RFB, após a edição da lei, disciplinou os procedimentos para a consulta na IN SRF no 2/1997, revogada pela IN SRF no 230/2002, posteriormente revogada pela IN RFB no 569/2005, por seu turno revogada pela IN RFB no 573/2005, que foi revogada pela IN RFB no 740/2007.

Pela especialização do tema, a RFB passou a desmembrar os procedimentos de consulta, na década passada, em duas Instruções Normativas: a IN RFB no 1.396, de 16/09//2013, multitranscrita pela relatora, que versa 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"; e a IN RFB no 1.464/2014, de 08/05/2014, que dispõe sobre (...o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias).

Perceba-se que a IN RFB no 1.396, de 16/09//2013, utilizada como fundamento pela relatora, NÃO se aplica a processos sobre classificação de mercadorias. Isso resta claro tanto pelo seu art. 1º, que limita o escopo a processos de consulta sobre legislação e classificação de serviços, quanto pelo art. 34, que não revoga a IN SRF no 740/2007

(que tratava também de consulta sobre classificação de mercadorias), mas apenas dispõe que ela "...não se aplica aos processos de consulta de que trata o art. 1-).

A revogação da IN SRF no 740/2007 só ocorreu com o advento da IN RFB no 1.464/2014, que expressa inequivocamente em seu art. 1º que "...trata dos processos administrativos de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias", trazendo a revogação no art. 38.

Portanto, a disciplina da RFB ao processo de consulta sobre classificação de mercadorias estabelecida na IN SRF no 740/2007 jamais foi afetada pela IN RFB no 1.396, de 16/09//2013 (que tratou de processos de consulta distintos), sendo apenas alterada na IN RFB no 1.464/2014, que atualmente rege o tema, já com algumas atualizações, promovidas pelas IN RFB no 1.705/2017 e no 1.829/2018.

Incorreto, assim, o entendimento da relatora de aplicar ao caso em análise, que trata de processo de consulta sobre classificação de mercadorias, uma Instrução Normativa que regula matéria distinta (processo de consulta sobre interpretação da legislação e classificação de serviços). Tal raciocínio, ainda que fosse aplicado por analogia, equivaleria a alastrar disposição normativa geral sobre tema diverso a um tópico especificamente regulado em norma, privilegiando generalis em detrimento de specialis, subvertendo um dos basilares brocardos hermenêuticos.

Em adição, informe-se que a IN RFB no 1.434/2013, apontada pela relatora, além de não tratar de classificação de mercadorias, atribuiu efeito vinculante às soluções de consulta para não consulentes apenas a partir de sua entrada em vigor (17/09/2013). Perceba-se o texto cristalino e cauteloso da redação do art. 34 de tal norma: "A partir da data de publicação desta Instrução Normativa, a Instrução Normativa RFB no 740, de 2 de maio de 2007, não se aplica aos processos de consulta de que trata o art. 1-".

Recorde-se que o presente processo trata de autuação lavrada em 2009, referente a declarações de importação registradas em 2008. E demanda o sujeito passivo o alastramento dos efeitos de consulta efetuada por terceiro (Solução de Consulta DIANA SRRF07 604/2004).

Portanto, pelas múltiplas razões aqui expostas, a norma infralegal aplicável ao caso é a IN SRF no 740/2007, vigente à época, para tratar de tal procedimento. E em tal norma, não se atribui efeito erga omnes à classificação de mercadorias.

Convém informar que, desde a edição da IN RFB 1.464/2014 (em verdade, 60 dias após sua publicação - art. 37), que regula as soluções de consulta sobre classificação de mercadorias, foi criado um órgão colegiado técnico (CECLAM) encarregado de deliberar sobre tais consultas, nacionalmente, o que permitiu que as consultas passassem a ser vinculantes para a RFB (art. 15). Assim, as Soluções de Consulta pós-CECLAM são vinculantes, o que faz todo o sentido, porque o órgão tem abrangência nacional. Na sistemática anterior (IN SRF no 740/2007, vigente ao tempo dos fatos em análise), seria antinômico e paradoxal considerar vinculantes para a RFB, ao mesmo tempo, duas Soluções de Consulta emitidas para sujeitos passivos distintos por diferentes regiões fiscais, ou tentar afirmar qual delas prevaleceria "obrigatoriamente" (como deseja a recorrente) para quem não fosse consulente, antes de uma Solução de Divergência.

É importante revelar, por fim, que o recorrente não discute a classificação adotada pela fiscalização nem a contrapõe tecnicamente. Sustenta apenas que era obrigatório seguir a Solução de Consulta emitida para terceiro em 2004. Esse é o único argumento do recurso, que aqui já se demonstrou ser improcedente.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

É importante revelar, por fim, que o recorrente não discute a classificação adotada pela fiscalização nem a contrapõe tecnicamente. Sustenta apenas que era obrigatório seguir a Solução de Consulta emitida para terceiro em 2004. Esse é o único argumento do recurso, que aqui já se demonstrou ser improcedente.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.