Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11817.000126/2009-42

Processo nº	11817.000126/2009-42
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-010.508 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	14 de julho de 2020
Recorrente	BRASMÉDICA HOSPITALAR E ORTOPÉDICA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 28/05/2008, 17/06/2008, 23/09/2008, 08/10/2008, 21/11/2008

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. CONSULTA. APLICAÇÃO DA IN RFB 1.434/2013. IMPOSSIBILIDADE. TEMA DIVERSO.

A IN RFB 1.434/2013 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, e não revoga a norma específica sobre consulta relativa a classificação de mercadorias (IN SRF 740/2007), mas com ela convive, o que resta claro em seu art. 34.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora),

Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão 3201-003.662, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso, para excluir apenas a multa de ofício, consignando a seguinte ementa:

> *"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*
>
> *Data do fato gerador: 28/05/2008, 17/06/2008, 23/09/2008, 08/10/2008, 21/11/2008*
>
> *CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DAS MERCADORIAS NA NCM.*
>
> *Próteses mamárias e penianas, de silicone, apresentadas em variados modelos e tamanhos, para implantes no corpo humano, classificam-se no código 9021.39.80 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 2006, nos termos das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nºs 1 e 6 e Regra Geral Complementar nº 1 da NCM.*
>
> *PROCESSO DE CONSULTA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA. EFEITO ENTRE AS PARTES.*
>
> *O processo administrativo de consulta formalizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária produz efeitos exclusivamente para as partes Consulente e Fisco não se aplicando a terceiros não integrantes da relação processual, de acordo com os artigos 96 e 100 da Lei nº 5.172, de 1966.*
>
> *EXCLUSÃO DE PENALIDADES. ART. 100 CTN E ART. 101 DO DL 37/66.*
>
> *Tendo sido a classificação fiscal das mercadorias realizada de acordo com interpretação fiscal em processo de consulta, seja o interessado parte ou não, exclui a aplicação de penalidades.*
>
> *ART. 100, II E PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. ART. 101, I DO DECRETO LEI Nº 37/66. INAPLICABILIDADE.*
>
> *A norma inserida no art. 100, II c/c parágrafo único do CTN somente se aplica, em matéria de consulta regular à Receita Federal, ao consulente.*

Documento nato-digital

Juros de mora objetiva corrigir crédito tributário não pago no vencimento e não se configura penalidade.
LANÇAMENTO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. ART. 61, § 3º DA LEI Nº 9.430/96. ART. 161 DO CTN.
Crédito tributário não pago no vencimento sujeita-se à incidência de juros de mora. Aplicação da Súmula CARF nº 5"

Insatisfeita, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando contradição entre a conclusão do acórdão e o dispositivo, tendo em conta que, enquanto a primeira afastaria todas as penalidades (multa de ofício e multa de 1% sobre o valor aduaneiros), o segundo teria afastado apenas a multa de ofício.

Em despacho às fls. 231 a 235, foi dado seguimento aos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional.

Apreciados os Embargos de Declaração, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, acolheu os Embargos de Declaração interpostos, com efeitos infringentes, para sanar a contradição e retificar a decisão no acórdão 3201-003.662, para excluir as multas aplicadas.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- A decisão recorrida rechaçou a alegada vinculação da Administração à classificação fiscal emanada da Solução de Consulta 604/2004, porque tal solução não havia sido formulada pelo recorrente, mas para outra pessoa jurídica. Destacou que, à época em que veiculada a sobredita solução de consulta, seus efeitos estavam restritos às partes envolvidas;
- Não se sustenta a motivação do acórdão recorrido, segundo a qual a "norma inserida no art. 100, II c/c parágrafo único do CTN somente se aplica, em matéria de consulta regular à Receita Federal, ao consulente;
- Em nenhum momento o citado artigo 100 do CTN veda que a manifestação oficial da Administração sobre a aplicação da legislação tributária e a

Documento nato-digital

classificação de mercadorias seja aplicável aos demais Contribuintes, ainda que não tenham questionado o Fisco pessoal ou diretamente;

- Não existe na referida Legislação, qualquer dispositivo negando a impessoalidade e generalidade das emanações normativas ou interpretativas da Administração Fiscal;
- A posição tarifária adotada pela Recorrente em suas importações - NCM 9021.31.90 - está lastreada em Ato Administrativo regular, vigente e oficial da Secretaria da Receita Federal;
- Somente houve Solução de Divergência em 23 de setembro de 2013, (após importações, lavratura e julgamento pela DRJ), alterando a classificação fiscal aplicável às próteses de silicone para implante, dos tipos mamário, peniano, panturrilha, glúteo, testicular, faciais etc.

Em despacho às fls. 279 a 283, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo para que seja rediscutida a matéria: "*Existência de Solução de Consulta, formulada por terceiro, plenamente aplicável às mercadorias objeto das importações, com a mesma classificação fiscal.*"

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido, pois o recorrente não obteve êxito em demonstrar a semelhança das bases fáticas dos acórdãos confrontados, limitando-se a a registrar uma suposta dissonância de teses jurídicas;
- A consulta produz efeitos vinculantes entre as partes;
- A Solução de Consulta 604/2004 não foi formulada pelo recorrido, nem é seu estabelecimento, nem entidade ou confederação que o represente, revelando-se descabido adotar a interpretação defendida pelo recorrente.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, importante discorrer sobre os arestos para melhor elucidar o direcionamento de meu entendimento quanto ao conhecimento ou não do recurso - para a rediscussão da seguinte matéria "Existência de Solução de Consulta, formulada por terceiro, plenamente aplicável às mercadorias objeto das importações, com a mesma classificação fiscal."

Importante, assim, recordar o que traz o acórdão recorrido:

- Ementa:

  "[...]

  PROCESSO DE CONSULTA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA. EFEITO ENTRE AS PARTES.

  O processo administrativo de consulta formalizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária produz efeitos exclusivamente para as partes Consulente e Fisco não se aplicando a terceiros não integrantes da relação processual, de acordo com os artigos 96 e 100 da Lei nº 5.172, de 1966. [...]"

- Voto (Grifos meus):

  "[...]

  *Entendo que não assiste razão à Recorrente nesse aspecto**. A Solução de Consulta vincula a Administração Tributária exclusivamente em relação ao Consulente, mas não de forma indistinta a todo e qualquer contribuinte, ainda que haja similitude fática**.*

  Ademais, além da ausência de impugnação específica, entendo que a reclassificação fiscal foi correta, e utilizo como fundamento as bem lançadas razões da DRJ.

  Da Classificação fiscal da mercadoria:

Documento nato-digital

Não há dúvida a respeito da Posição onde os produtos se enquadram, Posição 9021, e nem no que toca ao desdobramento dessa Posição na Subposição de 1º nível, 9021.3, da NCM/TEC.

O litígio se refere ao desdobramento da Subposição de 1º nível, 9021.3, em Subposição de 2º nível: o importador adota a Subposição 9021.31 Próteses articulares; e a fiscalização a Subposição 9021.39 Outras (Outra Próteses que não sejam articulares) 5. Para facilitar a análise, transcreve-se novamente o texto da Posição 9021 com os seus desdobramentos internacionais e regionais:

90.21	Artigos e aparelhos ortopédicos, incluindo 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 dos 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.
9021.10	- Artigos e aparelhos ortopédicos ou para fraturas
9021.10.10	Artigos e aparelhos ortopédicos
9021.10.20	Artigos e aparelhos para fraturas
9021.10.9	Partes e acessórios
9021.10.91	De artigos e aparelhos de ortopedia, articulados
9021.10.99	Outros
9021.2	- Artigos e aparelhos de prótese dentária:
9021.21	- - Dentes artificiais
9021.21.10	De acrílico
9021.21.90	Outros
9021.29.00	- - Outros
9021.3	- Outros artigos e aparelhos de prótese:
9021.31	- - Próteses articulares
9021.31.10	Femurais
9021.31.20	Mioelétricas
9021.31.90	Outras
9021.39	- - Outros
9021.39.1	Válvulas cardíacas
9021.39.11	Mecânicas
9021.39.19	Outras
9021.39.20	Lentes intraoculares
9021.39.30	Próteses de artérias vasculares revestidas
9021.39.40	Próteses mamárias não implantáveis
9021.39.80	Outros

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. As próteses objeto da presente lide não se caracterizam como artefatos implantáveis nas articulações.***

A Subposição residual de segundo nível 9021.39 inclui outros artigos e aparelhos de prótese que não sejam próteses articulares. Como as Próteses mamárias e penianas não são articulares, vão

Documento nato-digital

para esse desdobramento internacional, Subposição 9021.39, ao amparo da RGI nº 6.

Há neste ponto que rebater as arguições da defendente de que a RGI nº 3 a) (Posição mais específica prevalecendo sobre a mais Genérica), combinada com a RGI nº 6, ampararia a classificação dos produtos importados na Subposição por ele adotada, NCM 9021.31 (próteses articulares).

A RGI nº 3 a) combinada com a RGI nº 6 não poderia ser aplicada ao desdobramento em Subposição, uma vez que a classificação foi determinada com base na primeira e segunda parte das diretrizes constantes na RGI nº 6 (valor legal no texto da Subposição e comparação de desdobramentos do mesmo nível). A nomenclatura só permite que sejam utilizadas as Regras nºs 2, 3 e 4, mutatis mutandis, para a Subposição, se as duas primeiras determinações da RGI nº 6 não bastarem à classificação do bem nesse desdobramento. No caso em foco, o texto da Subposição 9021.31 foi o suporte legal para o enquadramento dos produtos aí.

Outra questão levantada pela interessada: a de que a discriminação do produto, na Subposição por ele adotada, 9021.31, na tabela de tributação dos produtos pelo ICMS, estaria como "Prótese de Silicone".

Não são os artefatos abrangidos pela Subposição 9021.31 e 9021.39 próteses de silicone? O que os distingue, na verdade, não é a matéria de que são fabricados e, sim, a característica de serem próteses articulares ou não.

Além do mais, não se deve confundir tarifa ou tabela com nomenclatura.

Nomenclatura diz respeito à designação e codificação de uma mercadoria e a tarifa/tabela abrange a nomenclatura, agregando a alíquota dos tributos aos respectivos produtos. E como já visto anteriormente, só se tributa uma mercadoria após classificá-la e para classificá-la há que seguir as determinações legais emanadas

Documento nato-digital

> *do Acordo internacional do Sistema Harmonizado (SH), firmado pelo Mercosul, base da NCM e da TEC.*
> *Quanto ao desdobramento regional, a RGC nº 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.*
> *As próteses mamárias e penianas, de silicone, a serem implantadas no corpo humano, enquadram-se, no âmbito da Subposição 9021.39, inexistindo Item específico (válvulas cardíacas, lentes intraoculares, próteses de artérias vasculares e próteses mamárias não implantáveis), no Item residual 9021.30.80, ao amparo da RGC nº 1.*

Vê-se que o acórdão recorrido trouxe especificamente, considerando a matéria trazida em recurso, que a Solução de Consulta vincula a Administração Tributária exclusivamente em relação ao Consulente, mas não de forma indistinta a todo e qualquer contribuinte, ainda que haja similitude fática.

Depreendendo-se da análise dos acórdãos paradigmas de nºs 301-33.872 e 3301-002.653, entendo que os entendimentos proferidos nos arestos se mostraram divergentes em relação ao proferido no acórdão recorrido. O que reflito a análise feita pelo impecável despacho de admissibilidade:

> *"[...]*
> *"Existência de Solução de Consulta, formulada por terceiro, plenamente aplicável às mercadorias objeto das importações, com a mesma classificação fiscal."*
> ***Acórdão n° 301-33.872 (paradigma 1):***
> ***Ementa:***
> *Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados –IPI*
> *Data do fato gerador: 10/01/1997*
> *Ementa: CLASSIFICAÇÃO FISCAL. TIPI. Tem-se dos autos que a. "graxa lubrificante" deve ser tipificada na posição 2710.00 "óleo de petróleo ou de*

minerais betuminosos, excetos óleos brutos, preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, em peso, 70% ou mais de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, os quais devem constituir o seu elemento de base", conforme Laudo Técnico e processo de consulta n° 10768.002339/98-46 anexados aos autos.

CONSULTA. PROVA EMPRESTADA. ***É plenamente possível o acolhimento de consulta formulada por terceiro quando embasada no mesmo produto a ser tipificado para fins de classificação tributária. Considera-se, para tanto, o efeito vinculante da consulta para com a Administração e a aplicação do princípio da isonomia aos contribuintes –Lei nº 4502/64. artigo 76» inciso II, alínea "a". RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO***

De pronto, o confronto das decisões evidencia a divergência jurisprudencial arguida.

Decidiu o acórdão recorrido que a Solução de Consulta vincula a Administração Tributária exclusivamente em relação ao Consulente, não sendo portanto aplicável à terceiros não integrantes da relação processual. Assim rejeitou o acórdão recorrido a aplicação da Solução de Consulta nº 604/2004 à Recorrente.

Em outra exegese, ***decidiu o acórdão paradigma que a acolhida de consulta feita em outro processo é plenamente possível, ainda que por partes diversas, eis que o objeto da consulta é o mesmo, requisito este de máxima importância para classificação fiscal que vincula toda Administração.***

Destacou ainda referido paradigma que pelo princípio da isonomia pode-se acolher a prova emprestada de consulta, nos exatos termos do inciso II, do artigo 150, da Constituição Federal.

Com essas considerações, entendo ter sido comprovada a divergência jurisprudencial.

Acórdão n° 3301-002.653 (paradigma 2):

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário:2004, 2005, 2006

Documento nato-digital

LEI Nº 10.925/2004. ARTIGOS 8º E 9º. SAÍDAS COM SUSPENSÃO DE COFINS. RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

De acordo com decisões reiteradas da Administração da SRF, no período entre o início da produção de efeitos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. ***Soluções de Consulta que se estendem a terceiros, a teor do artigo 9º da Instrução Normativa RFB 1.434, de 30 de dezembro de 2013.(grifos não originais).***

Na mesma linha exegética do acórdão anterior, decidiu o segundo acórdão paradigma que a Solução de Consulta, em seu aspecto de interpretação da legislação tributária, afeta terceiros, não apenas o Consulente. A uma pelo Princípio da Isonomia; a duas porque, ainda que sem efeito vinculante, a manifestação da Receita Federal através de tal instrumento representa uma manifestação formal do órgão, que, de qualquer forma, presta-se a perfeito instrumento auxiliar na interpretação das regras tributárias.

Ressalta ainda a referida decisão, que esse entendimento já foi acolhido pelo Colegiado, estando já consignado na Instrução Normativo RFB nº 1.396/2013.

Assim, também com relação ao segundo acórdão paradigma constata-se o dissídio jurisprudencial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria: "Existência de Solução de Consulta, formulada por terceiro, plenamente aplicável às mercadorias objeto das importações, com a mesma classificação fiscal."

Vê-se que o aresto paradigma traz ser plenamente possível o acolhimento de consulta formulada por terceiro quando embasada no mesmo produto a ser tipificado para fins de

Documento nato-digital

classificação tributária. O que é o caso. Considera-se, para tanto, o efeito vinculante da consulta para com a Administração e a aplicação do princípio da isonomia aos contribuintes - Lei nº 4502/64. artigo 76, inciso II, alínea "a". O que não foi considerado no aresto recorrido.

Em vista do exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, pois por óbvio resta comprovada a divergência entre os arestos.

Quanto à matéria de mérito trazida em discussão – qual seja, *Existência de Solução de Consulta, formulada por terceiro, plenamente aplicável às mercadorias objeto das importações, com a mesma classificação fiscal."*, entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

Ora, a própria Receita Federal do Brasil respalda o sujeito passivo ao trazer no art. 9º da IN 1.396/2013 (Grifos meus):

> *"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."*

O caso concreto tratou de mesmo produto da consulente - o que respaldaria o contribuinte nesse caso. Tanto é assim que o acórdão recorrido retirou as penalidades aplicáveis, pois havia ato de autoridade administrativa atestando o procedimento adotada para o contribuinte nesse caso, eis que a solução, por mais que não tenha sido formalizado pelo r. sujeito passivo, contemplava a mesma hipótese lá tratada.

Entendo ainda que somente houve Solução de Divergência em 23 de setembro de 2013, (após importações, lavratura e julgamento pela DRJ), alterando a classificação fiscal aplicável - o que dever-se-ia ser observada após a sua publicação. Esse entendimento, ora, também foi atestado pela Receita Federal do Brasil – através do art. 17 da mesma IN:

> *"Art. 17.* ***Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária*** *e aduaneira,* ***a nova***

Documento nato-digital

> ***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."*

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.

Sendo assim, desfavorável a solução de divergência, esta deve ser aplicada para fatos geradores ocorridos após a sua publicação no Diário Oficial da União.

Impossível, assim, ignorar que a emissão de Solução de Consulta expressa o entendimento da Administração Tributária sobre dúvida concreta colocada nesse caso, independentemente de não ter sido formulada por ele – a respeito da 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 todos os sujeitos passivos, que sofriam da mesma dúvida e em relação a mesma hipótese.

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), já transcrito anteriormente, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e

Documento nato-digital

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.

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."*

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

Documento nato-digital

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

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída: (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

I - a unidade central; ou (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

II - a unidade descentralizada. (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 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 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 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.

Documento nato-digital

§ 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 dado 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 OU DA DATA DA PUBLICAÇÃO (para os não consulentes), nos casos de reforma de solução de consulta anterior, que se aplicam as conclusões da decisão proferidas anteriormente.

Em vista de todo o exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Documento nato-digital

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento quanto a matéria em julgamento.

Versa o presente voto sobre a apreciação de mérito do recurso especial, tema em relação ao qual o colegiado majoritariamente afastou o entendimento externado pela relatora. No que se refere ao conhecimento do recurso especial, foi unânime a conclusão do colegiado, não sendo demandado pronunciamento específico adicional.

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).

Documento nato-digital

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 dispões 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. 1º*).

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.

Documento nato-digital

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 *speciali*, 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. 1º*".

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.

Documento nato-digital

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.

(Documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal

Documento nato-digital