



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

Processo nº 12466.002745/2006-19
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.163 – 3ª Turma
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente TARGET TRADING S/A e UNITED ELECTRIC APPLIANCES
INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/06/2005

UNIDADES EVAPORADORAS E CONDENSADORAS IMPORTADAS DE MANEIRA FRACIONADA, MAS DESTINADAS, MAS DESTINADAS À FORMAÇÃO DE APARELHOS DE AR-CONDICIONADO DO TIPO *SPLIT SYSTEM*.

Restando caracterizado que o importador declarou importar, de maneira fracionada, unidades evaporadoras e as unidades condensadoras, mas que, na realidade, importou ares-condicionados do tipo *split system* (ar-condicionado do tipo dividido), cabe classificar aquelas unidades no subitem destinado à classificação do equipamento completo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/06/2005

SOLUÇÃO DE CONSULTA. ALCANCE.

A Solução de Consulta somente produz efeitos com relação à matéria abordada. Assim sendo, se a decisão tratou exclusivamente da importação isolada de unidades evaporadora e condensadora e, após as competentes verificações fiscais, constatou-se que, de fato, foram importados equipamentos de ar-condicionado, não há como aplicá-la aos fatos efetivamente concretizados

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos

os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto a Conselheira Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), apresentado tempestivamente pelos sujeitos passivos acima nominados, o primeiro (Target) na qualidade de importadora de direito, e o segundo (United), na qualidade de responsável solidário, em face do Acórdão nº 3202-00.128, de 30/06/2010, colacionado às fls. 2.117 a 2.148, do qual resultou a ementa abaixo transcrita, na parte que interessa do recurso especial:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/06/2005

CONDENSADORES E EVAPORADORES. UNIDADES DE APARELHO DE AR CONDICIONADO DO TIPO "SPLIT-SYSTEM"- UNIDADE FUNCIONAL - DI'S DISTINTAS. Classificam-se no código tarifário de aparelho de ar condicionado do tipo split-system as unidades evaporadoras e condensadoras, mesmo importadas em DI's distintas, quando fique configurada a importação de unidade funcional. Aplicação das RGI/SH n.ºs 1 e 2 A, combinado com a Nota 4 da Seção XVI da TEC.

RECOMENDAÇÕES DA OMA. As recomendações da OMA, por si só, não têm força cogente, não havendo respaldo legal para suspensão dos efeitos da autuação para aguardar manifestação daquela Organização Mundial acerca de classificação de mercadorias.

(...)

As recorrentes suscitaram divergência quanto à interpretação e aplicação de consultas (Decisão DIANA nº 359/99, revogada pelo Parecer COANA nº 009/2000, e ambos revogados pelo Parecer COANA nº 17/2000), pois argumentam que a Target agiu estritamente nos termos da resposta à última consulta que lhe foi dirigida, Parecer COANA nº 17/2000, que revogou integralmente a Decisão DIANA nº 359/99, que lhe era desfavorável.

No recurso especial é referido que:

1. A Recorrente agiu estritamente nos termos da resposta à consulta que lhe foi dirigida, Parecer COANA 17/2000 e foi autuada justamente por adotar o procedimento que lhe foi determinado;

2. Não é possível lhe atribuir qualquer má-fé ou ardil, já que, como relata a própria decisão recorrida, e como comprova a consulta formulada, informou rigorosamente qual era seu procedimento na importação, com a apresentação separada para despacho, de unidades evaporadoras e condensadoras;

3. A decisão recorrida, que afasta a fraude suposta pela fiscalização, mas defende a validade da Decisão DIANA 359/1999, já revogada, modifica o critério jurídico do lançamento;

4. É evidente a revogação integral da Decisão DIANA 359/1999, conforme expressa o Parecer COANA 09/2000, que reconheceu, inclusive, que a importação conjunta de unidades evaporadoras e condensadoras, formando unidades funcionais de ar condicionado, não fora objeto da consulta, até porque a Recorrente não as importava. Não haveria, portanto, que se falar da validade da Decisão DIANA nesse particular.

Foi admitido o recurso especial, que teve como paradigma o Acórdão nº 302-39.928, de 12/11/2008 (processo nº 13771.000094/2001-27):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 09/07/1999 a 19/05/2000

RESPOSTA À CONSULTA. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO. A consulta, que deve ser solucionada por autoridade definida por lei, não consiste apenas em um ponto de vista da autoridade fiscal, mas obriga a Administração Tributária, como orientação oficial sobre o caso consultado, até que venha de ser alterada.

Nas contrarrazões, a Fazenda Nacional repisa as razões da i. relatora do acórdão recorrido, e requer a negativa de provimento ao recurso especial, e atenta para:

(...) o mérito gira apenas em torno do alcance do Parecer COANA nº 17/2000 / e se ele respalda as operações de importação questionadas nesse Auto de Infração.

Quanto às conclusões a que chegou o referido parecer ninguém se opõe. E quais são essas conclusões?

- ✓ *A unidade evaporadora se classifica na posição 8415.82.10;*
e
- ✓ *A unidade condensadora se classifica na posição 8418.69.90,*
Ex 2.

Agora, parece-nos muito claro que mencionado parecer limitou-se a definir qual a classificação de uma e outra unidade, de forma isolada. Se se importa uma, duas ou 100 unidades condensadoras, elas se classificam naquela posição, e não há discussão.

*Mas o parecer não abordou essa possibilidade da “importação casada”, **que a recorrente praticava e que foi demonstrada pela fiscalização**. Cabe aqui fazer um aparte só para lembrar que, segundo a DRJ, havia perfeita correspondência entre o número de evaporadores e de condensadores importados de cada marca e de cada modelo, num dado intervalo de tempo.*

*Da leitura do Parecer COANA nº 17/2000 percebe-se que ele sequer tangencia essa possibilidade da importação casada. Embora o contribuinte tenha instruído a consulta com uma DI relativa a evaporadores, e outra com condensadores, o parecer não tratou da hipótese de importação de aparelhos completos de ar-condicionado, feita de forma desmembrada, **com evaporadores de um lado e o mesmo número, marca e modelo de condensadores de outro** – é importante frisar isso.*

Não se vê no mencionado parecer nenhuma alusão a isso. Até porque, na consulta o contribuinte foi explícito em dizer que as unidades deviam ser consideradas separadamente, porque ela as importava e vendia separadamente. Fato mencionado no documento “solicitação de revisão de processo de consulta”, fl. 5.

*Então, esse parecer vincula a autoridade administrativa apenas **quando ela tiver que considerar as unidades em separado**.*

Ele só respalda o contribuinte nas importações praticadas de tal modo que as unidades sejam consideradas em separado.

Mas ele em momento algum impede, ou afasta, a aplicação das Notas Explicativas e Regras Gerais Interpretativas que porventura recomendem que as unidades sejam consideradas em conjunto. (...)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Passo ao mérito.

A meu ver, não pairam dúvidas acerca da vigência e da aplicabilidade da Solução de Consulta nº 17, de 2000 (que reformou o Parecer Coana nº 9, de 2000) com relação aos pontos que foram levados à consideração da Coordenação Geral de Administração

Aduaneira. Assim sendo, até que o ato venha a ser reformado (se vier a ser), o contribuinte tem assegurado o direito de classificar unidades evaporadoras e condensadoras para sistemas de ar-condicionado do tipo "split system" nos subitens 8415.82.10 e 8418.69.90 Ex" 02 da TEC/TIPI, respectivamente, **se considerado que tais produtos foram importados isoladamente.**

Ocorre que não é esse o cerne do litígio.

Com efeito, não há qualquer acusação no sentido de que as classificações das unidades evaporadora e condensadora, consideradas isoladamente, deveriam ser diversas das que constaram daquele ato interpretativo ou das declarações de importação apresentadas pelo contribuinte.

Confira-se os seguintes excertos do voto-condutor do acórdão recorrido:

Conforme explicitado no Relatório, a autuação de que trata esta lide decorreu do entendimento da autoridade fiscal de que a empresa Target utilizou-se de classificação fiscal imprópria, a fim de beneficiar-se de alíquotas menores relativas aos tributos devidos, ao adotar classificação fiscal distinta para as mercadorias importadas, consistentes em unidades evaporadora e condensadora de ar, pois teria desconsiderado que tais mercadorias formariam urna unidade funcional de condicionamento de ar do tipo split system, não se tratando de mercadorias isoladas.

Por tal razão, ao aplicar as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado n.ºs 1 e 2a, combinadas com a Nota 4 da Seção XVI, pretende o fisco sejam as unidades evaporadoras e condensadoras reclassificadas como ar condicionado nos seguintes códigos:

(...)

Demais disso, o levantamento fiscal fls. 507/665) apontou a perfeita correspondência entre as quantidades de unidades condensadoras e de unidades evaporadoras de mesmos modelos que foram importadas, demonstrando, insofismavelmente, que a contribuinte importou aparelhos condicionadores de ar completos, e não peças isoladas como declarado pela importadora.

Demonstrado que as importações eram de aparelhos condicionadores de ar, completos, do tipo split system, não há qualquer dificuldade em se proceder à codificação fiscal, aplicando-se ao caso as regras de interpretação 1 e 2a chega-se; facilmente, à posição 8415, que lista textualmente os aparelhos em exame.

Tanto é assim que o Fisco manteve o código declarado pelo contribuinte informado quando da importação isolada de 10 unidades condensadoras e 374 unidades evaporadoras, conforme exposto no Anexo 6 do relatório intitulado "Folha de Continuação dos Autos de Infração do II, do IPI, do Cofins-Importação e do PIS/Pasep-Importação" às fls. 276 e seguintes, mais precisamente no seguinte excerto, às fls. 279 e 280 (destaques editados):

Isso posto, registramos:

- *que a classificação adotada pelo contribuinte para as 2 (duas) unidades condensadoras GSK24-22L0 excedentes/isoladas (declaradas na DI nº 02/0150121-4) está DE ACORDO com o disposto no Parecer Coana nº 17/00; e*
- *que não possuímos conhecimento técnico suficiente (nem laudos técnicos), sobre unidades condensadoras isoladas e sua tipologia, nem sobre unidades evaporadoras isoladas e sua tipologia, para uma afirmação de que o Parecer Coana nº 17/00 é o dispositivo legal que determina a classificação fiscal das demais 8 unidades evaporadoras e 374 unidades condensadoras excedentes/isoladas, de modelos padronizados não elencados no Parecer Coana nº 17/00. Tampouco para classificá-las. Não estamos convictas de que não se tratariam de unidades condensadoras e unidades evaporadoras sem qualquer outra característica particular (por exemplo, no caso de existência de válvula de inversão do ciclo térmico/capacidade de aquecimento — R, a unidade evaporadora passaria a funcionar como unidade condensadora e vice-versa) que pudesse determinar outra classificação fiscal para as mesmas. Não questionaremos, nesta oportunidade, a classificação fiscal declarada pelo contribuinte para essas 8 unidades evaporadoras e 374 unidades condensadoras excedentes/isoladas.*

Reforce-se: o contribuinte está sendo acusado de promover a importação de equipamentos de ar-condicionado do tipo “split system”, mas fracionar suas importações em despachos distintos, com vistas a usufruir de uma tributação mais benéfica, já que as unidades evaporadora e condensadora que, juntas, formam aquele equipamento, quando importadas isoladamente, são tributadas a uma alíquota inferior à do equipamento completo.

Nestes casos, decidiu o acórdão recorrido, continuaria aplicável a orientação sedimentada na Decisão Diana 359, que foi reformada pelo Parecer Coana nº 9, de 2000, este último reformado pela Solução de Consulta Coana nº 17, de 2.000. Confira-se o excerto (destaques editados):

O que se percebe aqui, portanto, é que, o Parecer COANA nº 009 reforma, sim, o entendimento da decisão DIANA nº 359, mas tão somente em relação aos casos em que aquela decisão indicou a classificação tarifária no código NCM 8415.90.00, ou seja; nos casos em que as unidades evaporadora e condensadora se mostrariam passíveis de se classificarem isoladamente.

Não tratou referido Parecer da reforma total do entendimento da classificação fiscal das mercadorias, ou seja, não abrangeu os casos em que as unidades condensadoras e evaporadoras se constituíam em partes de uma unidade funcional de aparelho de ar condicionado do tipo split system. Para esses casos, permaneceu vigendo a Decisão DIANA nº 359, que indicou as classificações tarifárias nos códigos...”

O contribuinte, a seu turno, argumenta que o Fisco, equivocadamente, concluíra que as operações fracionadas representariam a importação de unidades funcionais e

que as características de suas operações (registro de declarações fracionadas de unidades equivalentes) teriam sido expostas na petição que encaminhou a consulta solucionada pela Solução de Consulta nº 17, de 2000 e, como tal, levadas em consideração quando da prolação daquela decisão. Ou seja, não haveria que se cogitar da aplicação da Decisão Diana nº 359, integralmente revogada pelo Parecer Coana nº 9, segundo defende.

Por outro lado, cumpre destacar que não está em discussão a adoção de uma terceira classificação para equipamentos do tipo *split system*.

Vale dizer, afastada a acusação de fracionamento irregular das declarações de importação de aparelhos de ar-condicionado, cumpre aplicar a Solução de Consulta nº 17. De outra banda, caso venha a ser ratificada a acusação, prevalecerá a classificação informada no auto de infração: 8415.81.10 e 8415.62.10, para os fatos geradores ocorridos no ano de 2001; 8415.10.10, para os fatos geradores aperfeiçoados entre 01/01/2002 e 31/07/2002; e 8415.10.11, para os fatos geradores aperfeiçoados a partir de 01/08/2002.

Destaque-se, desde já, que considero irrelevante para a solução do litígio discutir a vigência da Decisão Diana nº 359, que enfrentou a discussão acerca da classificação de unidades evaporadoras e condensadoras isoladamente, além de aparelhos de ar-condicionado do tipo *split system*.

Explico.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que o auto de infração, em momento algum, fundamenta a definição da classificação nos ditames da Decisão Diana nº 359, conforme é possível extrair do trecho do Relatório Fiscal às fls. 249 a 266. Naquele trecho da acusação fiscal, as autoridades partem da convicção de que estariam sendo importados aparelhos de ar-condicionado e percorrem o texto da Nomenclatura Comum do Mercosul, definindo os critérios para enquadramento nos códigos propostos, sem qualquer indicação de que esses códigos teriam sido referendados pela Diana 7ª RF, por meio da Decisão nº 359.

De maneira similar, o acórdão recorrido também embasa sua convicção nas regras que dispõem sobre a classificação fiscal.

Por outro lado, no que se refere ao presente litígio, as conclusões da Decisão Diana nº 359, em nada conflitam com a Solução Coana nº 17.

De fato. Com relação aos aparelhos de ar-condicionado apresentados conjuntamente, ainda que desmontados, o a Diana da 7ª Região Fiscal assentou a seguinte conclusão:

3. Tais serão as classificações cabíveis para os aparelhos de ar condicionado compostos pela unidade condensadora e pela unidade evaporadora apresentadas simultaneamente, ainda que desmontadas, e ainda que incompletas (sem, por exemplo, o motor elétrico, o compressor ou o ventilador), por aplicação da Regra Geral de Interpretação 2 A do Sistema Harmonizado.

Com relação às evaporadoras e condensadoras, ainda que importadas isoladamente, determinou a Diana que a classificação a ser aplicada seria a de parte de ar-condicionado, classificada na TEC/TIPI, à época, no subitem 8415.90.00. Confira-se:

4. Outro, entretanto, será o caso da classificação quer da unidade condensadora, quer da unidade evaporadora, quando se apresente isoladamente. "Nenhuma das duas, apresentada separadamente, conserva a característica essencial da máquina completa, como exige a aplicação da Regra Geral de Interpretação já citada. Por essa razão, qualquer das duas unidades, quando apresentada isoladamente, deverá classificar-se como parte de aparelho condicionador de ar, no código TEC/TIPI 8415.90.00.

Ora, como se afirmou anteriormente, não há dúvida de que o item 4 foi reformado pela Solução de Consulta nº 17, de 2000, que decidiu de maneira diversa com relação às evaporadoras em condensadoras importados isoladamente, mas ficou-se silente com relação aos aparelhos de ar-condicionado, considerados importados em conjunto.

Nessa linha, mesmo partindo do pressuposto de que, diferentemente do que decidiu o acórdão recorrido, a Decisão Diana nº 359, teria sido integralmente revogada pela Coana, já que o ato superior expressamente o faz (posição com a qual concorda este Relator), tal constatação não traria qualquer resultado prático para o presente litígio, pois remanesceriam válidos os ditames legais que regem a classificação fiscal, repise-se, expressamente citados no relatório elaborado pelas autoridades Fiscais e pelo acórdão recorrido.

Vale dizer, se a Solução Coana nº 17, de 2000 não teceu qualquer consideração acerca da classificação fiscal de aparelhos do tipo *split system*, não há qualquer ato interpretativo que discipline sua classificação. **Consequentemente, a classificação deverá ser realizada segundo os ditames do SH, como qualquer outra operação que não tenha sido alvo de processo de consulta.**

Cabe a este Colegiado, portanto, decidir, em primeiro lugar, se restou caracterizada a importação fracionada de unidades funcionais (aparelhos de ar-condicionado) ou importações isoladas de unidades evaporadoras e condensadoras; e, em segundo, se a Solução de Consulta nº 17, de 2000, além de fixar a classificação de unidades evaporadoras e condensadoras, determinaria que as operações do contribuinte deveriam ser consideradas, para efeito de classificação, nos termos em que foram declaradas ao Fisco. Ou seja, como realizadas isoladamente.

Com relação à primeira indagação, deve se destacar que a jurisprudência deste CARF tem se inclinado no sentido de que o fracionamento dos despachos de importação ou das notas fiscais de saída das unidades evaporadora e condensadora não é suficiente para descaracterizar a realização de operações de importação ou de venda, conforme o caso, de equipamentos do tipo *split system*. Nesse sentido, menciona-se os seguintes arestos (destaques acrescidos):

Acórdão nº: 3403-002.464, 19/03/2014¹

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 15/01/2004 a 31/08/2008

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AR-CONDICIONADO SPLIT-SYSTEM. COMBINAÇÃO DE UNIDADES CONDENSADORA E

¹ Conselheiro Ivan Allegretti, julgado por maioria.

EVAPORADORA. A combinação de uma unidade condensadora tipicamente destinada a um ar-condicionado do tipo split-system, com uma unidade evaporadora tipicamente destinada a um ar-condicionado do tipo split-system, configura a venda de um conjunto que configura o próprio ar-condicionado do tipo split-system

Acórdão nº 9303-01.140, de 28/09/2010²

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 17/05/1999, 18/05/1999

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS DE APARELHOS DE AR-CONDICIONADO SISTEMA SPLIT.

As Unidades evaporadoras e as unidades condensadoras de Aparelhos condicionadores de ar, ainda que importadas em separado, mas destinadas a formar aparelhos únicos conhecido como sistema split (ar-condicionado do tipo dividido) por terem as características essenciais do produto acabado, devem ser classificadas na posição do produto completo ou acabado, por força da Regra Geral de Interpretação 2a do Sistema Harmonizado, codificação 8415.81.10.

Acórdão nº 3201-001.705, de 20/08/2014³

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONDICIONADORES DE AR SISTEMA SPLIT.

As Unidades evaporadoras e as unidades condensadoras de Aparelhos condicionadores de ar, ainda que importadas em separado, mas destinadas a formar aparelhos únicos conhecido como sistema split (ar-condicionado do tipo dividido) por terem as características essenciais do produto acabado, devem ser classificadas na posição do produto completo ou acabado, por força da Regra Geral de Interpretação 2.a do Sistema Harmonizado.

Pois bem. Após analisar os elementos, firme nessa orientação jurisprudencial e, principalmente, nos elementos carreados ao processo, entendo que restou efetivamente caracterizada a importação de aparelhos de ar-condicionado e tal conclusão decorre do quadro de indícios colacionados e principalmente da convicção de que, salvo as hipóteses de reposição, o contribuinte adquire e revende aqueles equipamentos, não as referidas unidades.

Seguramente nenhum dos conselheiros que compõem este Colegiado se dirigiu a um estabelecimento comercial para adquirir uma unidade evaporadora, uma unidade condensadora e um "kit", contendo controle remoto, pilhas e outros elementos necessários ao funcionamento do ar-condicionado do tipo *split system*. Adquiriu um aparelho de ar-condicionado composto por dois módulos.

² Conselheiro Henrique Pinheiro Torres (redator designado), julgado por maioria.

³ Conselheiro Winderley Moraes Pereira. Unânime.

Com efeito, em primeiro lugar, restou evidenciado que as evaporadoras e condensadoras não são intercambiáveis, como alegou o recorrente.

Esclareça-se. Após analisar os manuais de usuário colacionados às fls. 601 a 748, 2589 a 2606, 2968 a 3359, além das pesquisas à internet colacionadas às fls. 2608 a 2644, o Fisco identificou os padrões e a codificação dos modelos de ar-condicionado importados e comercializados pela recorrente e, a partir de tal identificação, constatou, por meio dos padrões identificados que cada modelo de ar-condicionado era formado por uma unidade condensadora (*outdoor unit*) e uma unidade evaporadora (*indoor unit*). As instruções de instalação igualmente deixam claro que o equipamento revendido é composto de uma unidade evaporadora e uma unidade condensadora.

A tabela colacionada às fls. 233 e seguintes consolida essas informações, conforme exemplificado no trecho abaixo:

Aparelhos de Ar-Condicionado, Tipo "Split-System" (Sistema Elementos Separados)	Unidades Condensadoras (Unidades Externas - "Outdoor Units") Respectivas	Unidades Evaporadoras (Unidades Internas - "Indoor Units") Respectivas
GSJ12-22L	GSJ12-22L <u>O</u>	GSJ12-22L <u>I</u>
GSJ12-22LA	GSJ12-22LA <u>O</u>	GSJ12-22LA <u>I</u>
GSJ12-22RA	GSJ12-22RA <u>O</u>	GSJ12-22RA <u>I</u>
GSK24-22L	GSK24-22L <u>O</u>	GSK24-22L <u>I</u>
GSK24-22LB	GSK24-22LB <u>O</u>	GSK24-22L13 <u>I</u>

Por outro lado, a descrição constante das faturas comerciais apresentadas no momento do registro das declarações de importação e que foram colacionadas aos autos juntamente com os demais documentos apresentados por ocasião do despacho, identificam, a partir desses códigos de referência, quais são os modelos aos quais serão aplicadas.

Adicionalmente, vale a pena analisar, à guisa de exemplo, a tabela colacionada à fl. 807, que exterioriza o levantamento das declarações relativas ao modelo GSJ12-22LA, formado pela condensadora GSJ12-22LAO e pela evaporada GSJ12-22LAI, dentre outros modelos, como se verá adiante.

De fato, a fatura comercial colacionada à fls. 8.369, relativa à DI nº 01/0984054-7, registrada em 05/10/2001, exterioriza a aquisição de 80 unidades evaporadoras modelo GSJ12-22LAI, enquanto que a fatura colacionada à fl. 8.454, relativa à DI 01/1006597-7, registrada em 11/10/2001, exterioriza a aquisição de 80 unidades condensadoras modelo GSJ12-22LAO.

Acrescente-se que, segundo consignado no campo Dados Complementares das duas declarações, colacionados, respectivamente, às fls. 8.365 e 8.444, as mercadorias relativas despachadas por ambas as declarações ingressaram no Território Nacional em 28/01/2001, a bordo do navio Salvador Challenger.

Da mesma forma, a fatura à fl. 8.587, relativa à DI nº 01/1128590-3, registrada em 20/11/2001, exterioriza a aquisição de 180 unidades condensadoras modelo GSJ12-22LAO, enquanto que a fatura colacionada à fl. 8.478, relativa à DI 01/1128492-3,

também registrada em 20/11/2001, exterioriza a aquisição de 180 unidades condensadoras modelo GSJ12-22LAI.

Tal e qual se verificou nas operações anteriores, segundo consignado no campo Dados Complementares das duas declarações, colacionados, respectivamente, às fls. 8.581 e 8.474, as mercadorias despachadas por ambas as declarações ingressaram no Território Nacional em 22/02/2001, a bordo do navio Salvador Panatlantic.

Por outro lado, restou evidenciada uma correlação entre as quantidades de evaporadoras e condensadoras, além da proximidade do registro das declarações de importação, além da coincidência da data em que a mercadoria adentrou no Território Nacional. Ou seja, em que se concretizou o aspecto material da obrigação tributária.

A fim de confirmar essa percepção, tome-se como referência, exemplificativamente, as operações com outro modelo de equipamento, no caso o de código GSJ12-22RA, expostas na tabela a seguir, que reproduz a tabela às fls. 807 e 808, com o acréscimo dos dados de embarque obtidos nos extratos das declarações de importação colacionados aos autos:

Unidades Condensadoras GSJ12-22RAO		Unidades Evaporadoras GSJ12-22RAI		Data da chegada do veículo transportador
Quantidade Importada	Declaração de Importação (DI)	Quantidade Importada	Declaração de Importação (DI)	
100	01/0133061-2	100	01/0082842-0	30/10/2000 (ZIM Argentina)
30	01/0877646-2	30	01/0843563-0	15/12/2000 (ZIM Argentina)
30	01/1006575-6	30	01/0984055-5	22/02/2001 (Panatlantic)
70	01/1006589-6	70	01/0996891-8	15/12/2000 (ZIM Argentina)
200	01/1128590-3	200	01/1128492-3	22/02/2001 (Panatlantic)

Nesse contexto, não vejo como reconhecer que a forma pela qual a mercadoria foi submetida a despacho (ou mesmo comercializada após o despacho) prevaleça sobre o verdadeiro conteúdo da operação.

Até porque, como é cediço, o elemento material do fator gerador do Imposto de Importação é a entrada da mercadoria no Território Nacional. O registro da DI representa exclusivamente a exteriorização do aspecto temporal, para efeito de cálculo e recolhimento do imposto incidente sobre a mercadoria despachada para consumo.

Confira-se o art. 1º do Decreto-Lei nº 37, de 1966, que reproduz o art. 19 do CTN.

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

Agora, o art. 23, inserido no Capítulo IV do mesmo DL, que trata do cálculo do recolhimento do imposto:

CAPÍTULO IV -

Cálculo e Recolhimento do Imposto

(...)

Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

Ora, se as unidades funcionais ingressaram no mesmo instante no Território Nacional, naquele momento operou-se o fato gerador do imposto de importação e, conseqüentemente, demarcou-se as características da operação que seria tributada. O fracionamento dos despachos influenciaria exclusivamente no aspecto temporal que, evidentemente, tem que levar em consideração o material.

Melhor dizendo, importar, como é cediço, não é registrar a declaração de importação, mas promover a entrada da mercadoria no Território Nacional. Assim, se o contribuinte promoveu a importação de "splits systems", não será o fracionamento do Conhecimento de Transporte ou das Declarações de Importação que alterará esse contexto fático-jurídico. Mas, no máximo, a pretensão de, por meio de uma formalidade, alterar o conteúdo da operação.

Restaria, assim, discutir se a Solução de Consulta nº 17, de 2000 efetivamente ampararia a pretensão do contribuinte de considerar que as importações de unidades evaporadoras e condensadoras seriam sempre lavadas em consideração como realizadas isoladamente e, como tal classificadas, ou se, como apontou, a decisão recorrida, nas hipóteses em que se configurou a importação de unidades funcionais, caberia classificar os produtos como aparelhos de ar-condicionado.

Pois bem.

Aduz o contribuinte que a petição que culminou com a Solução de Consulta nº 17, de 2000 descreve suas operações pormenorizadamente e que anexou aos autos os documentos relativos ao despacho de importação, além de catálogos, descrição dos modos de utilização, etc. e que, analisando esse conjunto, a Coana teria decidido que os equipamentos deveriam ser classificados no código informado nas declarações de importação. Não remanesceriam dúvidas, no seu sentir, quanto ao seu objetivo e quanto à forma pela qual dava-se a importação separada de produtos, acondicionados igualmente de maneira separada.

Adiciona à sua argumentação, que juntou aos autos da consulta duas declarações de importação distintas, registradas no mesmo dia, sendo uma destinada ao despacho de unidades evaporadoras e a outra, condensadoras.

Não vejo como acolher essa alegação.

A petição relativa à consulta solucionada definitivamente pela Solução nº 17, de 2000, apresentada nos autos do processo nº 12466.002683/99-28, reproduzida por cópia às fls. 2342 a 2354, em momento algum, detalha que a consulente adquire e revende equipamentos do tipo split system, mas fraciona suas importações em despachos diferentes, para evaporadora ou condensadora.

Também não solicita qualquer orientação no sentido de quais seriam os elementos que, uma vez configurados, revelariam a importação de equipamentos de ar-condicionado completos ou com as características de equipamentos completos (e não de unidades isoladas). Muito pelo contrário, afirma a consulente que importa unidades separadas

e, ao final, solicita orientação acerca de qual seria a classificação que deveria ser empregada. Confira-se, inicialmente, o seguinte trecho que descreve suas operações:

A Consulente, para dar vazão ao cumprimento de seus objetivos sociais, segundo o ramo de atividades que desenvolve, é importadora de dois aparelhos próprios e específicos destinados a produção de frio, quais sejam, uma unidade evaporadora e uma unidade condensadora.

(...)

Segundo os prospectos em anexo, não existe coexistência do conjunto exigido pela norma explicativa quer na unidade evaporadora, quer na unidade condensadora, motivo pelo qual essa classificação deve ser afastada como incidente em qualquer das unidades, evaporadora ou condensadora.

(...)

As mercadorias importadas pela Consulente são importadas por B.L.'S distintos, porque são mercadorias distintas. A Consulente efetua a venda de uma unidade evaporadora como unidade evaporadora, e não como ar-condicionado.

A propósito, ha que considerar que sempre as unidades evaporadoras e condensadoras são vendidas separadamente o fato desta unidade poder ser utilizada como parte um ar-condicionado tipo split não influi na sua tipologia como unidade própria.

Como é possível verificar, diferentemente do alegado, o contribuinte não informou ao Fisco, por exemplo, que as unidades não são intercambiáveis, que o fato gerador ocorre na mesma data, que há uma coincidência de quantitativos, etc.

Com relação às declarações de importação, o contribuinte faz a seguinte afirmação:

Com efeito, a Consulente promovia o desembaraço aduaneiro das apontadas mercadorias por meio das Declarações de Importação, tombadas sob 99/0548955-0, e 99/0548953-3, onde estabeleceu a classificação tarifária da mercadoria como "NCM-8418.61.10" e "NCM 8418.69.90", respectivamente, conforme docs. 5 e 6.

Por outro lado, a leitura da Solução de Consulta nº 17, de 2000 afasta ainda mais a conclusão pretendida pelo contribuinte.

Deveras, não se poderia exigir do parecerista que, tratando de questão afeta à classificação, a partir de uma visão estanque dos documentos apresentados, inferisse a acusação do Fisco, só formada após a realização de um longo processo de auditoria. E, mesmo se fosse exigida tal verificação, caberia discutir a nulidade da decisão, por omissão, jamais estender o seu alcance para além do que restou consignado.

Faz-se tal registro em razão de que, compulsando a Solução de Consulta nº 17, colacionada às fls. 2263 a 2274 não se identifica, em nenhum momento, a discussão acerca

do fracionamento das operações de equipamentos de ar-condicionado, demonstrado a partir dos elementos suscitados pelas autoridades fiscais. Repise-se, trata da classificação de unidades evaporadora e condensadora, consideradas isoladamente.

Ora, como é cediço, a consulta só produz efeitos sobre matéria consultada (e obviamente analisada), nos termos do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 02/1997, que, à época, disciplinava o processo de consulta:

Art. 10. 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 decisão que a soluciona, desde que o pagamento ocorra neste prazo, quando for o caso.

§ 1º Os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida, somente se aperfeiçoam se o fato concretizado for aquele sobre o qual versou a consulta previamente formulada.

Se a matéria fática diverge daquela que foi decidida, evidentemente, a consulta é inaplicável. Prova disso é que, quando a consulta diz respeito a eventos futuros, sua eficácia ficará limitada aos eventos concretizados nos termos em que foram consultados, como destacava o § 1º acima transcrito.

Finalmente, mesmo que viesse a ser considerado que a Solução de Consulta nº 17, de 2000 teria, implicitamente, definido como se daria a classificação de Split Systems, já que tais aparelhos serão sempre apresentados em módulos separados e a subposição 8515.10 da TEC, até 31/01/2001⁴, não fazia menção a tais equipamentos fracionados, essa orientação estaria tacitamente derogada desde 2002, quando passou a vigor a NCM aprovada pela Resolução CAMEX nº 42, de 2001, que traz o seguinte texto para a subposição 8415.10.

84.15-MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE-

8415.10--Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando um corpo único ou do tipo "split-system" (sistema com elementos separados)

De fato. Nesse novo contexto, não faria sentido pretender argumentar que a separação dos módulos atrairia a aplicação de uma classificação diversa, na medida em que a Nomenclatura fixou uma classificação para o sistema com elementos separados.

Não foge ao conhecimento deste Conselheiro que esta CSRF, julgando o recurso da Fazenda Nacional apresentado contra o acórdão favorável aos contribuintes que figuram no presente processo, que serviu de paradigma para o presente recurso especial, manteve a decisão favorável ao contribuinte. Entretanto, com a devida licença às opiniões em sentido contrário, não extraio de tal acórdão uma manifestação contrária ao que foi aqui

⁴ 8415.10 Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando um corpo único.

consignado ou mesmo à tendência jurisprudencial exposta anteriormente. Confira-se a ementa do aresto:

Acórdão nº 9303-003.123, de 24/09/2014⁵

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 09/07/1999 a 19/05/2000

NORMAS PROCESSUAIS. SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS

As decisões em processo de consulta de classificação fiscal de mercadorias têm efeito declaratório e, por isso, caráter ex tunc, razão pela qual, as decisões de instância hierarquicamente superior que reformem pareceres das que lhe são inferiores têm efeito retroativo tanto para cobrar quanto para restituir diferenças no pagamento de tributos devidos, observados, respectivamente, os prazos de decadência e prescrição.

Como é possível perceber, o aresto debateu exclusivamente os efeitos retroativos da consulta, não tecendo qualquer consideração acerca da aplicabilidade da solução de consulta às acusações aqui debatidas. Confira-se os seguintes excertos do voto-condutor, que delimitam a discussão enfrentada naquela oportunidade e demarcam o seu conteúdo decisório:

Em apertada síntese, a matéria trazida ao debate diz respeito aos efeitos jurídicos de consulta eficaz, em vista do fato de que a Administração proferiu, consecutivamente, três respostas à consulta da contribuinte sobre a correta classificação fiscal de mercadorias por ela importadas.

Conforme relatado, a decisão recorrida deu parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito à restituição sobre os tributos pagos a maior na importação de unidades evaporadoras de sistemas de ar-condicionado do tipo “split” por considerar que a solução de consulta de classificação de mercadorias vincula a administração quando favorável ao contribuinte. Tal solução consubstanciada no Parecer COANA no. 17/00, de 8 de novembro de 2000, (vigente quanto da apresentação do pedido de restituição pela Interessada), reformou o Parecer COANA no. 9, de 18 de maio de 2000 e a Decisão DIANA no. 359/99, esta, por sua vez, foi reformada pelo Parecer no. 9 retromencionado.

Com relação a esta matéria, já expressei meu entendimento de que as decisões em processos de consulta têm efeito meramente declaratório, interpretativo. Têm a finalidade de esclarecer o entendimento da Autoridade Tributária quanto à aplicação de norma tributária a um caso concreto, notadamente no caso em tela que se trata de consulta sobre classificação de mercadorias.

(...)

⁵ Conselheiro Joel Miyazaki. Unânime.

Neste sentido, concordo com o resultado da decisão recorrida, não por causa da aplicação da retroatividade benigna, mas porque a decisão final da COANA tem sim aplicação retroativa, tanto para cobrar eventuais diferenças de tributos (sem penalidade, conforme disposto na regulamentação do processo de consulta), como para restituir aqueles comprovadamente pagos a maior pelo contribuinte, em ambos os casos, respeitados os prazos legais de prescrição e decadência.

Assim sendo, não vejo como essa interpretação destoe da que aqui se discute nem muito menos da jurisprudência do CARF.

Com essas considerações, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

Com a devida vênia ao excelente voto do Ilustre Conselheiro Relator, ousou-se divergir do seu posicionamento pelas razões que passam a ser declaradas.

Como relatado, o processo administrativo tem origem em auto de infração (fls. 177 e seguintes) lavrado para exigência do imposto de importação (II), do imposto sobre produtos industrializados vinculado à importação (IPI - Importação) e das contribuições para o PIS/Pasep - Importação e Cofins - Importação, relativas às Declarações de Importação registradas no Siscomex no período de 01/01/2001 até 30/06/2005. Fundamentou-se a autuação, em síntese, na acusação de classificação fiscal imprópria das mercadorias, para beneficiar-se de alíquotas menores relativas aos tributos devidos, com intenção dolosa (em tese) contra a Fazenda Nacional, por suposta existência de má-fé do consultante na formalização e no emprego do processo de consulta nº 12466.002683/99-28.

O deslinde da controvérsia perpassa as consultas elaboradas pelas Contribuintes junto à Administração Pública, e as suas respectivas respostas, pois as mesmas foram relevantes no procedimento de Revisão Aduaneira que culminou com a autuação fiscal. Para elucidar o raciocínio adotado no entendimento que ora se defende, pertinente breve histórico dos atos emanados do Poder Público:

ATO ADMINISTRATIVO	DATA DE PUBLICAÇÃO	EMENTA	OBJETO DA CONSULTA
--------------------	--------------------	--------	--------------------

Decisão DIANA/SRRF/7ª RF nº 359 (revogado)	28/12/1999	ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: CÓDIGO TEC/TIPI - 8415.81.10. Aparelho condicionador de ar constituído por uma unidade condensadora e uma unidade evaporadora separadas e conectadas por meio de dutos e cabos, com capacidade inferior a 30.000 frigorias/hora, contendo função de inversão do ciclo térmico (calefação do ambiente). CÓDIGO TEC/TIPI - 84.15.82.10. Aparelho condicionador de ar constituído por uma unidade condensadora e uma unidade evaporadora separadas e conectadas por meio de dutos e cabos, com capacidade inferior a 30.000 frigorias/hora, não contendo função de inversão do ciclo térmico (calefação do ambiente). CÓDIGO TEC/TIPI - 8415.90.00. Unidade evaporadora de aparelho condicionador de ar, <u>apresentada isoladamente</u>. Unidade condensadora de aparelho condicionador de ar, <u>apresentada isoladamente</u>. Dispositivos legais: RGI 1ª, RGI 2 A, RGI-6ª, Nota 4 da Seção XVI da TEC — Decreto nº 2376/97 e da TIPI - Decreto nº 2.092/96.	Classificação fiscal das unidades condensadora e evaporadora, separadamente.
Parecer COANA nº 009 (revogado)	18/08/2000	Assunto: Classificação de Mercadorias (Reforma a Decisão DIANA/SRRF/7ª N.º 359,	Revisão de ofício, pela COANA, da Decisão Diana nº 359. Alterou a

		DE 28.12.99) Código TIPI/TEC Mercadoria 8418.99.00 - Unidade Evaporadora para Sistema de Ar-condicionado, apresentada com motor, de ventilação e ventilador. 8418.69.99 - Unidade Condensadora para Sistema de Ar-condicionado, apresentada com compressor, motor de ventilação e ventilador Dispositivos legais: Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI, 1ª e 6ª (textos da Nota 2 "a" da Seção XVI, da posição 8418, das sub-posições 8418.6, 8418.69, 8418.9 e 8418.99) conjugadas com a RGC-1, todas da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 1996 e da TEC, aprovada pelo Decreto nº 2.376, de 1997	classificação fiscal, mas manteve o entendimento de se tratarem de unidades separadas.
Parecer COANA nº 17 (vigente)	08/11/2000	Assunto: Classificação de Mercadorias (Reforma o Parecer COANA Nº 09, de 18 de maio de 2000 e a Decisão DIANA/SRRF/7ª RF Nº 359, de 28 de dezembro de 1999). Código TIPI/TEC Mercadoria 8415.82.10 - Unidade Evaporadora para Sistema de Ar-condicionado, desprovida de condensador, composta de evaporador, um ventilador e seu motor, filtros, carcaça e	Revoga o Parecer COANA nº 09/2000. Conclui que cada unidade condensadora e cada unidade evaporadora constitui-se em uma máquina, com classificação específica no Sistema Harmonizado (SH) para cada uma delas, separadamente.

		outros componentes, sem válvula de inversão de ciclo térmico. 8418.69.90 "Ex" 02 - Unidade Condensadora para Sistema de Ar-condicionado, apresentada com compressor, motor de ventilação e ventilador, todos formando um corpo único. DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI 1ª (textos das posições 8415 e 8418) e 6ª (textos das subposições 8415.8, 8415.82, 8418.6 e 8418.69) conjugadas com a RGC-1, todas da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996 e da TEC, aprovada pelo Decreto nº 2.376, de 12 de novembro de 1997.	
--	--	--	--

Da análise das soluções de consulta acima listadas conclui-se que: **(a) não foram objeto de consulta as unidades funcionais de aparelhos de ar-condicionado (do tipo split system), com capacidade ou não de inversão do ciclo térmico, não tendo sido objeto das respectivas decisões e pareceres; e (b) predominou no processo de consulta a decisão de que as unidades evaporadora e condensadora podem ser classificadas separadamente, conforme Parecer Coana nº 17/2000, nos códigos NCM 8415.82.10 e 8418.69.90.** Com base nessas premissas é que deve ser analisado o caso dos autos.

No julgamento dos recursos especiais, restou assentada a premissa de estar vigente a Solução de Consulta Coana nº 17/2000, sendo aplicável ao caso. O cerne do litígio, portanto, está no alcance do referido ato administrativo e se permanece a acusação de fracionamento irregular das declarações de importação de aparelhos de ar-condicionado, do tipo *split-system*, e por conseguinte, permanecendo aplicável a Decisão Diana 359/1999. A fiscalização acusa a empresa TARGET de ter empregado de forma indevida as soluções de consulta emitidas pela Administração Fazendária.

Tendo em vista estar vigente o Parecer Coana nº 17/2000, no qual se embasaram as Contribuintes para proceder à classificação fiscal das mercadorias importadas, separadamente, a Fiscalização laborou em equívoco ao lavrar o auto de infração, com o devido respeito ao entendimento contrário proferido pelo Nobre Relator e que prevaleceu no processo. Caracterizado está efetuarem as importações de unidades evaporadoras e condensadoras, separadamente, cada qual constituindo-se em uma unidade autônoma, tendo procedido de

forma correta o Sujeito Passivo ao adotar a classificação fiscal segundo o Parecer Coana nº 17/2000.

Além disso, a situação tratada no presente processo é idêntica ao pedido de restituição veiculado junto à Secretaria da Receita Federal, culminando com o processo administrativo nº 13771.000094/2001-27, julgado em definitivo de forma favorável aos contribuintes, nos termos do Acórdão nº 9303-003.123, aplicável também ao caso em exame, assim ementado, *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 09/07/1999 a 19/05/2000

NORMAS PROCESSUAIS. SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS

As decisões em processo de consulta de classificação fiscal de mercadorias têm efeito declaratório e, por isso, caráter ex tunc , razão pela qual, as decisões de instância hierarquicamente superior que reformem pareceres das que lhe são inferiores têm efeito retroativo tanto para cobrar quanto para restituir diferenças no pagamento de tributos devidos, observados, respectivamente, os prazos de decadência e prescrição.

Da fundamentação do referido acórdão, extrai-se ainda que "[...] o Parecer nº 17/00 consubstancia a "palavra final", o parecer definitivo da mais alta instância da Autoridade Administrativa que tem a competência legal para definir a classificação fiscal das mercadorias no território nacional", consignando ainda o Relator daquele caso que o Parecer Coana nº 17/2000 tem aplicação retroativa.

Aplicável, portanto, a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no acórdão nº 9303-003.123, ao presente litígio, tudo em observância à necessidade de uniformização da jurisprudência, mantendo-a estável, íntegra e coerente, consoante diretriz estabelecida no art. 926 do Novo Código de Processo Civil , aprovado pela Lei nº 13.105/2015. Isso porque se entende que os pedidos de restituição objeto daquele processo e o auto de infração ora analisado tratam especificamente das mesmas operações e das mesmas Contribuintes: classificação fiscal na importação de unidades evaporadoras e condensadoras, separadamente.

De outro lado, na fiscalização não foi refutado o entendimento externado nas soluções de consulta, mas sim a forma de interpretação e adoção das mesmas pelas Contribuintes para proceder às importações das unidades evaporadoras e condensadoras separadamente, resultando na lavratura de auto de infração, de forma equivocada.

O Contribuinte estava amparado em ato administrativo que goza de presunção de validade e confiança para adotar a classificação fiscal das mercadorias importadas de forma separada, como efetivamente o fez, não podendo ser posteriormente surpreendido por mudança de critério jurídico ou de seus fundamentos. Nesse sentido, inclusive, é o disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional , segundo o qual eventuais alterações dos critérios jurídicos ou fundamentos da autuação só podem ser aplicados aos fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, consagrando o princípio tributário da proteção da confiança.

Processo nº 12466.002745/2006-19
Acórdão n.º **9303-005.163**

CSRF-T3
Fl. 11.433

Diante dessas considerações, divergiu-se do Ilustre Conselheiro Relator e deu-se provimento aos recursos especiais das Contribuintes.

(assinado digitalmente)
Vanessa Marini Cecconello