

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO – COGEAE**

**CONSULTA FISCAL E EFEITOS CONTRA TERCEIROS NA CLASSIFICAÇÃO DE
MERCADORIAS**

ANGELO CELSO DE OLIVEIRA E SILVA

SÃO PAULO

2011

RESUMO

O presente trabalho trata a respeito do procedimento de consulta fiscal no âmbito da Lei 9.430/96, Decreto 70.235/72 e Instrução Normativa RFB nº 740/07 que delimitam o escopo da Consulta Fiscal.

Nos termos da legislação aplicável, os efeitos da resposta do referido procedimento fica adstrito ao consulente. No entanto verificaremos a problemática que envolve o efeito erga *omnes* na Solução de Consulta de Classificação Fiscal de Mercadorias.

Aos meus pais e irmãos pelo
mais sincero apoio e incentivo
em todos os projetos que inicio,
com quem tenho a obrigação
em compartilhar os resultados.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
CAPÍTULO 1: CONSULTA FISCAL, LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E PRESSUPSTOS.....	7
CAPÍTULO 2: EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA.....	10
2.1: CARÁTER VINCULANTE.....	10
2.2: EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA.....	13
CAPÍTULO 3: A NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL E TARIFA EXTERNA COMUM.....	16
CAPÍTULO 4: A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS, SUA METODOLOGIA E PRINCÍPIOS.....	19
CAPÍTULO 5: A ALTERAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM RESPOSTA À CONSULTA.....	22
CONCLUSÃO.....	29
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	31

INTRODUÇÃO

A Consulta Fiscal quando formulada pelo consulente interessado, dá ensejo à instauração de procedimento administrativo no qual a Administração dirime dúvida sobre a aplicação da regra tributária questionada.

Em virtude da inexistência de interesse divergente no referido procedimento, a dissolução da dúvida dá fim ao procedimento da consulta fiscal.

Todavia, a Lei permite uma possibilidade de interposição de recurso diante da resposta à consulta, desfavorável a seus interesses, desde que exista em situação análoga decisão divergente daquela que se pretende recorrer.

Tal possibilidade não torna o procedimento litigioso, apenas garante a aplicação dos princípios da isonomia e da moralidade administrativa.

O ato normativo de resposta à consulta cria para o contribuinte uma situação jurídica subjetiva, que lhe garante, ainda que não siga a orientação formulada na resposta, só pode ser penalizado nos limites da referida resposta.

Ademais, consoante o Princípio da Inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, CF) a decisão proferida pelo procedimento da consulta fiscal não exclui a possibilidade de o contribuinte levar ao judiciário a questão a fim de ter por dirimida tal divergência por meio da prestação da tutela jurisdicional.

Nos termos da legislação aplicável, a resposta a princípio não produz efeito normativo contra terceiros. No entanto, pode servir de como suporte para exclusão de penalidades, juros moratórios e atualização monetária, nos termos do artigo 100, I do CTN.

No entanto, abordaremos Consulta sobre a Classificação Fiscal de Mercadorias, (código NCM) onde referida resposta, denominada Solução de Consulta, possui efeitos *erga omnes*.

Destarte, cumpre expor a problemática operacional que envolve o tema e é resultante do referido efeito contra terceiros, ficando o contribuinte que não se adequar a seus termos sujeito às penalidades cabíveis.

Por derradeiro, mencionaremos também que, por vezes, as penalidades aplicadas pela Administração nessa seara são, além de arbitrárias, vedadas em nosso ordenamento.

CAPÍTULO 1: CONSULTA FISCAL, LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E PRESSUPOSTOS

A consulta fiscal é o instrumento pelo qual o contribuinte se dirige à Administração com a finalidade de dirimir eventuais dúvidas que possua na interpretação da lei tributária.

Esse instrumento tem fundamento no direito constitucional à informação, corporificado no artigo Art. 5º, XXXIII da Constituição Federal, segundo o qual:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

Isso significa que a consulta fiscal, além de corporificar o direito constitucional de acesso à informação, é instrumento válido para a execução do artigo 37 da Constituição Federal, que destaca a vinculação da Administração à satisfação do interesse público em atendimento ao princípio da eficiência administrativa.

Ademais, trata-se de veículo que, no âmbito do Direito Tributário, busca assegurar a segurança jurídica, na medida em que a Solução de Consulta tem por objeto a apresentação da interpretação da Administração a respeito de determinada norma jurídica.

Devemos também afastar o entendimento de alguns autores no sentido de que o direito constitucional de petição é suporte para a Consulta Fiscal.

Isso porque o objeto do referido procedimento é a informação do entendimento da Administração a respeito da aplicação determinada regra tributária a um caso concreto.

Em contrapartida, o direito de petição é vislumbrado nas hipóteses em que a petição é o instrumento jurídico a ser utilizado nos casos de afronta a direito ou meio residual de comunicação entre a Administração e administrado.

Nesses casos, existe um direito a pedir, ou seja, a Administração não está obrigada a fornecer o que lhe é solicitado. Postula-se o reconhecimento do pedido.

Por sua vez, no procedimento de consulta, a Administração está obrigada a fornecer a resposta, a informar a sua interpretação a respeito da norma jurídica que suscita a dúvida. O pedido já é legítimo.

Podemos avaliar como um procedimento benéfico para Administração e administrados, pois a prévia definição da interpretação de determinada norma tributária permite harmonizar interesses igualmente relevantes.

Além dos princípios já mencionados, outros princípios relevantes para o procedimento da consulta fiscal são (i) o princípio da legalidade (que irá delimitar a extração d sentido normativo), (ii) princípio do devido processo legal, (iii) princípio da motivação (que impões que as respostas deverão ser justificadas) e (iv) princípio da publicidade (como condição necessária para a validade do ato de resposta).

No âmbito federal, a legislação vigente a respeito do tema é composta pelo Decreto 70.235/72 e Lei 9.430/96 que, *latu sensu*, delimitam o escopo da Consulta Fiscal.

Mais especificamente, no que se refere à consulta fiscal sobre a classificação de mercadorias, aplica-se a Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Por fim, cabe mencionar, como pressupostos da consulta fiscal (i) o texto legal, (ii) o fato e (iii) a dúvida.

No que se refere ao texto de lei, esse oferece os dados necessários para a construção, pelo interprete, da norma jurídica, que por sua vez será responsável por regular uma conduta. Ante a incerteza frente a um fato, essa construção resta prejudicada.

Por sua vez, no que se refere ao fato, temos que esse é corporificado pela própria situação do consultante que dá ensejo à dúvida.

Já a dúvida não deve ser confundida com o desconhecimento, de forma que o segundo não pode ser alegado nos termos da Lei de Introdução ao Código Civil em seu Art.3º assevera que “*Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece*”.

Com efeito, a dúvida respeito do modo de aplicação de norma tributária é que vai possibilitar a apresentação da consulta.

Assim, delimitados os aspectos gerais que norteiam a Consulta Fiscal, devemos agora abordar seus efeitos, senão vejamos.

CAPÍTULO 2: EFEITOS DA DECISÃO QUE RESPONDE A CONSULTA

2.1: CARÁTER VINCULANTE

Existe no campo doutrinário uma breve discussão a respeito da consequência jurídica imediatamente criada para o consulente com a Solução de Consulta.

Alinhamos nosso entendimento com o de Francisco de Souza Mattos, quando diz que o ato de resposta à consulta cria para o consulente uma “situação jurídica subjetiva”¹. Isso porque as decisões da consulta declaram o entendimento da Administração acerca da matéria consultada.

No entanto, esse direito subjetivo que lhe garante não ser exigido por consulta diversa ao do conteúdo da resposta da consulta somente será corporificado pela adesão do consulente aos termos dessa resposta. A esse respeito, são os ensinamentos de Rubens Gomes de Souza:

“a situação jurídica subjetiva se concretiza com a subordinação do contribuinte à orientação que lhe foi indicada pelo fisco ao responder à consulta, porquanto, por este ato de ‘adesão ativa’ o contribuinte terá incorporado, ao complexo das garantias que lhe assegura o regime legal positivo, o elemento de certeza jurídica decorrente do pronunciamento fiscal (...). De fato, ao submeter-se à interpretação adotada pelo Fisco, o contribuinte terá renunciado à sua própria liberdade de apreciação e terá aceito a solução fiscal como vinculatória, formalizando-se, assim, por antecipação, o elemento jurídico das relações tributárias que posteriormente se verificarem na matéria objetivada pela consulta.”²

Ou seja, depois de proferida a resposta à consulta, pode o consulente (i) atender a orientação contida na resposta, não podendo dessa forma ser exigido por conduta diversa ou (ii) recorrer ao Judiciário para se resguardar de eventual prejuízo que pode resultar da aplicação do conteúdo da resposta.

¹ A consulta fiscal, *Revista dos Tribunais*, v.205, p. 36.

² Efeito vinculatório das decisões de consultas, *Revistas dos Tribunais*, v. 246, p. 616.

Todavia, no que se refere aos efeitos gerados para a Administração, a resposta à consulta tem caráter vinculante imediato, o que significa que não poderá seguir entendimento diverso daquele que restou informado.

Assim, caso um consulente opte por não seguir a orientação dada pela consulta, conforme afirmamos no parágrafo anterior, a conduta da Administração fica delimitada pelo critério utilizado em sua resposta, desde que o caso concreto seja coincidente com o fato descrito na consulta.

Em outras palavras, cumpre trazer à colação o trecho do voto do Exmo. Ministro JOSÉ DELGADO, da Primeira Turma do E. STJ, nos autos do REsp 600.218/RJ, julgado em 23/03/2004, DJ 17/05/2004, p. 154:

A doutrina entende que a consulta tem força vinculante para a administração quando ela for favorável ao contribuinte. Em outras palavras, ela gera efeitos de consolidar em favor do contribuinte o entendimento manifestado pelo Fisco. Tem, portanto, eficácia e efetividade de lei, vigorando até que legislação posterior modifique a compreensão assentada.

TRIBUTÁRIO RECURSO EM CONSULTA ADMINISTRATIVA. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 48, § 5º, DA LEI 9430/96. ALEGATIVA DE INFRINGÊNCIA AOS ARTIGOS 535, II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E 151, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INOCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Não comete infringência ao artigo 535, II, do Código de Processo Civil o acórdão que analisa todos os pontos relevantes atinentes à solução da lide posta em julgamento. O juiz, ao expor os motivos que o levaram a decidir desta ou daquela maneira, não está subordinado a fazê-lo como quem responde a um questionário jurídico, mas sim fundamentadamente. Aliás, o decisório abordou explicitamente o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, tema da insurgência recursal.

2. É certo que o processo administrativo de consulta produz pelo menos dois efeitos: a) suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação que está sendo discutida e b) impedimento, até o término do prazo fixado na resposta, para o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada. Contudo, no presente caso, encontra-se correto o v. acórdão rechaçado na medida em que reconheceu que, nos

termos do artigo 48, § 5º, da Lei 9430/96, o recurso interposto sobre a resposta dada à consulta, quando divergir de outra conclusão, não tem efeito suspensivo.

Portanto, não ocorreu, in casu, violação ao disposto no artigo 151, III do Código Tributário Nacional.

3. Recurso especial desprovido.

(REsp 600.218/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/2004, DJ 17/05/2004, p. 154) (grifos nossos)

Assim, temos delimitados os efeitos gerados para o contribuinte consulente e para a Administração, quando proferida a Solução de Consulta.

Cumpra agora abordar quais efeitos são gerados aos demais administrados nesse mesmo momento.

2.3: EFEITOS CONTRA TERCEIROS

No que se refere aos efeitos gerados a terceiros, a princípio, consulta não tem o condão de gerar nenhuma repercussão normativa.

Ou seja, a situação jurídica subjetiva que descrevemos anteriormente não é criada para terceiros, de forma que esses não ficam resguardados dos limites lançados na referida resposta.

No entanto, mister verificar que a resposta à consulta formulada por terceiros **expõe** o posicionamento da Administração a respeito do conteúdo da determinação tributária em questão.

Podemos assumir nesse caso que a resposta tem um caráter instrutivo, que poderia ser aplicável aos demais contribuintes desde que se encontrem em condições similares à aplicação da norma, em correta observância dos princípios da isonomia e da moralidade administrativa.

Dessa forma, a resposta concedida à consulta fiscal deve ser compreendida como norma complementar, a que se refere o Artigo 100, I e Parágrafo Único, do CTN, senão vejamos:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Também nesse sentido, abordando os efeitos dos atos administrativos e sua repercussão, Hely Lopes Meirelles preconiza:

Atos administrativos normativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados³.

No entanto, necessário mencionar a ressalva de Kelly Magalhães Faleiro, a respeito da aplicabilidade do efeito normativo da resposta da consulta:

Contudo, para que se possa atribuir tal efeito, é imperioso que se trate de um entendimento consolidado na Administração, reiterado em diversas decisões, e não um entendimento pontual, isolado, que não reflita o seu verdadeiro pensamento sobre a questão⁴.

Em decorrência de tais princípios é que surge a possibilidade de interposição de recurso, na esfera administrativa, em face a resposta da consulta fiscal.

Assim, restou a redação do § 5º do artigo 48 da Lei 9.430/96, senão vejamos:

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.

Destarte, na hipótese descrita pelo § 5º, caberá recurso de divergência, sem efeito suspensivo para a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, no prazo de 30 dias contados da ciência da solução.

³ Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, RT, 14ª edição, 1989, p. 154

⁴ Kelly Magalhães Faleiro, Procedimento de Consulta Fiscal, Noeses, 1ª edição, 2005, p. 116

Dessa forma, por tais características, o referido recurso é fundado mais nos interesses da coletividade do que do consulente individual. Por meio dele, busca-se estabilizar as expectativas de toda uma coletividade que tem interesse na solução da controvérsia, ou seja, daqueles que de alguma forma são ou serão atingidos pela norma objeto da consulta.

Contudo, cumprido o dever de expor os contornos gerais que regem o mecanismo da consulta Fiscal, passaremos a abordar a classificação de mercadorias, determinada pela Nomenclatura Comum do Mercosul.

De agora em diante, verificaremos que, no âmbito da Consulta Fiscal da Classificação de Mercadorias, a Solução de Consulta possui efeito erga *omnes*, em atenção ao princípio da legalidade e outros que mais adiante serão mencionados.

CAPÍTULO 3: A NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL E TARIFA EXTERNA COMUM

Superados os contornos gerais que regem o procedimento de consulta fiscal, cabe-nos agora abordar a sistemática da classificação fiscal de mercadorias.

O Decreto Legislativo nº 197, de 25 de setembro de 1991 aprovou o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República da Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai.

O referido Decreto Legislativo foi complementado pelo Poder Executivo com a edição do Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991, que promulgou o Tratado Mercosul. Posteriormente, em 2006, a Venezuela ingressou no bloco econômico.

Os principais objetivos da constituição do Mercado Comum do Sul restou descrito no artigo 1º do Tratado Mercosul, senão vejamos:

ARTIGO 1

Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará "Mercado Comum do Sul" (MERCOSUL).

Este Mercado comum implica:

A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente;

O estabelecimento de uma **tarifa externa comum** e a adoção de uma política comercial comum e relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;

A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes – de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes, e

O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração. (grifo nosso)

Dessa forma, verificamos que a Tarifa Externa Comum constitui um dos pilares do Mercosul. Com efeito, cabe-nos esclarecer qual o seu propósito.

A Tarifa Externa Comum (TEC) é a junção de uma nomenclatura de mercadorias, denominada Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), com um conjunto de alíquotas *ad valorem*, previamente acordado entre os Estados-Partes do Mercosul.

Isso significa que entre os Estados-Partes do Mercosul, existe uma uniformização de critério para cobrança de direitos aduaneiros para determinada mercadoria importada, calculados a partir da TEC.

Assim, supondo que o direito na importação de determinada mercadoria, no valor total de US\$ 100.000,00, com alíquota *ad valorem* de 1%, o importador, **locado em qualquer Estado-Parte do Mercosul**, deverá pagar um direito aduaneiro no montante de US\$ 1.000,00.

Dessa forma, a TEC funciona como um instrumento de regulação do mercado, que possui alíquotas maiores nos setores desenvolvidos e menores aos setores em desenvolvimento.

Essa metodologia exige uma uniformização da **nomenclatura de mercadorias comum** a todos os Estados-Partes, a fim de estabelecer os devidos direitos aduaneiros a cada mercadoria importada. Restou assim definida a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

A NCM e a TEC são introduzidas em nosso ordenamento por intermédio de Resoluções da Câmara de Comércio Exterior (Camex), conforme autoriza o Decreto Nº 4.732, de 10 de junho de 2003 em seu artigo 2ºÇ

Art. 2o Compete à CAMEX, dentre outros atos necessários à consecução dos objetivos da política de comércio exterior:

(...)

III - definir, no âmbito das atividades de exportação e importação, diretrizes e orientações sobre normas e procedimentos, para os seguintes temas, observada a reserva legal:

(...)

c) nomenclatura de mercadoria;

(...)

e) classificação e padronização de produtos;

Assim, em toda importação de produto, esse deverá ser classificado em uma NCM, de acordo com a sua especificação, que resultará em uma repercussão fiscal ou seja, cada NCM possui um tratamento tributário diferenciado.

Diante do exposto, temos que a NCM e a TEC são instrumentos fundamentais para a parametrização das alíquotas do direito aduaneiro devido na importação de mercadorias no Mercosul.

Por derradeiro, cabe registrar que a importação realizada utilizando o código diverso daquele determinado pelo agente estatal pode resultar em aplicação de multa no importe de 1% do valor aduaneiro, recolhimento dos tributos não pagos, caso a exigência tributária seja superior no código correto e também retenção da mercadoria no momento do desembarço. Oportunamente, abordaremos nosso ponto de vista a respeito da legalidade da retenção da mercadoria nesses casos.

Feitas essas considerações, passemos a abordar o ato específico de classificação de mercadorias, seu objeto e os princípios que regem essa classificação.

CAPÍTULO 4: A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS, SUA METODOLOGIA E PRINCÍPIOS

Demonstrada a necessidade da classificação das mercadorias, a fim de operacionalizar os objetivos da uniformização de um bloco econômico, no caso em tela o Mercosul, cabe esclarecer os pontos a serem observados na referida classificação.

A classificação de mercadorias envolve dois momentos distintos. O primeiro é o levantamento das características que são próprias do produto, bem como aquelas que o distinguem dos demais.

Assim, nesse primeiro momento, se faz necessário o conhecimento da mercadoria, que por sua vez é realizado por meio de estudos merceológicos apropriados, que produzem fatos, visto que a Merceologia faz uso das ciências factuais para conhecer esse objeto.

Cumprido observar que, na maioria das vezes, as diferenças observadas na classificação de uma determinada mercadoria se originam pela percepção equivocada daqueles que o estão classificando. Ou seja, tanto por um enfoque subjetivo ou também por erro na investigação merceológica resultará em equívoco no objeto a ser classificado.

Dessa forma, por exemplo, um erro a respeito da medida do produto a ser classificado, resultará em adequação a código NCM diverso daquele que a mercadoria deveria ter sido classificada.

Já o segundo momento é norteado pelos Princípios que regem a classificação de mercadorias. Esses princípios podem ser originários de outras ciências, tais como aqueles afetos à Lógica e ao Direito, ou serem princípios próprios, que formam o substrato da investigação do objeto merceológico.

Tais princípios próprios são vistos como formadores do núcleo central da Classificação de Mercadorias, possuindo os atributos de universalidade e veracidade em qualquer circunstância em que a mesma se apresente.

Com efeito, os princípios da Classificação de Mercadorias são válidos para os objetos merceológicos e as metodologias empregadas na investigação desses objetos. Ademais, esses princípios prescindem de hierarquização formal ou demonstração.

Assim, cumpre mencionar os cinco principais princípios da Classificação de Mercadorias, a saber:

1. **Princípio da Equivalência Conceitual:** “mercadoria, produto e bem são termos que expressam o mesmo conceito, não tendo sentido fazer qualquer distinção entre os mesmos”;

2. **Princípio da Plena Identificação da Mercadoria:** “a mercadoria a ser classificada deverá se apresentar desvendada, ou seja, conhecida naquelas características, propriedades e funções necessárias à sua classificação”;

3. **Princípio da Hierarquia:** “merceologia é parte integrante da Classificação de Mercadorias, porém a recíproca não é verdadeira”;

4. **Princípio da Unicidade da Classificação:** “numa nomenclatura de mercadorias e dentro do universo dos possíveis códigos para abarcar uma mercadoria específica, não pode a mesma ser classificada em dois ou mais códigos”;

5. **Princípio da Distinção das Mercadorias:** “as mercadorias não devem ser distinguidas por critérios diferentes daquelas características que as fazem próprias”.

Observados os princípios, cumpre mencionar também que existem técnicas apropriadas para a inserção do objeto merceológico na nomenclatura.

Essas técnicas compreendem o emprego de regras para a classificação de qualquer objeto merceológico e de normas impositivas sobre o procedimento a ser seguido, ambas utilizadas tanto pela comunidade internacional, que pratica a classificação na Nomenclatura do Sistema Harmonizado (NSH), quanto regional, quando se trata da classificação na Tipi.

Não pretendemos nesse trabalho ser específicos nas referidas regras, uma vez que o objetivo do presente estudo é após visitados os aspectos gerais da Consulta Fiscal, expor a problemática dos efeitos *erga omnes* gerados pela Solução de Consulta em sede de Consulta Fiscal de Classificação de Mercadorias.

Dessa forma, seguiremos nesse momento para a abordagem a respeito da alteração da classificação fiscal determinada pela Solução de Consulta.

CAPÍTULO 5: A ALTERAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SEDE DE SOLUÇÃO DE CONSULTA

Conforme discutimos no presente estudo até o momento, levando em consideração a previsão normativa, a interpretação doutrinária e o entendimento jurisprudencial, em atenção ao Princípio da Unicidade da Classificação, já exposto, é possível que em sede de Solução de Consulta de classificação de mercadorias a obtenção de efeito *erga omnes*

Todavia, cumpre primeiramente trazer à colação os ensinamentos de Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martins Lópes, que corroboram o exposto a respeito da classificação das mercadorias senão vejamos:

Classificar é determinar as diferenças e dessemelhanças entre as mercadorias de forma a facilitar a compreensão e, conseqüentemente, o devido enquadramento fiscal. Classificar é distribuir o produto em classes, grupos, segundo critérios predeterminados. Para classificar, é necessário levar em conta a norma jurídica como ponto de partida indispensável⁵.

Para a realização do ato de classificar, a princípio, é o próprio contribuinte quem deve fazê-lo através de pesquisa feita na TEC (Tarifa Externa Comum do Mercosul), nas notas explicativas do sistema harmonizado e nas ementas de pareceres e soluções de consulta publicadas no DOU.

No entanto, caso após o contribuinte percorrer a orientação acima, a dúvida persistir, cabe a elaboração de consulta nos termos da legislação aqui abordada, devendo prestar todas as informações técnicas necessárias ao perfeito entendimento do produto.

Nesse caso, a descrição da mercadoria deve ser minuciosa, a fim de que seja corretamente identificado seu enquadramento fiscal.

⁵ Processo administrativo fiscal federal comentado. Marcos Vinícius Neder, Maria Teresa Martínez López. 2ª Ed. São Paulo. Dialética, 2004

Submetida a consulta e sendo essa eficaz, terá como resultado o esclarecimento da dúvida razoável pela Administração. Além disso, cria uma expectativa de segurança jurídica, nos limites da resposta à consulta.

Com efeito, cabe reproduzir o quadro-resumo disponibilizado pela Receita Federal do Brasil⁶, que sintetiza os efeitos da consulta eficaz, mais especificamente no que tange à consulta de classificação de mercadorias.

EFEITOS DA CONSULTA	
a)	Consulta formulada por matriz – estende-se aos demais estabelecimentos.
b)	Consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional – alcança seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.
c)	A consulta não suspende o prazo: de recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação; de entrega da declaração de rendimentos; de cumprimento de outras obrigações acessórias.

A consulta eficaz	Impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da decisão que a soluciona, desde que o pagamento ocorra neste prazo, quando for o caso. Impede a instauração de procedimento fiscal contra o sujeito passivo, relativamente à matéria consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data de ciência.
Situação não ocorrida	produz efeito somente se o fato concretizado for aquele sobre o qual versou a consulta previamente formulada.
Alteração de entendimento expresso	a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.
Alteração ou reforma, de ofício, de decisão proferida em processo de consulta sobre classificação de mercadorias	aplicam-se as conclusões da decisão alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.

Essa Solução de Consulta sobre a classificação de mercadorias deverá ter, obrigatoriamente, os elementos determinados pelo artigo 12 da IN SRF nº 573 de 2005, vejamos:

Art.12. Na solução de consulta deverão ser observados os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes, bem como as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit e Coana.

⁶ <http://www.receita.fazenda.gov.br/guiacontribuinte/consclassfiscmerc.htm>

§ 1o Na consulta eficaz será proferida Solução de Consulta que deverá conter:

I - identificação do órgão expedidor, número do processo, nome, CNPJ ou CPF, e domicílio tributário do interessado;

II - número da Solução de Consulta, assunto e ementa;

III - relatório da consulta;

IV - fundamentos legais;

V - conclusão; e

VI - ordem de intimação.

§ 2o Na alteração ou reforma de ofício e na apreciação de recurso de divergência ou de representação, deverá ser emitida Solução de Divergência pela Cosit ou pela Coana, conforme o caso.

§ 3o A declaração de ineficácia da consulta será formalizada em Despacho Decisório, que poderá ser fundamentado em parecer proferido no respectivo processo, não estando sujeito à publicação.

No entanto, conforme observamos, em observação da uniformização da classificação das mercadorias, determinada mercadoria não pode ser classificada em dois ou mais códigos.

Dessa forma, o código NCM de determinada mercadoria, classificada por uma solução de consulta, **deve ser utilizado por todos os contribuintes que realizarem a importação dessa mercadoria, não apenas por aquele que apresentou a referida consulta.**

Temos aqui corporificado o efeito erga omnes em sede da Consulta Fiscal sobre a classificação de mercadorias.

Cumpramos observar que, esse resultado conduz a adequada observação dos Princípios da Legalidade e da Isonomia.

Isso porque, conforme já observado no presente estudo, a classificação fiscal determinada (código NCM) irá determinar a carga tributária da mercadoria em questão.

Com efeito, cumpre trazer à colação os ensinamentos de Deonísio Koch, senão vejamos:

“A consulta, em princípio, aproveita apenas quem a formulou.

(...)

Entretanto, o efeito restritivo que se pretende dar às respostas de interesse do contribuinte consulente em particular, sem efeito normativo para os demais, não resiste a uma análise jurídica sob a ótica dos princípios da legalidade e da isonomia. Entendo que se um tratamento é dispensado a determinado contribuinte, por meio de uma orientação oficial, o mesmo tratamento também pode ser reclamado pelos demais contribuintes que se encontrarem em situação similar, sob pena de ferirem-se os princípios retromencionados”.

Desta feita, cumpre também trazer à colação exemplo de Solução de Consulta sobre a classificação de mercadorias formulada à COANA:

5ª REGIÃO FISCAL

DIVISÃO DE ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA

SOLUCAO DE CONSULTA Nº 5, DE 28 DE JANEIRO DE 2010

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código TIPI - Mercadoria 9018.90.92 - Transdutor de pressão descartável Autotransducer, utilizado para medição invasora da pressão sanguínea em pacientes, conectado ao monitor do paciente, marca Ace Medical, modelos AMK150, AMK250 e AMK350, registro ANVISA nº 80208360004.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI/SH nº 1 (Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado) - texto da posição 9018 -, RGI/SH nº 6 - texto da suposição de 2º nível 9018.90 - e RGC nº 1 (Regra Geral Complementar) - texto do subitem 9018.90.92 - da TEC - Tarifa Externa Comum do MERCOSUL, atualizada ate a Resolução CAMEX nº 73, de 28/10/2009, e da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006). Subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH da posição 90.18 (aprovadas pelo Decreto nº 435/92, consolidadas pela IN/SRF nº 157/2002 e atualizações da IN SRF nº 697, de 15/12/2006.)

Conforme se verifica acima, a resposta à consulta traz os elementos essenciais mencionados no artigo 12 da IN SRF nº 573 de 2005.

Nesse passo, após a publicação da Solução de Consulta acima transcrita, todo e qualquer contribuinte que praticar a importação de produto “Transdutor de pressão descartável, utilizado para medição invasora da pressão sanguínea em pacientes, conectado ao monitor do paciente”, deverá utilizar o NCM 9018.90.92.

A problemática operacional que aqui deve ser destacada é no sentido da adequação documental das importações que passam a ser afetadas pela alteração do NCM por intermédio da Solução de Consulta.

Assim, caso o contribuinte não tenha conhecimento da alteração do código levada a efeito, esse terá sua documentação de suporte à importação irregular, estando sujeito a lavratura de AIIM e também a arbitrária retenção de mercadoria até que a obrigação acessória seja retificada.

Classificamos como arbitrária a medida de retenção de mercadoria porque o Fisco prescinde de tal medida para a formalização de AIIM e instauração de procedimento administrativo para perseguir o crédito tributário que entender devido.

Nesse sentido o julgamento proferido pela C. Primeira Turma do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.
RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. RETENÇÃO DAS
MERCADORIAS INDEVIDA. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO
PROCESSO LEGAL. SÚMULA 323/STF.

1. A exigência de reclassificação, recolhimento da diferença de tributos e a exigência de pagamento de multa como condicionantes do término do despacho aduaneiro é análoga à apreensão para fins de cobrança de tributo, visto que a não finalização do despacho acarreta a permanência da mercadoria nos recintos alfandegários.

2. A colocação da mercadoria à disposição da impetrante não implica prejuízo ao erário público, haja vista estar resguardado ao Fisco a faculdade de formalizar as

exigências que venha a entender cabíveis a posteriori, através de procedimento administrativo fiscal.

3. Exigir como condição para liberação das mercadorias o imediato pagamento do tributo retira do contribuinte a faculdade de impugnar a decisão administrativa, violando o devido processo legal que se lhe há de assegurar sempre.

APELAÇÃO / REEXAME NECESSÁRIO. 2008.71.01.000190-9. Rel. Des. Eduardo Vandrê Oliveira Lema Garcia. PRIMEIRA TURMA. DJe 20.10.2010. (grifo nosso)

Ademais, verificamos ainda que não há suporte legal para a cobrança, pelo Fisco, de multa e juros, uma vez que deve ser afastada a má-fe do importador nos casos de alteração da classificação fiscal, conforme se verifica d acórdão proferido pela C. 6ª Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

REMESSA OFICIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA - IMPORTAÇÃO - RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA DE MERCADORIA - ARTIGO 146 DO CTN.

1- Comprovado nos autos que a impetrante vinha seguindo a orientação da Receita Federal ao classificar a mercadoria importada na posição NCM 5509.99.00. 2- Se a autoridade impetrada modificou os critérios anteriormente utilizados, alterando a classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, não há se falar em má-fé do impetrante, devendo ser afastada a cobrança de multa ou diferença de tributos. 3- A alteração na classificação da mercadoria em questão somente poderia ter sido aplicada, com relação ao impetrante, aos atos praticados posteriormente à sua introdução, nos termos do artigo 146 do CTN. 4- Remessa oficial desprovida.

REOMS - REMESSA EX OFFICIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 256895 - Processo: 2003.61.04.007252-8 UF: SP Órgão Julgador: SEXTA TURMA Data do Julgamento: 29/01/2009 Fonte: DJF3 CJ2 DATA:09/03/2009 PÁGINA: 419 Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LAZARANO NETO

Por derradeiro, cumpre registrar que a eventual retenção de mercadoria, em razão da inadequação do código NCM em virtude de alteração em sede de

Solução de Consulta, afronta além do já mencionado princípio do devido processo legal, Ademais, cabe mencionar que eventual a retenção de mercadoria afronta o princípio constitucional de “continuidade da atividade econômica”, delineado nos artigos 170 e seguintes da Constituição Federal.

CONCLUSÕES

O procedimento da Consulta Fiscal amparado pelo direito à informação, consagrado pela Constituição Federal, tem por objeto o direito à informação.

O que torna legítimo o oferecimento da consulta é a existência de o texto legal, (ii) o fato e (iii) a dúvida.

A princípio, observamos que a Solução de Consulta, tem seus efeitos adstritos ao consulente.

Com a criação do Mercosul, restou necessário uma parametrização das mercadorias, que se fez pelo estabelecimento do código NCM.

Essas mercadorias, em atendimento à isonomia e outros princípios aplicáveis, não podem ser classificadas em dois ou mais códigos, uma vez que tal classificação determina alíquota de cada tributo incidente de cada mercadoria..

Ante a existência de dúvida quanto à classificação de determinada mercadoria, desponta a possibilidade a Consulta Fiscal da Classificação de Mercadoria.

A consulta eficaz resultará na edição de Solução de Consulta, que pode determinar a alteração da classificação fiscal utilizada ou até mesmo a criação de um novo código NCM para a classificação.

A problemática surge com a alteração ou criação de um código NCM após a Solução de Consulta, pois essa possui efeitos *erga omnes* e deve orientar todos os importadores que realizarem a importação de mercadoria similar.

A necessidade de adequação da classificação fiscal, de acordo com a Solução de Consulta apresentada por terceiro, cria uma contingência de difícil controle para os demais importadores.

Isso porque, como os terceiros não são notificados da alteração do código fiscal, ficam sujeito a penalidades arbitrárias e por vezes inconstitucionais, perpetradas pela Administração.

A questão merece ser revisitada do ponto de vista normativo, não sob o aspecto da uniformização de classificação de mercadorias, a qual concordamos, em atenção ao princípio da isonomia.

Todavia, com a difícil operacionalização de tais adequações, e as penalidades impostas, como a apreensão de mercadorias, muitas vezes resultam em desabastecimento do mercado, em razão da indisponibilidade de produtos e também afronta ao princípio da continuidade econômica, corporificado no artigo 170 e seguintes da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de Consulta Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2005.

NÉDER, Marcus Vinícius. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 14.ed. São Paulo: RT, 1989.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20ª Ed. São Paulo – Saraiva, 2008.

DINIZ, Maria Helena, **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro**. Interpretada. 9ª Ed. , adaptada à Lei nº 10.406;2002. São Paulo, Saraiva, 2002