



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10660.721523/2014-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-014.094 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** LEGGETT & PLATT DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Exercício: 2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MOLEJO. CONJUNTO DE MOLAS.  
PARECER DA OMA.

O conjunto de molas fabricado com objetivo de guarnecer como uma das peças componentes do colchão, deve ser classificado no código NCM 7326.20.00, com alíquota de 5%, em cotejo técnico às regras interpretativas e notas contidas na NESH, bem como em coerência ao Parecer da OMA, que dispõe de idêntica classificação para o produto em comento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

**Relatório**

Por bem descrever os fatos e direito aqui discutidos, adoto como relatório aquele constante à decisão de primeira instância:

**AUTO DE INFRAÇÃO**

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, consoante capitulação legal indicada à fl. 04, foi lavrado o auto de infração à fl. 03, em 26/06/2014, para exigir R\$

1.272.801,94 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 200.321,38 de juros de mora calculados até 30/06/2014 e R\$ 954.601,48 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 2.427.724,80. FATOS E INFRAÇÕES

Na descrição dos fatos (fl. 04) e no relatório de fiscalização (fls. 17/27), a autoridade fazendária constatou a falta de lançamento do imposto em virtude da utilização de classificação fiscal e alíquota erradas, no período de fevereiro a outubro de 2012, no que concerne aos produtos que industrializa e comercializa, descritos genericamente como "MOLEJO", "ALMOFADA" e "BORDA", entre outras denominações, constituídos por fios de aço empregados na confecção de colchões e almofadas para sofá e poltronas, classificados pelo sujeito passivo na posição 9404 (Suportes elásticos para camas (somies); colchões, edredões, almofadas, pufes, travesseiros e artigos semelhantes, equipados com molas ou guarnecidos interiormente de quaisquer matérias, compreendendo esses artigos de borracha ou de plásticos, alveolares, mesmo recobertos).

O código adotado pela contribuinte é NCM 9404.29.00, com alíquota zero, cuja descrição é: "COLCHÕES DE OUTRAS MATÉRIAS (que não borracha alveolar ou de plásticos alveolares, mesmo recobertos)".

Conforme o relatório fiscal: "A simples observação dos produtos mostra claramente que não se tratam de colchões ou almofadas e sim de artefatos de arames (fios) de aço (vendidos às empresas de fabricação de colchões, como se observa nas notas de saída), que ainda precisam de tratamento industrial para se tornarem colchões e que são compostos exclusivamente de fios de aço, exceção dos molejos cujas molas são encapsuladas por material sintético descrito como "não tecidos", mas que são basicamente molas agregadas umas às outras através dessas cápsulas de "não tecidos", formando um "molejo" que possui características próprias e pouco distintas dos demais molejos, mas que são essencialmente iguais e não se enquadram na classificação pretendida, pois não se tratam de colchões".

A ABNT, na norma NBR 15413, define como: "bem de consumo durável, para o repouso humano, constituído por quatro principais componentes: molejo, isolante, estofamento e revestimento." Vale dizer, o molejo é apenas um dos quatro componentes do colchão de mola e não ostenta a característica essencial do colchão (o molejo, isoladamente considerado, não tem a funcionalidade do colchão completo). Assim, não pode ser aplicada a RGI nº 2. a) na classificação fiscal do artigo em pauta (o artigo incompleto ou inacabado – molejo – não possui as características do artigo completo ou acabado – colchão de molas).

Por outro lado, a RGI nº 2. b) postula que "qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria". Portanto, sendo que o molejo é composto por fios e molas de aço, o enquadramento do produto deve ser empreendido à luz do que consta da Seção XV da TIPI (metais comuns e suas obras) e, especialmente, do Capítulo 73 (obras de ferro fundido, ferro ou aço). São as seguintes as posições do Capítulo 73 para análise:

#### Tabela

Consoante o relatório de fiscalização: "A regra 3 determina que quando houver possibilidade de classificação em duas ou mais posições da tabela devemos considerar as três formas nela estabelecidas que determinam – resumidamente – que (a) a prevalência da mais específica sobre as genéricas; (b) pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial; (c) pela posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração (...)" Com recurso às notas explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), foi assim alinhavada a pesquisa da autoridade fiscal sobre a classificação fiscal adequada ao caso:

#### Imagem

"A NESH dos itens pesquisados demonstra que a posição 73.20 englobaria as molas em geral inclusive as utilizadas para se fazer o molejos, mas como não cita os conjuntos de

molas e os molejos incluem partes que não são molas (os grampos e os arcos que os envolvem e fazem o perímetro das peças, por exemplo), continuei a pesquisa e me deparei com a posição 7325, que poderia incluir tais artefatos (outras obras moldadas de ferro ou aço), mas são excluídos por determinação de “não especificadas ou compreendidas em outras posições” e como já podia enquadrar em molas (que seria a mais específica) da posição 7320, continuei a pesquisa e cheguei a posição seguinte 7326, que generaliza as obras de aço, mas especifica as obras de fios de ferro ou aço e então pude realmente chegar a uma conclusão, visto que a posição, 7326.20.00, engloba uma vasta gama de artefatos construídos com fios de aço e satisfaz todos os itens da regra 3<sup>ª</sup>. (grifo do original)

Foram pesquisadas pela autoridade fiscal, no âmbito da 6ª Região Fiscal e da Organização Mundial de Aduanas (OMA), consultas de classificação fiscal concernentes a idêntico artefato, que chegaram a uma conclusão igual: classificação no código 7326.20.00 da TIPI/2006. No relatório da fiscalização: “Pareceres de Classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da OMA internalizados pela IN RFB nº 873/2008 – que pode ser acessado pelo link: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Ins/2008/AnexoUnicoINRFB873.pdf>, na página 67)” Por conseguinte, a autoridade fiscal, de acordo com a TIPI/2006, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, enquadrou o produto em tela no código NCM 7326.20.00, com alíquota de 5%, fixada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002.

Quanto à reconstituição da escrita fiscal, planilhada à fl. 26, a autoridade fiscal noticia foram levados em conta os estornos dos montantes pleiteados e a reclassificação fiscal no período (janeiro de 2011 a outubro de 2012). O saldo credor de período anterior em janeiro de 2011 utilizado pela fiscalização reflete os resultados dos procedimentos fiscais anteriores (2006 a 2010). Os débitos apurados do imposto em virtude da reclassificação fiscal do produto "molejo" deram azo à diminuição dos valores solicitados nos pedidos de ressarcimento. Demonstrativo de notas fiscais de saída com falta de lançamento do imposto por erro de classificação fiscal/alíquota, anexo ao relatório de fiscalização (fls. 28/224).

#### E IMPUGNAÇÃO

O auto de infração foi cientificado ao sujeito passivo em 09/07/2014 por meio do respectivo preposto, conforme "termo de ciência de lançamento(s) e encerramento total do procedimento fiscal" (fls. 228/229). Insubmissa, a contribuinte apresentou, em 05/08/2014, impugnação (fls. 232/251), subscrita pelos patronos (procuração à fl. 256), em que sustenta, em síntese, o seguinte:

1) Preliminarmente, o lançamento fiscal decorre de uma simples, ou até apressada, interpretação dos produtos industrializados pela impugnante, de que molejos não podem ser classificados como colchões, por mera observação dos produtos, sem amparo em laudo técnico da Receita Federal do Brasil. Assim, devido à ausência de motivos fático e legal, o auto de infração é nulo, sendo que tem relevância o princípio da motivação, aplicável à Administração Pública, como forma de controle da legalidade dos atos administrativos. Nessa senda, há doutrina e jurisprudência administrativa.

2) No mérito, o produto molejo, corretamente classificado no código 9404.29.00 e tributado à alíquota zero, é composto de molas, completo e acabado, destinado unicamente à fabricação de colchões, conforme fotos ilustrativas constantes da impugnação. A fiscalização, por outro lado, alegou apenas que não é o caso de colchões propriamente ditos e que a melhor classificação fiscal seria como “obras de fio de ferro ou aço”. No caso, a classificação fiscal aplicável aos molejos pode ser obtida pela aplicação da “Regra 1” e confirmada pela aplicação das “Regras 2, 3 e 4”. Assim consta da impugnação: “Nesse sentido, a Seção XX, Capítulo 94 da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação c Codificação de Mercadorias) trata de "móveis, mobiliário médico-cirúrgico; colchões, almofadas e semelhantes; aparelhos de iluminação não especificados nem compreendidos em outros capítulos, anúncios,

cartazes ou tabuletas e placas indicadoras, luminosos e artigos semelhantes; construções pré-fabricadas".

Nas considerações gerais do capítulo, consta expressamente que o Capítulo engloba "os suportes elásticos para camas, os colchões e outros artefatos de cama e semelhantes, equipados com molas, estofados ou guarnecidos interiormente de quaisquer matérias, compreendendo esses artigos de borracha ou de plásticos, alveolares, mesmo recobertos (posição 94.04)".

Ainda, a Nota 3.B do capítulo 94 da Seção 20 assim dispõe: os artefatos da posição 94.04 apresentados isoladamente, permanecem nela classificados, mesmo que constituam partes de móveis das posições 94.01 a 94.03. " Mais especificamente, a posição 94.04 é expressa ao dispor que devem ser nela classificados os "suportes elásticos para camas (somiês); colchões, edredões, almofadas, pufes, travesseiros e artigos semelhantes, equipados com molas ou guarnecidos interiormente de quaisquer matérias, compreendendo esses artigos de borracha ou de plásticos alveolares, mesmo recobertos".

A posição 94.04.29 traz, a seu turno, expressamente a menção a colchões de outras matérias, que não "de borracha alveolar ou de plásticos alveolares, mesmo recobertos" (esses mencionados na posição 94.21)".

Os molejos se enquadram precisamente na descrição "colchões, edredões, almofadas, pufes, travesseiros e artigos semelhantes, equipados com molas" e consistem primordialmente em quadros de molas, completos e acabados, para a fabricação de colchões. O laudo (Doc. 02) elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) confirma o entendimento acima acerca dos molejos, consoante a conclusão transcrita abaixo: "A Leggett & Platt atende a uma variedade de tipos e modelos de colchões de molas. Todos os "quadros de molas de colchões" por ela fornecidos são "quadros" completos e acabados, tendo como finalidade única a fabricação de colchões.

A Leggett & Platt não comercializa molas avulsas ou quadros semi-acabados ou incompletos. Das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, pode ser constatado que a posição NCM -9404.29.00 é a mais adequada para o quadro de molas de colchão." Também há o entendimento veiculado pela empresa especializada MHR Engenharia e Consultoria (Doc. 03), com a respectiva conclusão: "Trata-se a mercadoria de: colchão provido de uma carcaça metálica de molas não recoberto. Recomendamos a classificação da mercadoria no código 9404.29.00."

A discordância da fiscalização acerca da classificação fiscal dos molejos deveria, no mínimo, ter sido amparada por laudos emitidos por agentes e/ou órgãos especializados. Acerca de resposta a consulta emitida pela 6ª Região Fiscal, sobre o produto da impugnante, mencionada no relatório fiscal, deve ser afirmado que, mesmo que fosse levada em conta, pois não é possível afirmar que se trata do mesmo produto, o resultado da consulta encerra uma contradição: determina como aplicável o código 7326.20.00, mas, ao mesmo tempo, confirma que o produto analisado seria um "colchão sem revestimento". Ementa do resultado de consulta: "Assunto: Classificação de Mercadorias Ementa: Código TIPI - Mercadoria 7326.20.00 Estrutura flexível em aço, para colchões, fabricada a partir de arames com dimensões inferiores a 16 mm, composta por molas bi cônicas ligadas por meio de molas espirais, com borda também em aço, no entorno superior e inferior, denominada "molejo para colchão", ou ainda "colchão sem revestimento". (Processo de Consulta nº 20/06)"

Ademais, pela Regra 2, a referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.

Ora, os molejos vendidos pela impugnante, que nada mais são do que colchões semiacabados, com tamanho, peso, função, estrutura, aparência, dimensões e formas de um colchão acabado, só podem ser considerados como colchões em termos de classificação fiscal: código 9404.29.00.

As autoridades fiscais dos EUA e da África do Sul (Doc. 04) chegaram à mesma conclusão ao atribuírem aos produtos "mattress innersprings" e "innerspring units" a posição tarifária 9404. A Regra 3 a) também ratifica a classificação fiscal adotada pela impugnante, pois a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

A posição mais específica, no caso, menciona expressamente "colchões", que possuem características idênticas às dos molejos em exame. A regra 4 dispõe sobre a classificação em posição correspondente aos artigos mais semelhantes. Os colchões são, de fato, os artigos mais semelhantes ao molejo vendido pela impugnante.

3) Por força do princípio da eventualidade, na hipótese de ser mantida a exigência fiscal, deve ser rejeitada a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, algo que ocorre não com amparo na lei, mas no Parecer MF nº 28, de 2 de abril de 1998, emitido pela COSIT.

Contudo, o art. 61 da Lei nº 9.430/96, base legal do Parecer, trata apenas da incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, sem que haja menção às multas de ofício aplicadas pela RFB.

Além disso, o art. 43 do mesmo diploma legal preceitua que somente as multas isoladas são sujeitas ao acréscimo de juros de mora. O CARF pacificou o entendimento acerca da inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício. Por fim, requer que seja dado integral provimento à impugnação, com o cancelamento de todas as exigências fiscais, tendo sido comprovada a correção da classificação fiscal utilizada pela impugnante.

Alternativa e sucessivamente, requer o reconhecimento da impossibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida no auto de infração. Conforme "termo de solicitação de juntada" (fl. 331), foi trazida aos autos, em 21/03/2019, petição (fls. 333/335), acompanhada de peças processuais (fls. 336/415), pela qual notícia a obtenção de decisão judicial favorável transitada em julgado promanada do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, cuja discussão (classificação fiscal do molejo) equivaleria àquela objeto destes autos. A petionária requer, então, que o mesmo "racional" utilizado na ação judicial seja aplicado neste processo e que a classificação fiscal utilizada pela solicitante seja ora validada e que sejam canceladas as exigências fiscais.

A 21ª Turma da DRJ08, em 28 de janeiro de 2021, mediante Acórdão nº 108-009.152, julgou improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 01/02/2012 a 31/10/2012 MOLEJO PARA COLCHÕES.

O molejo, conjunto de molas de aço destinado a colchões, é enquadrado no código de classificação fiscal NCM 7326.20.00, com alíquota de 5%.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/02/2012 a 31/10/2012 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DE LANÇAMENTO.

Cobra-se o imposto não lançado nas notas fiscais de saída em virtude de erro de classificação fiscal e alíquota.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/02/2012 a 31/10/2012 NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. Inexistência de nulidade por falta de motivação se o auto de infração ostentar os requisitos legais e a fundamentação, fática e legal, do feito for suficiente em todos os aspectos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/02/2012 a 31/10/2012 JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

A legislação vigente determina que os juros incidam sobre o débito existente em relação à União, este obviamente decorrente de tributo administrado pela Receita Federal do

Brasil e que inclui também a multa de ofício no caso de lançamento de ofício.  
Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário, tempestivo, no qual alega, em síntese:

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos requisitos para tanto.

Cinge-se a controvérsia na reclassificação fiscal das mercadorias, que tiveram em consequência a exação de IPI, no período de fevereiro a outubro de 2012, reconstituindo-se a escrita fiscal.

Por bem ter caminhado a decisão de primeira instância, adoto aquelas razões de decidir como minhas para o presente litígio:

### CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

As ocorrências encartadas na peça impositiva, com débitos de IPI, dizem respeito aos meses de fevereiro a outubro de 2012, embora a fiscalização tenha abrangido o período total de janeiro de 2011 a outubro de 2012, com reclassificação fiscal, conforme a reconstituição da escrita fiscal.

Nesse período, em vigor estava a TIPI/2006, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, vigente até 31/12/2011, e a TIPI/2011, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, vigente a partir de 1º/01/2012.

É mister afirmar, prévia e didaticamente, que a operação de enquadramento de produto em código de classificação fiscal não tem caráter técnico e sim estritamente tributário, nos termos do PAF, art. 30, § 1º, cabendo ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil executar o referido enquadramento à luz da legislação tributária aplicável: consoante o RIPI/2002, arts. 15 a 17, a classificação fiscal de mercadorias deve ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM); as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), e suas alterações, além das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da NCM, prestam-se como elementos subsidiários fundamentais para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições da NCM.

A atividade de definição de classificação fiscal, como visto, é de jaez tributário, vale dizer, consiste na aplicação da norma tributária ao fato. Contudo, muitas vezes, não se pode prescindir do aporte de informações técnicas em tal procedimento, precípua da autoridade fazendária, ainda que implementado por iniciativa do sujeito passivo, sob condição de ulterior homologação.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições. Esse sistema foi criado para promover o desenvolvimento do comércio internacional, assim como aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmente as do comércio exterior.

Além disso, o SH facilita as negociações comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e das estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional. Também é utilizado para a tributação das saídas de produtos das empresas industriais ou equiparadas a industriais.

A composição dos códigos do SH, formado por seis dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

O Sistema Harmonizado (SH) abrange: Nomenclatura – Compreende 21 seções, composta por 96 capítulos, além das Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. Os capítulos, por sua vez, são divididos em posições e subposições, atribuindo-se códigos numéricos a cada um dos desdobramentos citados. Enquanto o Capítulo 77 foi reservado para uma eventual utilização futura no SH, os Capítulos 98 e 99 foram reservados para usos especiais pelas Partes Contratantes. O Brasil, por exemplo, utiliza o Capítulo 99 para registrar operações especiais na exportação; Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado – Estabelecem as regras gerais de classificação das mercadorias na Nomenclatura;

Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) – Fornecem esclarecimentos e interpretam o Sistema Harmonizado, estabelecendo, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) são as seguintes:

#### REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3. 3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Como pode ser compulsado acima, o Sistema Harmonizado (SH) tem 6 regras gerais que regem a classificação de mercadorias. As cinco primeiras são utilizadas para determinar a posição. A 6ª Regra determina que as 5 Regras anteriores devem ser utilizadas para a classificação nas subposições de 1º e 2º nível sucessivamente.

A classificação das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul, tem por base a Nomenclatura do SH - Sistema Harmonizado. As Regras Gerais para interpretação do SH - Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto Legislativo nº 71, de 1988, promulgadas pelo Decreto nº 97.409, de 1988, é regida por determinadas regras a serem seguidas.

A primeira delas estabelece que, para efeitos legais, a classificação será pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras que se sucedem.

Portanto, quando houver dúvidas quanto a determinada posição, recorreremos sucessiva e primeiramente as notas de seção e as notas de capítulo, que prevalecem, para efeitos de classificação, sobre qualquer outra consideração.

Complementarmente, utilizamos as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28/01/1992, e que são parte integrante do sistema de classificação de mercadorias, e que tem a função de elucidar pontos que eventualmente se encontrem obscuros na utilização da TIPI. Tais esclarecimentos estão representados nesta exposição como textos que se seguem as notas explicativas.

**REGRA 1: OS TÍTULOS DAS SEÇÕES, CAPÍTULOS E SUBCAPÍTULOS TÊM APENAS VALOR INDICATIVO. PARA OS EFEITOS LEGAIS, A CLASSIFICAÇÃO É DETERMINADA PELOS TEXTOS DAS POSIÇÕES E DAS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO E, DESDE QUE NÃO SEJAM CONTRÁRIAS AOS TEXTOS DAS REFERIDAS POSIÇÕES E NOTAS, PELAS REGRAS SEGUINTE.**

A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio nacional e internacional. Essas mercadorias são agrupadas em Seções,

Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos os mais concisos possíveis, indicando a categoria ou o tipo dos produtos que se encontram ali classificados.

Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

A segunda parte da Regra em comentário prevê que se determina a classificação de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, quando for o caso; e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

A disposição é suficientemente clara: numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas. A frase "desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas", destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) foram aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 27 de janeiro de 1992. As respectivas alterações foram aprovadas pela Instrução Normativa n.º 123, de 22 de outubro de 1998.

Posteriormente, houve a atualização com a publicação da Instrução Normativa RFB n.º 807, de 11 de janeiro de 2008, cuja redação foi modificada pela IN RFB n.º 1.072, de 30 de setembro de 2010, e pela IN RFB n.º 1.280, de 20 de março de 2012. As NESH, introduzidas no ordenamento jurídico nacional pelo Decreto n.º 435, de 1992. Por meio de Instruções Normativas a Receita Federal do Brasil consolida, com sucessivas atualizações, o texto da NESH, incorporando todas as alterações efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) decorrentes da Recomendação do Conselho de Cooperação Aduaneira. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, como fontes subsidiárias de interpretação, são, por essa razão, instrumento hábil para o enquadramento correto de classificação fiscal de mercadorias; constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Por serem normatizadas por meio de instruções normativas, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado são de observância obrigatória para a Administração Pública. In casu, a autoridade fiscal enquadrando o produto industrializado pelo sujeito passivo, "molejo", sob controvérsia, no código de classificação fiscal NCM 7326.20.00, com alíquota de 5%.

A impugnante utilizou o código NCM 9404.29.00 e a alíquota de 0%. Trata-se de artefatos tais como "molejo" para colchões, "almofada" para sofás e poltronas, e outros artefatos formados por fios de aço. Primeiramente, impende examinar a classificação fiscal sustentada pela impugnante. O texto da posição 94.04 na TIPI (Seção XX, Capítulo 94) é o seguinte: "Suportes elásticos para camas (somiês); colchões, edredões, almofadas, pufes, travesseiros e artigos semelhantes, equipados com molas ou garantidos interiormente de quaisquer matérias, compreendendo esses artigos de borracha ou de plásticos, alveolares, mesmo recobertos".

A descrição do subitem 9404.29.00 corresponde a "colchões – de outras matérias (que não borracha alveolar ou plástico alveolar, mesmo recobertos)". Na verdade, consoante as notas fiscais de saída, os produtos da impugnante consistem em estruturas de arames ou de fios de aço vendidos a indústrias de colchões e sofás, vale dizer, que necessitam de processamento industrial ulterior (na modalidade de montagem, principalmente). Assim é tratada a posição 94.04 nas notas explicativas da NESH: "94.04 Suportes para camas (somiês); colchões, edredões, almofadas, pufes, travesseiros e artigos semelhantes, equipados com molas ou garantidos interiormente de quaisquer matérias, compreendendo esses artigos de borracha ou de plásticos, alveolares, mesmo recobertos.

9404.10-Suportes para camas (somiês) 9404.2-Colchões: 9404.21--De borracha alveolar ou de plásticos alveolares, mesmo recobertos 9404.29--De outras matérias 9404.30-Sacos de dormir 9404.90-Outros (Texto oficial de acordo com a IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012) Esta posição abrange:

A) Os suportes elásticos para camas, isto é, a parte elástica das camas, geralmente constituída por uma armação de madeira ou de metal, com molas ou por uma tela ou rede de fios de aço (suportes elásticos metálicos), ou ainda por uma armação de madeira guarnecida interiormente por molas e estofamento, e recoberta com tecido (suportes elásticos estofados). As molas espirais montadas, para assentos, incluem-se na posição 94.01; as simples telas ou redes metálicas de fios de ferro ou aço, sem armação, incluem-se na posição 73.14. B) Um certo número de artigos de cama e semelhantes (colchões, edredões, almofadas, pufes, travesseiros e semelhantes) cuja característica essencial seja estarem providos de molas, ou bem estofados ou guarnecidos interiormente de quaisquer matérias (algodão, lã, crina, penas, fibras sintéticas, etc.) ou constituídos por borracha ou plásticos, alveolares, não recobertos ou cobertos de tecido, plásticos, etc.:

1) Os colchões, incluídos os colchões de carcaças metálicas.

2) As mantas e colchas (incluídas as mantas e cobertas para carrinhos de crianças), edredões, mesmo de penas, protetores de colchões (tipo de colchões finos que se destinam a isolar o colchão propriamente dito do suporte elástico), travesseiros, mesmo de rolo, almofadas, pufes, etc.

3) Os sacos de dormir. A presença nestes artefatos de resistências ou outros elementos de aquecimento elétricos, não altera a sua classificação. Por outro lado, excluem-se desta posição:

a) Os colchões de água (posições 39.26, 40.16, geralmente).

b) Os colchões e travesseiros, pneumáticos (posições 39.26, 40.16 ou 63.06) e as almofadas pneumáticas (posições 39.26, 40.14, 40.16, 63.06 ou 63.07).

c) As capas de pufes, de couro (posição 42.05). d) Os cobertores e mantas, da posição 63.01. e) As fronhas para travesseiros, as coberturas para edredões (posição 63.02). f) As capas para almofadas (posição 63.04).

No que diz respeito às almofadas ou colchões para assentos, suscetíveis de serem considerados partes de assentos, ver a Nota Explicativa da posição 94.01". (grifos do original) As notas explicativas acima não mencionam especificamente os quadros de molas que são os molejos em pauta.

A impugnante agregou duas reproduções fotográficas de molejos à peça de defesa e asseverou que a classificação fiscal adotada nas vendas seria confirmada pela aplicação das Regras Gerais de Interpretação (RGI) nº 1, 2, 3 e 4.

Aduziu que, pela RGI nº 1, os textos das posições e as notas explicativas das seções e de capítulos da TIPI. O texto da posição 94.04 faz menção específica a colchões e almofadas, assim como as notas explicativas (NESH) da Seção XX, Capítulo 94.

As considerações gerais (NESH) sobre o Capítulo 94 fazem referência expressa a "colchões e outros artefatos de cama e semelhantes, equipados com molas ... (posição 94.04)". Aludiu à Nota 3.B do Capítulo 94 da Seção XX: "os artefatos da posição 94.04 apresentados isoladamente, permanecem nela classificados, mesmo que constituam partes de móveis das posições 94.01 a 94.03". Todavia, os molejos em questão seriam partes de colchões, estes da própria posição 94.04, e não de móveis das posições 94.01 a 94.03. Portanto, é inócua a precitada Nota 3.B para a discussão.

O laudo técnico (fls. 272/278), com anexos (fls. 280/313), elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), é um parecer encomendado pela interessada que traz algumas informações técnicas (consoante visita técnica) sobre os quadros de mola e respectivas fotos.

O laudo, impropriamente, faz a análise de notas explicativas da NESH e das RGI, para apontar a classificação fiscal cabível (a classificação fiscal adotada pela empresa), em vez de meramente arrolar as características técnicas dos artefatos. O enquadramento em classificação fiscal, mais uma vez deve ser pontuado, é atividade exclusivamente de jaez tributário, não técnico.

Em certa passagem, o laudo assim discorre que os quadros de molas são enviados para os fabricantes de colchões, sem necessidade de alguma alteração ou adaptação posterior, mas “os vários fabricantes de colchões adicionam o revestimento com materiais (espumas, tecidos) de suas marcas e especificações próprias diferenciando seus diversos padrões de luxo”. Ou seja, há uma operação industrial posterior, de montagem, para que os colchões estejam aptos à comercialização.

Por outro lado, o denominado “laudo de consultoria e assessoria para importação” (fls. 317/321) é deveras superficial e comete também o pecado de indicar a classificação fiscal reputada unilateralmente como adequada. Consta também uma comunicação (fls. 324/328) sobre classificação tarifária de unidades de molas internas de colchões na África do Sul, sem valor legal, meramente ilustrativa.

Em seguida, há, na peça impugnatória, a análise da RGI nº 2. a), pela qual, como é cediço, a referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que reúna as características essenciais do artigo completo ou inacabado. Além disso, a impugnante invoca também: RGI nº 3. a), prevalência da posição mais específica sobre as mais genéricas; RGI nº 4, classificação na posição que corresponda aos artigos mais semelhantes. Ora, segundo o relatório de fiscalização, foi observado o seguinte:

“A simples observação dos produtos mostra claramente que não se tratam de colchões ou almofadas e sim de artefatos de arames (fios) de aço (vendidos às empresas de fabricação de colchões, como se observa nas notas de saída), que ainda precisam de tratamento industrial para se tornarem colchões e que são compostos exclusivamente de fios de aço, exceção dos molejos cujas molas são encapsuladas por material sintético descrito como “não tecidos”, mas que são basicamente molas agregadas umas às outras através dessas cápsulas de “não tecidos”, formando um “molejo” que possui características próprias e pouco distintas dos demais molejos, mas que são essencialmente iguais e não se enquadram na classificação pretendida, pois não se tratam de colchões”.

Pela ABNT, um colchão de mola, bem de consumo durável e próprio para o repouso humano, é composto por quatro elementos essenciais: molejo, isolante, estofamento e revestimento.

Assim, o molejo, isoladamente considerado, não ostenta a característica essencial do colchão, isto é, o molejo não é adequado para que se durma sobre ele. É descartada, por conseguinte, a aplicação da RGI nº 2. a). De acordo com a fiscalização, aplica-se a RGI nº 2. b), pela qual “qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria”.

Destarte, como os molejos são constituídos por fios e molas de aço, foi dada atenção à Seção XV (Metais comuns e suas obras), Capítulo 73 (Obras de ferro fundido, ferro ou aço). Com o auxílio das notas explicativas da NESH acerca das posições 73.20, 73.25 e 73.26, foi definida o código de classificação fiscal 7326.20.00, que satisfaz todos os itens da RGI nº 3, inclusive. Nota explicativa nº 2 (NESH) relativa à posição 73.26: “Incluem-se na presente posição, entre outros: (...) 2) Os artefatos de fio, tais como armadilhas, alçapões, ratoeiras, gaiolas, atilhos para forragens, feixes e semelhantes, aros para pneus, fios para liços de tecelagem formados por dois fios justapostos e soldados um ao outro, anéis para focinhos de animais, ganchos metálicos para suportes elásticos de camas, ganchos para açougue, ganchos para ardósias e semelhantes, bem como os cestos para papéis. Trata-se de artefatos semelhantes aos quadros de molas compostos por fios de aço.

De qualquer maneira, pode ser a seguir compulsada a consolidação de Pareceres de classificação da OMA, mencionada no relatório de fiscalização, no que concerne ao item 7326.20, que não deixa margem à dúvida quanto à classificação fiscal correta:

Imagem (pareceres da OMA)

Segue um resultado de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias trazida à baila pela impugnante e que acode a tese perfilhada pela fiscalização, sendo o caso de artefato de semelhança indiscutível:

“Assunto: Classificação de Mercadorias Ementa: Código TIPI - Mercadoria 7326.20.00 Estrutura flexível em aço, para colchões, fabricada a partir de arames com dimensões inferiores a 16 mm, composta por molas bi cônicas ligadas por meio de molas espirais, com borda também em aço, no entorno superior e inferior, denominada "molejo para colchão", ou ainda "colchão sem revestimento". (Processo de Consulta n.º 20/06)”

Portanto, em face do exposto, os molejos para colchões classificam-se no código NCM 7326.20.00, com alíquota de 5%. A decisão judicial favorável à interessada, transitada em julgado, emanada do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, na órbita do ICMS, invocada na petição, não exerce influência direta e imediata sobre a causa ora em julgamento. Assim sendo, inexistente a possibilidade de agregar a este julgado o arrazoado manejado no âmbito daquela ação judicial: a classificação fiscal adotada pela contribuinte não pode ser validada e tampouco cancelada a exigência fiscal. É, portanto, totalmente hígido o lançamento de ofício levado a cabo pela autoridade fiscal.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro