



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.727052/2016-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.812 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2022
Recorrente TIGRE PARTICIPACOES EM METAIS SANITARIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO.

Segundo as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, item 3, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas e as obras constituídas pela reunião de artigos diferentes classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial. "Portas, janelas e quadros fixos de PVC com vidro", cuja matéria essencial é o vidro, classificam-se no código 7020.00.90 - Outras obras de vidro. "Portas e janelas com veneziana, painéis ou placas de PVC", cujo artigo essencial é a veneziana, ou o painel, ou a placa, classificam-se no código 3925.30.00 - Postigos, estores (incluídas as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Denise Madalena Green, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), José Renato Pereira de Deus, Walker Araújo, Antônio Andrade Leal, Larissa Nunes Girard e Mariel Orsi Gameiro.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-012.812 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.727052/2016-83

Relatório

Por bem descrever os fatos e direito, adoto relatório constante à decisão de primeira instância (DRJ).

Trata o presente processo de crédito tributário exigido por meio do auto de infração lavrado contra o estabelecimento em epígrafe às fls. 167/171, instruído pelos demonstrativos e termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 172/212, referente ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) no montante de R\$3.594.801,24, acrescido de multa de ofício (passível de redução) proporcional ao imposto exigido no valor de R\$2.696.100,54 e da multa de ofício (passível de redução) incidente sobre o IPI não lançado (em nota fiscal) com cobertura de crédito, exigida isoladamente no valor de R\$3.260.270,87, além dos juros de mora que, até o mês de novembro/2016, perfaziam R\$1.200.930,72.

Na descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 168/171 dos autos), assim consta fundamentada a lavratura do auto de infração:

"PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL

INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA

Falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados, com falta e insuficiência de lançamento de imposto, por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota, conforme o Termo de Verificação, em anexo, que é parte integrante do presente Auto de Infração."

O enquadramento legal da infração consta da fl. 171. Para a multa de ofício e os juros de mora incidentes, os enquadramentos constam das fls. 185 e 190.

No termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 200/212 foram detalhados os procedimentos, critérios e conclusões fiscais que ensejaram a autuação, assim resumidos em apertada síntese:

Constatou o Fisco que a autuada, no período fiscalizado, promoveu saídas de produtos por ela identificados como portas e janelas de PVC com vidro e/ou veneziana, tendo adotado para eles a classificação fiscal na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) 3925.20.00

– Portas, janelas e seus caixilhos, alizares e soleiras –, tributada à alíquota 0%.

No entanto, segundo o Fisco, os referidos produtos identificavam-se conforme abaixo, enquadrando-se nas seguintes classificações fiscais da TIPI:

- "Portas, janelas e quadros fixos de PVC com vidro": 7020.00.90 – Outras obras de vidro –, cuja alíquota é 15%;

- "Portas e janelas com veneziana, painéis ou placas de PVC": 3925.30.00

– Postigos, estores (incluídas as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes, com tributação à alíquota 5%.

Assim sendo, pela falta de lançamento do IPI devido nas notas fiscais de saída dos produtos por decorrência da classificação fiscal entendida como correta pelo Fisco, este efetuou a reconstituição de ofício da escrita fiscal com os ajustes atinentes aos montantes desse imposto pleiteados¹ e deferidos² em ressarcimento.

Ademais, sobre os valores do IPI que, apesar de não terem sido lançados nas notas fiscais, não foram exigidos no auto de infração após a reconstituição de ofício da escrita fiscal por estarem acobertados por créditos escriturais legítimos, aplicou o Fisco a multa de ofício exigida isoladamente: "multa sobre o IPI não lançado (em nota fiscal) com cobertura de crédito".

Cientificada do lançamento de ofício pela via postal em 18/11/2016 (fls. 1255/1256), a Autuada, por seus advogados (fls. 1284/1285), apresentou em 19/12/2016 (fls. 1495/4=1496) a impugnação de fls. 1260/1279 com os documentos que a instruem (fls. 1280/1514), cujos argumentos de defesa são sintetizados abaixo.

a) Da classificação fiscal de "portas e janelas com venezianas, painéis ou placas de PVC":

a.1) era insofismável que as "portas e janelas com venezianas, painéis ou placas de PVC" produzidas pela Impugnante deviam ser classificadas na sub-posição NCM 3925.20.00 da TIPI, à luz da Nota nº 1 da Seção VII da TIPI. Isso porque, formadas em razão da "mistura" de vários elementos constitutivos (em que a veneziana é apenas um deles), eram destinadas a serem portas e janelas, mas não venezianas, estores ou qualquer outro elemento contemplado na sub-posição NCM 3925.30.00;

a.2) estes produtos caracterizavam-se, seja pela sua descrição, destinação ou até mesmo visivelmente, como portas e janelas de plástico; mas não como venezianas, estores ou como qualquer outro elemento referido na sub-posição 3925.30.00. A fiscalização pretendeu classificar um produto não pelo todo que ele compunha (ou seja, porta ou janela), mas sim por uma de suas partes integrantes (veneziana, estores, etc). E isto soava, no mínimo, descabido;

a.3) as sobreditas "portas e janelas com venezianas, painéis ou placas de PVC", também segundo o critério da literalidade dos textos das posições, sub-posições e itens (RGI 1 e RGC 1), deviam ser classificadas na NCM 3925.20.00, porquanto se consubstanciavam em "portas, janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras" de plástico;

a.4) ainda que se pretendesse aplicar a RGI 3a, a classificação tarifária para os sobreditos produtos continuaria sendo a NCM 3925.20.00. E isso porque era evidente que esta sub-posição descrevia com maior clareza e especificidade as sobreditas "portas e janelas com venezianas, painéis ou placas de PVC", em consonância com a sua descrição e destinação, posto que contemplava as "portas, janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras" de plástico;

a.5) mesmo nas hipóteses em que as venezianas (ou estores), painéis ou placas de PVC constituíssem elemento integrante das portas e janelas, eles não retiravam e tampouco delimitavam a característica essencial destes produtos. Esta característica permanecia inalterada e continuava sendo aquela determinante para a classificação tributária das portas e janelas de PVC.

b) Da classificação fiscal de "portas, janelas e quadros fixos de PVC com vidro":

b.1) era evidente que também as "portas e janelas e quadros fixos de PVC com vidro" deviam ser classificadas na NCM 3925.20.00 à luz da Nota nº 1 da Seção VII da TIPI. E isso porque, formadas por vários elementos constitutivos (dentre eles os elementos estruturais de plástico e o sobredito vidro), eram destinados a serem portas e janelas de plástico, mas não "outras obras de vidro" classificadas na NCM 7020.00.90;

b.2) comparando-se os textos das sub-posições (ou itens) 3925.20.00 ("portas, janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras") e 7020.00.90 ("outros"), era óbvia a aplicação da primeira sub-posição. E isso porque, insistia-se, estes produtos eram, seja pela sua descrição, destinação ou até mesmo visivelmente, portas e de plástico, mas não obras de vidro.

A sub-posição 3925.20.00 descrevia com maior clareza e especificidade as "portas, janelas e quadros fixos com vidro" produzidas;

b.3) a primeira e essencial característica dos sobreditos produtos era, por óbvio, uma porta ou uma janela. Ou seja, um produto instalado em vãos abertos em parede, destinados a fechá-los ou não. Daí porque, como o vidro constituía elemento integrante das portas e janelas, ele não retirava e tampouco delimitava a característica essencial destes produtos. Esta característica permanecia inalterada e continuava sendo aquela determinante para a classificação tributária das portas e janelas de PVC.

c) Caso se entendesse que a classificação tarifária dos produtos objeto da autuação não dependia apenas da interpretação da legislação de regência, requeria a realização de perícia técnica por um Instituto Oficial, para que se apurasse a classificação fiscal de todos os produtos objeto da autuação; sendo formulado quesito à fl. 1277 e nomeado perita assistente.

d) A despeito da autuação não ter previsto a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, requeria o afastamento desta pretensão.

É o relatório.

A 4ª Turma da DRJ JFA, em 29 de abril de 2019, decidiu pela improcedência da impugnação, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS.

Segundo as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, item 3, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas e as obras constituídas pela reunião de artigos diferentes classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial. "Portas, janelas e quadros fixos de PVC com vidro", cuja matéria essencial é o vidro, classificam-se no código 7020.00.90 - Outras obras de vidro. "Portas e janelas com veneziana, painéis ou placas de PVC", cujo artigo essencial é a veneziana, ou o painel, ou a placa, classificam-se no código 3925.30.00

- Postigos, estores (incluindo as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

JUNTADA DE PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL.

Sob pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da impugnação é o marco para apresentação de prova documental. A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado em 28 de maio de 2019, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos apresentados em sede de impugnação, em síntese: da classificação tarifária “portas e janela com venezianas, painéis ou placas de PVC” e “portas e janelas de PVC com vidro”; ilegalidade na fluência de juros sobre multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Por bem caminhar a decisão proferida pela DRJ, adoto aquelas razões como razões de decidir do presente litígio, nos termos em que segue:

MÉRITO

Da classificação fiscal

No mérito, a controvérsia gira em torno da classificação fiscal das seguintes mercadorias: "portas, janelas e quadros fixos de PVC com vidro" e "portas e janelas com venezianas, painéis ou placas de PVC".

A Contribuinte adotou para ambos os produtos a classificação fiscal 3925.20.00 da TIPI – Portas, janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras –, tributados à alíquota 0%.

No entanto, a Fiscalização considerou as seguintes classificações da TIPI:

- para as "portas, janelas e quadros fixos de PVC com vidro": 7020.00.90 – Outras obras de vidro / Outras –, cuja alíquota é 15%;

- para as "portas e janelas com venezianas, painéis ou placas de PVC": 3925.30.00 – Postigos, estores (incluídas as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes –, tributados à alíquota de 5%.

No juízo deste Relator, a solução dirimente para o litígio em questão segue os fundamentos transcritos a seguir, desenvolvidos originalmente pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP no acórdão unânime nº 14-50.070, proferido em 29 de abril de 2014 no processo nº 10830.727533/2012-65, quando do julgamento administrativo de 1º grau sobre matéria estreitamente similar à tratada no presente processo, pelo que tais fundamentos são aqui adotados integralmente.

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 (RIPI/2010, 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.

Assim dispõem as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI):

"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 apresente, 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 câmeras fotográficas, 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 que contenham mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu

condicionamento. 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, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na aceção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário."

Vale dizer, são os textos das posições, das subposições, dos itens, subitens e dos destaques "Ex", que determinam a classificação fiscal de um produto. As regras de 2 a 5 somente são aplicadas se os textos ou as notas não forem suficientes para o devido enquadramento. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), sendo fonte subsidiária de interpretação, é, por essa razão, instrumento hábil, embora não suficiente, para o enquadramento correto de classificação fiscal de mercadorias.

"Portas e janelas de PVC com vidro" ["portas, janelas e quadros fixos de PVC com vidro" no presente processo]

Conforme descrição no Termo de Verificação Fiscal, as portas e janelas [e quadros fixos] industrializadas pelo estabelecimento são esquadrias, próprias para fechamento de vãos abertos nas paredes externas de construções, constituídas de materiais diferentes, ou seja, PVC (plástico) e vidro.

Acrescenta, ainda, que a parte estrutural dessas portas ou janelas [ou quadros fixos] é confeccionada a partir do corte de perfis industriais de PVC, de acordo com as medidas do local em que serão instaladas. Consequentemente, o vidro, que representa a parte de vedação do conjunto, é aplicado diretamente na parte estrutural.

Trata-se, portanto, de um artigo composto de matérias distintas, basicamente PVC e vidro. Depara-se aqui, a princípio, com duas possibilidades igualmente viáveis para o seu enquadramento, capítulo 39 ("obras de plástico") e capítulo 70 ("vidro e suas obras").

A Nota Explicativa, relativamente à Seção VII, relativo a "PLÁSTICOS E SUAS OBRAS; BORRACHA E SUAS OBRAS", invocada pela impugnante, dispõe:

Notas de Seção.

1. Os produtos apresentados em sortidos formados por vários elementos constitutivos distintos, incluídos, na totalidade ou em parte, na presente Seção, e que se reconheçam como destinados, após mistura, a constituir um produto das Seções VI ou VII, devem classificar-se na posição correspondente a este último produto, desde que tais elementos constitutivos sejam:

- a) em face do seu modo de acondicionamento claramente reconhecíveis como destinados a utilização conjunta sem prévio reacondicionamento;
- b) apresentados ao mesmo tempo;
- c) reconhecíveis, dadas a sua natureza ou respectivas quantidades, como complementares uns dos outros.

Para satisfazer a Nota 1, deve-se admitir que o produto seja claramente da Seção VII. No entanto, a divergência está exatamente nesta admissão, ou seja, o que traz a essencialidade das "portas e janelas [e quadros fixos] de PVC com vidro", a sua estrutura ou a sua composição.

As mercadorias que, em função da aplicação da Regra 2b ou por qualquer outra razão, pareçam que possam ser enquadradas em duas ou mais posições, são classificadas segundo as disposições da Regra 3. Essa Regra, por sua vez, é subdividida em três partes, que devem ser aplicadas na ordem em que se apresentam. A Regra 3a determina que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas, todavia, essa mesma Regra diz que essa disposição não se aplica no caso dos produtos compostos por matérias diferentes na hipótese de cada posição se referir a apenas uma das matérias constitutivas do artigo composto, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria, o que descarta sua aplicação no presente caso.

A Regra 3b aplica-se a determinadas hipóteses, dentre elas, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes, situação presente na mercadoria sob análise. Segundo essa Regra, a classificação deve ser realizada em razão da matéria que confira ao artigo a sua característica essencial.

Nesse passo, transcrevo a conclusão da fiscalização exposta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 607/608 [fl. 205 no presente processo], na qual adoto no presente voto:

"O **vidro** é aplicado diretamente na parte estrutural e é a matéria constituinte que determina a **característica essencial** das portas e janelas [e quadros fixos], pois:

- 1) exerce as funções de proteção, de vedação e de isolamento contra intempéries, tais como água de chuvas e ventos;
- 2) exerce a função de controle dos níveis de claridade do ambiente, de acordo com o tipo de vidro empregado;
- 3) tem predomínio em área e peso, em relação às demais matérias constituintes; e
- 4) determina a própria aparência das portas e janelas [e quadros fixos]."

No caso concreto, o produto "portas e janelas [e quadros fixos] de PVC com vidro" é composto pela associação de matérias diferentes, essencialmente PVC e vidro, formando um conjunto único para comercialização, com a característica essencial determinada pelo vidro, pois a função de proteção e isolamento, próprias de uma porta [ou de uma janela ou quadro fixo], é por ele fornecida, além de a aparência geral do produto ser por ele determinada.

Portanto, o vidro é a matéria constituinte que determina a característica essencial.

Assim, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI-1 (texto da posição 70.20), RGI-3b) e RGC-1 (texto do item 7020.00.90) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), e nos esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de

Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), concluo que o produto "portas ou janelas [ou quadros fixos] de PVC com vidro", compostos de estrutura em PVC e vedação com vidro, incluindo trincos, roldanas, fechadura e puxadores, classificam-se no código 7020.00.90 da NCM ("outras obras de vidro"), conforme adotado pela fiscalização.

"Portas e janelas de PVC com veneziana" ["portas e janelas com venezianas, painéis ou placas de PVC" no presente processo]

No que diz respeito a classificação fiscal das "portas e janelas de PVC com veneziana" [ou com painéis ou placas], não há questionamentos quanto ao enquadramento no capítulo 39 ("plástico e suas obras") e na posição 39.25 ("artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos em outras posições").

Trata-se portanto, em definir a possibilidade em classificar as "portas e janelas de PVC com veneziana" [ou com painéis ou placas] no NCM 3925.20.00 ("portas, janelas, e seus caixilhos e soleiras") ou 3925.30.00 ("postigos, estores (incluídas as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes").

Igualmente na classificação fiscal das "portas e janelas [e painéis ou placas] de PVC com vidro", segundo as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, item 3, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas e as obras constituídas pela reunião de artigos diferentes classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial.

Assim, transcrevo a conclusão da fiscalização exposta no Termo de Verificação Fiscal, fl. 608 [fl. 206 do presente processo], na qual adoto no presente voto:

"Neste caso é o PVC, nas folhas de venezianas [e nos painéis ou placas], quem determina a característica essencial do produto, pois:

- 1) exerce as funções de proteção, vedação e isolamento contra intempéries, tais como água de chuvas e ventos;
- 2) exerce a função de controle dos níveis de claridade do ambiente;
- 3) tem predomínio em área, em relação às demais matérias constituintes
- 4) determina a própria aparência das portas e janelas."

Desta forma, entendo que o artigo "veneziana" [ou painéis ou placas] determina a característica essencial das "portas e janelas de PVC com veneziana" [ou com painéis ou placas].

Assim, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 e RGI 3b), concluo que a classificação fiscal 3925.30.00 ("postigos, estores (incluídas as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes") proposta pela fiscalização é a mais correta e deve ser mantida.

Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Também aqui se adota integralmente o entendimento exposto no referido acórdão nº 14-50.070, de 29 de abril de 2014, proferido pela 12ª Turma da DRJ-Ribeirão Preto/SP, transcrito abaixo.

Quanto à oposição da incidência de juros sobre multa de ofício, importa registrar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, do qual consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal. Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do Acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Apesar disso, registre-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de seguinte teor:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifou-se)

A partir das disposições legais acima, tendo em conta que, apesar da interpretação contrária pretendida pela defesa, a multa de ofício é "débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento. Há inclusive jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atualmente CARE, referendando a exigência:

"JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - Os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício proveniente de lançamento de imposto ou contribuição, não paga no vencimento, segue a regra do artigo 161 do CTN, não havendo previsão legal para a sua aplicação com base na Taxa Selic.

(Acórdão CSRF nº 9101-00.539, sessão de 11/3/2010)

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão CSRF nº 04-00.651, sessão de 18/9/2007)

Juros de Mora sobre Multa de Ofício. Por expressa disposição legal, confere-se à exigência decorrente da aplicação de penalidade o mesmo tratamento outorgado ao crédito decorrente do fato gerador do imposto. Nessa condição, a partir da data da fixação dessa exigência, se dará a fluência de juros sobre o valor relativo ao lançamento de multa isolada.

Aplicação do art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), combinado com o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996. (Acórdão CC nº 303-35.361, sessão de 21/5/2008)

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCIDÊNCIA SOBRE O PRINCIPAL LANÇADO E SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - POSSIBILIDADE – Na forma do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, incide juros de mora, à taxa selic, sobre o imposto lançado a partir do mês seguinte ao vencimento ordinário da obrigação, que serão capitalizados de forma simples, sendo acrescido de 1% no mês do pagamento. Em relação à multa de ofício, os juros de mora incidirão à taxa Selic a partir do mês seguinte ao trintídio contado da ciência do auto de infração, capitalizados de forma simples, e acrescido de 1% no mês do pagamento. (Acórdão CC nº 106-16.949, sessão de 25/6/2008)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 103-22290 Data da Sessão: 23/02/2006)

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO – TAXA SELIC - A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de

amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional". (Acórdão 105-15211 Data da Sessão: 07/07/2005)"

Também na esfera judicial encontra-se manifestação endossando o

entendimento acima:

"TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.LEGITIMIDADE. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Recurso especial provido. (STJ/ 2ª Turma; REsp nº 1.129.990/PR; Relator Ministro Castro Meira; DJe de 14/9/09)"

Acrescente-se que o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996 trata da possibilidade de formalização de exigência isolada de juros de mora nos casos em que elenca, o que não torna ineficaz o art. 61 da mesma Lei.

Ademais, a Lei nº 10.522, de 2002, por meio de seu art. 17, incluiu o § 8º no art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, que dispõe, de forma geral, que os juros de mora se aplicam aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Assim, ainda que se interprete que a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, após seu vencimento, não estaria incluída no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, prospera a interpretação de que os juros são devidos sobre a multa de ofício, considerando-se o disposto no § 8º do art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995.

Pelas razões expostas, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro