



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10920.721866/2013-52  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-005.133 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2018  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** MEXICHEM BRASIL INDUSTRIA DE TRANSFORMACAO PLÁSTICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/09/2012

ELETRODUTO CORRUGADO FLEXÍVEL EM PVC E TUBO EXTENSÍVEL UNIVERSAL EM PVC. NORMAS ABNT.

Os produtos fabricados pela recorrente devem ser classificados nas NCM 3917.32.90 e 3917.33.00, por serem flexíveis, fabricados em PVC, e suportarem pressão abaixo do mínimo definido na NCM.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/09/2012

CARÁTER CONFISCATÓRIO, DESPROPORCIONAL E DESARRAZOADO DA MULTA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA NA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA

A impugnação deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela recorrente.

ALTERAÇÃO DO ENTENDIMENTO SOBRE CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ERRO DE DIREITO. POSSIBILIDADE REVISÃO ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. Revisão aduaneira consiste em reexame do despacho de importação e não de lançamento, o qual somente se perfaz com a homologação expressa ou tácita, sendo, por isso, incabível a arguição de mudança de critério jurídico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), André Henrique Lemos e Cássio Schappo. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes- Redatora designada.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado em substituição ao conselheiro Robson José Bayerl), André Henrique Lemos, Lazaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

## Relatório

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

1. Trata-se de **auto de infração**, situado às *fls.* 865 a 875, lavrado com o objetivo de formalizar a cobrança de multa isolada, nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, por IPI não lançado com cobertura de crédito referente ao período de apuração compreendido entre 01/01/2011 e 30/09/2012, no percentual de 75%, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 624.815,79.

2. Segundo se depreende do **termo de verificação fiscal**, situado às *fls.* 479 a 498 narra a autoridade fiscal que o procedimento de fiscalização teve início para a verificação de pedidos de ressarcimento de saldo credor de IPI formalizados por meio dos seguintes PER/DComp:

PER/DCOMP	Valor Pleiteado	Período de Apuração
13964.72149.250411.1.1.01-2022	2.177.552,81	1ºT 2011
05135.98948.250711.1.1.01-7240	3.035.238,52	2ºT 2011
38810.22270.241011.1.1.01-0606	4.311.367,39	3ºT 2011
11150.37253.240112.1.1.01-8300	3.222.556,53	4ºT 2011
13924.19541.230412.1.1.01-2724	3.115.341,97	1ºT 2012
40922.07161.110712.1.1.01-6083	3.348.939,57	2ºT 2012
38304.14408.091012.1.1.01-6302	3.170.939,74	3ºT 2012

3. Em 07/05/2013, foi efetuada visita técnica às instalações fabris da contribuinte para conhecimento dos processos produtivos e materiais utilizados, sendo que todos os documentos que serviram para embasar o termo de verificação em referência foram anexados ao Processo Administrativo nº 10920-721.864/2013-63. Em decorrência da reclassificação fiscal de alguns produtos, foram apurados débitos de IPI não lançados em notas fiscais nem escriturados, que foram cobertos com os créditos apurados, tendo restado caracterizada prática punível com multa isolada, nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, objeto de lançamento de ofício no Processo Administrativo nº 10920.721866/2013-52. Assim, foram verificadas irregularidades na classificação fiscal adotada pela contribuinte na venda das linhas ELETRODUTO CORRUGADO e TUBO EXTENSÍVEL UNIVERSAL, nos seguintes termos:

*No caso do primeiro produto, a fiscalização apurou notas fiscais de saída emitidas tanto com o código TIPI 3917.32.90, indicado pelo Fisco, quanto no 3917.23.00, e em todos os casos houve emissões com e sem destaque do imposto. Nos casos das saídas com destaque não há prejuízo ao Fisco.*

*Já nas saídas sem destaque, a fiscalização alega que a empresa não justificou a redução da alíquota para zero quando foi utilizada a classificação 3917.32.90, e classificou incorretamente quando utilizou o código 3917.23.00, destinado aos “tubos rígidos”.*

*(...) No caso dos tubos extensíveis (ou engates flexíveis), a interessada classificou tais produtos majoritariamente no código NCM 3917.23.00 (tubos rígidos de polímeros de cloreto de vinila), sempre sem destaque do IPI; e, minoritariamente, nos demais códigos, com e sem destaque do imposto. Da mesma forma, defende a fiscalização que tais produtos classificam-se no código 3917.33.00 (Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios), cuja alíquota de IPI à época era cinco por cento”.*

4. A reclassificação de tais produtos foi o fundamento para a homologação parcial de diversas PER/DComps apresentadas pela contribuinte que se referem ao período de apuração abrangido pela multa isolada discutida no Processo Administrativo nº 10920.721866/2013-52 (1º trimestre de 2011 a 3º trimestre de 2012), sendo que tais pedidos de ressarcimento geraram os seguintes processos administrativos, todos pautados para esta mesma sessão de julgamento, para apreciação conjunta:

PROCESSO ADMINISTRATIVO	PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR
10920.902022/2013-19	1º trimestre de 2011	R\$ 2.177.522,81
10920.902023/2013-55	2º trimestre de 2011	R\$ 3.035.238,52
10920.902024/2013-08	3º trimestre de 2011	R\$ 4.311.367,39
10920.902025/2013-44	4º trimestre de 2011	R\$ 3.222.556,53

10920.902026/2013-99	1º trimestre de 2012	R\$ 3.115.341,97
10920.902027/2013-33	2º trimestre de 2012	R\$ 3.348.939,57
10920.902028/2013-88	3º trimestre de 2012	R\$ 3.170.939,74

5. A contribuinte, intimada em 17/06/2013, apresentou, em 16/07/2013, a **impugnação**, situada às *fls.* 879 a 891, na qual argumentou, em síntese, que: **(i)** o eletroduto corrugado e o tubo extensível universal, por ela industrializados, são eletrodutos de PVC (Policloreto de Vinil) que, sejam planos ou corrugados, rígidos ou flexíveis, têm a mesma finalidade: proteger e conduzir condutores providos de isolamento em instalações elétricas. Logo, o que deveria diferenciar a utilização de um eletroduto não é o fato dele ser rígido ou flexível, plano ou corrugado, e sim a sua resistência mecânica, sendo que a autoridade fiscal levou em conta apenas o critério rigidez, sem levar em consideração que a finalidade dos produtos é a mesma dos eletrodutos rígidos, devendo receber a mesma classificação destes últimos; **(ii)** assim como o eletroduto rígido, o eletroduto corrugado está inserido na linha de materiais elétricos utilizados na construção, sendo ambos tratados em um mesmo programa setorial de qualidade perante o PBQP-H (Programa de Garantia da Qualidade de Eletrodutos Plásticos para Sistemas Elétricos de Baixa Tensão em Edificações); **(iii)** apresentou **laudo** (parecer técnico), situado às *fls.* 963 a 966, no qual o perito e engenheiro atesta, nos termos da norma ABNT NBR 15465, de 04/08/2008, que "(...) o *discrímen* para determinar-se a efetiva e correta classificação fiscal desses produtos não corresponde à sua rigidez, mas sim à sua finalidade e aplicação".

6. Em 06/01/2015, a 3ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Belém (PA) proferiu o **Acórdão DRJ nº 01-30.989**, situado às *fls.* 998 a 1001, de relatoria do Auditor-Fiscal Nelson Klautau Guerreiro Da Silva, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

*Período de apuração: 01/01/2011 a 30/09/2012*

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ELETRODUTOS CORRUGADOS FLEXÍVEIS E TUBOS EXTENSÍVEIS.**

*Pelas regras de interpretação da NCM (RGI/SH), a correta classificação para os eletrodutos flexíveis de PVC é 3917.32.90, e 3917.33.00 para os tubos extensíveis de PVC.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

7. A contribuinte, intimada da decisão em 06/02/2015 pela abertura dos arquivos correspondentes no *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), por meio da opção "*Consulta Comunicados/Intimações*", em conformidade com o termo de ciência situado à *fl.* 1014, interpôs, em 09/03/2015, em conformidade com o termo de solicitação de juntada situado à *fl.* 1016, **recurso voluntário**,

situado às fls. 1017 a 1075, no qual reiterou as razões de sua impugnação, acrescendo, ainda: **(i)** o pedido de realização de diligência para que se demonstre, por meio de perícia, a "*(...) correção da classificação adotada pela recorrente*"; **(ii)** argumento respeitante ao caráter confiscatório, desproporcional e desarrazoado da multa; e **(iii)** nulidade do auto de infração lavrado pela impossibilidade de alteração do entendimento quanto à classificação fiscal do produto, o que caracteriza erro de direito, em afronta aos arts. 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

8. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento, guardadas as seguintes ressalvas.

9. Os argumentos sobre o caráter confiscatório, desproporcional e desarrazoado da multa, bem como aqueles concernentes à suposta ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, são veiculados, de maneira inaugural, no recurso voluntário interposto pela contribuinte, não havendo notícia de terem sido vertidos no momento da impugnação.

10. De acordo com o inciso II do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748/1993, a impugnação deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. E, de acordo com o art. 17 do mesmo Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532/1997, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela recorrente.

11. Não se tratando de nenhuma das hipóteses excepcionais que permitam a apresentação de tópicos intempestivos de defesa, entendo que sobre eles operam os efeitos da preclusão consumativa na jurisdição administrativa, motivo pelo qual não devem ser conhecidos.

12. Quanto ao mérito, que merece conhecimento, no decurso dos anos de 2011 e 2012, a contribuinte realizou pedidos de ressarcimento de saldo credor do IPI com base no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 em decorrência: **(i)** da aquisição de insumos utilizados na elaboração de seus produtos, e **(ii)** da saída de mercadorias imunes ou tributadas à alíquota zero:

**Lei nº 9.779/1999 - Art. 11.** *O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.*

13. A autoridade fiscal entendeu que a contribuinte teria adotado classificação fiscal incorreta quanto aos produtos eletroduto corrugado e tubo extensível universal, o que implicou a apuração do IPI por meio de alíquotas menores do que aquelas efetivamente devidas e, assim, promoveu a reconstituição da escrita fiscal da autuada referente às operações ocorridas entre 01/01/2011 e 30/09/2012, concluindo-se, ao final do procedimento, pela **inexistência** de saldo devedor de IPI a ser adimplido. Em que pese tal constatação, a falta de destaque do imposto nas notas fiscais de saída em virtude da classificação fiscal equivocada conduziu à lavratura do auto de infração em análise, lavrado sob o pálio do art. 80 da Lei nº 4.502/1964:

**Lei nº 4.502/1964 - Art. 80.** *A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*

14. A questão de fundo consiste, portanto, em deslindar se correta a classificação utilizada pela contribuinte (**3917.23.00** para o eletroduto corrugado e para o tubo extensível universal), ou se equivocada aquela proposta pela autoridade fiscal (**3917.32.90** para o eletroduto corrugado e **3917.33.00** para o tubo extensível universal): uma ou outra conclusão terá como efeito imediato a improcedência do auto de infração lavrado.

CAPÍTULO 39 PLÁSTICOS E SUAS OBRAS		
CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA
39.17	Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos.	
3917.2	- Tubos rígidos	
3917.21.00	-- De polímeros de etileno	0
3917.22.00	-- De polímeros de propileno	0
3917.23.00	-- De polímeros de cloreto de vinila	0
3917.29.00	-- De outros plásticos	0
3917.3	- Outros tubos	
3917.31.00	-- Tubos flexíveis podendo suportar uma pressão mínima de 27,6MPa	5
3917.32	-- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, sem acessórios	
3917.32.10	-- De copolímeros de etileno	5
3917.32.90	-- Outros	5
3917.33.00	-- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios	5
3917.39.00	-- Outros	5

15. Incontroversa, como se percebe, a classificação até o texto da posição: as partes concordam que os produtos são uma espécie de "plásticos e suas obras" (**Capítulo 39**), e tampouco questionam estar diante de "tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos" (**Posição 3917**).

16. Para a contribuinte recorrente, no entanto, **(i)** o eletroduto corrugado e o tubo extensível universal devem ser classificados na **Subposição, Item e Subitem 3917.23.00** ("De polímeros de cloreto de vinila"), submetida, portanto, a uma alíquota zero de IPI.

17. Por outro lado, para autoridade fiscal, **(ii)** o **ELETRODUTO CORRUGADO** deve ser classificado na **Subposição 3917.32** ("Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, sem acessórios"), **Item e Subitem 3917.32.90** ("Outros"), submetido, portanto, a uma alíquota de 5% de IPI; já **(iii)** o **TUBO EXTENSÍVEL UNIVERSAL** deve ser classificado na **Subposição, Item e Subitem 3917.33.00** ("Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios"), submetido, portanto, a uma alíquota de 5% de IPI.

**(i) 3917.23.00: CLASSIFICAÇÃO DA CONTRIBUINTE PARA O ELETRODUTO CORRUGADO E PARA O TUBO EXTENSÍVEL UNIVERSAL**

18. Deve ser realizada, em primeiro lugar, a análise quanto à correção da subposição adotada pela contribuinte (3917.23): tubo e seus acessórios de plásticos (3917), rígidos (3917.2), de polímeros de cloreto de vinila (3917.23). Não havendo alternativas após o texto da subposição, trata-se esta da classificação completa NCM nº 3917.23.00.

19. Devem ser feitas, a partir deste ponto, as seguintes perguntas:

(i.a) trata-se de um tubo de plástico **rígido**?

20. Caso se responda negativamente à pergunta (i.a), a classificação está equivocada. Apenas caso se responda afirmativamente à pergunta (i.a), passa-se à seguinte:

(i.b) trata-se de um tubo de plástico rígido de **polímeros de cloreto de vinila**?

21. Caso se responda negativamente à pergunta (i.b), a classificação está equivocada. Caso se responda afirmativamente à pergunta (i.b), então necessariamente a classificação correta para o **eletroduto corrugado** e para o **tubo extensível universal** será **3917.23.00**, apontada pela contribuinte.

**(ii) 3917.32.90: CLASSIFICAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL PARA O ELETRODUTO CORRUGADO**

22. Deve ser realizada, em segundo lugar, a análise quanto à correção da subposição adotada pela autoridade fiscal para o **ELETRODUTO CORRUGADO** (3917.32): tubo e seus acessórios de plásticos (3917), outros (3917.3),

23. Devem ser feitas, a partir deste ponto, as seguintes perguntas:

(ii.a) trata-se de um tubo de plástico **rígido** (uma vez que a alternativa a "outros" da subposição 3917.3 seria a 3917.2, ou seja, tubos plásticos rígidos)?

24. Caso se responda afirmativamente à pergunta (ii.a), a classificação está equivocada. Apenas caso se responda negativamente à pergunta (ii.a), passa-se à seguinte:

(ii.b) trata-se de um tubo de plástico tubo flexível (*i.e.*, não rígido) que pode suportar uma pressão mínima de 27,6 MPa (uma vez que, caso se responda afirmativamente, a classificação se subsumiria à subposição 3917.31, mais específica)?

25. Caso se responda afirmativamente à pergunta (ii.b), a classificação está equivocada. Apenas caso se responda negativamente à pergunta (ii.b), passa-se à seguinte:

(ii.c) trata-se de um tubo flexível que não pode suportar uma pressão mínima de 27,6MPa não reforçado com outras matérias nem associados de outra forma com outras matérias, sem acessórios?

26. Caso se responda negativamente à pergunta (ii.c), a classificação está equivocada. Apenas caso se responda afirmativamente à pergunta (ii.c), passa-se à seguinte:

(ii.d) trata-se de um tubo flexível (*i.e.*, não rígido) que não pode suportar uma pressão mínima de 27,6MPa não reforçado com outras matérias nem associados de outra forma com outras matérias, **sem** acessórios de copolímero de etileno?

27. Caso se responda afirmativamente à pergunta (ii.d), a classificação está equivocada. Caso se responda negativamente à pergunta (ii.d), então necessariamente a classificação correta do eletroduto corrugado será **3917.32.90** ("Outros"), apontada pela autoridade fiscal, pois se trata da única alternativa.

**(iii) 3917.33.00: CLASSIFICAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL PARA O TUBO EXTENSÍVEL UNIVERSAL**

28. Deve ser realizada, em terceiro lugar, a análise quanto à correção da subposição adotada pela autoridade fiscal para o **TUBO EXTENSÍVEL UNIVERSAL** (3917.33):

29. Devem ser feitas, a partir deste ponto, as seguintes perguntas:

(iii.a) trata-se de um tubo de plástico **rígido** (uma vez que a alternativa a "outros" da subposição 3917.3 seria a 3917.2, ou seja, tubos plásticos rígidos)?

30. Caso se responda afirmativamente à pergunta (iii.a), a classificação está equivocada. Apenas caso se responda negativamente à pergunta (iii.a), passa-se à seguinte:

(iii.b) trata-se de um tubo de plástico tubo flexível (*i.e.*, não rígido) que pode suportar uma pressão mínima de 27,6 MPa (uma vez que, caso se responda afirmativamente, a classificação se subsumiria à subposição 3917.31, mais específica)?

31. Caso se responda afirmativamente à pergunta (iii.b), a classificação está equivocada. Apenas caso se responda negativamente à pergunta (iii.b), passa-se à seguinte:

(ii.c) trata-se de um tubo flexível (*i.e.*, não rígido) que não pode suportar uma pressão mínima de 27,6MPa não reforçado com outras matérias nem associados de outra forma com outras matérias, **sem** acessórios de copolímero de etileno?

32. Caso se responda afirmativamente à pergunta (iii.c), a classificação está equivocada. Caso se responda negativamente à pergunta (iii.c), então necessariamente a classificação correta do tubo extensível universal será **3917.33.00** ("Outros, não reforçados

*com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios"), apontada pela autoridade fiscal, pois se trata da mais específica.*

33. Como se sabe, para se resolver a questão sob litígio, necessário o recurso às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de mercadorias (NESH). Ao nos voltarmos especificamente às meta-regras de aplicação descritas no Capítulo 39 da TIPI ("*Plástico e suas obras*"), advertimos que, para que se respondam às questões que fizerem menção ao termo "copolímero", deve ser levada em conta, necessariamente, a Nota 4, mas, por outro lado, uma vez que o texto da posição é incontroverso, desnecessária a menção à Nota 8 do Capítulo 39, que dispõe acerca do termo "tubos". Devem, no entanto, ser aplicadas as disposições veiculadas pela Nota de subposição 1, sobre a forma como se classificam os polímeros (incluindo os copolímeros) e os polímeros modificados quimicamente.

34. Observe-se que caso se responda afirmativamente à pergunta (i.a), e se conclua estarmos diante de um tubo de plástico rígido, desnecessário, para fins de provimento ou não provimento do recurso voluntário interposto, prosseguir na classificação, pois equivocados estarão os dois códigos ofertados pela autoridade fiscal, e improcedente restará o auto de infração.

35. Com estas observações em mente, o **laudo** (parecer técnico) apresentado pela contribuinte, situado às *fls.* 963 a 966, baseado na norma ABNT NBR 15465, de 04/08/2008, além de não responder se os dois produtos em apreço seriam "rígidos" ou "não-rígidos" ("flexíveis"), primeira pergunta para se prosseguir em qualquer das três classificações em disputa, concluiu que tanto o eletroduto corrugado como o tubo extensível universal atenderiam à mesma finalidade e teriam a mesma aplicação, baseada em sua resistência mecânica de suportar os esforços de compressão quando a ele submetidos. Assim, no entendimento do perito, o critério correto para se realizar qualquer classificação, seria a **resistência**, e não a rigidez.

36. A prova técnica, ao ignorar completamente os critérios de classificação do Sistema Harmonizado e, ao invés de responder às dúvidas acima, sendo a primeira delas aquela concernente a ser um tubo de plástico rígido ou não-rígido, de nada serve ao classificador, devendo ser desconsiderada, por impertinente e desnecessária.

37. Observe-se que, mesmo uma rápida busca no compêndio de ementas de soluções de consulta e soluções de divergência emitidas pelo Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias (Ceclam) da Receita Federal do Brasil, indica que a resposta à questão sobre ser rígido ou flexível o tubo de plástico é condição inexorável para o prosseguimento do intento classificatório:

**3917.32.90 | SC 4/2016 1ª Turma** - *Tubo flexível de plástico (poliamida), não reforçado com outras matérias, nem associado de outra forma com outras matérias, apresentado sem acessórios e acondicionado em carretéis, podendo suportar pressão máxima de 1 Mpa.*

**3917.32.90 | SC 5/2016 1ª Turma** - *Tubo flexível de plástico (poliamida), não reforçado com outras matérias, nem associado de outra forma com outras matérias, apresentado sem acessórios e acondicionado em carretéis, podendo suportar pressão de 1,5 a 6 Mpa.*

**3917.32.90 | SC 283/2017 4ª Turma** - *Tubo flexível corrugado fabricado em PVC (poli(cloreto de vinila), com propriedades antichamas, próprio para proteção mecânica das instalações elétricas prediais, medindo 20 mm d e diâmetro e 50 m de comprimento, com tensão de ruptura inferior a 27,6 MPa.*

**3917.32.90 | SC 130/2016 3ª Turma** - *Tubo flexível termo contrátil de polietileno, sem reforços ou acessórios, com tensão de ruptura máxima de 10,4 MPa, diâmetro interno em estado natural de 41,5 mm, peso líquido de 104,8 g/ml e apresentado em bobina de papelão de 50 metros.*

38. Por outro lado, em que pese a imprestabilidade da prova produzida pela recorrente, tampouco a autoridade fiscal responde à questão sobre ser ou não rígido o produto a ser classificado de maneira minimamente satisfatória, valendo-se unicamente das máximas de experiência e da visita ao *site* comercial da recorrente, conforme excerto, situado à *fl.* 488, que se transcreve do termo de verificação fiscal:

As descrições utilizadas pelo contribuinte não deixam dúvidas que tais tubos são flexíveis. A começar pelo próprio nome da linha: "Eletroduto de PVC **FLEXÍVEL** Corrugado". O "Catálogo de Produtos Prediais", disponível no *sítio* do contribuinte na internet, endereço: "<http://www.amanco.com.br/web/downloads>" também é esclarecedor. Nele consta que "*O sistema corrugado oferece ao produto alta resistência à compressão diametral, aliado a grande flexibilidade; podendo curvar-se com facilidade*". E, como se não bastasse, observa-se na imagem a seguir, extraída do supracitado catálogo, que tais eletrodutos flexíveis são comercializados em forma de bobina, o que é impensável para um tubo rígido.

39. O recurso a tal prova é ecoado e refletido pela decisão recorrida, que não envia esforços em buscar outros indícios ou provas que sirvam como sustentáculo para a sua conclusão:

*12. No que se refere aos produtos, inexistem divergências quanto ao fato de se tratarem de tubos de plásticos, enquadrados, portanto, na posição 39.17 da NCM. Também **não existem dúvidas de serem flexíveis de fato, aptos às aplicações propostas no *sítio* da empresa** ("O sistema corrugado oferece ao produto alta resistência à compressão diametral, aliado a grande flexibilidade; podendo curvar-se com facilidade"), o que não seria possível se fossem rígidos de fato. Não releva saber, para a identidade dos produtos e seus efeitos fiscais, no caso concreto, se foram fabricados com composto de PVC rígido.*

40. Observe-se que a contribuinte, ao ser questionada sobre a rigidez dos produtos, "(...) *informou que utiliza na fabricação dos produtos da linha eletroduto de PVC flexível corrugado o composto de PVC rígido, o mesmo utilizado na produção dos tubos para água e esgoto, e que por isso utiliza a mesma classificação*". O maior apuro técnico de que se vale a autoridade lançadora é obtido por meio de consulta ao site da Wikipedia:

Por composto de PVC (ou composto vinílico) entende-se a mistura da resina de PVC à aditivos. Dependendo das substâncias adicionadas, e suas quantidades, é possível a obtenção de um composto de PVC rígido ou flexível. (fonte: [http://pt.wikipedia.org/wiki/Polícloroeto\\_de\\_vinila](http://pt.wikipedia.org/wiki/Polícloroeto_de_vinila))

41. Assente-se com a afirmação da acusação fiscal de que o simples fato de os produtos utilizarem o PVC rígido como insumo de produção não implica, necessariamente, que deva ser entendido como um tubo rígido. No entanto, tampouco há de se comungar com a afirmação, igualmente falaciosa, no sentido de que o nome comercial do produto exposto no *site* da contribuinte seja prova em suficiência para a classificação no texto da posição da nomenclatura comum. Muito embora a frase "*o sistema corrugado oferece ao produto alta resistência à compressão diametral, aliado a grande flexibilidade; podendo curvar-se com facilidade*" ofereça um forte indício sobre se tratar de um material não rígido, impressão esta que apenas se reforça com o silêncio do laudo pericial apresentado quanto a este aspecto, não se vislumbra, apenas com a página da Internet, a prova necessária para se afirmar com segurança a respeito das características físico-químicas do produto.

42. Assim, acerta a autoridade fiscal ao afirmar que primeiro critério é definir se o tubo de plástico é ou não rígido. Mas se equivoca na forma como constrói precariamente seu argumento, não sendo absolutamente aceitável estribar o auto de infração unicamente em uma informação comercial obtida na Internet que, quando muito, serviria de indício para o início de uma investigação técnica. E, por outro lado, acerta a contribuinte ao entender que, para subsidiar a classificação, faz-se necessário o recurso à perícia. No entanto, igualmente se equivoca ao buscar critérios próprios para aferir o código NCM correto, uma vez que o aplicador se volta às específicas regras e meta-regras do sistema harmonizado em uma seqüência lógica pré-determinada.

43. A questão passa a ser: há nos autos provas em suficiência para se afirmar se os produtos são ou não rígidos? Em caso positivo, deve o aplicador passar à pergunta seguinte, e assim sucessivamente, uma vez que as regras gerais para interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível. Não sendo possível se responder a esta questão inaugural com os dados e documentos disponíveis, deverá o julgamento aguardar a realização de diligência que responda à dúvida do julgador. Neste caso, deverá o colegiado antecipar as dúvidas supervenientes para que todas restem respondidas nesta mesma oportunidade.

44. Concluímos, ao compulsar os autos, que não há outras provas que permitam afirmar, com segurança, se os produtos em análise seriam rígidos ou não rígidos, o que, no atual estado do processo, e caso eventualmente vencida a proposta de diligência, redundaria, necessariamente, na conclusão pela insuficiência de provas hábeis a lastrear o auto de infração lavrado, o que implicaria o provimento do recurso voluntário interposto.

45. E se observe que, ainda que a questão em torno da rigidez pudesse eventualmente ser superada, outras questões restariam pendentes: para se confirmar a correção do código adotado pela contribuinte, necessário seria se confirmar que se trata de tubo de polímero de cloreto de vinila.

46. Por outro lado, caso seja não rígido o tubo e, portanto, incorreto o código utilizado pela contribuinte, forçoso se confirmar que a acusação fiscal classificou corretamente os produtos em análise e, para isso, imprescindível se compreender se podem suportar uma pressão mínima de 27,6 MPa, hipótese que descartaria a suposição do auto de infração. Caso não possam, a tarefa do classificador ainda não estaria concluída, pois indispensável a questão sobre se os produtos são reforçados com outras matérias ou associados de outra forma com outras matérias, se apresentam acessórios e, em caso positivo, se tais acessórios seriam ou não copolímeros de etileno.

47. Como se pode perceber, a decisão acerca do auto de infração lavrado, e sobre a procedência ou não do recurso voluntário interposto, depende de um seriado de perguntas que demandam saber técnico alheio ao jurídico e, depois de percorrer todas as folhas deste processo em busca de respostas embasadas e minimamente seguras, não as encontramos e, portanto, da maneira em que se encontra, o processo não se encontra em condições de julgamento, razão pela qual voto, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, por converter o presente feito em diligência, para que a unidade local adote as seguintes providências:

(i) Apresente laudo técnico-pericial conclusivo que responda **afirmativa** ou **negativamente**, de maneira **objetiva e fundamentada**, os seguintes quesitos referentes ao produto "*eletroduto corrugado*" e ao produto "*tubo extensível universal*":

(i.a) trata-se de um tubo de plástico rígido ou não-rígido ("flexível")?

(i.b) trata-se de um tubo de plástico rígido de polímeros de cloreto de vinila?

(i.c) unicamente se o produto for não-rígido ("flexível"), pode suportar uma pressão mínima de 27,6 MPa?

(i.d) o produto é reforçado com outras matérias ou associados de outra forma com outras matérias?

(i.e) unicamente se o produto não for reforçado com outras matérias, nem associado de outra forma com outras matérias, ele apresenta acessórios?

(i.f) unicamente se o produto apresentar acessórios, são estes acessórios de copolímeros de etileno? Deverá a resposta a este específico quesito levar em consideração o texto da Nota 4,<sup>1</sup> transcrito em nota de rodapé no presente voto.

<sup>1</sup> "Consideram-se 'copolímeros' todos os polímeros em que nenhum motivo monomérico represente 95 % ou mais, em peso, do teor total do polímero. Ressalvadas as disposições em contrário, na acepção do presente Capítulo, os

(ii) Confeccionar “Relatório Conclusivo” da diligência, com os esclarecimentos que se fizerem necessários;

(iii) Intimar a contribuinte para que se manifeste sobre o “Relatório Conclusivo” e demais documentos produzidos em diligência, querendo, em prazo não inferior a 30 (*trinta*) dias, trintídio após o qual, com ou sem manifestação, sejam os autos remetidos a este Conselho para reinclusão em pauta para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheira Mara Cristina Sifuentes , Redatora designada.

Apesar de concordar com muitos dos argumentos apresentados pelo Ilustre Relator, e por acompanhar sua linha de argumentação, dele ousou divergir quanto a necessidade de diligência para se efetuar a classificação fiscal das mercadorias autuadas.

A controvérsia gira em torno de dois produtos, ambos classificados na NCM 3917.23.00 pela recorrente:

- eletroduto corrugado
- tubo extensível universal

E classificados pela fiscalização nas NCMs 3917.32.90 e 3917.33.00, respectivamente.

---

copolímeros (incluindo os copolicondensados, os produtos de copoliadição, os copolímeros em blocos e os copolímeros enxertados) e as misturas de polímeros, classificam-se na posição que inclua os polímeros do motivo comonomérico que predomine, em peso, sobre qualquer outro motivo comonomérico simples. Na aceção da presente Nota, os motivos comonoméricos constitutivos de polímeros que se classifiquem numa mesma posição devem ser tomados em conjunto. Se não predominar nenhum motivo comonomérico simples, os copolímeros ou misturas de polímeros classificam-se, conforme o caso, na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração".

Concordo que o cerne da questão está em se decidir se estamos diante de um tubo rígido ou tubo flexível (3917.2 ou 3917.3), já que não existe controvérsia quanto a posição 3917, adotada tanto pela recorrente e pela fiscalização, para ambos produtos.

CAPÍTULO 39 PLÁSTICOS E SUAS OBRAS		
CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA
39.17	Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos.	
3917.2	- Tubos rígidos	
3917.21.00	-- De polímeros de etileno	0
3917.22.00	-- De polímeros de propileno	0
3917.23.00	-- De polímeros de cloreto de vinila	0
3917.29.00	-- De outros plásticos	0
3917.3	- Outros tubos	
3917.31.00	-- Tubos flexíveis podendo suportar uma pressão mínima de 27.6MPa	5
3917.32	-- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, sem acessórios	
3917.32.10	-- De copolímeros de etileno	5
3917.32.90	-- Outros	5
3917.33.00	-- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios	5
3917.39.00	-- Outros	5

A questão parece tão simples e tão óbvia que a primeira vista não há questionamentos a serem efetuados. Rígido e flexível são duas definições que se opõem e que são utilizadas cotidianamente em muitas situações.

Por isso nosso primeiro impulso é buscar essas definições nos dicionários, já que são de uso corrente. No dicionário Houaiss, disponível no endereço eletrônico <https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-3/html/index.php#0> encontramos as seguintes definições:

### Rígido

*adjetivo*

*em que há rigidez*

*1 falta de maleabilidade física; teso, rijo, hirto, duro <corpo r.> <metal r.>*

*2 p.metf. que é ou se mostra inflexível em suas opiniões, decisões etc.; duro, intransigente*

*3 que denota severidade, austeridade; austero <princípios r.> <homem r.>*

*3.1 falta de meiguice, de ternura com relação a outrem; rude, áspero <pais r.>*

*4 que não permite frouxidão; exato, rigoroso <tinha no trabalho um horário r.>*

*4.1 extremamente controlado; minucioso, apurado <r. controle de qualidade>*

*sinônimos*

*ver sinonímia de rigoroso*

*antônimos: flexível*

### Flexível

*adjetivo de dois gêneros*

*1 que se dobra ou curva com facilidade; arqueável, flexo*

*2 que revela agilidade; elástico, elegante <um andar f.>*

*3 fácil de manejar; domável*

*4 que se acomoda facilmente às circunstâncias, que é facilmente influenciável; dócil, maleável, compreensível <um caráter f.>*

*5 que tem aptidão para diferentes atividades*

*sinônimos*

*ver antonímia de sólido*

*antônimos: ferrenho, inflexível, intransigente, rígido; ver tb.*

*sinonímia de sólido*

Como se pode concluir, com o auxílio do dicionário, rígido é o antônimo de flexível, sendo flexível aquilo que se dobra ou curva com facilidade, aquilo que é arqueável, que é flexo, que é elástico, fácil de manejar, domável. Já rígido é aquilo em que há rigidez, que falta maleabilidade física, é teso, rijo, hirto, duro.

A partir dessas constatações chegamos as duas subposições de primeiro nível possíveis:

*3917.2 - Tubos rígidos*

*3917.3 - Outros Tubos*

Ora ou o tubo é rígido ou ele não é rígido, tanto assim que o Sistema Harmonizado faz a distinção em Tubos rígidos e outros tubos. Muitos países adotaram a tradução como "3917.3 Tubos não rígidos" ao invés de outros tubos. A título de esclarecimento, na versão em inglês do SH temos:

*3917.2 - Tubes, pipes and hoses, rigid:*

*3917.3 - Other tubes, pipes and hoses:*

Valendo-nos do senso comum podemos concluir que estamos diante de tubos flexíveis, já que a própria recorrente apresenta seu produto como "Eletroduto corrugado flex" e no site da empresa o produto é apresentado como, fazendo parte da linha "Eletroduto de PVC flexível Corrugado":

*Os eletrodutos flexíveis corrugados são aplicados em instalações prediais elétricas de baixa tensão, para condução e acomodação de fios, cabos elétricos e dispositivos embutidos em paredes e lajes, ou aparentes em local protegido. O sistema é composto por eletrodutos corrugados para paredes (amarelo) e para lajes (laranja), com comprimento comercial de 50 metros, para bitolas de 20 e 25 mm; e 25 metros para bitola de 32 mm. O sistema corrugado oferece ao produto alta resistência à compressão diametral, aliado a grande flexibilidade, podendo curvar-se com facilidade. Antichama, o produto adequa-se perfeitamente às exigências da norma NBR 5410, oferecendo segurança às instalações elétricas de baixa tensão. Completa o sistema uma linha de caixas de luz e luvas de pressão, que se interligam aos tubos pelo sistema de simples encaixe.*

No caso dos tubos extensíveis, ou engates flexíveis, eles são apresentados no catálogo da empresa como "Sifão Extensível Universal", relativo aos mesmos códigos de produtos apontados pela fiscalização (10101, 17311, 96665 e 17815). E consta o esclarecimento que "o tubo extensível universal permite que sua curvatura tome o formato de um sifão", e que esses tubos possuem corpo sanfonado.

Claro que não podemos nos valer apenas do que afirma a recorrente ser o produto, mesmo que em informações amplamente divulgadas para efeitos de comércio e propaganda. Para a classificação fiscal é preciso haver a identificação correta da mercadoria.

Também não acabe à classificação fiscal adotar critérios diferentes dos preconizados pelas normas do Sistema Harmonizado. Não há como adotar, conforme quer a recorrente, a resistência ao invés da rigidez para classificar a mercadoria, já que esse não foi o critério escolhido pelo SH. Esclareço que nem sempre os critérios elegidos para a classificação fiscal de uma mercadoria coincidem com as necessidades de mercado, de produto ou de outras normas existentes (normas de outros órgãos administrativos são próprias às necessidades do órgão e o objetivo que se quer alcançar). São critérios próprios do SH que devem ser seguidos.

Assim, correto o entendimento do Ilustre Relator do voto vencido:

*A prova técnica, ao ignorar completamente os critérios de classificação do Sistema Harmonizado e, ao invés de responder às dúvidas acima, sendo a primeira delas aquela concernente a ser um tubo de plástico rígido ou não-rígido, de nada serve ao classificador, devendo ser desconsiderada, por impertinente e desnecessária.*

Apesar de restar definido o que seja rígido e flexível, para efeitos de conhecimento geral, para maiores esclarecimentos devemos buscar apoio em normas técnicas nacionais e internacionais que podem servir de subsídio para nossa investigação. As normas da ABNT, Associação Brasileira de Normas Técnicas, apesar de serem de utilização no país, seguem as normas internacionais de padronização, e por isso servem para o nosso propósito:

*Entidade privada e sem fins lucrativos, a ABNT é membro fundador da International Organization for Standardization (Organização Internacional de Normalização - ISO), da Comisión Panamericana de Normas Técnicas (Comissão Pan-Americana de Normas Técnicas - Copant) e da Asociación Mercosur de Normalización (Associação Mercosul de Normalização - AMN). Desde a sua fundação, é também membro da International Electrotechnical Commission (Comissão Eletrotécnica Internacional - IEC).*

Também temos a nos socorrer as normas internacionais ISO, International Organization for Standardization, em especial a ISO 18263-2:2015 - *Plastics - Mixtures of polypropylene (PP) and polyethylene (PE) recyclate derived from PP and PE used for flexible and rigid consumer packaging - Part 2: Preparation of test specimens and determination of properties*. E a American Society for Testing Materials (ASTM), em especial as normas ASTM D790-17 - *Standard Test Methods for Flexural Properties of Unreinforced and Reinforced Plastics and Electrical Insulating Materials* e ASTM D1238-13 - *Standard Test Method for Melt Flow Rates of Thermoplastics by Extrusion Plastometer*.

A norma ABNT NBR 15465, sobre Sistemas de eletrodutos plásticos para instalações elétricos de baixa tensão - requisitos de desempenho, utilizada pela recorrente em sua argumentação, define quais requisitos de desempenho devem cumprir o produto:

- Resistência à curvatura
- Resistência à compressão
- Resistência ao impacto

- Resistência ao calor
- Resistência à chama
- Resistência rigidez dielétrica
- Resistência do isolamento elétrico

A recorrente alega seguir as orientações e estar qualificada pelo PBQP-H, que é o Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade do Habitat - PBQP-H, do Ministério das Cidades. Esse programa qualifica fabricantes de materiais e componentes, que para isso devem seguir suas orientações, e segue a norma ABNT NBR 15465.

Na Diretriz de avaliação técnica de Produtos Sinat/PBQP-H nº 013, para Tubulações corrugadas de polietileno contendo polietileno de alta densidade reciclado para microdrenagem de áreas internas de empreendimentos residenciais e comerciais, estão definidos os critérios de desempenho dos produtos:

*Assim, as tubulações alvo desta Diretriz são compostas por: Tubos corrugados (ver Figura 1) com ponta e bolsa. A ponta do tubo acomoda o anel de vedação elastomérico. Estes tubos possuem parede dupla, sendo a parede interna lisa (superfície que fica em contato com água de escoamento) e a parede externa com corrugações anelares ocas (ver Figura 2). A matéria-prima utilizada na fabricação destes tubos contém polietileno de alta densidade reciclado (pós-consumo e pós indústria) e/ou polietileno reprocessado, cujo percentual na composição deve estar de acordo com os limites estabelecidos no item 1.2. Estes tubos devem atender aos requisitos e critérios especificados por esta Diretriz;*

Essa diretriz avalia os seguintes requisitos:

- densidade
- fluidez
- módulo de flexão
- tensão de escoamento na tração
- teor de negro de fumo
- tempo de oxidação induzida
- teor de cinzas
- teor de polipropileno
- resistência química.

**4.1 Métodos para a caracterização do produto**

A Tabela 2 mostra os métodos de ensaio ou análises a serem adotados na avaliação de cada um dos requisitos explicitados.

**Tabela 2 – Métodos para caracterização dos tubos corrugados objetos desta Diretriz**

Item	Requisitos	Método de avaliação
<b>A</b>	<b>Características do composto de polietileno reciclado</b>	
A.1	Densidade	ASTM D792-13 / ISO 1183-1:2012
A.2	Índice de Fluidez	ASTM D1238-13
A.3	Módulo de flexão	ASTM D790-17
A.4	Tensão de escoamento na tração	ASTM D638-14
A.5	Teor de negro de fumo	ASTM D1603-14
A.6	Tempo de oxidação induzida	NBR 14300:1999, 200 °C ISO 11357-6:2008, 200 °C
A.7	Teor de cinzas	ASTM D5630-13 a 800 °C
A.8	Teor de polipropileno	ISO 18263-2:2015
<b>B</b>	<b>Características dimensionais e visuais</b>	
B.1	Análise visual	Análise visual a olho nu
B.2	Marcação	Análise visual a olho nu
B.3	Análise dimensional – diâmetro interno (d <sub>i</sub> ) e espessura de parede interna (e <sub>i</sub> )	ISO 3126:2005
B.4	Análise dimensional – comprimento do tubo	Medição com trena

A diretriz também avalia o desempenho estrutural do produto, avaliando a rigidez anelar, conforme ISO 9969:2016, o achatamento, resistência ao impacto, fissuramento sob tensão com entalhe, resistência ao calor, e a durabilidade.

Toda essa digressão foi efetuada para demonstrar que existem métodos para avaliar a rigidez e a flexibilidade de um produto, e que rigidez e resistência a impactos são características distintas, que podem conviver no mesmo produto. O produto pode ser flexível e apresentar resistência anelar, em cada anel do elemento corrugado, por exemplo. Porém para efeitos de classificação fiscal de mercadoria, o SH elegera diferenciar os produtos entre flexíveis e rígidos em um primeiro momento, para apenas em um segundo momento fazer a diferenciação dos produtos relativa à resistência (vide descrição da NCM 3917.31.00 -- *Tubos flexíveis podendo suportar uma pressão mínima de 27,6 MPa*).

Voltando aos produtos em análise devemos identificar o produto para saber se eles são rígidos ou não.

O TVF informa que foram utilizadas informações obtidas em diligência à empresa para visita técnica, análise de informações constantes no sítio eletrônico da empresa na internet, catálogo de produtos, informações prestadas pela empresa nos seus documentos fiscais, imagens dos produtos, forma de comercialização dos produtos em bobinas para firmar seu convencimento que estava diante de produtos flexíveis, e que o fato de utilizar-se para sua produção PVC rígido não significa que se está a produzir um produto rígido.

A empresa apresenta Parecer Técnico, por ela solicitado ao engenheiro Eduardo A. C. Monteiro, em que discorre sobre a definição e características do PVC, policloreto de vinila, e informa que a diferenciação entre produtos rígidos ou flexíveis é feita pela detecção da presença ou não de óleo plastificante, e os produtos produzidos pela recorrente não utilizam em sua formulação aditivos plastificantes e que por isso são produtos rígidos

*Para o técnico a classificação de um eletroduto de PVC, em rígido e flexível, tem como base a sua resistência mecânica e a sua aplicação se baseia fundamentalmente nesta capacidade de suportar aos esforços de compressão quando a eles submetidos.*

Discordo do parecer técnico, pois a norma ABNT utilizada faz a diferenciação entre resistência à curvatura e à compressão, o que demonstra que não se pode tomar uma resistência pela outra.

Pelos documentos citados e a leitura atenta do material técnico disponível para o tema, concluímos que os tubos corrugados são compostos de vários anéis. Esses anéis são juntados entre si por material de PVC. Cada anel pode apresentar rigidez (por isso algumas normas trazem testes quanto à rigidez anelar) se considerado isoladamente, mas o tubo, ao conectar os anéis permite que haja uma flexibilidade no produto como um todo. A característica principal dos tubos corrugados é permitir a realização de curvaturas com mudança de direção, dispensando o uso de conexões.

Superada a questão quanto a característica dos produtos, concluo a partir de todas as elucubrações efetuadas que os produtos fabricados pela recorrente são produtos flexíveis. Portanto estamos diante da NCM para a subposição 3917.3 - outros tubos, pela aplicação da RGI6:

*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.*

Percorrendo a trilha do procedimento para classificação da mercadoria, agora devemos analisar a subposição de 2º nível:

3917.3	- Outros tubos:
<b>3917.31.00</b>	<b>-- Tubos flexíveis podendo suportar uma pressão mínima de 27,6 MPa</b>
<b>3917.32</b>	<b>-- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, sem acessórios</b>
3917.32.10	De copolímeros de etileno
3917.32.2	De polipropileno
3917.32.21	Tubos capilares, semipermeáveis, próprios para hemodiálise ou para oxigenação sanguínea
3917.32.29	Outros
3917.32.30	De poli(tereftalato de etileno)
3917.32.90	Outros
3917.33.00	-- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios
3917.39.00	-- Outros

Já concluímos que estamos diante de tubos flexíveis, para os dois produtos. Pela aplicação da RGI6 temos que verificar entres os textos das subposições, qual o melhor

descreve o produto. Para o produto "eletroduto corrugado" as subposições 3917.31 e 3917.32 são possíveis, desde que se esclareça qual a pressão mínima suportada por ele. Já o produto "tubo extensível universal" são possíveis as subposições 3917.31 e 3917.33.

A recorrente afirma em seu Recurso Voluntário que o sistema corrugado oferece ao produto alta resistência à compressão diametral. Quanto especificamente ao produto fabricado pela recorrente temos a informação em e-mail interno da empresa, já que o Parecer Técnico esclarece pontos relativos a tubos corrugados em geral e não realiza uma análise do produto da recorrente:

**Os eletrodutos produzidos pela Mexichem do Brasil, tanto a linha plana como a corrugada (fig.02), são produzidos com formulação de PVC para produção de produtos rígidos, não possuem em sua composição aditivos plastificantes.**

**Ambos os produtos são indicados e usados para a mesma aplicação no setor da construção civil: elemento de linha elétrica fechada destinado a conter condutores elétricos providos de Isolação, permitindo tanto a enfição como a retirada destes.**

No catalogo de produtos disponível no site da empresa consta que:

*O sistema corrugado oferece ao produto alta resistência à compressão diametral, aliado a grande flexibilidade, podendo curvar-se com facilidade.*

...

*Toda instalação elétrica deve possuir um projeto de instalação que ofereça segurança ao usuário, atendendo às especificações exigidas pela NBR 15465 – Sistemas de eletrodutos plásticos para instalações elétricas de baixa tensão – Requisitos de desempenho.*

...

*Os eletrodutos são fornecidos em bobinas de 25 e 50 metros, facilitando sua aplicação, gerando uma economia de tempo e reduzindo a quantidade de conexões. Em casos de aproveitamento dos segmentos que sobraram durante a instalação, estes poderão ser unidos por meio de luvas de pressão.*

...

*A nova norma de eletrodutos plásticos ABNT NBR 15465:2007 – Sistemas de eletrodutos plásticos para instalações elétricas de baixa tensão – Requisitos de desempenho – classifica os eletrodutos plásticos da seguinte forma:*

Eletroduto	Resistência mecânica	Cor	Produto
Aparente	Pesado	Cinza	
Rígido roscável		Preto	
Rígido soldável			
Flexível corrugado	Médio	Laranja	
	Leve	Amarelo	

Para a norma ABNT, os eletrodutos da empresa, como apresentam resistência mecânica média e leve, estão sujeitos a esforços de compressão de até 320N e 750N:

*Para as aplicações em que os eletrodutos e suas conexões ficam submetidos a esforços de compressão de até 320N, deve-se utilizar no mínimo a classe de resistência "leve", para esforços até 750N, deve-se utilizar no mínimo a classe de resistência "médio", para esforços de compressão de até 1250N, deve-se utilizar a classe de resistência mecânica "pesado".*

A NCM 3917.31.00 descreve os tubos flexíveis que podem suportar uma pressão mínima de 27,6 MPa. O pascal (Pa) é uma unidade padrão de pressão e equivale à força de 1 (um) Newton aplicada uniformemente sobre uma superfície de 1 (um) m<sup>2</sup>. Logo 27,6 Mpa equivale a 27.600.000 Newton/metro<sup>2</sup>. Concluimos que a pressão suportada pelos produtos está muito abaixo do mínimo estipulado pela NCM 3917.31.00, não atendendo a descrição da mercadoria ao que está descrito nessa NCM.

Chegamos a conclusão que pela aplicação da RGI6 para o produto "eletroduto corrugado" é aplicável a subposição 3917.32. E como o produto é fabricado com PVC, policloreto de polivinila, deve ser aplicada a NCM 3917.32.90.

Para o produto "tubo extensível universal" concluimos pela subposição 3917.33, e como não existe desdobramento para essa subposição temos que se aplica a NCM 3917.33.00 *Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios*. Já que segundo o catálogo da empresa esse sifão extensível universal vem acompanhado de acessórios.

Depois dessa longa explicação concluo por negar provimento ao Recurso Voluntário e pela manutenção da Classificação Fiscal identificada pela Fiscalização no auto de infração.

Existem outros dois argumentos constantes do Recurso Voluntário que precisam ser enfrentados: **(ii)** argumento respeitante ao caráter confiscatório, desproporcional e desarrazoado da multa; e **(iii)** nulidade do auto de infração lavrado pela impossibilidade de

alteração do entendimento quanto à classificação fiscal do produto, o que caracteriza erro de direito, em afronta aos arts. 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional.

O primeiro argumento foi enfrentado pelo Ilustre Relator, que votou pelo não conhecimento, e tomo a liberdade de reproduzir seus termos por ter acompanhado seu entendimento:

*Os argumentos sobre o caráter confiscatório, desproporcional e desarrazoado da multa, bem como aqueles concernentes à suposta ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, são veiculados, de maneira inaugural, no recurso voluntário interposto pela contribuinte, não havendo notícia de terem sido vertidos no momento da impugnação.*

*De acordo com o inciso II do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748/1993, a impugnação deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. E, de acordo com o art. 17 do mesmo Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532/1997, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela recorrente.*

*Não se tratando de nenhuma das hipóteses excepcionais que permitam a apresentação de tópicos intempestivos de defesa, entendo que sobre eles operam os efeitos da preclusão consumativa na jurisdição administrativa, motivo pelo qual não devem ser conhecidos.*

Já o argumento sobre a nulidade do auto de infração pela impossibilidade de alteração do entendimento quanto à classificação fiscal do produto, o que caracteriza erro de direito, em afronta aos arts. 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, tenho votado pela possibilidade de alteração e mantenho esse entendimento.

Quanto a mudança de critério jurídico, esse assunto já foi amplamente debatido por esse Conselho, sendo já a posição predominante que é possível a revisão aduaneira, e somente para citar exemplos do último ano:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2010*

*ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227-TFR. ART. 146-CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei no 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa,*

*efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"). Data da Sessão 24/10/2017. Relator LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO. Acórdão 3401-004.020*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 15/10/2009 a 25/02/2010*

*ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227-TFR. ART. 146-CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei no 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento"). Data da Sessão 26/06/2017. Relator ROSALDO TREVISAN. Acórdão 3401-003.812.*

E também acórdãos n<sup>os</sup> 3201-003.744, 9303-006.839, 9303-006.332, 3201-003.661, 3301-004.095, 3302-005.322 e muitos outros.

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes, Redatora designada

Processo nº 10920.721866/2013-52  
Acórdão n.º **3401-005.133**

**S3-C4T1**  
Fl. 1.132

---