



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10711.008253/2009-13</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3002-004.537 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 04 de agosto de 2026                            |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL – CSN            |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Data do fato gerador: 09/06/2008

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. POSIÇÃO NCM 38.01. GRAFITA ARTIFICIAL, COLOIDAL E PREPARAÇÕES À BASE DE GRAFITA. CRITÉRIO PRIMÁRIO DA CLASSIFICAÇÃO. NATUREZA FÍSICO-QUÍMICA E FORMA DE APRESENTAÇÃO. PREVALÊNCIA SOBRE DESTINAÇÃO ECONÔMICA.** A classificação tarifária de mercadorias no Sistema Harmonizado e na Nomenclatura Comum do Mercosul é determinada, em primeira e principal ordem, pela natureza intrínseca do produto e por sua forma de apresentação, tais como apuradas mediante análise físico-química. O uso ou destinação econômica do produto somente integra o critério classificatório quando o próprio texto da posição ou subposição a eles se refere de modo expresso e exclusivo. A invocação genérica da finalidade industrial pelo importador não supre a incompatibilidade entre as características físicas do produto e o texto descritivo da subposição pretendida.

**SUBPOSIÇÃO NCM 3801.30. PASTAS CARBONADAS PARA REVESTIMENTO INTERIOR DE FORNOS. REQUISITOS CUMULATIVOS E AUTÔNOMOS. FORMA DE APRESENTAÇÃO (PASTA) E DESTINAÇÃO (REVESTIMENTO INTERIOR DE FORNOS). NÃO ATENDIMENTO POR QUALQUER DAS MERCADORIAS IMPORTADAS.** A subposição NCM 3801.30 ("Pastas carbonadas para eletrodos e pastas semelhantes para revestimento interior de fornos") exige, cumulativamente, que a mercadoria (i) apresente-se sob a forma física de pasta e (ii) seja efetivamente destinada ao revestimento interior de fornos. A primeira mercadoria — classificada pelos laudos técnicos como preparação à base de grafita e composto fenólico, na forma de pó — não satisfaz o requisito de forma. A segunda mercadoria — grafita coloidal em álcool furfúrico, na forma de líquido — tampouco satisfaz tal requisito. Adicionalmente, o próprio fabricante da

primeira mercadoria registrou, em documentação acostada aos autos, que o produto não deve ser aplicado sobre a face quente do revestimento de fornos, afastando também o requisito de destinação.

**REGRA GERAL Nº 6 DO SISTEMA HARMONIZADO. CLASSIFICAÇÃO EM SUBPOSIÇÕES DE UMA MESMA POSIÇÃO. VINCULAÇÃO AO TEXTO DAS SUBPOSIÇÕES. INAPLICABILIDADE DA REGRA 3(a) EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE CONCURSO APARENTE DE SUBPOSIÇÕES.** A Regra Geral nº 6 do Sistema Harmonizado, recepcionada pelo ordenamento brasileiro por meio do Decreto nº 4.542/2002, estabelece que a classificação nas subposições de uma mesma posição é determinada pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, sendo comparáveis apenas subposições do mesmo nível. A Regra 3(a) — que determina a prevalência da posição mais específica — pressupõe a existência de concurso aparente de subposições igualmente aptas a abrigar a mercadoria. Não há concurso aparente quando a mercadoria simplesmente não preenche os requisitos textuais da subposição pretendida pelo contribuinte.

**LAUDO TÉCNICO LABORATORIAL. PROVA PERICIAL QUALIFICADA. CONCORDÂNCIA DA RECORRENTE QUANTO À COMPOSIÇÃO FÍSICO-QUÍMICA. AUSÊNCIA DE CONTRAPROVA TÉCNICA IDÔNEA. PREVALÊNCIA DOS LAUDOS FISCAIS.** Reconhecida expressamente pela Recorrente, por meio de declaração de seu Engenheiro de Desenvolvimento, a correção da análise físico-química realizada pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer (Laudos nº 1071/2009-1 e nº 1071/2009-2), e não produzida contraprova pericial de igual nível técnico capaz de desconstituir as conclusões ali firmadas — especialmente quanto à forma de apresentação das mercadorias —, impõe-se a prevalência dos laudos fiscais como fundamento suficiente e exclusivo da reclassificação empreendida.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO Nº 0717600/00468/09. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI-IMPORTAÇÃO. PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. MULTAS. MANUTENÇÃO. RESSALVA QUANTO À BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.** O crédito tributário lançado encontra respaldo legal e fático. Ressalva-se, de ofício, a necessidade de revisão da base de cálculo da contribuição para o PIS-Importação e da COFINS-Importação, em cumprimento ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 559.937/RS (repercussão geral), que reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo dessas exações,

conforme orientação do Parecer Cosit nº 1/2017 e da Nota/PGFN/CASTF/nº 547/2015.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (i) extinguir a multa de 1% incidente sobre o valor aduaneiro, em razão da revogação expressa do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pelo art. 181 da Lei Complementar nº 227/2026, aplicando-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea 'a', do CTN; e (ii) reconhecer o direito à exclusão do ICMS e das próprias contribuições da base de cálculo da contribuição para o PIS-Importação e da COFINS-Importação, em conformidade com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 559.937/RS, submetido ao regime da repercussão geral, e com o Parecer Cosit nº 1/2017.

*Assinado Digitalmente*

**ADRIANO MONTE PESSOA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renata Casorla Mascarenas, Adriano Monte Pessoa, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto integral), Neiva Aparecida Baylon, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Companhia Siderúrgica Nacional, em face do Acórdão nº 11-61.957, prolatado pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife – DRJ/REC, em sessão de 27.02.2019, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

O objeto do litígio é o Auto de Infração (AI) nº 0717600/00468/09, lavrado em 02/12/2009 pela Alfândega do Porto do Rio de Janeiro, em decorrência de procedimento fiscal de revisão aduaneira, que apurou erro de classificação fiscal de mercadorias importadas pela CSN por meio da Declaração de Importação (DI) nº 08/0854872-1, registrada em 09/06/2008.

Por meio da DI nº 08/0854872-1, a CSN declarou e desembarçou duas mercadorias, ambas constantes da adição 001, classificadas sob o código NCM 3801.30.90, sujeito à alíquota de 2% para o Imposto de Importação (II) e de 10% para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As mercadorias foram descritas como:

(i) 1ª mercadoria: "Refratário Ligante, LC34175, Cimento Carbonáceo de Dois Componentes, Grau C.34, Composto Álcool Furfurílico, 6.1, UN 2874" – valor aduaneiro: R\$ 186.768,12; e

(ii) 2ª mercadoria: "Argamassa Bombeável de Dois Componentes, Grau GR-37P, Composto de Álcool Furfurílico, 6.1 UN.2874, GR37175" – valor aduaneiro: R\$ 149.393,31.

No curso do despacho aduaneiro, a Fiscalização retirou amostras das mercadorias e as encaminhou ao Laboratório de Análises Falcão Bauer, cujos resultados técnicos restaram consubstanciados nos Laudos nº 1071/2009-1 e nº 1071/2009-2, com as seguintes conclusões:

Laudos nº 1071/2009-2 de fl. 40 dos autos, relativo à 1ª mercadoria – Refratário Ligante: *"Trata-se de preparação à base de Grafita e Composto Fenólico, na forma de pó preto. Outra preparação à base de Grafita"* – classificável no NCM 3801.90.00 (alíquota II: 10%; IPI: 10%).

Laudos nº 1071/2009-1 de fl. 39 dos autos, relativo à 2ª mercadoria – Argamassa Bombeável: *"Trata-se de Grafita em Álcool Furfurílico e Composto Orgânico com Grupamento Carbonilado, na forma de líquido marron. Outra Grafita Coloidal ou Semicoloidal"* – classificável no NCM 3801.20.90 (alíquota II: 10%; IPI: 10%).

Com base nos laudos, a Fiscalização Aduaneira concluiu que as mercadorias foram incorretamente classificadas, apurando diferenças de tributos. Adicionalmente, imputou à CSN multa regulamentar de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, em razão da classificação incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul.

O Auto de Infração nº 0717600/00468/09 apurou o seguinte crédito tributário originário:

| Tributo / Exação           | Imposto/ <del>Contrib.</del> | Juros de Mora       | Multa                | Total                |
|----------------------------|------------------------------|---------------------|----------------------|----------------------|
| Imposto de Importação (II) | R\$ 26.892,92                | R\$ 4.109,23        | R\$ 20.169,69        | R\$ 51.171,84        |
| Multa Regulamentar – II    | –                            | –                   | R\$ 3.361,61         | R\$ 3.361,61         |
| IPI-Importação             | R\$ 2.689,30                 | R\$ 410,91          | R\$ 2.016,98         | R\$ 5.117,19         |
| PIS-Importação             | R\$ 102,45                   | R\$ 15,64           | R\$ 76,84            | R\$ 194,93           |
| COFINS-Importação          | R\$ 471,99                   | R\$ 72,11           | R\$ 353,99           | R\$ 898,09           |
| <b>TOTAL GERAL</b>         | <b>R\$ 30.156,66</b>         | <b>R\$ 4.607,89</b> | <b>R\$ 25.979,11</b> | <b>R\$ 60.743,66</b> |

Regularmente intimada em 09.12.2009, por aviso de recebimento de fl. 81 dos autos, a CSN apresentou em 08.01.2010 tempestiva Impugnação às fls. 85/92, sustentando, em síntese, que: (i) a classificação dos produtos no NCM 3801.30.90 seria correta, pois os produtos seriam utilizados como pastas para revestimento interior de altos fornos; (ii) a Fiscalização teria ignorado a destinação final dos produtos, atendo-se exclusivamente à composição química; (iii) o princípio da especificidade do Sistema Harmonizado imporia a prevalência do NCM 3801.30.90 sobre as subposições mais genéricas indicadas pela Fiscalização; e (iv) a conclusão fiscal estaria desprovida de embasamento probatório.

A Impugnante também solicitou a realização de diligência para verificação in loco da utilização dos produtos nas instalações industriais da CSN, sem, contudo, formular os quesitos específicos exigidos pelo art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972.

A DRJ/REC, por meio do Acórdão nº 11-61.957, prolatado pela 8ª Turma em sessão de 27/02/2019, julgou improcedente a Impugnação e manteve integralmente o crédito tributário, com base nos seguintes fundamentos: (a) o pedido de diligência foi reputado não formulado, por ausência de quesitos; (b) há substrato probatório suficiente a amparar o lançamento; (c) a subposição 3801.30 exige forma de pasta, requisito não atendido pelas mercadorias, uma vez que o refratário litigante é do tipo em “pó”; e (d) o próprio fabricante do Refratário Ligante afirma que o produto não deve ser aplicado sobre a face quente do revestimento de fornos.

Inconformada, a CSN interpôs tempestivo Recurso Voluntário, tomando ciência do Acórdão recorrido em 21/05/2019 e apresentando o recurso em 17/06/2019, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, considerando o feriado de Corpus Christi em 20/06/2019.

O Recurso está estruturado nos seguintes eixos argumentativos: a reclassificação seria equivocada por desconsiderar a destinação dos produtos, que foram utilizados

exclusivamente como pasta para revestimento do interior de altos fornos; a subposição NCM 3801.30.90 descreveria especificamente o tipo de produto importado, sendo mais específica que as subposições NCM 3801.90.00 e NCM 3801.20.90 indicadas pela Fiscalização; as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, em especial a Regra 3(a), que determina a prevalência da posição mais específica, exigiriam a manutenção do NCM 3801.30.90; a DRJ teria distorcido as alegações da CSN ao registrar que a Recorrente concordava com a reclassificação, quando na verdade concordava apenas com os dados de composição química, não com a conclusão classificatória.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

### DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário preenche integralmente os pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972 e no Regimento Interno do CARF. A Recorrente comprovou a tempestividade (ciência em 21/05/2019; recurso protocolado em 17/06/2019, antes do término do prazo de 30 dias corrigido pelo feriado de 20/06/2019), a legitimidade e o interesse recursal. Conheço, portanto, do presente Recurso.

### DO MÉRITO

Para apreciar corretamente a controvérsia classificatória central, é indispensável situar o quadro normativo aplicável. O Brasil adota o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH), elaborado pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), recepcionado pelo ordenamento jurídico nacional por intermédio da Tarifa Externa Comum do MERCOSUL (TEC), incorporada à legislação brasileira por meio do Decreto nº 4.542/2002 (e suas atualizações), que aprova a Tabela de Incidência do IPI – TIPI.

O SH estabelece seis Regras Gerais de Interpretação (RGI), de aplicação hierárquica e sequencial. Para o caso dos autos, destacam-se:

#### **RGI nº 1 – Prevalência dos textos das posições e das Notas de Seção e Capítulo:**

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.

A RGI nº 1 deixa claro que os títulos são meramente indicativos, e que o texto das posições (e subposições, por força da RGI nº 6) é o elemento determinante da classificação.

**RGI nº 3(a) – Especificidade em caso de concurso aparente de posições:**

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.

É crucial notar que a RGI nº 3(a) pressupõe que haja concurso aparente, ou seja, que a mercadoria pareça enquadrável em duas ou mais posições ou subposições simultaneamente. Não há concurso aparente quando a mercadoria simplesmente não satisfaz os requisitos textuais de uma das subposições em disputa. Nesse caso, a RGI nº 3 sequer é acionada.

**RGI nº 6 – Classificação em subposições de uma mesma posição:**

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.

A RGI nº 6 é a norma central para o caso dos autos, pois a controvérsia ocorre no nível das subposições de uma mesma posição (38.01). Esta regra determina que o critério vinculante é o texto das subposições, não a destinação econômica do produto, não a intenção do importador, não o nome comercial do produto, mas o texto legal da subposição.

Ambas as partes concordam que as mercadorias se enquadram na posição 38.01 da NCM, cujo texto descreve: "Grafita artificial; grafita coloidal ou semicoloidal; preparações à base de grafita ou de outros carbonos, em pastas, blocos, lamelas ou outros produtos intermediários."

A controvérsia reside exclusivamente na escolha da subposição correta. As subposições relevantes são as seguintes:

| ódiço NCM        | Descrição                                | I (%) | PI (%) |
|------------------|------------------------------------------|-------|--------|
| 801.10.00        | Grafita artificial                       |       |        |
| 801.20           | Grafita coloidal ou semicoloidal         |       |        |
| 801.20.10        | Suspensão semicoloidal em óleos minerais | 0     | 0      |
| <b>801.20.90</b> | Outros (grafita coloidal/semicoloidal)   | 0     | 0      |

|                  |                                                                                            |   |   |
|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|---|---|
| 801.30           | Pastas carbonadas para eletrodos e pastas semelhantes para revestimento interior de fornos |   |   |
| 801.30.10        | Pasta carbonada para eletrodos                                                             |   |   |
| 801.30.90        | Outras (pastas p/ revestimento interior de fornos)                                         |   |   |
| <b>801.90.00</b> | Outras (preparações à base de grafita)                                                     | 0 | 0 |

Note-se que as subposições destacadas em negrito são as corretas, segundo a fiscalização aduaneira.

**Da 1ª Mercadoria – Refratário Ligante (LC34175): Análise da Compatibilidade com a NCM 3801.30.90 e com a NCM 3801.90.00**

A Recorrente reconheceu, expressamente, a correção da análise físico-química realizada pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer. Nas palavras de seu Engenheiro de Desenvolvimento, constantes à fl. 188 dos autos:

"A CSN contém os dados de composição química dos materiais fornecidos pela própria empresa fornecedora do produto conforme anexo I. Assim, no tocante à análise química elaborada pelo Laboratório Falcão Bauer, quando confrontado com a composição química o material fornecido pela Ucar (fornecedora do produto), a análise está correta. Contudo, a análise elaborada se limitou a efetuar a avaliação da composição química, sem de fato analisar a finalidade e destinação do material, o que de fato é o elemento fundamental à adoção de um código de Classificação Fiscal."

A Recorrente procura limitar a extensão de sua concordância no sentido de que admitiria apenas a composição química, e não a conclusão classificatória. Contudo, essa delimitação não tem o alcance que a CSN pretende atribuir-lhe.

O Laudo nº 1071/2009-2 não concluiu apenas sobre a composição química abstrata da mercadoria, uma vez ter apurado, simultaneamente, a composição e a forma de apresentação do produto, assim considerada do tipo "pó preto".

Essa forma de apresentação é um dado de realidade física, não uma interpretação, e a Recorrente não a contesta. A concordância com os dados técnicos do laudo, composição e forma de apresentação, é suficiente para determinar a classificação, por força da RGI nº 6, independentemente da finalidade do produto.

O texto da subposição NCM 3801.30 descreve: "Pastas carbonadas para eletrodos e pastas semelhantes para revestimento interior de fornos." O núcleo descritivo é inequívoco, isto é,

trata-se de forma específica de apresentação em “pastas”. O adjetivo “semelhantes” modifica “pastas”, ou seja, a subposição admite outras formas de pasta além das carbonadas para eletrodos, desde que sejam pastas destinadas a revestimento de fornos.

Pasta, na linguagem técnica e no uso comum, é uma substância de consistência semissólida, moldável, com determinado grau de viscosidade e coesão. Pó é uma substância sólida finamente dividida, sem coesão e sem a viscosidade necessária para configurar pasta. São estados físicos distintos, com características “reológicas” (propriedades que determinam como um material flui e se deforma sob a ação de forças físicas), de manuseio e de aplicação completamente diferentes.

O Laudo nº 1071/2009-2 concluiu que o Refratário Ligante é um produto na “forma de pó preto”. A própria denominação comercial do produto, “cimento carbonáceo”, reforça sua natureza de componente seco não maleável. Não há qualquer evidência nos autos de que o produto, tal como importado, apresente-se na forma de pasta.

Sua eventual transformação em pasta após mistura com outros componentes in loco não é relevante para a classificação fiscal, que incide sobre a mercadoria no estado em que é importada, conforme o princípio geral da classificação aduaneira, e não em suas alterações posteriores.

Assim, o primeiro e mais elementar requisito da subposição NCM 3801.30, a forma de pasta, simplesmente não é satisfeito pelo Refratário Ligante. Essa constatação, por si só, afasta definitivamente a pretensão classificatória da Recorrente, independentemente de qualquer análise de destinação.

Ainda que o requisito de forma fosse superado, o que apenas se admite para fins de raciocínio hipotético, a mercadoria tampouco satisfaz o requisito de destinação da subposição NCM 3801.30.

O texto da subposição exige que a pasta seja “para revestimento interior de fornos”. Contudo, o próprio fabricante da mercadoria, empresa UCAR, registrou em documentação técnica acostada à fl. 191 dos autos que o produto “não se presta nem deve ser aplicado sobre a face quente do revestimento de fornos” (original em inglês).

Essa declaração do fabricante é de extrema relevância probatória, na medida em que emana de quem conhece com exclusividade as características técnicas e as limitações do produto. Se o fabricante nega que o produto se preste ao revestimento da face quente dos fornos, a destinação invocada pela CSN para fins classificatórios não encontra suporte técnico ou fático idôneo.

Poder-se-ia argumentar que o produto seria utilizado em outras partes do revestimento do forno que não a face quente. Contudo, essa tese não foi sustentada com evidências técnicas suficientes nos autos, eis que às fls. 184/188 o próprio laudo elaborado pela recorrente afirma que a destinação final do produto se dá por meio de um composto dos

elementos GR 37, C34 e álcool furfurílico. Ou seja, não há demonstração de que o produto seja aplicado no estado em que foi importado, muito pelo contrário, pois a própria recorrente afirma que o produto precisa ser submetido a transformação para posterior aplicação em seus altos fornos.

E o ônus da prova, nessa matéria, incumbe à Recorrente, que pretende manter uma classificação que redundou em alíquota menor. Nesse ponto, a ausência de quesitos no pedido de diligência prejudica exclusivamente a própria Recorrente.

Afastadas as subposições 3801.20 (grafita coloidal, inaplicável a preparações em pó), 3801.30 (pasta, como demonstrado) e 3801.10.00 (grafita artificial pura, sem aditivos), o Refratário Ligante enquadra-se na subposição residual NCM 3801.90.00, descrita como "Outras".

Esse enquadramento é tecnicamente exato. O Laudo nº 1071/2009-2 concluiu tratar-se de "preparação à base de Grafita e composto fenólico, na forma de pó preto" e, ao responder aos quesitos, classificou expressamente o produto como "outra preparação à base de Grafita", que é precisamente o que a subposição 3801.90.00 contempla. Veja-se a conclusão do Laudo nº 1071/2009-2 à fl. 40 dos autos:

**Conclusão**

Trata-se de Preparação à base de Grafita e Composto Fenólico, na forma de pó preto.

**Respostas aos Quesitos**

- a) Trata-se de Preparação à base de Grafita e Composto Fenólico, na forma de pó preto, Outra Preparação à base de Grafita.
- b) Trata-se de Preparação à base de Grafita.
- c) Segundo Referência Bibliográfica, a mercadoria de denominação comercial C34 POWER COMPONENT trata-se da parte pó da argamassa de duas partes, sendo utilizada para preenchimento de peças de carbono ou grafita.
- d) Este Laudo é a Parte 02 de 02 Partes.

A subposição residual 3801.90.00 não é uma categoria vaga ou imprecisa, mas abrange com rigor descritivo todas as preparações à base de grafita que não se enquadrem nas categorias anteriores da posição 38.01.

O Refratário Ligante é uma preparação à base de grafita, na medida em que sua composição inclui grafita e composto fenólico, que não é grafita artificial pura (3801.10), nem grafita coloidal (3801.20), nem pasta para revestimento de fornos (3801.30). Logo, é classificável, com precisão e sem ambiguidade no NCM 3801.90.00.

**Da 2ª Mercadoria – Argamassa Bombeável (GR-37P): Análise da Compatibilidade com a NCM 3801.30.90 e com a NCM 3801.20.90**

O Laudo nº 1071/2009-1 concluiu que a Argamassa Bombeável é "Grafita em Álcool Furfurílico e Composto Orgânico com Grupamento Carbonilado, na forma de líquido marron", classificando-a como "outra Grafita Coloidal ou Semicoloidal". Senão, vejamos a conclusão de fl. 39 dos autos:

**Conclusão**

Trata-se de Grafita em Álcool Furfurílico e Composto Orgânico com Grupamento Carbonilado, na forma de líquido marron.

**Respostas aos Quesitos**

- a) Trata-se de Grafita em Álcool Furfurílico e Composto Orgânico com Grupamento Carbonilado, Outra Grafita Coloidal ou semicoloidal.
- b) Trata-se de Outra Grafita Coloidal ou semicoloidal.
- c) Segundo Referências Bibliográficas, a mercadoria de denominação comercial GR-37 LIQUID COMPONENT trata-se da parte líquida da argamassa de duas partes, sendo utilizada para preenchimento de peças de carbono ou grafita.
- d) Este laudo é a Parte 01 de 02 Partes.

Esses achados técnicos, que a Recorrente não contesta em sua dimensão analítica, determinam o enquadramento da mercadoria. A grafita coloidal é, por definição, grafita dispersa em um meio líquido em partículas coloidais. O álcool furfurílico funciona, nesse caso, como meio dispersante. A forma de apresentação resultante é líquida, o que o laudo registra com precisão ao descrever o produto como "líquido marron".

Da mesma forma que ocorre com o Refratário Ligante, a Argamassa Bombeável não satisfaz o requisito de forma da subposição NCM 3801.30, que exige a espécie de apresentação em "pasta". O produto apresenta-se na forma de líquido. Líquido e pasta são estados físicos fundamentalmente distintos.

A denominação comercial "argamassa bombeável" pode sugerir, superficialmente, uma consistência pastosa. Contudo, o que efetivamente define a classificação fiscal é a descrição técnica do produto apurada pela análise laboratorial, não sua denominação comercial.

E, nesse sentido, o laudo do Laboratório Falcão Bauer atesta ter "forma de líquido marron". Bombeável, de fato, pode ser tanto um líquido quanto um produto pastoso de baixa viscosidade, porém, o laudo indicou que se trata de líquido.

Nesse contexto, o produto tampouco pode ser enquadrado na subposição NCM 3801.30, seja porque não é pasta, seja porque a aplicação como injeção de preenchimento de interstícios entre tijolos refratários tal como referida no próprio laudo da recorrente de fls. 184/188 não é, necessariamente, "revestimento interior de fornos" no sentido técnico-descritivo da subposição.

A subposição NCM 3801.20 abrange "Grafita coloidal ou semicoloidal", desmembrando-se em 3801.20.10 ("Suspensão semicoloidal em óleos minerais") e 3801.20.90 ("Outros"). O produto em questão é grafita coloidal em álcool furfurílico, portanto, não é suspensão em óleos minerais, enquadrando-se com perfeição na subposição residual 3801.20.90.

Esse enquadramento decorre diretamente do laudo e da estrutura descritiva da subposição: grafita coloidal – 3801.20; não em óleos minerais – 3801.20.90. Por essa razão, o enquadramento se encontra tecnicamente correto. A Recorrente não apresentou nenhum argumento técnico específico para afastar esse enquadramento, limitando-se a invocar a

destinação dos produtos como critério geral, sem enfrentar a correspondência entre a descrição técnica do laudo e o texto da subposição.

A Recorrente sustenta que a Regra Geral nº 3(a) do Sistema Harmonizado, que determina a prevalência da posição mais específica, imporá o enquadramento no NCM 3801.30.90, por ser esse código mais específico (pastas para revestimento de fornos) do que os códigos NCM 3801.90.00 (outras preparações) e NCM 3801.20.90 (outras grafitas coloidais).

O argumento não procede.

A Regra 3(a) aplica-se quando a mercadoria "pareça poder classificar-se em duas ou mais posições". Trata-se, portanto, de uma regra de desempate entre subposições igualmente aptas a receber a mercadoria. Não se cuida de escolha entre subposições que descrevem o produto e subposições que não o descrevem.

No caso dos autos, as mercadorias importadas simplesmente não atendem aos requisitos textuais da subposição NCM 3801.30, seja pela forma de apresentação incompatível (pó e líquido, em vez de pasta), seja pela ausência da destinação exigida. Não há concurso aparente; há incompatibilidade manifesta.

A RGI nº 6, por ser a regra específica para a escolha entre subposições de uma mesma posição, prevalece sobre a RGI nº 3(a) no âmbito da análise de subposições. A RGI nº 6 determina que a classificação é determinada pelos textos das subposições, ou seja, o critério é a correspondência entre as características do produto e a descrição da subposição, não a especificidade relativa entre descrições. Invocar a RGI nº 3(a) para sobrepor-se à RGI nº 6 representa inversão da hierarquia normativa do Sistema Harmonizado.

Ao contrário do que supõe a recorrente, o argumento da especificidade favorece as subposições apontadas pela Fiscalização, não a subposição pretendida pela CSN. A subposição NCM 3801.20.90 é específica ao descrever exatamente "outra grafita coloidal ou semicoloidal", que é precisamente o que o laudo apurou ser a Argamassa Bombeável.

A subposição NCM 3801.90.00, por sua vez, é a que melhor se aplica a "outra preparação à base de grafita" na forma de pó, o que o Refratário Ligante demonstrou ser. A subposição NCM 3801.30.90, ao contrário, descreve pastas para revestimento de fornos, categoria que esses produtos manifestamente não integram.

Rejeita-se, portanto, o argumento fundado na RGI nº 3(a), por ausência do pressuposto lógico de sua incidência e por incompatibilidade com a RGI nº 6.

### **Da Destinação como Critério Classificatório**

O argumento central da CSN é de que a destinação dos produtos, revestimento do interior de altos fornos, deveria determinar sua classificação no NCM 3801.30.90. A tese merece enfrentamento aprofundado, pois frequentemente é invocada em disputas classificatórias, nem sempre com o devido apuro técnico.

A destinação, no âmbito do Sistema Harmonizado, pode ser relevante para a classificação em duas hipóteses específicas: (i) quando o próprio texto da posição ou subposição a ela se refere expressamente como critério classificatório (como ocorre em diversas posições do Capítulo 87, relativas a veículos automóveis "para transporte de pessoas" ou "para transporte de mercadorias"); ou (ii) quando a Nota de Seção, de Capítulo ou de Subposição eleva a destinação a elemento da definição do produto.

No caso da posição 38.01 e de suas subposições, o texto descreve categorias de produtos fundadas em sua natureza química (grafita artificial, grafita coloidal) e em sua forma de apresentação (pastas).

A referência à destinação na subposição 3801.30 ("para revestimento interior de fornos") é um critério adicional, e não exclusivo, que opera após a verificação do requisito primário de forma (pasta). Em outras palavras, somente é aplicável a 3801.30 o produto que seja pasta e destine-se a revestimento de fornos. Ambos os requisitos são cumulativos, e o primeiro deles, a forma de apresentação, é prévio e condicionante.

Essa estrutura interpretativa é confirmada pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, elaboradas pela OMA, que funcionam como guia de interpretação das posições e subposições. As Notas Explicativas da posição 38.01 descrevem a subposição 3801.30 como abrangendo pastas obtidas por mistura de certos produtos à base de carbono, com consistência pastosa. A consistência física é, portanto, elemento definitivo da subposição.

No caso dos autos, as mercadorias não satisfazem o requisito primário de forma (pasta). A destinação, ainda que se admitisse, hipoteticamente, que os produtos foram utilizados como revestimento de fornos, é juridicamente irrelevante quando a forma de apresentação é incompatível com o texto da subposição.

Registre-se, adicionalmente, que o fato de a Recorrente ter elaborado laudo técnico de fls. 184/188 demonstrando a aplicação dos produtos no interior dos altos fornos não constitui prova suficiente da correção classificatória.

A aplicação industrial de um produto pode divergir de sua classificação fiscal, e frequentemente diverge, quando o mesmo produto tem múltiplas utilizações possíveis. A classificação fiscal é ato jurídico vinculado ao texto das subposições, não ao uso específico que cada importador faz do produto.

A CSN alega que o acórdão recorrido teria distorcido suas alegações ao registrar que a Recorrente "concorda com o resultado técnico alcançado pelos Laudos de Análise do Laboratório de Análises Falcão Bauer", quando na verdade a concordância seria restrita à composição química, não à conclusão classificatória.

A análise do Acórdão recorrido demonstra que a DRJ/REC registrou precisamente o que a CSN afirmou, isto é, que a análise química está correta, mas que a destinação não foi levada

em conta. Não houve distorção. A DRJ simplesmente extraiu a consequência jurídica da concordância com os dados técnicos, o que é seu dever como julgadora.

Com efeito, a concordância com os laudos técnicos abrange composição e forma de apresentação, pois ambos os elementos foram apurados e registrados nos laudos. Ao reconhecer a correção da análise, a CSN reconheceu que o Refratário Ligante é pó preto e que a Argamassa Bombeável é líquido marrom. Esses dados de forma são constitutivos da conclusão classificatória, e não foram contestados com evidências técnicas contrárias.

O argumento da Recorrente de que a concordância seria "restrita" à composição química, excluindo a forma de apresentação, não encontra suporte na declaração de seu próprio engenheiro, que não ressaltou o dado de forma ao reconhecer a correção do laudo. A tentativa de limitar retroativamente o alcance da concordância não prospera.

### **DA EXTINÇÃO DA MULTA DE 1% PELA LEI COMPLEMENTAR N. 227/2026 – APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA**

A Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, publicada no Diário Oficial da União em 14 de janeiro de 2026, que institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS), dispõe sobre o processo administrativo tributário do IBS e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos, entre outras providências, promoveu significativas alterações na legislação tributária e aduaneira brasileira, inclusive revogando expressamente diversos dispositivos da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Dentre as revogações promovidas pela Lei Complementar nº 227/2026, destaca-se aquela constante do artigo 181, inciso II, que revogou expressamente o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

O referido artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001 constituía o fundamento legal para a aplicação de multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada quando esta fosse "classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria" ou "quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal", bem como quando houvesse descrição incompleta ou incorreta da mercadoria.

No caso dos autos, a autuação fiscal foi fundamentada precisamente no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, que tipificava a infração por preenchimento incompleto da descrição de produtos objeto de importação e estabelecia a penalidade correspondente. Com a revogação expressa desse dispositivo pela Lei Complementar nº 227/2026, desapareceu o fundamento legal que sustentava a exigência fiscal, operando-se verdadeira abolição da infração e da correspondente penalidade.

No presente caso, opera-se a hipótese prevista no artigo 106, inciso II, alínea "a", do CTN: a lei nova (LC 227/2026) deixou de definir como infração a conduta anteriormente tipificada no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001.

A revogação expressa do dispositivo sancionador implica a abolição da infração tributária, situação análoga à "abolitio criminis" do Direito Penal, que impõe a cessação imediata de todos os efeitos punitivos da norma revogada, inclusive em relação aos fatos ocorridos anteriormente à revogação, desde que ainda não definitivamente julgados.

A retroatividade da lei mais benéfica em matéria de infrações e penalidades tributárias é princípio consagrado no ordenamento jurídico brasileiro, com fundamento não apenas no artigo 106 do CTN, mas também no princípio constitucional da retroatividade da lei penal mais benéfica (artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal), aplicável por analogia às sanções administrativas.

É incontroverso que o presente processo administrativo ainda não foi definitivamente julgado, encontrando-se pendente de apreciação por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assim, preenchido o requisito temporal previsto no artigo 106, inciso II, do CTN, impõe-se a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 227/2026, que, ao revogar o artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, deixou de definir como infração a conduta imputada à Recorrente.

Registre-se que a revogação do artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001 insere-se no contexto mais amplo da Reforma Tributária implementada pelas Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026, que promoveram profunda reestruturação do sistema tributário nacional, inclusive no que se refere às infrações e penalidades aduaneiras. A nova sistemática busca simplificar e racionalizar a legislação tributária, eliminando dispositivos considerados obsoletos ou excessivamente onerosos aos contribuintes.

Não se ignora que a revogação do dispositivo sancionador pode ter sido motivada pela reestruturação das infrações aduaneiras em outros diplomas normativos. Todavia, enquanto não editada nova norma que tipifique a conduta anteriormente prevista no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, prevalece a abolição da infração, com a consequente extinção dos processos administrativos pendentes de julgamento que tenham por fundamento o dispositivo revogado. Eventual nova tipificação da conduta somente poderá alcançar fatos ocorridos após a sua vigência, em respeito ao princípio da irretroatividade da lei mais gravosa.

Destarte, com fundamento no artigo 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 181, inciso II, da Lei Complementar nº 227/2026, que revogou expressamente o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, fundamento legal da autuação, declaro EXTINTO o referido crédito tributário constituído em desfavor da Recorrente, pela inexistência superveniente de fundamento legal para a penalidade aplicada.

**DA BASE DE CÁLCULO DO PIS-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO (TEMA 1 DO STF)**

De ofício, em cumprimento à orientação normativa vinculante, alerta-se a unidade de origem quanto à necessidade de revisão da base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 559.937/RS (Tema 1), em sede de repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação.

Essa decisão vincula os procedimentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme disposto nos arts. 19, incisos IV e V, e 19-A da Lei nº 10.522/2002, com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.844/2013.

A Nota/PGFN/CASTF/nº 547/2015 e o Parecer Cosit nº 1/2017 consolidaram o entendimento de que a RFB deve observar a decisão do STF em seus procedimentos, inclusive nos lançamentos já efetuados.

O § 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 determina que "a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário", nas hipóteses em que decisão definitiva do STF em repercussão geral tenha sido desfavorável à Fazenda Nacional.

Em decorrência disso, como já determinado de ofício pela DRJ/REC, a unidade de origem deverá, de ofício, recalcular a base de cálculo da contribuição para o PIS-Importação e da COFINS-Importação, excluindo o ICMS e as próprias contribuições, sem prejuízo da manutenção integral do restante do crédito tributário.

**III – CONCLUSÃO**

Ante o exposto, voto por **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário interposto pela Companhia Siderúrgica Nacional, para determinar de ofício a extinção da multa aduaneira de 1%, bem como para que a unidade de origem proceda à revisão da base de cálculo da contribuição para o PIS-Importação e da COFINS-Importação, excluindo o ICMS e as próprias contribuições, em conformidade com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 559.937/RS (repercussão geral) e com o Parecer Cosit nº 1/2017.

*Assinado Digitalmente*

**ADRIANO MONTE PESSOA**

ACÓRDÃO 3002-004.537 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10711.008253/2009-13

DOCUMENTO VALIDADO