



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11020.724335/2011-66
ACÓRDÃO	3002-004.547 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RANDON SA IMPLEMENTOS E PARTICIPACOES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Ano-calendário: 2007, 2009

DRAWBACK-SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES. REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO AO ATO CONCESSÓRIO.

A vinculação do Registro de Exportação (RE) ao respectivo Ato Concessório constitui meio adequado para a comprovação do cumprimento do compromisso de exportação assumido no âmbito do regime de drawback-suspensão.

DRAWBACK-SUSPENSÃO. AUSÊNCIA DE SALDO NO NCM CORRETO. EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS.

Reconhecida a incorreção da classificação fiscal adotada pela contribuinte e inexistindo, no respectivo ato concessório, saldo disponível para importação, com suspensão tributária, de insumos classificados no NCM 8716.90.90, as importações realizadas não se encontram amparadas pela suspensão, sendo devidos os tributos correspondentes, acrescidos dos encargos legais e das penalidades cabíveis.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ano-calendário: 2007, 2009

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RODAS DESTINADAS A REBOQUES E SEMIRREBOQUES.

As rodas destinadas à utilização em reboques e semirreboques não se classificam na posição 8708.70, própria de rodas, partes e acessórios de veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, devendo ser enquadradas na posição 87.16, relativa a reboques e semirreboques e suas partes. Correta a classificação no código NCM 8716.90.90.

MULTA REGULAMENTAR. CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. REVOGAÇÃO DA NORMA SANCIONADORA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A revogação do art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e do art. 69 da Lei nº 10.833/2003, promovida pela Lei Complementar nº 227/2026, alcança os processos administrativos ainda não definitivamente julgados, por força do disposto no art. 106, II, “a”, do CTN. Deixando a conduta de ser alcançada pela penalidade anteriormente prevista, impõe-se a aplicação retroativa da norma mais benéfica, com o consequente afastamento da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro aplicada em razão de erro de classificação fiscal.

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) cancelar parte dos autos de infração, no que concerne aos Atos Concessórios 20050329391, 20060058501 e 20080076297; e (ii) cancelar a exigência da multa regulamentar de 1%, tendo em vista a 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.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Fábio Kirzner Ejchel (substituto integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas e Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida.

Trata o presente processo de Auto de Infração com exigência de II, IPI, PIS, COFINS bem como a respectiva multa de II prevista no RA.

A Fiscalização verificou o adimplemento dos compromissos assumidos, por parte da sociedade empresária, dos atos concessórios de Drawback Suspensão Comum.

No presente caso, não há como esta fiscalização aceitar um registro de exportação, para fins de comprovação do adimplemento de um ato concessório de drawback suspensão comum, se este registro de exportação, RE, no momento de seu despacho de exportação, não trazia, obrigatoriamente, as seguintes informações: no campo 2-a, enquadramento legal, o código 81101, que é o código para o enquadramento de drawback suspensão comum e ainda, no campo 24, dados do fabricante, o número do ato concessório do qual aquela exportação faz parte.

A autoridade fiscal ainda considerou como data fatal para a aceitação de um RE, para fins de comprovação de compromisso assumido em um ato concessório, a data da averbação do RE, pois até esta data a fiscalização aduaneira teria como ter acesso à mercadoria a ser exportada, no caso em que o exportador viesse a retificar o RE para exportação drawback suspensão e a fiscalização quisesse proceder a um exame físico na mercadoria. Após a averbação, isto não seria mais possível, pois ou a mercadoria já estaria embarcada no navio ou avião (via marítima ou aérea) ou já teria transposto a fronteira (via terrestre, fluvial ou lacustre).

Assim o RE retificado em seu enquadramento, de exportação normal para exportação drawback suspensão, após o seu respectivo despacho de exportação não pode ser aceito para efeito de comprovação de compromisso assumido por qualquer sociedade empresária, constante de ato concessório de drawback suspensão.

Estando a contribuinte parcialmente inadimplente e não tendo sido os tributos correspondentes a esses insumos espontaneamente recolhidos até a presente data, os mesmos estão sendo exigidos através de Auto de Infração.

Intimada do Auto de Infração em 11/11/2011 (fl.171), a interessada apresentou impugnação e documentos em 13/12/2011, juntados às fls. 173 e seguintes, alegando em síntese:

- Ato Concessório 20050329391 (não comprovação da exportação de 9 pneus): Não houve a soma de 9 pneus registrados nessa exportação. Portanto, comprovado o cumprimento do regime;
- Ato Concessório 20060058201 (não comprovação da exportação de 20 pneus): No RE 06/1692192-001 foram exportados 2 semi-reboques constituído de 4 pneus cada um (8 pneus) e no RE 06/1692381-001 não foi considerada a exportação de 2 semi-reboques, cada um com 8 pneus (16 unidades). Assim houve cumprimento total do compromisso de exportação;
- Ato Concessório 20080076297 (não comprovação da exportação de 62 pneus): Não ocorreu o cumprimento do ato concessório em relação a 51 pneus, cujos tributos foram recolhidos. Com relação ao restante de 11 pneus, os mesmos foram exportados mediante os RE 09/0087579-001, pois foram exportados 12 pneus ao invés de 4 reportado no AI;

- Com relação aos RE 09/00942776-001, 09/0962553-001 e 09/1020049-001 foram exportados 5 pneus e não apenas 4 como reportado pela Fiscalização;
- O que importa no presente caso, é a exportação efetuada, a qual comprova o adimplemento do compromisso do ato concessório;
- Atos Concessórios 20070056269 e 20090044835: As rodas foram efetivamente exportadas, porém a interessada informou erroneamente nas DI o código NCM e as demais registros, constituindo-se de simples erro formal, o qual não compromete a comprovação do adimplemento dos compromissos assumidos nos atos concessórios;
- A subposição informada pela interessada (NCM 8708.70.90) não pode ser alterada pela Fiscalização sem laudo técnico;
- Na dúvida deve ser aplicado o disposto no art.112 do CTN (interpretação mais favorável à contribuinte).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo (SP) julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, por unanimidade de votos, conforme o Acórdão nº 16-87.091, da 17ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2009

DRAWBACK.

O regime de suspensão de tributos deve atender aos ditames legais de sua concessão e qualquer descumprimento, tanto dos requisitos formais como materiais, ocasiona a exigência dos tributos e/ou contribuições previstos na legislação tributária.

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

São exigíveis a diferença de tributos e/ou contribuições bem como das multas regulamentares quando da ocorrência de erro na classificação fiscal na importação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão em 26/04/2019, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 24/05/2019, pleiteando seu integral provimento e o consequente cancelamento dos Autos de Infração, reiterando, em essência, os argumentos de fato e de direito já deduzidos em sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator.

1 Da competência para julgamento

Com base nos artigos 45, 48 e 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2 Do conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

3 Mérito

Insurge-se a contribuinte, por meio de Recurso Voluntário, contra a decisão da DRJ que manteve a exigência de II, IPI, PIS-Importação, COFINS-Importação e das multas proporcionais e regulamentares em razão do suposto inadimplemento de compromissos assumidos no âmbito do regime de Drawback-Suspensão, relativamente aos seguintes Atos Concessórios:

Numac	dtregistro	dtvalidade	situacao	tipodrawback
20050329391	16/03/2006	15/03/2008	Baixado	Comum
20060058501	16/06/2006	15/06/2008	Baixado	Comum
20070056269	19/07/2007	19/07/2011	Deferido	Comum
20080076297	14/08/2008	14/08/2010	Baixado	Comum
20090044835	21/07/2009	21/07/2011	Baixado	Comum

Em síntese, a fiscalização sustenta que a contribuinte não comprovou o cumprimento dos compromissos de exportação relativos a diversos itens, em razão de inconsistências identificadas na documentação apresentada, dentre as quais a classificação fiscal incorreta das mercadorias e a ausência da vinculação obrigatória nos documentos de exportação.

A recorrente, por sua vez, defende a improcedência da exigência, sob o argumento de que os compromissos de exportação foram, no plano material, efetivamente cumpridos. Sustenta que as divergências apontadas pela fiscalização constituiriam meras irregularidades formais, insuficientes para descaracterizar o cumprimento do regime, devendo a efetiva exportação dos produtos prevalecer sobre exigências de natureza estritamente procedimental. Apresenta, ainda, de forma individualizada, em relação a cada Ato Concessório, as razões de fato e de direito que, a seu ver, justificariam o cancelamento do Auto de Infração.

A decisão de primeira instância manteve a autuação, com fundamento no princípio da estrita legalidade e na interpretação literal prevista no art. 111 do CTN para as hipóteses de suspensão ou exclusão do crédito tributário, bem como nas falhas identificadas na comprovação, física e documental do cumprimento dos requisitos do regime de drawback relativamente a cada Ato Concessório.

Passo, assim, ao exame individualizado das alegações de mérito, considerando as irregularidades apontadas pela fiscalização e os respectivos fundamentos apresentados pela recorrente em relação a cada um dos Atos Concessórios objeto da autuação, a saber:

- Ato Concessório 20050329391 (déficit de 9 pneus);
- Ato Concessório 20060058501 (déficit de 20 pneus);
- Ato Concessório 20080076297 (déficit residual de 11 pneus); e
- Atos Concessórios 20070056269 e 20090044835 (classificação de rodas).

3.1 Atos Concessórios 20050329391, 20060058501 e 20080076297

A natureza da irregularidade apontada pela fiscalização para esses três Atos Concessórios (20050329391, 20060058501 e 20080076297) foi essencialmente a mesma: o descumprimento quantitativo do compromisso de exportação, especificamente a falta de comprovação da saída física de todos os insumos (pneus) importados sob o regime de drawback.

Embora o volume de mercadorias glosadas varie entre eles, o fundamento para a autuação seguiu um mesmo padrão nos três casos: a fiscalização identificou que a quantidade de pneus importados foi superior à quantidade cuja exportação foi efetivamente comprovada nos Registros de Exportação (REs) aceitos.

- No Ato Concessório 20050329391, apontou-se a falta de 9 pneus;
- No Ato Concessório 20060058501, apontou-se a falta de 20 pneus; e
- No Ato Concessório 20080076297, apontou-se a falta residual de 11 pneus.

Para os três atos, a DRJ adotou essencialmente a mesma fundamentação para manter as exigências: a recorrente não apresentou a escrita fiscal ou o controle de estoques que pudesse comprovar o nexos físico e a utilização real dos pneus importados nos produtos exportados, falhando assim em satisfazer o seu ônus da prova diante das inconsistências apontadas.

Nesses três casos, o argumento central da recorrente é que a fiscalização cometeu erros de soma ou de interpretação quantitativa das unidades contidas nos REs:

- AC 20050329391 (Déficit de 9 pneus): A defesa alega que houve um simples erro de soma. Sustenta que a análise do RE 06/0455069-001 (fl. 202) comprova a exportação das 9 unidades que a fiscalização considerou faltantes;

- AC 20060058501 (Déficit de 20 pneus): A recorrente argumenta que a fiscalização não realizou uma análise minuciosa dos REs 06/1692192-001 (fl. 205) e 06/1692381-001 (fl. 208), deixando de considerar a quantidade de pneus por veículo (4 ou 8 unidades, dependendo do modelo do semirreboque), o que supriria o déficit apontado; e
- AC 20080076297 (Déficit residual de 11 pneus): A defesa alega, novamente, erro de contagem nos REs 09/0087579-001 (fl. 211), 09/0942776-001 (fl. 214), 09/0962553-001 (fl. 217) e 09/1020049-001 (fl. 220), sendo que no primeiro RE a fiscalização considerou apenas 4 pneus, em vez de os 12 registrados, e nos demais REs considerou 4 pneus em cada, em vez de os 5 registrados.

Entendo que assiste razão à recorrente quanto aos três Atos Concessórios em exame.

Com efeito, as planilhas elaboradas pela fiscalização no curso do procedimento de auditoria (fls. 41/123), individualizadas por Ato Concessório, revelam que as quantidades de pneus atribuídas pela autoridade fiscal aos Registros de Exportação (REs) indicados pela defesa não correspondem nem às quantidades consignadas nas próprias planilhas, nem àquelas constantes dos respectivos REs juntados aos autos por ocasião da impugnação.

Nesse cenário, mostra-se procedente a alegação da recorrente acerca da existência de equívocos na apuração das quantidades exportadas, decorrentes de incorreções na soma ou na interpretação dos dados constantes dos REs. Cumpre observar, ainda, que tais inconsistências foram expressamente suscitadas na impugnação, mas não foram objeto de análise pela decisão recorrida.

Destaca-se que a DRJ manteve a exigência sob o fundamento de que a recorrente não teria demonstrado, mediante sua escrituração fiscal e contábil, a efetiva exportação dos pneus em questão. Tal fundamento, contudo, não constou da motivação dos Autos de Infração, configurando fundamento novo para a manutenção da exigência.

A autuação foi constituída com base nos dados extraídos dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não tendo a fiscalização apontado, como fundamento para a exigência, a ausência de comprovação das exportações por meio da escrituração fiscal ou contábil da contribuinte.

A meu ver, no caso concreto, a alteração do fundamento da exigência em sede de julgamento, para exigir da contribuinte comprovação por meio de sua escrituração fiscal e contábil, quando tal elemento não integrou a motivação do lançamento, implica efetivo prejuízo ao exercício da defesa, na medida em que introduz fundamento diverso daquele que sustentou a autuação.

Essa questão deve ser examinada à luz do art. 59, inciso II e § 3º, do Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

§ 3º **Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (Grifou-se)

Considerando o disposto na legislação acima transcrita, entendo que, para o deslinde da controvérsia, devem ser considerados os próprios elementos e critérios adotados pela fiscalização na apuração que subsidiou os Autos de Infração.

Com base nesses dados e diante das inconsistências identificadas nas planilhas, quando confrontadas com os respectivos REs, passo a indicar, a seguir, os ajustes que considero pertinentes aos cálculos realizados pela autoridade fiscal.

AC 20050329391 (déficit de 9 pneus apurado pela fiscalização)

RE 06/0455069-001 (fls. 52 e 202)

Descrição na planilha e no RE: 1 un. com "09 PNEUS DOUBLESTAR"

Quantidade de acordo com a descrição: 9 pneus

Quantidade considerada pelo Fisco: 0 (zero) pneu

Déficit que considero não caracterizado: 9 pneus

AC 20060058501 (déficit de 20 pneus apurado pela fiscalização)

RE 06/1692192-001 (fls. 74 e 205)

Descrição na planilha e no RE: 2 un. com "04 PNEUS DOUBLESTAR"

Quantidade de acordo com a descrição: 8 pneus (=2x4)

Quantidade considerada pelo Fisco: 4 pneus

Déficit que considero não caracterizado: 4 pneus (=8-4)

RE 06/1692381-001 (fls. 74 e 208)

Descrição na planilha e no RE: 3 un. com "08 PNEUS DOUBLE STAR"

Quantidade de acordo com a descrição: 24 pneus (=3x8)

Quantidade considerada pelo Fisco: 8 pneus

Déficit que considero não caracterizado: 16 pneus (=24-8)

AC 20080076297 (déficit residual de 11 pneus apurado pela fiscalização)

RE 09/0087579-001 (fls. 104 e 211)

Descrição na planilha e no RE: 1 un. com "C/12 PNEUS DOUBLESTAR"

Quantidade de acordo com a descrição: 12 pneus

Quantidade considerada pelo Fisco: 4 pneus

Déficit que considero não caracterizado: 8 pneus (=12-4)

RE 09/0942776-001 (fls. 115 e 214)

Descrição na planilha e no RE: 1 un. com "5 PNEUS DOUBLESTAR"

Quantidade de acordo com a descrição: 5 pneus

Quantidade considerada pelo Fisco: 4 pneus

Déficit que considero não caracterizado: 1 pneu (=5-4)

RE 09/0962553-001 (fls. 115 e 217)

Descrição na planilha e no RE: 1 un. com "5 PNEUS DOUBLESTAR"

Quantidade de acordo com a descrição: 5 pneus

Quantidade considerada pelo Fisco: 4 pneus

Déficit que considero não caracterizado: 1 pneu (=5-4)

RE 09/1020049-001 (fls. 116 e 220)

Descrição na planilha e no RE: 1 un. com "5 PNEUS DOUBLESTAR"

Quantidade de acordo com a descrição: 5 pneus

Quantidade considerada pelo Fisco: 4 pneus

Déficit que considero não caracterizado: 1 pneu (=5-4)

Como se verifica acima, a partir dos próprios elementos considerados pela fiscalização, conclui-se que houve equívoco na soma ou na interpretação quantitativa das unidades constantes dos REs, não havendo os débitos de pneus apurados pela fiscalização, razão pela qual assiste razão à recorrente.

Assim, no que se refere aos Atos Concessórios 20050329391, 20060058501 e 20080076297, voto por acolher as alegações da defesa.

3.2 Atos Concessórios 20070056269 e 20090044835

A natureza da irregularidade apontada pela fiscalização para esses dois Atos Concessórios (20070056269 e 20090044835) foi essencialmente a mesma.

A contribuinte, por meio dos atos concessórios em referência, foi autorizada a importar, com suspensão dos tributos incidentes na importação, determinadas quantidades de insumos classificados nos NCMs 4011.20.90, 8708.70.90 e 8716.90.90.

No curso da fiscalização, contudo, verificou-se que os insumos (rodas) informados em DIs vinculadas aos referidos atos concessórios, classificados pela contribuinte no NCM 8708.70.90, correspondente a partes e acessórios de veículos automóveis das posições 8701 a 8705, deveriam, segundo o entendimento fiscal, ter sido classificados no NCM 8716.90.90, relativo a outras partes de reboques e semirreboques.

Diante da incorreção da classificação fiscal adotada, a fiscalização considerou indevida a suspensão dos tributos incidentes sobre as importações formalizadas nas DIs vinculadas aos atos concessórios.

Ademais, tendo em vista a inexistência de saldo disponível para a importação de insumos classificados no NCM 8716.90.90, posição reputada correta pela fiscalização, os tributos correspondentes a essas DIs foram exigidos, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, além da aplicação da multa regulamentar pela incorreta classificação fiscal das mercadorias.

A recorrente sustenta, em síntese, que a indicação do NCM 8708.70.90 nas Declarações de Importação (DIs), em lugar do NCM 8716.90.90, configuraria mero erro formal ou equívoco de preenchimento, sem repercussão sobre o efetivo cumprimento dos compromissos assumidos no âmbito do regime de drawback.

Alega que as rodas foram efetivamente importadas, incorporadas aos semirreboques e, posteriormente, exportadas dentro do prazo estabelecido, de modo que teria sido integralmente cumprida a obrigação material de exportação. Defende que o cumprimento da finalidade essencial do regime, consubstanciado na efetiva saída do produto industrializado do País, deve prevalecer sobre eventual incorreção de natureza meramente formal ou procedimental.

No tocante à classificação fiscal, invoca as Regras Gerais de Interpretação da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), sustentando que a posição mais específica deve prevalecer sobre a mais genérica. Nesse sentido, argumenta que, sendo o produto uma roda, não haveria justificativa técnica para seu enquadramento como “partes” de reboques e semirreboques, classificação que reputa genérica em relação à natureza específica da mercadoria.

A recorrente sustenta, ainda, que a fiscalização não poderia promover a alteração da classificação fiscal adotada nas DIs sem a apresentação de laudo técnico ou outro elemento técnico capaz de demonstrar as razões pelas quais as rodas não poderiam ser classificadas no código por ela indicado.

Por fim, invoca o art. 112 do CTN, requerendo que, na hipótese de subsistir dúvida quanto à interpretação da legislação tributária ou à caracterização da infração, seja adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Entendo que não assiste razão à recorrente, devendo ser mantida a decisão recorrida, pelas mesmas razões de fato e de direito nela consignadas, as quais, no que pertinentes, passam a ser examinadas e desenvolvidas na presente fundamentação.

O regime de drawback não pode ser considerado cumprido quando há divergência na classificação fiscal (NCM). Isso porque o ato concessório é o documento que determina especificamente quais mercadorias podem ser importadas com suspensão tributária para fins de exportação; logo, a classificação correta é o que especifica e delimita o benefício.

Por se tratar de regime aduaneiro de natureza excepcional, que possibilita a suspensão dos tributos incidentes sobre a importação de insumos destinados à industrialização de produtos a serem posteriormente exportados, sua concessão e utilização submetem-se às condições e aos requisitos estabelecidos na legislação de regência.

Deve-se observar o disposto no art. 111 do CTN, segundo o qual a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente. Assim, a fruição do regime de drawback está condicionada ao estrito cumprimento dos requisitos previstos na legislação.

Com efeito, a concessão e a utilização do benefício devem respeitar as hipóteses e condições estabelecidas no art. 78 do Decreto-Lei nº 37/1966, bem como a regulamentação constante dos arts. 335 e 336 do Regulamento Aduaneiro. Desse modo, a suspensão tributária somente pode ser reconhecida quando as operações realizadas pelo beneficiário estiverem em conformidade com os termos e limites estabelecidos no respectivo ato concessório e com as demais exigências previstas na legislação aplicável.

Discordo, portanto, do argumento de que o cumprimento da finalidade essencial do regime, consubstanciado na efetiva saída do produto industrializado do País, deve prevalecer sobre eventual incorreção de natureza meramente formal ou procedimental.

No que se refere à classificação fiscal das mercadorias, a controvérsia decorre do enquadramento das rodas destinadas à utilização na fabricação de reboques e semirreboques para transporte de mercadorias, conforme laudo técnico apresentado pela própria contribuinte, subscrito pelo engenheiro Celso Luis Santa Catarina.

A recorrente classificou as mercadorias no código NCM 8708.70.90, correspondente a “outras rodas, suas partes e acessórios dos veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05”. A fiscalização, por sua vez, entendeu que, por se destinarem à fabricação de reboques e semirreboques, as rodas deveriam ser classificadas no código NCM 8716.90.90, relativo a outras partes de reboques e semirreboques.

A meu ver, assiste razão à fiscalização.

Com efeito, a classificação fiscal deve observar, inicialmente, os critérios estabelecidos pela Regra Geral de Interpretação 1, segundo a qual a classificação é determinada pelos textos das posições e das respectivas Notas de Seção e de Capítulo. No caso, a posição 87.08

abrange as partes e acessórios dos veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05, enquanto a posição 87.16 compreende os reboques e semirreboques, bem como suas partes.

Assim, embora a mercadoria seja, em sua natureza física, uma roda, o código 8708.70 não abrange indistintamente rodas destinadas a qualquer veículo. Seu campo de incidência está expressamente delimitado às rodas, partes e acessórios dos veículos automóveis classificados nas posições 87.01 a 87.05.

No presente caso, conforme demonstrado nos autos, as rodas importadas destinavam-se à utilização em reboques e semirreboques para transporte de mercadorias, veículos que não se enquadram nas posições 87.01 a 87.05, mas na posição 87.16. Consequentemente, não se mostra adequado o enquadramento das rodas na posição 87.08, uma vez que ausente o pressuposto necessário à aplicação dessa posição, qual seja, sua destinação a veículo automóvel compreendido entre aqueles das posições 87.01 a 87.05.

Por outro lado, a posição 87.16 contempla expressamente, além dos próprios reboques e semirreboques, suas partes. Desse modo, sendo as mercadorias importadas partes destinadas à composição de reboques e semirreboques, seu enquadramento deve ser realizado nessa posição.

Aplicando-se, na sequência, a Regra Geral de Interpretação 6, chega-se à subposição 8716.90, correspondente às partes de reboques e semirreboques, e, mediante a RGC-1, ao código NCM 8716.90.90.

Não se trata, portanto, de conferir maior ou menor especificidade à descrição “roda” em relação à expressão “partes”. A questão determinante é identificar a posição que, segundo os próprios textos da NCM, contempla as partes do veículo ao qual a mercadoria se destina. E, sendo o veículo um reboque ou semirreboque, a posição pertinente é a 87.16, e não a 87.08, cuja aplicação está restrita às partes e acessórios dos veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05.

Dessa forma, estando comprovado que as rodas importadas se destinavam à utilização em reboques e semirreboques para transporte de mercadorias, correta a classificação fiscal adotada pela fiscalização no código NCM 8716.90.90.

Também não merece acolhimento o pedido de aplicação do art. 112 do CTN. A documentação constante dos autos, cotejada com as informações extraídas dos sistemas da Receita Federal do Brasil, fornece elementos suficientes para a segura identificação dos fatos que fundamentaram o lançamento, não havendo, portanto, situação de dúvida que justifique a adoção da interpretação mais favorável à contribuinte.

Uma vez demonstrado que as operações realizadas não observaram as condições estabelecidas no Ato Concessório e na legislação que disciplina o regime de drawback, resta afastado o amparo da suspensão tributária relativamente às importações alcançadas pela irregularidade. Como consequência, são devidos os tributos correspondentes, com os acréscimos

legais pertinentes, inclusive as penalidades aplicáveis ao caso, nos termos da legislação de regência.

Voto por negar provimento às alegações deste tópico, para manter as exigências fiscais referentes aos Atos Concessórios 20070056269 e 20090044835.

3.3 Multa Regulamentar de 1%

A multa regulamentar exigida no presente processo, correspondente a 1% do valor aduaneiro das mercadorias, tem como fundamento o art. 84, inciso I, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001, combinado com os arts. 69 e 81, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou (...)

Sobreveio, entretanto, a Lei Complementar nº 227, de 2026, que revogou expressamente o art. 84 da MP nº 2.158-35/2001 e o art. 69 da Lei nº 10.833/2003, dispositivos que constituíam o fundamento legal da penalidade aplicada nestes autos. Dispõe o art. 181 da referida Lei Complementar:

Art. 181. Revogam-se:

I - os seguintes dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional):

a) parágrafo único do art. 35; e

b) art. 39;

II - o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

III - o art. 69 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; (...)

A revogação dos dispositivos que amparavam a penalidade impõe, no caso de processos ainda não definitivamente julgados, a análise da regra de retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "a", do CTN. Confira-se:

Artigo 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso concreto, a revogação das normas que tipificavam a conduta e estabeleciam a penalidade resulta em tratamento mais favorável à contribuinte, atraindo a incidência do art. 106, II, “a”, do CTN. Sendo o presente processo ainda não definitivamente julgado, a norma mais benéfica deve retroagir para alcançar os fatos anteriormente praticados.

Desse modo, não subsistindo fundamento legal para a aplicação da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, a penalidade deve ser afastada.

4 Conclusão

Ante todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) cancelar parte dos autos de infração, no que concerne aos Atos Concessórios 20050329391, 20060058501 e 20080076297; e (ii) cancelar a exigência da multa regulamentar de 1%, tendo em vista a 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.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha