



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



**Processo nº** 10855.004896/2003-50  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-011.906 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 14 de setembro de 2021  
**Recorrente** METSO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 01/01/1999

**DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 156.**

No Regime Aduaneiro de Drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

**DRAWBACK SUSPENSÃO. DENUNCIA ESPONTÂNEA.**

A legislação tributária não admite a ocorrência da denúncia espontânea no Regime Especial de Drawback, tendo em vista que o Ato Concessório assemelha-se a contrato de direito privado que ocorrendo a inadimplência não pode ser obstada pela denúncia do artigo 138 do CTN. No entanto, admite-se a ocorrência da denúncia espontânea se realizar o recolhimento dos tributos dentro de 30 dias após o vencimento do prazo para exportação dos produtos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento parcial tão somente para aplicar a Súmula CARF 156.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.906 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10855.004896/2003-50

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3101-00.294**, de 17/11/2009 (fls. 320/328), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Do Auto de Infração

Trata-se o processo sobre Autos de Infração (fls. 60/72), lavrado para exigência de recolhimento de tributos suspensos (**Drawback**), acrescidos de juros moratórios, bem como das multas para o Imposto de Importação (II) e para o IPI, em função de não terem sido comprovadas as exportações previstas no **Ato Concessório (AC) 0191-97/034-0**, relativo a operações do Regime Aduaneiro de **Drawback**, modalidade suspensão.

A motivação da Fiscalização, foi a falta de recolhimento do II e do IPI-vinculado, em decorrência da perda do direito ao incentivo, devido ao descumprimento dos termos e condições relativos às exportações vinculadas ao Ato Concessório de Drawback - Suspensão, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 55/59.

### Da Impugnação e Decisão de Primeira Instância

O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração, e apresentou a Impugnação de fls. 78/104, alegando, em apertada síntese, que: **(a)** ocorreu a decadência do direito de a Fiscalização efetuar o lançamento por já haver passado mais de 5 anos dos registros das DIs e da data limite para exportar as mercadorias; **(b)** é sucessora da empresa *Svedala Dynapac*, a qual usufruía de Drawback, e não conseguiu promover as exportações (por contingências do mercado externo), tendo nacionalizado as peças e componentes importados e recolhido os tributos, com acréscimos legais, direito conferido pelo art. 138 do CTN, sendo-lhe inexigível a multa; **(c)** com relação ao AC n.º 0191-97/034-0, aponta que as peças e componentes (que não foram cumpridas as exportações), foram nacionalizados e recolhidos os seus tributos; **(d)** são indevidos os impostos exigidos no Auto de Infração relativamente aos insumos nacionalizados, que já foram recolhidos de forma espontânea; **(e)** que o crédito exigido também é inexigível caso se adote o entendimento de que o crédito está lançado nas DIs, pois inadequado o lançamento através dos Autos de Infração; **(f)** por ser sucessora não lhe pode ser imputada responsabilidade pelo pagamento de multa, conforme artigo 132 do CTN, que prevê a responsabilidade pelos tributos.

Em razão da informação que efetuou alguns pagamentos, a DRJ requereu diligência para detalhamentos saldos existentes. Atendida a diligência, verifica-se os cálculos na fl. 262, dos quais a interessada teve ciência, manifestando-se nos autos.

A DRJ em São Paulo I (SP), então, apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 17-23.242**, de 20/02/2008 (fls. 268/279), decidiu por considerar o lançamento procedente em parte, para exonerar apenas a parcela do crédito tributário que o contribuinte já havia recolhido, assentando que:

a) afastar a decadência, uma vez que a validade do AC para exportação estava dentro do ano de 1998, somente podendo-se considerar como notificada a Fazenda Pública neste ano, ou seja, o prazo começaria a fluir somente a partir de 1999, sendo válido o lançamento até o final de 2003, o que já é suficiente para que se verifique não ter decaído;

b) quanto a exclusão de responsabilidade pelas Multas, somente seria possível pela denúncia espontânea da infração (art. 138 do CTN), o que, no presente caso, não ocorreu;

c) restou comprovado nos autos que a empresa não cumpriu os compromissos assumidos, fato este que acaba por reconhecer parcialmente em sua Impugnação, quando afirma que recolheu os tributos e acréscimos moratórios. Portanto, procede a autuação para a cobrança (parcial) dos tributos suspensos desde a importação, acrescidos de juros e multas.

### Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 283/313, reprisando os termos da Impugnação, insistindo basicamente:

a) que ocorreu a decadência, pois de acordo com o artigo 150, §4º do CTN, o direito do Fisco em lançar os tributos extingue-se após 5 anos contados do fato gerador;

b) em que pese as divergências jurisprudenciais quanto ao termo "*a quo*" para contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo aos tributos exigidos na importação de mercadorias sob o regime do "Drawback" - Suspensão, a contribuinte tem a seu favor a impossibilidade de dela se exigir em face da decadência;

c) o termo "*a quo*" para a contagem de prazo, é a data em que encerrado o prazo para se exportar e, como visto, as operações em questão tiveram a data de 13/05/1998 para exportar, motivo pelo qual o direito do Fisco, considerando-se tal data, decaiu em 14/05/2003 e a lavratura do Auto de Infração em questão se deu em 19/12/2003;

d) o Parecer COSIT não pode ser usado para dilatar o prazo decadencial para cobrança de tributos em desfavor do contribuinte, na medida em que não é ato normativo;

e) através de denuncia espontânea recolheu ao erário os tributos incidentes com os acréscimos de juros de mora da nacionalização das 11 caixas de marca importadas sob o regime de Drawback, antes de qualquer procedimento de Fiscalização;

f) por força do artigo 132 do CTN, a Contribuinte por ser empresa sucessora é responsável somente pelos tributos devidos pela incorporada até a data da operação de incorporação, e não pelas multas por infrações tributárias cometidas pela incorporada.

### Decisão de 2ª Instância

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3101-00.294**, de 17/11/2009 (fls. 320/328), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nesta decisão o Colegiado assentou que:

(i) que o termo "*a quo*" do prazo decadencial em caso de Drawback será contado a partir do primeiro dia útil do ano seguinte à data do recebimento do relatório de comprovação de Drawback, aplicando-se o artigo 173, inciso I, do CTN;

(ii) no caso dos autos o prazo para apresentação do relatório de comprovação de Drawback encerrou-se em 13 de maio de 1998, logo, aplicando o artigo 173, inciso 1, o prazo decadencial iniciou-se em 17/01/1999;

(iii) a legislação tributária não admite a ocorrência da denuncia espontânea no Regime Especial de Drawback; que o Ato Concessório assemelha-se a contrato de direito privado, ocorrendo a inadimplência não pode ser obstada pela denúncia do artigo 138 do CTN; somente admite-se a ocorrência da denúncia espontânea, se realizado o recolhimento dos tributos dentro do prazo de 30 dias após o vencimento do prazo para exportação dos produtos;

(iv) da **Multa de Ofício**: a sucessão por incorporação da controlada pela controladora, importa na inexorável assunção dos direitos e deveres da sucedida pela sucessora, sejam passados, presentes e futuros compromissados, nos termos da lei, não cabendo a exclusão da responsabilidade se os acionistas e administradores se confundem.

### **Embargos de Declaração**

Cientificado do Acórdão n.º 3101-00.294, de 17/11/2009, o Contribuinte opôs os Embargos de Declaração (fls. 338/341), no qual aduz existir omissão ao tratar da decadência, pois não fundamentou as razões para aplicação do prazo decadencial com base no art. 173, inciso I do CTN. Os Embargos foram, então, admitidos e o Colegiado apreciou o recurso e deu provimento, conforme **Acórdão n.º 3101-001.035**, de 15/02/2012, sem efeitos infringentes, para ratificar o Acórdão recorrido e suprir a obscuridade acerca do fundamento para aplicação do art. 173, inciso I, do CNT, na apreciação da decadência (fls. 354/358).

### **Recurso Especial do Contribuinte**

Cientificada do Acórdão n.º 3101-00.294, de 17/11/2009, integrado pelo Acórdão em Embargos n.º 3101-001.035, de 15/02/2012, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 363/388), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo as seguintes matérias: **(1) termo inicial para contagem do prazo decadencial e (2) denúncia espontânea**.

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento do Recurso Especial,

Insurge-se afirmando que a postura adotada neste caso, não pode ser interpretada como dolo fraude ou simulação de modo a atrair a aplicação do Artigo 173, I do CTN, tendo em vista que antes mesmo de qualquer ato de contração/cobrança foi efetuado o pagamento acrescido dos juros moratórios, sendo assim, impossível não reconhecer a boa-fé da recorrente ao efetuar o recolhimento antecipado e a denúncia espontânea. Requer que seja afastada a penalidade e adotado o entendimento contido nos Acórdãos paradigmas, em que o prazo decadencial para a cobrança por parte da Fazenda, deve ser contado na fonia do artigo 150, §4º, do CTN.

Para comprovação da divergência, apresentou a título de paradigma à matéria **(1) termo inicial para contagem do prazo decadencial**, apresentou o Acórdão n.º CSRF/03-04.347 e, à matéria **(2) denúncia espontânea**, o Acórdão n.º 302-34.113, alegando o que segue.

Para a matéria **(1)**, Termo inicial para contagem do prazo decadencial (Acórdão paradigma n.º CSRF/03-04.347):

- no **Acórdão recorrido**, ao tratar de lançamento dos tributos incidentes na importação, bem como de multa de ofício decorrentes da inadimplência do Regime Especial do Drawback, a Turma adotou como termo inicial da decadência o “primeiro dia útil ao ano seguinte da data do recebimento do relatório de comprovação de drawback, aplicando-se ao caso o artigo 173, inciso I, do CTN”; e

- no **Acórdão paradigma**, ao analisar lançamento de multa e tributos de mesma feição (Drawback), o Colegiado adotou como termo inicial a “data em que a mercadoria deveria ter sido exportada, ou seja, 5 anos da data limite do ato concessório”.

Para a matéria **(2)**, denúncia espontânea, (Acórdão paradigma n.º 302-34.113):

- no **Acórdão recorrido** decidiu por ser inaplicável o instituto da denúncia espontânea no regime de Drawback, do que resultou a manutenção da penalidade de ofício; e

- no **Acórdão paradigma**, aplicou o referido instituto (denúncia espontânea), e afastou a multa de ofício.

Em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que nos arestos confrontados, a divergência jurisprudencial restou comprovada e o Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 461/463, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

#### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Devidamente cientificada do Acórdão n.º 3101-00.294, de 17/11/2009, integrado pelo Acórdão em Embargos n.º 3101-001.035, de 15/02/2012, do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho de sua análise de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 465/474, que em resumo, requer que seja negado provimento ao Recurso Especial apresentado, mantendo-se o Acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

#### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 958/961, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

#### **Mérito**

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia exclusivamente em relação às seguintes matérias: **(1)** termo inicial para contagem do prazo decadencial e **(2)** denúncia espontânea.

#### **1) Do termo inicial para contagem do prazo decadencial (Drawback)**

No Acórdão n.º 3101-00.294, de 17/11/2009, integrado pelo Acórdão em Embargos n.º 3101-001.035, de 15/02/2012 (prolatado para suprir obscuridade na apreciação da decadência), a Turma assentou que:

“A Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou o entendimento que a contagem do prazo decadencial no Drawback inadimplido é regulada pelo art. 173, inciso I, do CTN (Acórdão n.º 930300.147), inclusive aplicável o entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça (REsp 973.733/SC) segundo o qual, não havendo antecipação do pagamento nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é deslocado para o art. 173, inciso I, do CTN.

De fato, o prazo decadencial em caso de Drawback, o mesmo será contado a partir do primeiro dia útil ao ano seguinte da data do recebimento do relatório de comprovação de Drawback, aplicando-se ao caso o artigo 173, inciso I, do CTN.

Desta foram, verifica-se nos autos que não ocorreu a alegada decadência, uma vez que o prazo para apresentação do relatório de comprovação de Drawback (RCD), encerrou-se em 13 de maio de 1998, e como acima citado, aplicando a regra do artigo 173, inciso I, o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/1999, e o Contribuinte foi cientificado do lançamento **em 19/12/2003** (fls. 64 e 70). Portanto, dentro do prazo legal para lançar.

Quanto à matéria sobre a contagem do prazo decadencial no Regime Aduaneiro de DRAWBACK, modalidade suspensão, esta discussão foi definitivamente solucionada pelo CARF, por meio da edição da **Súmula CARF nº 156**. Veja-se:

“No regime de Drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN”.

Portanto, não assiste razão à Recorrente nessa parte.

## **2) Denúncia Espontânea (Regime Aduaneiro de Drawback)**

No que se refere à matéria Denúncia Espontânea dentro do Regime Aduaneiro de Drawback, na modalidade suspensão, entendo que o Acórdão recorrido encontra-se preciso em seus fundamentos, de forma que adoto-os como razões de decidir, com forte no §1º do art. 50, da Lei nº 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

“(…) O benefício de Drawback está previsto no art. 78 do Decreto-lei nº 37/1966 e tinha seus termos e condições estabelecidos nos artigos 314 a 334 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n' 91.030/1985 (RA/85), vigente A época das operações que originaram a exigência fiscal formalizada contra a beneficiária, ora Recorrente, desse regime aduaneiro especial.

Para empresa utilizar-se do Regime Drawback, a SECEX deverá conceder Ato Concessório com base no projeto elaborado e informações prestadas pelo próprio beneficiário que definirá os benefícios pleiteados e os compromissos assumidos pela empresa, por exemplo, o prazo para exportação das mercadorias beneficiadas. Além disso, no decorrer da vigência do Ato Concessório a SECEX poderá, a pedido do beneficiário, conceder aditivos para modificar os atos concedidos.

Note-se que o Ato Concessório é um contrato de direito público pelo qual o Estado compromete-se a renunciar à Tributação se o contribuinte importador realizar a exportação dos bens compromissados promovendo o ingresso de divisas. Esse contrato faz suspender a relação jurídica tributária que irromperia com a importação dos insumos.

No caso do Drawback Suspensão o desencadeamento do processo de concessão e adimplemento de condição é diferente. De início o contribuinte solicita regime especial d SECEX com o fim de proceder à importação de insumos com o benefício da suspensão do pagamento dos tributos que se converterá em isenção se e quando houver a exportação de produtos industrializados, atendidos os requisitos e prazos constantes no ato concessório.

Pois bem, dá-se o registro da DI normalmente, sendo que o contribuinte fica dispensado do pagamento dos tributos apurados e declarados, na forma do art. 314 do Regulamento Aduaneiro/85:

"Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidas no presente Capítulo, o beneficiado do "drawback" nas seguintes modalidades (Decreto-lei 37, de 1966, art. 78,1 a III):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada a fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;"

Findo o prazo concedido para que seja promovida a exportação dos produtos compromissados, o contribuinte está obrigado a apresentar o Relatório de Comprovação do Drawback pelo qual o Estado-Concedente passa a ter integral conhecimento do quanto cumprido.

A legislação de regência do DRAWBACK atribui ao sujeito passivo (contribuinte beneficiário) a obrigação de, novamente e com base nas exportações realizadas, apurar eventual crédito tributário remanescente e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, de forma idêntica ao fato gerador do imposto de importação, com o diferencial do momento e da exclusão dos impostos relativos as importações que tiveram a contrapartida da exportação (conforme contrato). Para tanto tem trinta dias contados do termo final de exportação para fazê-lo.

Pois bem, o que se percebe é que os impostos devidos na importação, já conhecidos e apurados na DI, ficam no aguardo do prazo concedido para cumprimento do compromisso a fim de que seja convertido em isenção, e em caso de ser admitida a hipótese de que as mercadoria ingressadas no território nacional no regimes serão destinadas ao mercado interno, o contribuinte beneficiário tem 30 dias para proceder ao pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos.

Assim, conclui-se que de acordo com a legislação tributária somente poderá ser admitida a ocorrência da denúncia espontânea se realizada o recolhimento dos tributos dentro do prazo de 30 dias após o vencimento do prazo para exportação dos produtos, haja vista que no caso dos autos deveria ser recolhida até 13/06/1998 e não em 2002, uma vez que não cabe denúncia espontânea em regime aduaneiro especial por não haver o fato jurídico tributável passível de denúncia.

Além disso, como exposto acima o ato concessório de drawback assemelhasse a contrato de direito privado que ocorrendo a inadimplência não pode ser obstada pela denúncia espontânea do artigo 138 do CTN".

Portanto, conclui-se pela não ocorrência da denúncia espontânea no presente feito.

### **Conclusão**

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, **negar-lhe provimento**, mantendo-se hígida a decisão recorrida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 8 do Acórdão n.º 9303-011.906 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10855.004896/2003-50