



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10314.006786/2005-10
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-004.426 – 3ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2016
Matéria II - IPI - REGIME AUTOMOTIVO
Recorrente FORD MOTORS COMPANY BRASIL LTDA., sucessora por incorporação de LAND ROVER DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 24/07/1998 a 09/12/1999

REGIME AUTOMOTIVO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. TERMO INICIAL.

O direito de o fisco constituir o crédito tributário relativo a descumprimento das condições para importar com redução de alíquota previsto na Lei 9.449/97 e no Decreto 2.072 rege-se pelas disposições do art. 173, I do Código Tributário Nacional e tem o seu termo inicial no primeiro dia do exercício seguinte ao da comunicação pelo Decex do descumprimento daquelas condições.

REGIME AUTOMOTIVO. ÍNDICE MÉDIO DE NACIONALIZAÇÃO. NEWCOMERS.

O índice médio de nacionalização a ser observado pelas empresas newcomers, como definidas na Lei 9.449, corresponde à média dos três anos de prazo ali concedido.

REGIME AUTOMOTIVO. APURAÇÃO DO VALOR FOB DAS IMPORTAÇÕES. DEDUÇÃO DA DESVALORIZAÇÃO CAMBIAL OCORRIDA EM 1999. IMPOSSIBILIDADE.

O valor FOB das importações é apurado na data de desembaraço das mercadorias e convertido para reais pelas "taxas cambiais médias do segmento de taxas livres, divulgadas pelo Banco Central do Brasil", consoante disposições dos arts. 15 e 16 do Decreto 2.072.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada no recurso, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori

Migiyama, Demes Brito, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello (Relatora), que acolheram a preliminar. Por unanimidade de votos, acordam em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello (Relatora), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Julgamento iniciado em 10/2016 e concluído em 06/12/2016.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte (fls. 2.327 a 2.348) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do Acórdão nº **3202-00.200** (fls. 2.248 a 2.265) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 27 de outubro de 2010, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Importação II

Período de apuração: 24/07/1998 a 09/12/1999

REGIME AUTOMOTIVO. PERÍODO DO PROGRAMA: 1998 A 2001. LANÇAMENTO EFETUADO EM 18/7/2005. DECADÊNCIA NÃO OCORRIDA.

Nos casos de benefício concedido sob acordo do Regime Automotivo (Lei nº 9.449/97), o prazo decadencial para lançamento do crédito tributário ficará sujeito ao prazo do art. 173, I, do CTN, a ser contado a partir da comunicação do encerramento do programa à SRF pelo órgão gestor.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO/IPI. REGIME AUTOMOTIVO.

Fundado em interpretação da PGFN, o Parecer Cosit nº 13/2004 tratou da matéria de forma profunda e abrangente e concluiu pelo descabimento da exigência desses tributos e consectários legais no caso de inadimplemento de compromissos assumidos no Regime Automotivo.

REGIME AUTOMOTIVO. DESCUMPRIMENTO DO ÍNDICE MÉDIO DE NACIONALIZAÇÃO (IMN). MULTA REGULAMENTAR.

A legislação é expressa e clara quanto à condição de que seja observado o IMN em cada ano calendário, exceto no caso das newcomers, em que esse índice deverá ser atingido no prazo de até três anos (art. 7º, §2º, da Lei nº 9.449/97 e art. 11, §2º, "a", do Decreto nº 2.072/96). Descumprido o IMN, o beneficiário do regime fica sujeito à multa regulamentar de 70% sobre o valor FOB das importações de insumos com redução do Imposto de Importação que concorreram para o inadimplemento do compromisso, sendo que, no caso em exame, todas as importações com redução concorreram para esse inadimplemento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A discussão dos presentes autos tem origem em exigência do Imposto de Importação - II e do IPI vinculado, além de multa regulamentar de 70% (setenta por cento) sobre o valor FOB das importações, por descumprimento de normas pertinentes ao regime automotivo de que trata o Decreto nº 2.072, de 1996 e Lei nº 9.449, de 1997.

Reportando-se ao relatório constante no acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - II/SP, a decisão recorrida traz minuciosa descrição dos fatos ocorridos, a qual é abaixo transcrita:

[...]

"Em face do Ofício Nº 221/02-SDP/COGIFI datado de 04 de março de 2002, encaminhado à Receita Federal pela Secretaria do Desenvolvimento da Produção vinculada ao MDIC - Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, em que foi comunicado o encerramento do Programa "Newcomer" referente ao regime automotivo da empresa supra mencionada, objeto do Certificado de Habilitação nº 198 de 05/12/1997, por decurso de prazo, com indicativo de adimplemento contratual aos arts. 6º, 7º, 8º e 9º e de inadimplemento contratual com relação à alínea "a" do

parágrafo 2º do artigo 11 do Decreto 2.072/96, bem como com indicativo de não utilização de benefício no ano de 2002 no que se refere à exigência estabelecida pela alínea "c" do parágrafo 2º do artigo 11 do mencionado Decreto (fls. 04/05).

A fiscalização foi instada a proceder a verificações tendentes a confirmar a acusada inadimplência do compromisso em foco (fls. 01, 02 e 03).

O referido Certificado reporta-se ao Termo de Aprovação nº 198 de 1997 (fls. 17/18) que assegurou ao titular o direito de proceder a determinadas importações com redução de impostos condicionados ao cumprimento dos limites estabelecidos no Decreto nº 2.027/96. Encontra-se anexado ao processo o Certificado de Habilitação Nº 198/97 (fl. 19), bem como o Certificado Aditivo de número 198/II/98 (fl. 20).

Procedimentos fiscais preliminares à autuação envolveram intimação à fiscalizada (Termo de Intimação - fls. 22), para que fossem apresentados documentos e esclarecimentos com vistas a esclarecer a acusada inadimplência. A empresa apresentou documentos solicitados (fls. 47/49).

Em 18/07/2005, foram lavrados os Autos de Infração (fls. 58/ss) para cobrança do Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, multa de ofício sobre o I.I. (art. 44, da Lei nº 9.430/96), multa de ofício sobre o IPI (art. 80, inciso I da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 45 da Lei 9430/96), multa regulamentar de 70% (prevista no artigo 13º, da Lei nº 9.449/97) e os devidos juros moratórios.

A descrição dos fatos consta do "Relatório Fiscal" (fls. 51/57), onde a fiscalização alega, em síntese que:

- procedeu a fiscalização do programa referente ao Regime Automotivo firmado entre a União Federal e a empresa Land Rover do Brasil Ltda., registrada sob CNPJ nº 65.533.218/0001-57, atualmente cancelada por sido incorporada pela Ford Motor Company do Brasil Ltda. - CNPJ nº 03.470.727/0001-20;

- o Regime Automotivo, instituído pela Lei 9.440/97, permitiu que determinadas empresas (parágrafo 1º do artigo 1º) importassem bens de capital e insumos, desde que fossem utilizados em seu processo produtivo, e veículos com redução do imposto de importação, desde que atendidas condições fixadas em regulamento. As condições que as empresas deveriam atender estavam previstas nos artigos 2º e 7º da Lei 9.440/97, que foram regulamentadas pelos artigos 6º e 13º do Decreto 2.072/96. As multas pelo descumprimento do regime estão previstas no artigo 13º da Lei 9.440/97;

- a partir do momento em que o MIDC - Ministério Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - comunicou (através do Ofício nº 221/02 de 04/03/2002) o encerramento do programa é que foi estabelecido o início do prazo decadencial para verificação do cumprimento do contrato, nos termos do disposto no artigo 173, inciso I do CTN;

- assim, através do MPF nº 0815500.2005-00065-3 foi efetuada a fiscalização do Regime Automotivo retro mencionado. A empresa foi intimada a apresentar documentos de interesse da fiscalização;

- a fiscalização elaborou "planilhas" comparando o "Demonstrativo do IMN - Índice Médio de Nacionalização Declarado", com base nos Relatórios fornecidos pela empresa e o "Demonstrativo do IMN - Índice Médio de Nacionalização Apurado", com base nos dados apurados pela auditoria fiscal realizada (folha 54);

- a fiscalização não detectou variação significativa entre o IMN informado pela empresa e o apurado pela auditoria fiscal, permanecendo ambos em 40,1%, sendo a empresa deveria ter cumprido com IMN de pelo menos 50%, segundo o que dispõe o parágrafo 2º do artigo 11 do Decreto 2.072/96;

- desta forma, entendeu que como o IMN - Índice Médio de Nacionalização ficou abaixo de 50% cabe a penalidade prevista no inciso V do artigo 14º do Decreto 2.072/96;

- foi demonstrada a forma de apuração da base de cálculo da multa pelo descumprimento do IMN, bem como a relação das declarações de importações sobre os quais será aplicada a citada multa (folha 55/57).

Ciente da exigência fiscal em 03/08/2005, a autuada apresentou tempestivamente, em 02/09/2005, Impugnação de folha Nº 2.166 e seguintes, onde alega em síntese:

- preliminarmente, entende que a cobrança não deve prosperar haja vista a decadência do direito à constituição do crédito tributário relativo ao imposto de importação correspondente a operações realizadas em 1998/1999, que foi lançado em 18/07/2005. Aduz que é flagrante a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir-lo, já que transcorreu o prazo estabelecido no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, o lançamento deve ser efetuado em 5 anos contados da data de ocorrência do fato tributário, isto é, 5 anos contados da data do registro de cada Declaração de Importação;

- neste sentido, transcreve ementa de decisão da 2ª Câmara do 3º CC relativo ao regime Drawback (fl. 2169);

- entende que, mesmo aplicando o prazo decadencial estabelecido no artigo 173, I, do CTN, resta decaído o direito da Fazenda Nacional à constituição do crédito tributário em questão. O lançamento, neste caso, poderia ter sido efetuado até o 1º de janeiro de 2004 e 1º de janeiro de 2005 e não em 18/07/2005 como foi feito;

- enquanto vigente o "contrato do regime automotivo" o Fisco permanece impedido de exigir o pagamento do crédito tributário, entretanto, não há norma legal impeditiva da constituição do crédito tributário pelo lançamento, com exigibilidade suspensa;

- cita o Parecer PGFN/CRJN nº 1.064/93 no sentido de que deve a autoridade constituir o crédito tributário pelo lançamento, deixando suspensa a sua exigibilidade;

- no tocante ao cumprimento das obrigações assumidas no "contrato do regime automotivo", alega que a alínea "a" do artigo 11 do Decreto 2.072/96 estabeleceu o IMN para as "newcomers" em 50%. Com base

nisso, entende que a fiscalização deveria ter verificado se a Impugnante em algum dos três anos que lhe foram conferidos (1998 a 2001) atingiu o IMN de 50%;

- em 2001 a Impugnante atingiu o IMN de 55,3%, assim, resta atendida a exigência estabelecida na adesão ao "regime automotivo";

- equivocou-se a fiscalização que o BIN a ser levado em conta deve ser calculado "considerando-se a média de 3 anos". O referido dispositivo legal estabelece expressamente que o índice deve ser atendido no prazo de até 3 anos, e não mediante "média dos três anos";

- entende integralmente cumprida a cláusula do IMN, uma vez que no 3º ano do prazo que lhe foi concedido, ou seja, em 2001, atingiu o percentual de 53% superior ao exigido de 50%;

- alega, ainda, que a fiscalização sequer levou em conta os efeitos da variação cambial, em prejuízo à Impugnante, isto porque no período de Vigência do "contrato do regime automotivo" a média anual da taxa de câmbio no Brasil variou muito, afetando o custo em reais do material importado. Se considerados os efeitos da variação cambial no cálculo do IMN — Índice Médio de Nacionalização - tanto no ano 2001 (o índice seria de 70,7%) como na média dos três anos "criada pela fiscalização" (passaria a 51,6%) estaria atendido o citado índice;

- salienta que é inadmissível a sobreposição de multas de lançamento de ofício, prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/96 com a multa regulamentar prevista na legislação que disciplinou o Regime Automotivo. Entende que deve ser afastada a cobrança da multa de lançamento de ofício, que é inaplicável ao presente caso;

- a multa regulamentar, se cabível, deve ser calculada unicamente sobre as importações em excesso efetuadas com redução do imposto de importação e que resultarem no não cumprimento do IMN de 50%, nos termos do inciso V do artigo 14 do Decreto 2.072/96;

- a fiscalização, em afronta ao dispositivo acima citado, utilizou como base de cálculo o valor FOB correspondente ao total das importações de insumos com redução dos tributos, e não apenas o valor FOB das importações em excesso;

- assim, pede-se o reconhecimento da nulidade da multa aplicada, uma vez que consoante demonstrado, não é a penalidade prevista para a infração por ela supostamente praticada, sob pena de violação ao princípio constitucional da legalidade. Caso não seja este o entendimento, requer a realização de perícia para a correta apuração do valor da multa regularmente aplicável ao caso, indicando seu perito;

- alega, ainda, que a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC não pode prosperar, posto que afronta os artigos 161., parágrafo 10 do CTN e 192, parágrafo 30 da Constituição Federal;

- caso se entenda devidos os juros de mora, há que ser afastada a cobrança dos mesmos no período anterior a março de 2002, ou seja no período

anterior a data de expedição do Ofício no 220/02 do MIDC, pois foi o ato que constituiu a Impugnante em mora, no que tange ao imposto;

- conclui, solicitando que sejam julgados improcedentes os Autos de Infração lavrados pelos motivos expostos."

O julgamento de primeira instância foi realizado pela 1ª Turma da DRJ em São Paulo-II/SP, tendo sido o lançamento considerado procedente por unanimidade, nos termos do Acórdão DRJ/SPOII n' 17-25.729, de 12/6/2008 (fls. 2202/2219), cuja ementa dispõe, verbis:

"Assunto: Imposto sobre a Importação -II

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2002

REGIME AUTOMOTIVO. Descumprimento de condições onerosas previstas no Regime

Ficou demonstrado que o beneficiário não atingiu o IMN - Índice Médio de Nacionalização mínimo previsto na legislação. Para o caso em tela, em que a Impugnante é empresa montadora ou fabricante de veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de três rodas ou mais e jipes, o IMN deve ser de 50% tomando-se por base um período de três anos, considerando-se com o primeiro ano o prazo entre a data de início da produção e 31 de dezembro do ano subsequente, conforme estabelece a alínea "a", parágrafo 2º, artigo 11 do Decreto 2.072/96.

Por força do disposto no artigo 13 da Lei 9.449/97, regulamentado pelo artigo 14 do Decreto nº 2.072/96, o beneficiário está sujeito ao pagamento da multa de 70% sobre o valor FOB das importações de insumos realizadas que concorrerem para o descumprimento do IMN.

Na falta de pagamento de tributos é cabível a aplicação da multa de ofício, infração prevista no art. 44, inciso I, e art.45 da Lei 9.430/96.

Lançamento Procedente"

O órgão julgador rejeitou a preliminar de decadência do direito de, a Fazenda constituir o crédito tributário, por ter se pautado pela conclusão de que a contagem desse prazo rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN, do que resulta ter sido lançado no prazo o crédito tributário. Também indeferiu o pedido de realização de prova pericial para os efeitos de apuração do valor da multa, por entender que o pedido não se refere ao esclarecimento de dúvidas técnicas, e sim, apenas para buscar guarida para a sua interpretação de textos legais. No mérito, o órgão julgador decidiu com base no entendimento de que, em sendo a impugnante uma empresa montadora ou fabricante de veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de três rodas ou mais e jipes, o Índice Médio de Nacionalização — IMN deve ser de 50% tomando-se por base um período de três anos, considerando-se como primeiro ano o prazo entre a data de início da produção e 31 de dezembro do ano subsequente conforme estabelece o art. 11, § 2º, "a", do Decreto nº 2.072/96; que foi esse o critério utilizado pelo Fisco. Acrescentou a DRJ que a impugnante tenta aplicar ao seu caso a hipótese prevista no § 2, "b", que pode ser aplicado apenas às empresas montadoras e fabricantes de autopeças e pneumáticos

(alinea "h" do inciso IV do art 2º do Decreto). Concluiu a DRJ, assim, que o Fisco interpretou e aplicou corretamente a legislação de regência da matéria. Quanto à multa regulamentar, o órgão julgador concluiu que não procede a alegação da impugnante, de que deve ser calculada unicamente sobre as importações em excesso efetuadas com redução do imposto, e não sobre o total das importações de insumos com redução, tendo em vista que o Fisco considerou como base de cálculo exatamente os insumos importados com redução que concorreram para o descumprimento do IMN. De mais, foi mantida a multa de ofício, por entender que ficou caracterizada a falta de pagamento de tributos e em vista de ter natureza diversa da multa regulamentar, esta por descumprimento específico de condições do regime automotivo. Quanto à exigência da taxa Selic como juros de mora, o órgão julgador entendeu ter sido correta sua aplicação, em vista de previsão legal no art. 61, § 3, da Lei nº 9.430/96, e por não possuir a autoridade administrativa competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis (CF/1988, art. 102).

A interessada apresenta recurso às fls. 2232/2252, no qual repete a preliminar de decadência e as razões de mérito já arguidas em sua impugnação, e alega o descabimento da exigência dos tributos, a vista do que dispõe o Parecer Cosit nº 13/2004 e decisões do Terceiro Conselho de Contribuintes.

[...]

O recurso voluntário da Contribuinte foi parcialmente provido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº **3202-00.200** (fls. 2.248 a 2.265), de 27 de outubro de 2010, ora recorrido, rejeitando a preliminar de decadência do lançamento e provendo parcialmente o recurso quanto às demais matérias.

Na sequência, o Sujeito Passivo interpôs embargos de declaração (fls. 2.287 a 2.291), os quais foram rejeitados por meio do Despacho S/Nº de 25 de julho de 2014 (fls. 2.315 a 2.318).

Em face da referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 2.327 a 2.348), alegando divergência jurisprudencial quanto (a) à decadência para exigência da multa pelo descumprimento do Índice Médio de Nacionalização (IMN) e (b) à possibilidade de serem consideradas as variações cambiais no cálculo do IMN.

Foi admitido o recurso especial do sujeito passivo por meio do despacho s/nº, de 29 de junho de 2015 (fls. 2.390 a 2.394), proferido pelo ilustre Presidente da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 2.396 a 2.409) postulando a negativa de provimento ao recurso especial, com fundamento nas alegações de que (a) não se operou a decadência, sendo exigível a multa pelo descumprimento do IMN e (b) é incabível considerar as variações cambiais no cálculo do IMN, por falta de previsão legal.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 17/03/2016, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende os pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ser conhecido.

No mérito, centra-se a controvérsia quanto à (a) decadência do direito do Fisco de lançar o crédito tributário entendido como devido; e (b) aos efeitos da variação cambial a serem considerados para a apuração do Índice Médio de Nacionalização.

Da decadência do crédito tributário lançado

Decidiu o acórdão recorrido que nos casos de benefício fiscal decorrente de Regime Automotivo, a contagem do prazo decadencial tem início a partir da comunicação do órgão gestor à Receita Federal acerca do encerramento do programa, pela sistemática do art. 173, inciso I do CTN.

Por outro lado, o entendimento dos acórdãos indicados como paradigmas são no sentido de que o termo de início do prazo decadencial não é contado após o final do regime, mas sim no final de cada ano, uma vez que o beneficiário deve atingir determinado índice em cada ano calendário, tendo o Fisco condições de verificar o cumprimento do IMN igualmente após o final de cada ano calendário, ainda que pela sistemática do art. 173, I do CTN.

Nesse ponto, entende-se assistir razão à Recorrente.

Nos Regimes Automotivos, boa parte dos compromissos assumidos pelas empresas beneficiárias só poderão ser verificados ao término do Programa, que ocorre anos após a realização das operações de importação. No entanto, há alguns compromissos assumidos pelas pessoas jurídicas, como no caso da Recorrente, que são anuais e, assim, seu adimplemento pode ser verificado ao final de cada ano do Programa, obedecendo a decadência ao critério do art. 173, inciso I do CTN, qual seja, iniciando-se a contagem do prazo no ano seguinte àquele em que o adimplemento do compromisso poderia ter sido verificado, com o consequente lançamento do crédito tributário correspondente se for o caso.

O cumprimento do índice médio de nacionalização (IMN) pela recorrente dá-se, no contrato do Regime Automotivo, anualmente, e portanto, podendo ser verificado pela Fiscalização ao final de cada ano-calendário em que o mesmo deveria ter sido cumprido. Assim, para os anos de 1998 e 1999, o lançamento deveria ter sido efetuada até 01/01/2004 e 01/01/2005, respectivamente.

Assim, no caso dos autos, a exigência fiscal decorre de operações de importação efetuadas nos anos-calendário de 1998 e 1999, com amparo no contrato de Regime Automotivo, tendo sido lançados em 18/07/2005, por meio de auto de infração. Portanto, pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, estão extintos pela decadência os créditos tributários lançados e que são objeto do presente processo administrativo.

Com o acolhimento da preliminar de decadência, resta prejudicado o exame do tópico relativo à consideração do cumprimento integral das obrigações relativas ao contrato do Regime Automotivo.

Diante do exposto, com fulcro no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, há de ser reconhecida a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário objeto do presente processo administrativo.

Mérito

Em sede de julgamento, restou ultrapassada a preliminar de decadência, adentrando-se ao mérito do recurso. Nesse aspecto, a controvérsia dá-se em torno da aplicação da penalidade do art. 13 da Lei nº 9.449/97, consistente na aplicação de multa, em razão de não ter sido cumprido pela Recorrente o Índice Médio de Nacionalização (IMN) à razão de 50% (cinquenta por cento), no período de 98/99 a 2001.

O auto de infração lavrado em face da Contribuinte exigia, além da referida multa do art. 13 da Lei nº 9.449/97, o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a penalidade da Lei nº 9.430/96. Na decisão do recurso voluntário, foi cancelada a cobrança do II e do IPI, bem como das multas respectivas, mantendo-se, no entanto, a penalidade do art. 13 da Lei nº 9.449/97.

A Lei nº 9.449, de 14 de março de 1997, resultado da conversão da Medida Provisória nº 1.536-22, de 13 de fevereiro de 1997, concedeu benefícios fiscais aos fabricantes de veículos nas importações de equipamentos, partes, peças, e outros, mediante o atendimento de condições a serem fixadas pelo Poder Executivo, dentre elas que as empresas atendessem certa proporção entre os produtos importados e os produtos nacionais na sua atividade de industrialização, o chamado Índice Médio de Nacionalização - IMN.

Com relação ao IMN, o art. 7º da Lei nº 9.449/97 estabeleceu a competência do Poder Executivo para sua fixação. Além disso, em seus parágrafos 1º e 2º diferenciou do IMN anual o índice específico a ser verificado para as empresas que venham a se instalar no país, as denominadas "newcomers", como é o caso da Recorrente. O dispositivo legal tem a seguinte redação:

Art. 7º O Poder Executivo poderá estabelecer, para as empresas montadoras e fabricantes dos produtos relacionados nas alíneas "a" a "h" do § 1º do art. 1º, em cuja produção forem utilizados insumos importados, relacionados no inciso II do mesmo artigo, índice médio de nacionalização atual, decorrente de compromissos internacionais assumidos pelo Brasil.

§ 1º *O índice médio de nacionalização anual será uma proporção, entre o valor das partes, peças, componentes, conjuntos, subconjuntos e matérias-primas produzidos no País e a soma do valor destes produtos produzidos no País com o valor FOB das importações destes produtos, deduzidos os impostos e o valor das importações realizadas sob o regime de drawback utilizados na produção global das empresas, em cada ano calendário.*

§ 2º ***Para as empresas que venham a se instalar no País, para as linhas de produção, novas e completas, onde se verifique acréscimo de capacidade instalada e para as fábricas novas de empresas já instaladas, definidas em regulamento, o índice de que trata este artigo deverá ser atendido no prazo de até três anos, conforme dispuser o regulamento, sendo que o primeiro ano será considerado a partir da data de início da produção dos referidos produtos, até 31 de dezembro do ano subsequente, findo o qual se utilizará o critério do ano calendário.***

Para regulamentar a Lei nº 9.449/97, foi editado o Decreto nº 2.072, de 14 de novembro de 1996, que estabeleceu em 50% (cinquenta por cento) o IMN para as empresas "newcomers", conforme se verifica da leitura do art. 11, §2º, alínea "a" do Decreto, *in verbis*:

Art. 11. O "Índice Médio de Nacionalização" deverá ser de, no mínimo, sessenta por cento.

§ 1º Os "Insumos" procedentes e originários dos países membros do MERCOSUL, cujos valores sejam compensados com exportações, serão considerados produzidos no País para efeito de apuração do "Índice Médio de Nacionalização".

§ 2º Para as Newcomers o "Índice Médio de Nacionalização" será de, no mínimo:

a) cinquenta por cento, tomando-se por base um período de três anos, considerando-se como primeiro ano o prazo entre a data de início da produção dos produtos relacionados nas alíneas a a g do inciso IV do art. 2º e 31 de dezembro do ano subsequente;

b) cinquenta por cento, tomando-se por base um período de um ano, definido como o prazo entre a data de início da produção dos produtos relacionados na alínea h do inciso IV do art. 2º e 31 de dezembro do ano subsequente;

c) sessenta por cento, por ano calendário, a partir do final do período a que se referem as alíneas anteriores.

(grifou-se)

Da análise conjunta dos dispositivos, imperioso concluir que foi estabelecido pelo legislador o prazo **de até 3 (três) anos** para que a empresa "newcomer" cumprisse o IMN de 50%, como é o caso da Recorrente. O art. 7º, §2º da Lei nº 9.449/97 expressamente determina como sendo de até três anos o período a ser verificado para atendimento da obrigação e manutenção da redução dos tributos.

Portanto, ilegítimo é conferir outra interpretação à referida norma, no sentido de que o IMN deveria ser verificado pela média dos três anos, com base em Decreto que regulamenta a aplicação da legislação. Além disso, na função de determinar como a regra deve ser aplicada, o Decreto não pode extrapolar as determinações da lei, mas apenas fornecer diretrizes para que a mesma seja integralmente atendida.

Portanto, a verificação do cumprimento do IMN em 50% para as empresas "newcomers", como é o caso da Recorrente, deverá ser considerando-se o prazo de **até três anos**, critério pelo qual resta atendida a exigência no caso dos autos, devendo ser cancelada a autuação para cobrança da multa do art. 13 da Lei nº 9.449/97.

Ainda que se admitisse ser cabível a interpretação de que o IMN de 50% deveria ser atendido pelo cálculo da média dos três anos, o requisito resta suprido pela Contribuinte em razão da significativa variação cambial ocorrida no período e que não pode ser desconsiderada para efeitos de aferição do cumprimento do IMN e, por conseguinte, da íntegra das condições do regime automotivo.

A variação cambial ocorrida no período de 1998 a 2001 tem contornos de extraordinário, decorrente de conjuntura política, alheia à vontade dos Contribuinte e cujos efeitos eram imprevisíveis às empresas na época, desenhando-se como "fato de príncipe". Nesse sentido, são os argumentos externados pela Colenda Terceira Turma do outrora Terceiro Conselho de Contribuintes, de relatoria do Ilustre Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, e cujos destaques passam a integrar o presente voto, *in verbis*:

[...]

Não se trata de desconsiderar a margem de risco inerente a qualquer negócio, inclusive quanto a uma possível flutuação da taxa cambial, porém quando se examina o ocorrido especificamente no ano de 1999, no Brasil, a questão ganha contornos específicos que caracterizam com nitidez o chamado fato do príncipe.

Por mais artificial e discutível que fosse a política cambial patrocinada pelo governo brasileiro desde a implantação do "real", essa política que definia uma faixa rígida dentro da qual poderia flutuar o câmbio (as bandas cambiais) era a política não apenas reitora de toda a política econômica levada a efeito por mais de quatro anos, mas foi defendida ardorosamente pelo governo nas eleições presidenciais de 1998 como fator essencial de equilíbrio da economia. A sua brusca mudança de orientação levou a demissões seqüenciadas dos condutores da política econômica no Banco Central, e representou uma radical mudança de rumos, absolutamente inesperada, pelo menos para o comum dos mortais.

Não seria legal, nem lógico e nem ético, que se desconsiderasse que o ato governamental foi decisivo para o cálculo do índice em foco pela mera superdesvalorização do real, ou seja, o que aqui se firma é que no ano de 1999 não houve uma aquisição de insumos nacionais em desproporção com 1997 ou 1998, exercícios em que foi sabidamente cumprido o índice, e mais, agora sim serve o argumento do triênio levantado pela recorrente, que mesmo com a maxidesvalorização, ainda assim, se for considerado o triênio, de 1997 a 1999, o índice médio de nacionalização seria atingido, o que serve como argumento de reforço de que o volume de aquisições de insumos nacionais foi dentro dos padrões exigidos para a obtenção do benefício fiscal, e que a razão extraordinária de descumprimento fugiu completamente à possibilidade de atuação da recorrente, por um fato que decorreu de uma mudança brusca e inesperada da política cambial do governo brasileiro que decidiu, por razões de conveniência e oportunidade, desvalorizar fortemente sua moeda e dessa maneira afetou profundamente o cálculo do índice médio de nacionalização de insumos.

Portanto, no caso, é de se reconhecer que não cabe a sanção regulamentar pelo não atendimento do índice de 60% especificamente no ano de 1999.

[...]

Com base nesses argumentos, entende-se que a aferição do IMN de, no mínimo, 50% deve ser realizada no período de **até três anos** e, ainda, levando-se em consideração a variação cambial ocorrida no período em exame. Adotadas essas premissas, a Contribuinte atendeu ao IMN de 50% dentro do prazo estabelecido por lei.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator designado

Fui incumbido pela Presidência da redação do acórdão naquilo em que não prevaleceu o voto da dra. Vanessa, especificamente, quanto à decadência e ao cumprimento do percentual previsto na legislação.

Quanto à decadência, é importante registrar que o voto da decisão recorrida apenas a examinou mediante o confronto das disposições do art 173, I e do art. 150, ambos do CTN. Desnecessário até dizer, tal confronto não pode mais sequer ser cogitado administrativamente na medida em que, pacífico, não houve recolhimento no período, o que contraria o decidido pelo STJ em acórdão submetido ao rito dos recursos repetitivos¹, de reprodução obrigatória no âmbito deste colegiado².

Até por isso mesmo, em seu recurso especial, o sujeito passivo apenas propõe a discussão do termo inicial do prazo, contado ele pelo art. 173, I. Sobre isso, é necessário registrar, de logo, que nada há no voto do dr. Rossari, que se limitou a afastar o art. 150. Tomada como certa a aplicação do art. 173, I, o relator considerou que isso implica que o seu termo inicial seja o primeiro dia do exercício seguinte ao da comunicação do encerramento do regime com descumprimento das condições. Não analisou ele, portanto, nenhuma outra possibilidade de termo inicial desde que aplicável o art. 173.

A atenta leitura do recurso voluntário do sujeito passivo, por seu turno, mostra que esse pleito lá estava, ainda que não explicitamente. É que lá defendeu-se que os anos de 1998 e 1999 teriam decaído em 2003 e 2004, respectivamente, mesmo que se aplicasse o art. 173. Por óbvio, tal só se pode dar se o prazo for contato ano a ano.

Essas observações estão postas aqui para demonstrar que, a rigor, o recurso não deveria ser conhecido nessa parte por falta de prequestionamento, na medida em que a omissão indicada não foi apontada em embargos de declaração do sujeito passivo, ainda que eles tenham sido apresentados. De todo modo, não tendo sido isso o que votou o colegiado, atenho-me a seu exame, feito, pois, incorretamente.

O colegiado a rejeitou com os mesmos argumentos já aduzidos na decisão de primeiro grau. Deveras, não procede a afirmação de que o imposto pode ser apurado para cada ano, dado que o índice é anual.

Conforme definido quanto ao mérito, o colegiado ratificou a interpretação de que a apuração do índice exige a fluência daquele prazo. Não por outro motivo, aliás, a

¹ Resp 973.733, relator o Ministro Luiz Fux

² Parágrafo 2º do art. 62 do RICARF baixado pela Portaria MF 343/2015:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

manifestação do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior só ocorre ao seu final.

Em suma, o argumento quanto à decadência pretendido pelo sujeito passivo está intimamente relacionado a sua interpretação de que o índice deve ser apurado apenas levando em conta as operações de cada ano. Rejeitada a premissa, cai, com ela, a consequência pretendida.

No que tange ao cumprimento ou não das condições, especificamente do percentual anual, é mister reconhecer a complexidade da análise em muito reforçada pela péssima redação dos atos legais atinentes. Já se vê que não partilho a visão do dr. Rossari segundo a qual a legislação é "expressa e clara" sobre esse ponto. Em minha opinião, ela pode ser tudo, menos clara, e não só sobre isso.

De fato, a interpretação feita pelo sujeito passivo parece, à primeira vista, bastante razoável: a lei teria dado um prazo de três anos para que o índice de nacionalização fosse atingido, de sorte que se ele não for atingido mesmo nos dois primeiros, terá de sê-lo, ao menos, no terceiro, como de fato ocorreu aqui.

E, de fato, essa leitura parece-me inteiramente de acordo com o disposto no §1º do art. 7º da Lei 9.449³, já transcrito pela relatora, e mesmo com o art. 2º, XI do decreto 2.072, que meramente o reproduz:

Art. 2º Para fins desse Decreto, consideram-se:

(...)

XI - "Índice Médio de Nacionalização": proporção entre o valor dos "Insumos" produzidos no País e a soma dos "Insumos" produzidos no País com o valor FOB das importações de "Insumos", deduzidos os impostos e o valor das importações realizadas sob o regime de drawback, utilizados na produção global de cada "beneficiário", em cada ano calendário.

Por eles, portanto, não resta nenhuma dúvida de que se trata de um índice médio anual.

³ Art. 7º O Poder Executivo poderá estabelecer, para as empresas montadoras e fabricantes dos produtos relacionados nas alíneas "a" a "h" do § 1º do art. 1º, em cuja produção forem utilizados insumos importados, relacionados no inciso II do mesmo artigo, índice médio de nacionalização anual, decorrente de compromissos internacionais assumidos pelo Brasil.

§ 1º O índice médio de nacionalização anual será uma proporção, entre o valor das partes, peças, componentes, conjuntos, subconjuntos e matérias-primas produzidos no País e a soma do valor destes produtos produzidos no País com o valor FOB das importações destes produtos, deduzidos os impostos e o valor das importações realizadas sob o regime de drawback utilizados na produção global das empresas, em cada ano calendário.

§ 2º Para as empresas que venham a se instalar no País, para as linhas de produção, novas e completas, onde se verifique acréscimo de capacidade instalada e para as fábricas novas de empresas já instaladas, definidas em regulamento, o índice de que trata este artigo deverá ser atendido no prazo de até três anos, conforme dispuser o regulamento, sendo que o primeiro ano será considerado a partir da data de início da produção dos referidos produtos, até 31 de dezembro do ano subsequente, findo o qual se utilizará o critério do ano calendário.

Há, no entanto, uma aparente diferença entre o que dispõe o já mencionado art. 7º da Lei, agora em seu § 2º, acerca das *newcomers* e a forma como são elas tratadas no decreto regulamentar. De fato, neste último, a expressão "o índice de que trata este artigo deverá ser atendido no prazo de até três anos" constante da Lei passa a "tomando-se por base um período de três", no decreto⁴.

Ora, para este relator, as duas expressões não dizem a mesma coisa. Por esse último dispositivo, parece que o índice deixa de ser anual e passa a ser trienal, somando-se os valores a ele pertinentes ocorridos nesse período de três anos.

Aparentemente para o Poder Executivo, ao regulamentar a lei, a expressão "de até.." apenas indicava um limite para o prazo que se poderia conceder às *newcomers*, mas não se confunde com "em até..." como quer a defesa.

E é forçoso reconhecer a necessidade de observância desse dispositivo "regulamentar", gostemos ou não dele. Em primeiro lugar, porque a própria lei afirma que o limite deverá ser atendido naquele prazo "conforme que dispuser o regulamento".

Em segundo lugar, porque o nosso Regimento nos impede de afastar o decreto por pretensa inconstitucionalidade⁵.

E por fim porque esse é também o entendimento dos nossos melhores administrativistas, uníssomos em asseverar a obrigatoriedade de sua observância salvo questionamento judicial. Com efeito, afirma o saudoso mestre Hely Lopes Meirelles⁶, acerca do alcance e vinculação dos decretos regulamentares:

*Decretos, em sentido próprio e restrito, são atos administrativos da competência exclusiva dos chefes do Executivo, destinados a prover situações gerais ou individuais, abstratamente previstas de modo expresse, explícito ou implícito pela legislação. Comumente, o decreto é normativo e geral, constituindo exceção o decreto individual. Como ato administrativo, o decreto está sempre em situação inferior à da lei, e, por isso mesmo, não a pode contrariar. **O decreto geral tem, entretanto, a mesma normatividade da lei, desde que não ultrapasse a alçada regulamentar de que dispõe o Executivo.***

O nosso ordenamento administrativo admite duas modalidades de decreto geral (normativo): o independente ou autônomo e o regulamentar ou de execução.

⁴ Art. 11. O "Índice Médio de Nacionalização" deverá ser de, no mínimo, sessenta por cento.

§ 1º Os "Insumos" procedentes e originários dos países membros do MERCOSUL, cujos valores sejam compensados com exportações, serão considerados produzidos no País para efeito de apuração do "Índice Médio de Nacionalização".

§ 2º Para as *Newcomers* o "Índice Médio de Nacionalização" será de, no mínimo:

a) cinquenta por cento, tomando-se por base um período de três anos, considerando-se como primeiro ano o prazo entre a data de início da produção dos produtos relacionados nas alíneas a a g do inciso IV do art. 2º e 31 de dezembro do ano subsequente;

b) cinquenta por cento, tomando-se por base um período de um ano, definido como o prazo entre a data de início da produção dos produtos relacionados na alínea h do inciso IV do art. 2º e 31 de dezembro do ano subsequente;

c) sessenta por cento, por ano calendário, a partir do final do período a que se referem as alíneas anteriores.

⁵ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

⁶ MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 181.

Decreto regulamentar ou de execução é o que visa a explicar a lei e facilitar a sua execução, aclarando seus mandamentos e orientando sua aplicação. Tal decreto comumente aprova, em texto à parte, o regulamento a que se refere.

*Regulamentos são atos administrativos, postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei, ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo); ato explicativo ou supletivo da lei; ato hierarquicamente inferior à lei; **ato de eficácia externa**.*

Idêntico posicionamento (salvo quanto à possibilidade dos chamados decretos autônomos) adota outro de nossos mais celebrados administrativistas, o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello⁷, para quem o princípio da legalidade ínsito no art. 84, IV da Lei Maior impõe “que mesmo os atos mais conspícuos do Chefe do Poder Executivo, isto é, os decretos, inclusive quando expedem regulamentos, só podem ser produzidos para ensejar *execução fiel da lei*. Ou seja: *pressupõem sempre uma dada lei* da qual sejam os fiéis executores”. Definindo, na mesma obra, o que seja essa “fiel execução”, ensina, com a característica clareza (op.cit., p. 330) :

“Ditos regulamentos cumprem a imprescindível função de, balizando o comportamento dos múltiplos órgãos e agentes aos quais incumbe fazer observar a lei, de um lado, oferecer segurança jurídica aos administrados sobre o que deve ser considerado proibido ou exigido pela lei (e ipso facto, excluído da livre autonomia da vontade), e, de outro lado, garantir aplicação isonômica da lei, pois, se não existisse esta normação infralegal, alguns servidores públicos, em um dado caso, entenderiam perigosa, insalubre ou insegura dada situação, ao passo que outros, em casos iguais, dispensariam soluções diferentes”.

E mais adiante referindo-se à vinculação dos regulamentos (op. Cit. pp. 331 a 332):

“É bem de ver que as disposições regulamentares a que ora se está aludindo presumem, sempre e necessariamente, uma interpretação da lei aplicanda...

....A respeito destes regulamentos cabem importantes acotações.

A primeira delas é a de que interpretar a lei todos fazem – tanto a Administração, para impor-lhe a obediência, quanto o administrado, para ajustar seu comportamento ao que nela esteja determinado – mas, só o Poder Judiciário realiza, caso a caso, a interpretação reconhecida como a ‘verdadeira’, a ‘certa’ juridicamente. Segue-se que, em juízo, poderá, no

⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso De Direito Administrativo. 17ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 94.

interesse do administrado, ser fixada interpretação da lei distinta da que resultava de algum regulamento. De outra parte, entretanto, não há duvidar que o regulamento vincula a Administração e firma para o administrado exoneração de responsabilidade ante o Poder Público por comportamentos na conformidade dele efetuados. Isto porque o Regulamento é ato de "autoridade pública", impositivo para a Administração e, reflexamente, mas de modo certo e inevitável (salvo questionamento judicial), sobre os administrados, que, então, seja por isso, seja pela presunção de legitimidade dos atos administrativos, têm o direito de, confiadamente, agir na conformidade de disposições regulamentares".

Assim definidas as coisas, pareceu-nos que a única forma de observar conjuntamente o art. 7º da Lei e o art. 11 do decreto é precisamente aquela adotada pela autoridade fiscal: tomar a média dos três anos de prazo em ambos definido para o alcance do índice, pois só assim se preserva a anualidade do índice, seu qualificativo "médio" e o prazo de três anos.

Esses os motivos que me levaram, e à maioria do colegiado, a entender correta a leitura feita pela decisão recorrida.

Por fim, o último ponto do recurso, tocante à pretensão de que se levem em conta os efeitos da desvalorização cambial ocorrida no ano de 1999, esbarra, primeiro, na falta de clareza do argumento. Com efeito, embora o sujeito passivo tenha apresentado em sua defesa uma tabela "demonstrando-o", não explicou como ele se materializaria. Mais especificamente, o que significa o "ajuste" que promoveu no valor do material importado, na segunda coluna de sua tabela. Obviamente, para que o percentual possa aumentar, esse valor tem de ser menor do que aquele que a fiscalização considerou, já que ele impacta o denominador.

Suponho, mas é só uma suposição, que ela refez os cálculos tomando em conta a taxa vigente no início do ano. Essa é, até onde consigo ver, a única forma de uma importação ocorrida em algum mês do ano ser convertida em um valor em reais menor do que aquele apurado pela fiscalização, dado que, sabidamente, o que ocorreu foi uma desvalorização do real.

Ocorre que essa pretensão colide com a previsão legal atinente ao assunto, como bem apontado na decisão recorrida, pois, como já se disse, o índice leva em conta o valor FOB, em reais, das importações realizadas.

E ele está regulamentado pelos artigos 15 e 16 do decreto 2072:

Art. 15. Para efeito deste Decreto, serão consideradas realizadas:

I - as importações, na data do desembarço aduaneiro;

II - as aquisições de "Bens de Capital" produzidos no País, na data da incorporação ao ativo permanente dos "Beneficiários";

III - as aquisições de "Insumos" fabricados no País, na data da entrada no estabelecimento do "Beneficiário".

Art. 16. Para os fins do disposto neste Decreto, serão considerados os valores em dólares dos Estados Unidos da América, adotando-se para conversão as taxas cambiais médias do segmento de taxas livres, divulgadas pelo Banco Central do Brasil.

Ou seja, esse valor FOB é o que decorre da conversão, **na data do desembaraço aduaneiro**, do valor expresso em dólares dos Estados Unidos, utilizando-se, para tal conversão, "as taxas cambiais médias do segmento de taxas livres, divulgadas pelo Banco Central do Brasil".

Não há controvérsia de que assim procedeu a fiscalização nos cálculos que fez.

Note-se, por fim, que parece contraditório o pleito de que eles devam ser considerados mesmo não havendo disposição legal autorizativa com a pretensão de que se aplique ao instituto em discussão a literalidade exigida pelo art. 111 do CTN.

Com essas considerações, votou o colegiado, pelo voto de qualidade, pelo improvimento do recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos