



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

Processo n° 15165.003032/2005-74
Recurso n° 337.447 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3102-00.573 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2010
Matéria Regime Automotivo
Recorrentes RENAULT DO BRASIL E FAZENDA NACIONAL
DRJ Florianópolis

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1999

Nulidade do Laudo Técnico. Inocorrência

É hígido o laudo técnico produzido por perito credenciado junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil que tenha como objeto planta industrial formada de produtos nacionais e nacionalizados no intuito de identificar a origem de seus componentes.

Eventual divergência entre as conclusões do responsável pela execução da perícia e das autoridades julgadoras devem ser tratadas juntamente com o mérito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1999

Decadência. Multa de Ofício Decorrente do Descumprimento dos Compromissos Associados ao Regime Automotivo Geral.

O prazo decadencial do direito de promover o lançamento das multas disciplinadas pela Lei nº 9.449, de 1997 somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao concedido para cumprimento dos compromissos inerentes ao Regime.

Alegação de Violação ao Princípio do Não-Confisco. Matéria Estranha à Competência Regimental do CARF.

Afastar a aplicação da lei vigente, no caso, a Lei nº 9.449, de 1997, com base no pré-falado princípio, como já se manifestou o Pretório Excelso por meio da Súmula Vinculante nº 10, implicaria exercício de controle de constitucionalidade, tarefa que não se coaduna com as atribuições deste Colegiado.

Cobrança de Multa Isolada. Legalidade

A incidência de multa isolada, escorada no § 2º do art. 113 do CTN, independe da constatação de irregularidade atrelada à cobrança de tributos. Descumprido dever formal, impõem-se o lançamento das multas hipoteticamente previstas em lei.

Assunto: Regime Automotivo Geral

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2001

Proporções e Índice Médio de Nacionalização.

Bens de Capital Nacional.

Para efeito de cumprimento dos compromissos inerentes ao Regime Automotivo não é possível computar, como aquisição de bem de capital nacional, a integralidade dos dispêndios promovidos em razão de contrato *turn key*, firmado para a realização de várias etapas inerentes à instalação de planta industrial.

Ademais, a inclusão no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados não tem o condão de interferir na origem dos produtos, que também não será fixada em razão das regras de origem do Mercosul.

Tratando-se de uma planta industrial, a avaliação da origem dos bens de capital que a compõem deve ser promovida tomando-se por base cada um dos bens individualmente considerados, admitindo-se, como consequência, o total do dispêndio promovido na aquisição de bens de capital nacional, independentemente do percentual que ele representa na referida planta industrial.

Insumos

Para efeito de cumprimento dos compromissos inerentes ao Regime Automotivo, insumos são exclusivamente matérias-primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos. Não se admite computar, portanto, produtos intermediários e outras rubricas eventualmente atreladas ao custo de transformação do produto que o contribuinte dá saída do estabelecimento.

Veículos do Mercosul

Veículos importados no âmbito do ACE 14, se observadas as avenças levadas a efeito por meio dos protocolos modificativos que lhe complementem, não são considerados estrangeiros para efeito de apuração dos compromissos inerentes ao Regime Automotivo.

As cotas de importação outorgadas pelo Protocolo Modificativo nº 28 devem observar o limite de valor fixado no referido ato negocial.

De outra banda, o Protocolo Modificativo nº 29 autorizou a importação de 9.200 veículos, sem limite de valor.

Multa pelo não Atingimento do IMN

A multa relativa ao não atingimento do IMN somente incide sobre a fração das importações beneficiadas que efetivamente excederem o referido índice.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência, bem assim em negar provimento ao recurso de ofício e, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) determinar que, do montante global transferido às pessoas jurídicas Comau e Geico seja computado exclusivamente o valor de R\$ 48.634.995,00, como aquisição de bens de capital de fabricação nacional; b) manter as demais conclusões levadas a efeito no acórdão recorrido; e c) determinar que os valores da multa correspondente ao não atingimento do Índice Médio de Nacionalização e da multa pelo descumprimento da proporção entre o valor dos insumos e veículos importados do Mercosul, comparado com o valor das Exportações Líquidas, sejam calculados considerando tais ajustes. Vencidos os conselheiros Nilton Luiz Bartolli, Beatriz Veríssimo de Sena e Nanci Gama, que davam provimento parcial ao recurso voluntário para reverter integralmente a glosa dos valores relativos aos bens de capital adquiridos das pessoas jurídicas Comau e Geico e excluir do valor das importações de veículos do Mercosul, o montante proporcional aos veículos importados da Argentina nos anos de 1996, 1997 e 1998. O Conselheiro Nilton Luiz Bartolli apresentará declaração de voto.



Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

EDITADO EM: 01/03/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Nilton Luiz Bartoli.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário combinado com de ofício manejados contra acórdão proferido pela egrégia 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis.

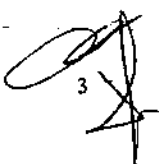
Considerando o poder de síntese demonstrado, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 1863/1940 para exigência de multa prevista no Decreto n.º 2.072/96, art. 14, incisos V, VI e VII e Lei n.º 9.449/97, art. 13, por descumprimento das condições previstas no Programa do Regime Automotivo firmado entre a interessada e a União Federal, no valor de R\$ 269.144.057,32.

O Termo de Aprovação e os Certificados de Habilitação encontram-se às fls. 07/12.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 1866/1939 que integra o Auto de Infração, a beneficiária obteve os seguintes benefícios:

- redução de 90% do Imposto de Importação incidente na importação de máquinas, equipamentos, ferramental, moldes, e



outros, destinados ao seu ativo permanente, nos termos dos arts. 4.º, § único, e 6.º, do Decreto n.º 1.863/96, revogado pelo Decreto n.º 2.072/96 (arts. 2.º, 4.º e 6.º);

- redução de 50% do II incidente na importação dos produtos relacionados nas alíneas "a" a "c" do inciso IV do art. 2.º do Decreto n.º 1.863/96, revogado pelo Decreto n.º 2.072/96 (arts. 5.º, § único e 8.º);

- redução de 55% em 1997 e 40% em 1998 e 1999 do II incidente na importação de insumos destinados ao seu processo produtivo, nos termos dos arts. 4.º, 7.º, 8.º, 9.º e 11 do Decreto n.º 2.072/96.

A Secretaria do Desenvolvimento da Produção do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, encaminhou o Ofício n.º 699/02-SDP/COIN (fls. 03/04) informando sobre o encerramento do Programa "Newcomer" com indicativo de adimplemento contratual aos arts. 6.º, 7.º, 8.º, 9.º e 11, § 2.º, alínea "a", do Decreto n.º 2.072/96, bem como o indicativo de não utilização do benefício no ano de 2002 referente à exigência do art. 11, § 2.º, alínea "a" do mesmo Decreto.

Foi solicitada a designação de técnico credenciado para a verificação quanto à origem das máquinas e equipamentos na empresa autuada para fins de comprovação dos cálculos das proporções, índices e limites previstos no Decreto n.º 2.072/96 (fls. 282/283).

Após manifestação do técnico (fls. 284/285) quanto a algumas providências a serem observadas para a elaboração da perícia, foi emitido Laudo Técnico de fls. 597/639.

A fiscalização constatou o descumprimento das seguintes proporções: Insumos Nacionais X Insumos Importados, Importação X Exportação Líquida e Insumos Importados X Exportação Líquida, tudo conforme demonstrado no Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração às fls. 1866/1939.

Devidamente intimada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 1958/2010, alegando o que segue:

Preliminarmente:

1- Decadência da constituição do crédito tributário: a fiscalização considerou como termo inicial para contagem da decadência a data da comunicação da Secretaria do Desenvolvimento da Produção dirigida à Secretaria da Receita Federal, não demonstrando a base legal deste entendimento. A impugnante defende que se trata de crédito tributário e, portanto, deve seguir as regras do CTN quanto à decadência. De acordo com o Decreto n.º 2.072/96, a empresa para fazer jus às reduções de II teria que cumprir as condições ano-a-ano (ano-calendário). Desta forma não resta dúvida de que a requerente tinha obrigações anuais de cumprimento dos limites e proporções, aplicando-se então o art. 173, I, do CTN, ou seja, findo o ano-calendário no qual efetuou importações, tem início em 1.º de janeiro do ano subsequente a contagem do prazo decadencial. Cita acórdãos administrativos das Delegacias de Julgamento de São Paulo, Fortaleza e Florianópolis. Assim

entende que em 31/12/2002 decaiu o direito da Fazenda Nacional constituir os créditos referentes aos exercícios de 1996 e 1997. Em 31/12/2003, referente ao exercício de 1998 e em 31/12/2004, referente ao exercício de 1999.

2- Nulidade do laudo técnico/nulidade do Auto de Infração: a fiscalização determinou perícia técnica para que um engenheiro mecânico credenciado discriminasse as máquinas e equipamentos adquiridos das empresas COMAU e GEICO (notas fiscais às fls. 45/481) e os identificassem quanto à origem dos mesmos, haja vista ter sido constatado pela fiscalização que muitas máquinas e equipamentos eram de origem estrangeira. Este laudo é nulo, pois foi preparado em desconformidade com a IN SRF n.º 157/98, além de constar a declaração do próprio técnico de que não foi possível identificar a origem das mercadorias por meio das notas fiscais, como solicitado pela fiscalização. O laudo não respondeu ao quesito formulado pela fiscalização quanto à identificação por nota fiscal das máquinas e equipamentos. Além disto a IN SRF n.º 157/98 prevê assistência técnica para identificação de mercadoria importada ou a exportar, mas no caso específico as mercadorias foram adquiridas de empresas brasileiras e por isso não podem ser consideradas importadas. Por todas estas razões, por não preencher as condições estabelecidas na IN este laudo não pode ser aceito, não sendo válido, portanto, o Auto de Infração baseado nele.

No mérito:

1- Com relação à exportação adicional:

1.1 - A requerente poderia utilizar o valor correspondente a 70% do valor FOB da importação de ferramentais para prensagem a frio de chapas metálicas, novos, bem como seus acessórios, sobressalentes e peças de reposição, incorporadas ao ativo permanente, no entanto a fiscalização, alegando que não localizou a importação referente ao valor de US\$ 2.734.859,79, excluiu esta parcela para o cálculo dos 70%. A interessada alega que houve erro de somatório das DI's indicadas na planilha às fls. 1874 e ainda traz mais duas DI's que a requerente apresenta juntamente com a impugnação (fls. 2098/2100) e que não foram localizadas pela fiscalização, que totalizam o valor encontrado pela interessada. Não é devida, portanto, a exclusão do valor de US\$ 2.734.859,79.

1.2 - No tocante ao cálculo da exportação adicional referente aos bens de capital fabricados no país e incorporados ao ativo permanente da empresa, a fiscalização solicitou laudo técnico para discriminar as máquinas e equipamentos indicados nas notas fiscais de aquisição identificando sua origem. A interessada contesta a validade deste laudo por não ter atendido aos quesitos formulados pela fiscalização e traz argumentos acerca da nacionalidade dos produtos adquiridos por empresas estabelecidas no país. Diz que estes produtos devem ser considerados nacionais já que foram importados por outra



empresa que pagou os tributos devidamente, nacionalizando-os, portanto. Apresenta memorando com informações prestadas pelo MICT com instruções sobre os cálculos das proporções (fls. 2111/2125).

2- Importação de veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto do Mercosul:

A fiscalização constatou que a beneficiária ultrapassou as cotas estabelecidas para importação de veículos da Argentina, conforme o disposto no Acordo de Complementação Econômica (ACE) n.º 14, Protocolos n.ºs 28 e 29, entendendo que o limite destas importações era aquele expresso em dólares norte-americanos para cada marca e que no caso da Renault correspondia a US\$ 97.261.176,47. Desta forma todas as importações excedentes, bem como aquelas que não foram computadas pela interessada em seus relatórios, foram incluídas no cálculo do limite previsto no art. 8.º do Decreto n.º 2.072/96 (tabela de fls. 1897).

Por haver ultrapassado o limite, ficou sujeita a aplicação da multa prevista no art. 14, VI, do Decreto n.º 2.072/96.

A impugnante contesta a interpretação dada pela fiscalização ao ACE n.º 14. Alega basicamente que o aumento nas quantidades de veículos implicou necessariamente no aumento dos valores, pois do contrário seria inócuo o aumento somente das quantidades de veículos. Frisa que para o ano de 1999, com o Protocolo n.º 29, foi permitida a importação de mais-9.200 veículos. Por estas razões a beneficiária importou os veículos dentro da cota lhe cabia, não sendo devida a inclusão destas importações no cálculo da proporção de que trata o art. 8.º do Decreto n.º 2.072/96.

3- Índice Médio de Nacionalização:

A fiscalização retificou alguns valores informados nos relatórios pela beneficiária por não encontrar correspondentes nas relações apresentadas pela mesma. Além disto não considerou as peças importadas do Mercosul como nacionais, por não ter sido atendido o limite do art. 8.º. A partir destes novos valores atribuídos pela fiscalização foi encontrado o índice inferior a 50%, implicando na aplicação da multa capitulada no art. 14, V, do Decreto n.º 2.072/96.

A impugnante apresenta relações de autopeças que não apresentou na ocasião da intimação fiscal, relações de valores de transformação (VT) de veículos e motores que compõem o custo dos mesmos e que devem ser considerados para o cálculo do IMN. Além disto alega que o período utilizado para o cálculo do limite do art. 8.º não é o mesmo para o cálculo do IMN e, portanto, não podem ser excluídas as importações do mercosul feitas após o período considerado para o referido limite.

4- Exigência de multa isolada:

A beneficiária contesta a aplicação de multa isolada, desacompanhada do principal alegando que se a fiscalização

entendeu que não há imposto devido, não há que se falar em cobrança de multa isolada.

5- Abusividade da multa:

Basicamente alega que o valor da multa é desproporcional à suposta infração cometida, importando em verdadeiro confisco.

Ponderando tais fundamentos, decidiu o órgão julgador a quo pela manutenção parcial da exigência fiscal formulada perante a recorrente, conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2001

DECADÊNCIA

A multa por descumprimento das proporções e índices do regime automotivo somente pode ser aplicada após transcorrido o prazo legal para o cumprimento das condições avençadas.

No caso de "Newcomers" fabricantes dos produtos relacionados nas alíneas a a g do inciso IV do art. 2º, as proporções a que se referem os artigos 6º a 9º serão calculadas tomando-se por base um período de três anos, e somente a partir desta data é que a fiscalização pode exigir o cumprimento das obrigações.

Assim, para esses casos aplica-se o art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo decadencial somente passa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, haja vista que antes do termo da condição não é possível à SRF proceder a exigência do crédito Tributário.

MULTA ABUSIVA - CONFISCO

A argüição de confisco se mostra inócua quanto dirigida aos julgadores administrativos, que se encontram totalmente vinculados aos ditames legais.

MULTA ISOLADA

É possível a cobrança de multa isolada sem que haja exigência de tributos.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2001

REGIME AUTOMOTIVO PRODUTO NACIONAL

Utiliza-se as disposições contidas no Acordo Comercial n.º 18 do Mercosul para conceituar produto nacional, haja vista que este Regime Automotivo é um benefício concedido para importação de bens de país do Mercosul. Este Acordo prevê que para um produto final ser considerado "produto nacional" é necessário

que tenha sido elaborado com pelo menos 60% de materiais produzidos no Brasil.

COTAS DE IMPORTAÇÃO DO MERCOSUL

O ACE n.º 14 dispôs sobre a exportação de veículos da Argentina para o Brasil em cotas rateadas por marcas. O Protocolo n.º 28 deste Acordo fixou cotas de veículos limitadas a um valor total em dólares. O Protocolo n.º 29, por sua vez, para a marca Renault, fixou somente cotas de exportação de veículos sem limite de valores em dólares.

VALOR DOS BENS

A finalidade da Lei foi a de permitir a importação de bens estrangeiros apenas com a contrapartida da compra de bens nacionais, não sendo incluídos os serviços nem os custos de produção. Por esta razão não podem ser agregados aos valores dos bens os valores referentes à mão-de-obra e custos de transformação.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DAS PROPORÇÕES E ÍNDICES

O descumprimento das condições avençadas no regime automotivo quanto ao Índice Médio de Nacionalização acarreta cobrança da multa calculada sobre o valor FOB das importações de insumos que concorrem para o seu descumprimento.

O não cumprimento da proporção estabelecida no art. 8.º do Decreto n.º 2.072/96 acarreta cobrança da multa calculada sobre o valor FOB das importações de insumos e veículos de transporte que concorreram pra seu descumprimento.

Lançamento Procedente em Parte

Devido aos ajustes promovidos pelo órgão julgador *a quo*, as multas relativas ao não atingimento do Índice Médio de Nacionalização e da proporção entre o valor dos insumos e veículos do Mercosul e das Exportações Líquidas foram reduzidas a, respectivamente, R\$3.851.468,33 e R\$151.952.048,72.

A multa pelo descumprimento da proporção entre insumos com redução e dois terços das exportações líquidas foi integralmente afastada.

Tal redução é alvo de recurso de ofício.

Mais uma vez irresignada, compareceu a recorrente ao processo, pleiteando a reforma parcial do decisum de 1ª instância, essencialmente, pelos mesmos argumentos apresentados em sede de impugnação.

Considerando que, a meu ver, a origem dos bens de capital declarados como "exportações adicionais" não poderia ser definida segundo as regras do ACE 18 e que não haveria suporte legal para computar, naquela rubrica, a integralidade dos valores repassados às pessoas jurídicas Comau e Geico, em razão de contrato *turn key*, optou-se pela conversão do julgamento em diligência no intuito de que fossem segregados os valores efetivamente incorridos na aquisição das partes e peças nacionais daqueles bens, levada a efeito por meio da Resolução n.º 303-01.403, da extinta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.



Como resultado de tal diligência, conforme se observa no encaminhamento de fls. 2.506 e seguintes, bem assim no relatório de fls. 2.738 a 2.761, a pessoa jurídica KPMG Tax Advisors Ltda "KPMG", contratada pela recorrente, elaborou parecer onde descreve os valores incorridos nos contratos firmados com as pessoas jurídicas Comau e Geico, segregando os produtos nacionais, os estrangeiros, bem assim os valores pagos a título de prestação de serviços.

Na oportunidade em que encaminhou tais laudos, a recorrente reiterou suas razões de defesa e ponderou que os percentuais obtidos nessa nova verificação superariam o grau de nacionalização exigido pelo regime de origem do Mercosul (60%).

Os autuantes, por sua vez, além de reiterar suas conclusões acerca do critério de avaliação empregado por ocasião da lavratura do auto de infração litigioso, questionaram as conclusões do laudo acerca das transações entabuladas com a empresa Comau, vez que aquela pessoa jurídica não mais possuiria parte significativa dos documentos que respaldariam tais transações. Ressaltaram, ainda, o fato de que não lhes teriam sido franqueados os documentos contábeis que respaldariam as apropriações de despesa promovida pela pessoa jurídica KPMG, sendo-lhes fornecidas exclusivamente cópia digital das notas fiscais que serviriam como ponto de partida para tais apropriações.

Intimada acerca dessas conclusões, reiterou a recorrente a validade das avaliações promovidas por meio de critérios estatísticos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso é tempestivo: a ciência da decisão recorrida ocorreu em 18/12/2006 e a peça processual que o instaurou foi apresentada em 15/01/2007 (docs. de fls. 2299 e 2300, respectivamente).

Considerando que, se fossem acatadas as questões preliminares suscitadas pelo sujeito passivo, não haveria motivo para a realização da diligência sugerida, enfrentei, incidentalmente, tais questões.

Cumprido o procedimento de instrução complementar, faz-se necessário enfrentar novamente tais preliminares, a teor do que dispõe o § 6º, do art. 63, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009¹.

1- Prejudicial de Decadência:

O auto de infração guerreado aperfeiçoou-se no dia 01/11/2005, data em que a recorrente dele tomou ciência.

¹ § 6º No caso de resolução, as questões preliminares ou prejudiciais já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, após a realização da diligência.

Conforme se pode perceber das manifestações das partes no processo, o dissenso entre as autoridades autuantes e a recorrente está na definição do momento em que as supostas irregularidades apontadas poderiam ser objeto de lançamento. A partir de então, aplicar-se-ia a regra insculpida no art. 173, I² do Código Tributário Nacional.

Ou seja, no presente processo, não se discute a homologação do lançamento, promovido com os percentuais de redução consignados nas declarações de importação apresentadas pelo sujeito passivo. Inaplicável, portanto, o prazo consignado no § 4º do art. 150 do CTN.³

Sob o ponto de vista da recorrente, o acompanhamento do regime a partir de relatórios apresentados trimestralmente faria com que a contagem do prazo decadencial seguisse esse mesmo critério temporal, iniciando-se sua fluência no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os respectivos relatórios foram apresentados.

Seguindo-se essa metodologia, a decadência do crédito tributário que antecede o terceiro trimestre de 1999 teria seu termo inicial em 01/01/2000 e o seu termo final em 31/12/2004. Em assim sendo, somente seria possível impor penalidades sobre fatos geradores ocorridos no último trimestre de 1999.

Já sob o ponto de vista das autoridades lançadoras, a contagem de prazo teria início com a comunicação de encerramento do programa pela Secretaria do Desenvolvimento da Produção do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Tal comunicação ocorreu em 11/07/2002.

Analisando os argumentos suscitados, entendeu a autoridade julgadora *a quo* que a metodologia de início do prazo decadencial não poderia ficar a depender da eficiência da comunicação entre os órgãos estatais envolvidos, conclusão com a qual concorda este relator.

Assim, segundo consignado no acórdão hostilizado, o início da fluência do prazo decadencial para lançamento em razão do descumprimento das proporções acompanharia a sistemática de aferição própria das "newcomers": três anos, considerando o primeiro como "longo" (computado entre a data do primeiro desembaraço de insumos e 31/12 do ano seguinte)⁴.

² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

³ § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁴Decreto nº 2.072/96

Art. 10. No caso de Newcomers fabricantes dos produtos relacionados nas alíneas a a g do inciso IV do art. 2º, as proporções a que se referem os arts. 6º a 9º serão calculadas tomando-se por base um período de três anos, considerando-se como primeiro ano o prazo entre a data do primeiro desembaraço aduaneiro das importações com redução do imposto de importação de "Insumos" ou de "Veículos de Transporte" e 31 de dezembro do ano subsequente, findo o qual se utilizará o critério do ano calendário.

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:

Já no que se refere à aferição do atingimento do Índice Médio de Nacionalização (IMN), igualmente apurado no interstício de três anos, considerando-se o primeiro como “longo”, a avaliação só se iniciaria a partir do início da produção.

Cabe esclarecer, nessa esteira, que a recorrente promoveu o seu primeiro desembaraço aduaneiro em 1996 e iniciou sua produção em 1998.

Com efeito, enquanto não concluído o prazo conferido às beneficiárias para cumprimento do regime, não haveria que se falar em irregularidade e, conseqüentemente, em fluência do prazo decadencial.

Assim sendo, em compasso com a regra do art. 173, I do CTN, o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial para imposição das multas referentes ao descumprimento das proporções se deu em 1º de janeiro de 2000 e, ao descumprimento do IMN, 1º de janeiro de 2002. O *ad quem*, conseqüentemente, ocorreu em 31 de dezembro de 2005 e 31 de dezembro de 2007, respectivamente.

Rejeito, portanto, a prejudicial de decadência.

2- Preliminar de Nulidade do Laudo Técnico

Sustenta a recorrente que o laudo técnico que fundamentou as conclusões acerca da origem dos bens de capital adquiridos e computados para efeito de cumprimento dos índices e proporções padece de vício formal e substancial, que o tornaria nulo e, portanto, inidôneo para dar suporte às conclusões levadas a efeito pelas autoridades fiscais e parcialmente ratificadas pelos julgadores de 1ª instância.

2.1 - Vício Formal

O vício formal que, no sentir da recorrente, fulminaria o laudo técnico responsável pela avaliação da origem de bens de capital incorporados ao ativo permanente da recorrente (doc às fls. 597 a 639), estaria configurado em razão de suposta ausência de fundamento normativo para a sua realização.

Segundo defende, a aplicação do procedimento de identificação estabelecido na Instrução Normativa nº 157 de 1998 somente seria autorizado se o objetivo da diligência fosse a identificação de atributos inerentes a mercadoria importada, condição que não se aplicaria às máquinas e equipamentos periciados. Ainda que parcialmente fabricados no exterior, foram adquiridos de pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil, após a sua nacionalização.

Em outras palavras, no seu sentir, os bens de capital deixariam de ser considerados como importados, ou de origem estrangeira em razão do processo de nacionalização a que foram submetidos.

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.

Diz o art. 1º do pré-falado ato administrativo:

Art. 1º A assistência técnica para identificação ou quantificação de mercadoria importada ou a exportar, quando necessária no curso de procedimento fiscal, será efetivada de acordo com os procedimentos estabelecidos nesta Instrução Normativa.

Peço vênia para discordar da recorrente, pois penso que os conceitos empregados no ato administrativo que disciplina a prestação de assistência técnica não têm o alcance pretendido.

Em primeiro lugar, a nacionalização da mercadoria, levada a efeito no procedimento de despacho, não tem o condão de interferir na sua origem, fixada segundo a regra insculpida no art. 9º do Decreto nº 37, de 1966, que reza:

Art. 9º - Respeitados os critérios decorrentes do ato internacional de que o Brasil participe, entender-se-á por país de origem da mercadoria aquele onde houver sido produzida ou, no caso de mercadoria resultante de material ou mão-de-obra de mais de um país, aquele onde houver recebido transformação substancial.

Em segundo, falar que a norma se aplica à mercadoria importada não impede, por exemplo, a realização de perícia sobre a mercadoria que, após sua chegada do exterior, tenha sido objeto de comercialização. Por óbvio, este último negócio jurídico não “apaga” seu histórico.

Considerando que o ato de importar está atrelado a uma circunstância fática (promover a entrada da mercadoria), seria possível até falar em importação de mercadoria de origem nacional que, por exemplo, após a sua exportação temporária, regressasse ao País.

Em terceiro, ainda que a instrução normativa não fornecesse autorização para a realização do laudo contestado, o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, após a alteração promovida pela Lei nº 8.748, de 1993, em homenagem ao princípio da verdade material, certamente serviria de fundamento para a realização daquela diligência. Vejamos a sua redação:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Por último, ainda em respeito ao princípio da verdade material, somente não se admitem no processo provas ilícitas, obtidas em violação a algum preceito legal. Do contrário, a busca dos fatos que interessem à correta aplicação da norma, mais do que uma faculdade, é uma obrigação da Administração Tributária.

Nesse particular, precisa é a lição de Odete Medauar (*A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 121)

“o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na

realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante às provas, desde que obtidas por meios lícitos, a Administração detém liberdade plena de produzi-las.”(destaquei)

Ante a tais fundamentos, afasto a preliminar de vício formal do laudo técnico.

2.2 - Vício Material

Questiona ainda a recorrente, em sede de preliminar, a validade do conteúdo do mesmo laudo técnico, que teria deixado de observar os quesitos elaborados pelos autuantes, não descrevera a contento a metodologia que conduziu o assistente nomeado às conclusões nele consignadas, além de apresentar conclusões equivocadas acerca do objetivo da perícia.

Mais uma vez pedindo vênias à recorrente, entendo que a metodologia empregada foi suficientemente descrita, uma vez que permite que se tome conhecimento dos critérios utilizados para suas conclusões: a partir das notas fiscais colacionadas, o Sr. Perito identificou, mediante inspeção física, qual seria o percentual de produtos nacionais e estrangeiros que compunha cada uma das linhas de produção consideradas. Se tais conclusões estão ou não corretas, é questão a ser enfrentada no julgamento do mérito.

Em assim sendo, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do laudo técnico.

3 - Mérito

Conforme se observa da leitura do auto de infração, entenderam as autoridades fiscais que a recorrente, beneficiária do regime automotivo na modalidade “geral”, disciplinado pela Lei nº 9.449, de 1997 e pelo Decreto nº 2.072, de 1996, teria descumprido obrigações impostas por aquela legislação de regência, razão pela qual lhe teriam sido impostas as multas tipificadas nos incisos V, VI e VII artigo 13 daquela mesma Lei nº 9.449/97:

Art. 13. A inobservância ao disposto nas proporções, limites e índice a que se referem os arts. 2º e 7º estará sujeita a multa de:

(...)

V - setenta por cento aplicada sobre o valor FOB das importações realizadas nas condições previstas no inciso II do art. 1º, que concorrer para o descumprimento do índice a que se refere o caput do art. 7º;

VI - 120% incidente sobre o valor FOB das importações realizadas nas condições previstas nos incisos II e III do art. 1º, que exceder a proporção a que se refere o inciso I do art. 2º; e

VII - setenta por cento incidente sobre o valor FOB das importações dos produtos relacionados no inciso II do art. 1º, realizadas nas condições previstas no mesmo inciso, que exceder a proporção a que se refere o inciso IV do art. 2º.

O índice e as proporções ali citadas são:

a) Índice Médio de Nacionalização (art. 11 do decreto e Inciso V do art. 13 da Lei 9.449).

b) proporção entre a soma da importação de insumos e veículos do Mercosul, comparado com o valor das Exportações Líquidas (art. 8º do decreto e incisos II e III do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei 9.449); e

c) proporção entre o montante de importação de insumos com redução e dois terços das Exportações Líquidas (art. 9º do Decreto e inciso IV do art. 2º da Lei nº 9.449);

Em síntese, o descumprimento dessas proporções teve origem nas seguintes rubricas: o valor das exportações líquidas, importação de veículos e autopeças do Mercosul e, finalmente, o valor dos insumos nacionais.

Considerando que, se confirmados os valores informados nos relatórios apresentados trimestralmente à Secex, o programa teria sido considerado adimplido, analisarei separadamente as glosas apontadas pelas autoridades fiscais, parcialmente modificadas pelo acórdão *a quo*.

À esta altura, é essencial que se fixe um marco do qual não se pode olvidar, quando da análise dos elementos trazidos aos autos: o litígio submetido a este colegiado não se funda na revogação de isenção parcial, mas na imposição de penalidades.

Com efeito, conforme já me manifestei em outras oportunidades, penso que a isenção concedida em caráter especial, a teor do art. 179 do CTN⁵, impõe ao sujeito passivo o dever de demonstrar o preenchimento das condições previstas na legislação que concede o benefício e, para a análise do cumprimento dessas condições, há que se ter em mente o norte hermenêutico fixado no art. 111 do mesmo diploma⁶.

Ocorre que a verificação dos limites, proporções e índice inerentes ao regime automotivo, com o devido respeito às opiniões em sentido contrário, não se confunde com aquela levada a efeito nos termos do art. 179 codificado.

Aliás, conforme já se manifestou a própria d. Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do parecer PGFN/CAT nº 540, de 2004, no que se refere ao Regime Automotivo, o art. 179, caput e § 2º, combinado com o art. 155 do CTN cedem espaço aos art. 2º e 7º, da Lei nº 9.449, de 1997.

Confira-se excerto do referido parecer:

47. Desse modo, a inobservância das proporções, limites e índices a que se referem os arts. 2º e 7º da Lei nº 9.449, de 1997, enseja tão-somente a aplicação das multas previstas no art. 13 dessa mesma Lei, ficando afastadas a incidência do art. 179, § 2º c/c o art. 155, ambos do CTN. A Lei nº 9.449, de 1997, previu

⁵ Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

⁶ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.



penalidades específicas para a hipótese do descumprimento das referidas contrapartidas dos contribuintes habilitados ao benefício fiscal em questão, as quais prevalecem sobre o regime geral fixado no CTN

Em assim sendo, a interpretação da matéria fática e da sua subsunção à Lei, não trata de outorga de isenção, mas da imposição de penalidade pelo não atingimento de resultados almejados com o benefício, não segue a orientação do art. 111 codificado, mas do art. 112, I e, II⁷.

Analiso a seguir os fundamentos alvo de controvérsia.

3.1 - Cobrança de Multa Isolada

Insurge-se ainda a recorrente contra a aplicabilidade, em abstrato, das multas que formam a exigência fiscal.

Essencialmente, sustenta que, mesmo que os compromissos inerentes ao regime automotivo tivessem sido descumpridos, o Fisco não poderia aplicar penalidades sob o palio do CTN sem que houvesse uma obrigação principal a cumprir.

Peço licença mais uma vez para discordar das considerações da Recorrente.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, a meu ver não assume a conotação defendida pela recorrente. Tal interesse não é fixado em razão das conseqüências pelo descumprimento, mas pelo bem jurídico tutelado por tais obrigações.

Ou seja, uma multa fiscal não perde essa natureza se o legislador pretendeu imputá-la independentemente da restauração da obrigação tributária principal.

Com efeito, como já explanado anteriormente, ao aderir ao Regime Automotivo, a recorrente auferiu redução das alíquotas nos percentuais definidos na legislação de regência e, como contrapartida, comprometeu-se a aplicar as mercadorias na finalidade para a qual foram importadas e a cumprir proporções, limites e índice médio de nacionalização.

⁷ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

Há, efetivamente, interesse arrecadatório e fiscalizatório a ser preservado, na medida em que se não atingidos os objetivos almejados com o regime, a arrecadação sofre uma renúncia sem a correspondente contrapartida para a economia nacional.

Desnecessário, ademais, tecer maiores comentários acerca dos conhecidos efeitos extrafiscais da tributação.

3.2- Multa de Natureza Confiscatória

Fundamento frequentemente manejado perante este colegiado é a suposta violação à instituição de tributo com efeito de confisco, gizada no art. 150, IV da Carta Magna de 1988.

Esclarecedor, nesse aspecto é o norte jurisprudencial que tem se consolidado no Pretório Excelso, conforme se observa na leitura da decisão proferida nos autos da ADIn 2.010-DF, (Rel. Min. Celso de Mello, 29.09.99).

Como bem frisou o Ministro no voto condutor do acórdão, o caráter confiscatório do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário, isto é, em relação à carga tributária total resultante dos tributos em conjunto, e não em função de cada tributo isoladamente, avaliação que, obviamente, seria materialmente impossível para este Colegiado realizar quando do julgamento de um único recurso voluntário.

Ademais, adentrar nessa seara para afastar multa expressamente prevista em lei implicaria ir além da competência regimental deste colegiado, que se encontra vedado de afastar a aplicação da lei em razão de sua suposta inconstitucionalidade, maxime após a edição, por parte do Supremo Tribunal Federal, da Súmula Vinculante nº 10⁸, que reza:

VIOLA A CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO (CF, ARTIGO 97) A DECISÃO DE ÓRGÃO FRACIONÁRIO DE TRIBUNAL QUE, EMBORA NÃO DECLARE EXPRESSAMENTE A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO DO PODER PÚBLICO, AFASTA SUA INCIDÊNCIA, NO TODO OU EM PARTE.

Igualmente esclarecedora é a manifestação da mesma corte nos autos do RE 432.597-AgR⁹:

"Controle de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (CF, art. 97): reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição." (destaquei)

Por óbvio, mais relevante do que fixar a as hipóteses em que o art. 97 da Constituição Federal deve ser observado, a manifestação do Pretório Excelso delimita o que se entende por controle da constitucionalidade de lei ou ato normativo, fixando, por via indireta, os limites de atuação deste Colegiado, impedido de exercer tal controle em razão do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, inserido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

⁸ DJe nº 117/2008, p. 1, em 27/6/2008. DO de 27/6/2008, p. 1.

⁹ Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14-12-04, DJ de 18-2-05.

Finalmente, no vertente processo, não se discute a cobrança de tributos, mas a imposição de penalidades, pelo descumprimento de obrigações inerentes ao chamado Regime Automotivo Geral, disciplinado pela Lei nº 9449, de 14 de março de 1997, regulamentado pelo Decreto nº 2.072, de 14 de novembro de 1996.

Nesse aspecto, pondera Misabel Derzi, em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro¹⁰.

Finalmente, no exame dos efeitos confiscatórios do tributo, deve ser feita abstração de multas e juros acaso devidos. As sanções, de modo geral, desde a execução judicial até às multas, especialmente em caso de cumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito.

Aliás, o art. 150, IV é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda (ou de sua fonte). Não impede, entretanto, a aplicação de sanções e a execução de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que lesou o fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade.

A propósito do art. 22 da Constituição do México, instalou-se discussão interessante, pois esse dispositivo proíbe o confisco de bens, mas prescreve que não será considerada como tal a aplicação total ou parcial dos bens de uma pessoa para o pagamento de impostos ou multas. De la Garza, citando Margáin, ao analisar a referida norma, insiste em que fica vedada a criação de impostos confiscatórios por lei, embora o cidadão que infrinja dever tributário possa sofrer a cumulação de impostos e sanções correspondentes, equivalentes à confiscação de bens (contra, Flores Zavala opina no sentido de que o citado artigo da Constituição mexicana autoriza o estabelecimento de tributos confiscatórios. V. Sergio de la Garza, Fr. Derecho Financiero Mexicano, op. cit., p. 288.)

Igualmente, o art. 150, IV da Constituição Federal brasileira não transforma tributo em confisco, nem equipara esses institutos, apenas veda efeitos iguais; também não visa a proteger os incautos, omissos e infratores dos deveres jurídicos.

3.3 – Excesso de Importação de veículos do Mercosul

Sendo certo que a recorrente não questiona os ajustes no montante das importações de veículos da Argentina realizados em razão de erro de preenchimento do relatório de comprovação, o litígio se adstringe à possibilidade de se excluir as importações do Mercosul para efeito de cálculo do índice médio de nacionalização (IMN) e das proporções inerentes ao Regime Automotivo Geral.

De se registrar, por outro lado, que também não há dissenso acerca dos efeitos do cumprimento dos limites fixados pelo 28º protocolo modificativo ao Acordo de Complementação Econômica nº 14, promulgado pelo Decreto nº 3.498 de 02/06/2000: se

¹⁰ Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro, Forense, 2006, 7ª ed. p. 579 e 580.

observadas as cotas de importação fixadas naquele dispositivo negocial, os veículos importados da Argentina passam a ser considerados nacionais, para efeito de apuração do IMN e das proporções inerentes ao Regime.

Assim, com relação a esse ajuste proposto pelo Fisco, compete a este Colegiado decidir se a recorrente extrapolou ou não tais cotas.

Como é possível extrair da peça recursal, argúi a recorrente que se manteve dentro das cotas outorgadas, contestando, por conseguinte, a interpretação das autoridades autuantes e julgadora de piso acerca do artigo 8º do Vigésimo Oitavo Protocolo.

No seu sentir, a partir da correta interpretação do referido protocolo, em especial dos subitens i), da alínea "a" e ii), da alínea "b", do item 1, do mesmo art. 8º, seria possível concluir que as cotas cabíveis à Recorrente eram: 8.802 unidades para 1997 (10.334 previstos para 1997 deduzidos 1.532 veículos), e 16.879 unidades para 1998, independentemente do valor.

A fim simplificar a análise de tais alegações, transcrevo o referido artigo 8º, invocado tanto pelo Fisco, quando pela Recorrente:

Artigo 8º.- As Partes concordam com as regras específicas que se detalham a seguir para o comércio bilateral de veículos montados originários de uma delas, sem a exigência de compensação de importações com exportações a qualquer destino, estabelecida em suas respectivas legislações nacionais e com alíquota do imposto de importação de zero por cento.

1. Até 31 de dezembro de 1999, poderão exportar-se da República Argentina para a República Federativa do Brasil as seguintes quantidades de veículos:

a) Até 85.000 veículos, ou a quantidade de veículos equivalente a US\$ 800,000,000.00 (oitocentos milhões de dólares norte-americanos).

O quadro abaixo discrimina os quantitativos por marcas apenas como referência devendo prevalecer como limite para importação para cada marca, o valor expresso em dólares norte-americanos ali indicado.

EMPRESAS	1997	1998	1999		TOTAL
				unidades	US\$
FORD	4.906	4.906	4.905	14.717	138.512.941,18
VOLKSWAGEN	5.106	5.105	5.106	15.317	144.160.000,00
IVECO	519	519	519	1.557	14.654.117,65
MERCEDES-BENZ	1.783	1.784	1.784	5.351	50.362.352,94
CIADDA(RENAULT)	3.445	3.445	3.444	10.334	97.261.176,47
SEVEL (PEUGEOT)	3.746	2.459	12.575	18.780	176.752.941,18
SEVEL (FIAT)	8.829	10.115		18.944	178.296.470,59
Total	28.334	28.333	28.333	85.000	800.000.000,00

i) Serão deduzidos 3.745 veículos de marca PEUGEOT/SEVEL e 1.532 veículos da marca RENAULT/CIADDA, exportados para o Brasil no ano de 1996 dos quantitativos programados para exportação no ano de 1997 na cota de 85.000 veículos.

ii) *Os veículos a que se refere a alínea a) acima correspondem às posições tarifárias NCM listadas em anexo a este Protocolo.*

b) *As quantidades por empresa e por ano que se definem a seguir:*

i) *Da marca PEUGEOT, fabricados pela empresa SEVEL Argentina S.A. até 8.408 veículos para o ano de 1997, até 14.703 veículos para o ano de 1998 e até 22.889 veículos para o ano de 1999, totalizando um volume de 46.000 veículos.*

O volume efetivo de veículos da marca PEUGEOT, fabricados pela empresa SEVEL Argentina S. A., que poderá ser exportado segundo este conceito para a República Federativa do Brasil nos anos de 1998 e 1999 dentro dos limites estabelecidos no parágrafo anterior, será igual ao total das exportações argentinas dessa marca ao Brasil no ano anterior, acrescido de 30% e deduzida a quantidade anual correspondente a essa marca, da quantidade total que consta na alínea a) do presente Artigo.

ii) *Da marca RENAULT, fabricados pela empresa CIADEA S.A., para o ano de 1998, até 16.879 veículos, entendidos como a soma de 3.445 veículos (um terço da cota de 85.000 veículos atribuída à RENAULT) e do total das exportações efetivas dessa marca em 1997, total esse limitado a 10.334 veículos e incrementado em 30%.*

Com a devida vênia, apesar de concordar que a leitura do item ii, da alínea "b" daria espeque à importação de veículos nas quantidades sustentadas na peça recursal, discordo que cláusula invocada permitiria que as importações realizadas no bojo do 28º Protocolo ultrapassassem US\$ 97.261.176,47.

Com efeito, não vejo como extrair dos dispositivos interpretação que autorize o reajuste do limite do valor das importações na mesma proporção do quantitativo autorizado e tal conclusão é resultado da simples leitura da segunda da parte da alínea "a" acima transcrita: "O quadro abaixo discrimina os quantitativos por marcas apenas como referência devendo prevalecer como limite para importação para cada marca, o valor expresso em dólares norte-americanos ali indicado".

Ou seja, a expressão "apenas como referência" diz respeito ao quantitativo dos veículos discriminados e não, como pretendeu a recorrente, ao valor constante do referido quadro.

Ademais, o texto da alínea "b" é demasiadamente claro quando afirma que seus subitens se referem a quantidades (e não valores) discriminados por empresa e por ano e, nessa condição, não se sobrepõe à fixação do limite de valor gizada na alínea "a", do item 1, do art. 8º.

Pouco acresce, ademais, o argumento de que, sem o reajuste de valor, não faria sentido alterar a quantidade. Bastaria que o aumento no número de veículos fosse compensado com a redução do valor individual dos veículos importados.

19



Por outro lado, estou em que, acertadamente, o órgão julgador de 1ª instância considerou que, por força do 29º Protocolo Modificativo, as cotas de importação ali fixadas, apesar de concedidas sob a égide do ACE 14, representam um acréscimo à margem do “intercâmbio compensado”, delineado pelo 28º Protocolo Modificativo. Ou seja, o ato novel efetivamente autorizou uma importação adicional de 9.200 veículos, sem limite de valor.

Veja-se a redação do dispositivo (os grifos não constam do original):

DECRETO Nº 3.464, DE 17 DE MAIO DE 2000.

Dispõe sobre a execução do Vigésimo Nono Protocolo Adicional (setor automotivo) ao Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre os Governos da República Federativa do Brasil e da República Argentina, de 25 de novembro de 1999.

- Vigésimo Nono Protocolo Adicional

Artigo único - Incorporar às normas que regem o comércio recíproco entre a Argentina e o Brasil de produtos do setor automotivo, estabelecidas no Vigésimo Oitavo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica Nº 14, as seguintes disposições:

1. Durante o ano de 1999, a Argentina poderá exportar para o Brasil, fora do intercâmbio compensado e com alíquota do imposto de importação de zero por cento, as seguintes quantidades de veículos:

(...)

1.3. Da marca RENAULT, fabricados pela RENAULT ARGENTINA S.A., até 5.000 veículos.

2. Adicionalmente às quantidades estabelecidas no item 1, a Argentina poderá exportar ao Brasil durante o ano de 1999, fora do intercâmbio compensado e com alíquota do imposto de importação de zero por cento, as seguintes quantidades de veículos, aqui denominadas "Concessões Adicionais":

(...)

2.2. Da marca RENAULT, fabricado pela RENAULT ARGENTINA S.A., até 4.200 veículos.

Evidentemente, se a cota adicional não se insere no “intercâmbio compensado”, não haveria porque, salvo expressa disposição, limitar a aplicação desse adicional.

Notar, finalmente, que tal raciocínio não pode ser empregado para as cotas do ano de 1998. Ali, a elevação de quantitativo, não se insere no plano das concessões adicionais do Governo Brasileiro em favor do Argentino, mas no que se denominou “intercâmbio compensado”. De tal sorte, há que se submeter aos limites financeiros do Protocolo nº 28.

3.4 - Glosa dos Valores que Compõem as “Exportações Líquidas”:

O valor das exportações líquidas é obtido a partir da seguinte operação: exportações adicionais + exportações com cobertura cambial - importação sob o regime de drawback - comissões.

O valor das exportações adicionais, por sua vez, é obtido a partir da seguinte operação: 20% sobre o valor FOB da exportação + 100% do valor FOB da importação de ferramentais novos para prensagem a frio de chapas metálicas importados em 1996 e 1997; 95%, em 1998; 70%, em 1999 + 140% do valor de bens de capital fabricados no País e adquiridos em 1996; 120%, em 1997; 95%, em 1998; e 70%, em 1999

No presente litígio, as glosas de valores capazes de influenciar o montante das exportações líquidas concentraram-se em duas rubricas: ferramentais de prensagem a frio e bens de capital.

3.4.1 - Ferramentais de Prensagem a Frio

A glosa de valor correspondente a US\$ 2.734.859,79 teve origem na não apresentação da documentação apta a comprovar a efetividade das operações de importação em valor correspondente.

Na fase de impugnação, demonstrou-se perante as autoridades julgadoras *a quo* que os autuantes teriam cometido um erro na soma do valor das importações enquadráveis na presente rubrica e complementou-se a instrução da ação, mediante a apresentação das DI's n.ºs 99/0762626-0 e 99/0721592-9 (fls. 2098/2100), no valor total de US\$ 2.051.290,79, que, se consideradas em conjunto com o erro apontado, demonstrariam a exatidão do valor informado pela recorrente: US\$ 16.015.007,24

Irreparável, nesse ponto, a decisão recorrida, que acolheu os elementos carreados ao processo e aprovou esta fração dos demonstrativos apresentados pela recorrente.

3.4.2 - Aquisição de Bens de Capital Fabricados no Brasil

O conceito de bem de capital, para efeito de cálculo das exportações adicionais, encontra-se gizado nos incisos I e VIII, do art. 2º do Decreto nº 2.072, de 1996, que dizem (grifei):

I - "Bens de Capital": máquinas, equipamentos, inclusive de testes, ferramental, moldes e modelos para moldes, instrumentos e aparelhos industriais e de controle de qualidade, novos, bem como os respectivos acessórios, sobressalentes e peças de reposição, utilizados no processo produtivo e incorporados ao ativo permanente;

(...)

VIII - "Exportações Adicionais", observado o "Teto", o valor correspondente a:

(...)

c) 140% em 1996, 120% em 1997, 95% em 1998 e setenta por cento em 1999, do valor de "Bens de Capital" fabricados no País e incorporados ao ativo permanente das empresas;

Conforme já descrito quando do relatório que antecede este voto, defenderam as autoridades fiscais a glosa integral das despesas incorridas nas "linhas" "montagem de veículos", "montagem de carrocerias" e "pintura de carroceria", que foram alvo de contratos

turn key firmados com as pessoas jurídicas Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda. e Geico Brasil Ltda.

A primeira empresa seria integralmente responsável pelo “fornecimento de estudos, realização, embalagem, transporte, montagem e colocação em funcionamento” das linhas “montagem de carroceria” e “montagem de veículos”, bem assim de parte da linha “pintura de veículos”. A segunda, pela outra parte da linha “pintura de veículos”

Segundo acusam as autoridades fiscais, se consideradas cada uma dessas linhas como um bem, deixam os mesmos de ser bens de origem brasileira, eis que, na média, apresentariam percentual de agregação inferior ao exigido pelo ACE 18 (60%) para que pudessem ser considerados como originários do Mercosul.

Sob o ponto de vista da recorrente, em contraposição, as mercadorias em discussão não mais poderiam ser consideradas estrangeiras. Sustenta tal alegação com base em dois fundamentos.

O primeiro sugere que as mercadorias foram importadas e regularmente desembaraçadas mediante o recolhimento dos impostos incidentes sobre a importação e, em seguida, transferidas. Tratar-se-iam, portanto, de bens nacionalizados e não estrangeiros.

O segundo argumento aduzido é o de que os produtos em questão teriam sido produzidos no país, *ex vi* da legislação que disciplina o Imposto sobre Produtos Industrializados, na medida em que foram adquiridos no bojo de contratos “turn key” que previam a execução de atividade de “industrialização”, nas modalidades montagem e transformação.

Penso, *data maxima venia*, que tais pretensões não podem prosperar.

No que diz respeito à nacionalização dos bens, consequência inequívoca do seu regular desembaraço, entendo que tal condição não produz qualquer reflexo para determinação da sua origem.

À esta altura, chamo atenção mais uma vez para o conceito de origem fixado pela legislação que disciplina o controle Fiscal sobre o comércio exterior, no caso o art. 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966:

Art. 9º - Respeitados os critérios decorrentes do ato internacional de que o Brasil participe, entender-se-á por país de origem da mercadoria aquele onde houver sido produzida ou, no caso de mercadoria resultante de material ou mão-de-obra de mais de um país, aquele onde houver recebido transformação substancial.

Do contrário, caso prevalecesse o entendimento da recorrente, as proporções, índice e limites do Regime Automotivo Geral simplesmente deixariam de existir.

Com efeito, se todos os bens de origem estrangeira são previamente desembaraçados, portanto, nacionalizados, independentemente de quem tenha promovido sua importação, não existiram mais bens de origem estrangeira a comparar com bens de origem nacional.

Consequentemente, esvaziado estaria o objetivo do Regime Automotivo, de estimular a consolidação de uma indústria nacional. Afinal, se fosse possível cumprir o regime

com bens de origem estrangeira, qual seria o estímulo ou garantia outorgados aos fornecedores de insumos e bens de capital nacionais?

Tão pouco alteraria tal condição o fato de as mercadorias terem sido alvo de tributação, ainda que integral, como argumenta a recorrente, uma vez que as mercadorias foram importadas por empresa não beneficiária do regime, e somente posteriormente transferidas à recorrente no bojo do contrato de *turn key*.

Nesse ponto cabe destacar que, quando a legislação almeja distinguir os bens beneficiados do regime daqueles que foram alvo de tributação o faz expressamente, como se observa na leitura dos art. 6º a 9º do Decreto n.º 2.072, de 1996.

Art. 6º A proporção entre as aquisições de "Bens de Capital", produzidos no País, e as importações de "Bens de Capital" com redução do imposto de importação, deverá ser, no mínimo, por ano calendário, de um por um até 31 de dezembro de 1997 e de um e meio por um a partir de 1º de janeiro de 1998.

(...)

Art. 7º A proporção entre as aquisições de cada matéria-prima produzida no País e as importações da mesma matéria-prima com redução do imposto de importação deverá ser, no mínimo, por ano calendário, de um por um.

(...)

Art. 8º O valor total FOB das importações de matérias-primas e dos produtos relacionados nas alíneas a a h do inciso IV do art. 2º, procedentes e originários de países membros do MERCOSUL, adicionado às importações de "Insumos" e "Veículos de Transporte" com redução do imposto de importação, não poderá exceder, por ano calendário, o das "Exportações Líquidas".

(...)

Art. 9º O valor total FOB das importações de "Insumos" com redução do imposto de importação não poderá exceder, por ano calendário, dois terços do das "Exportações Líquidas".

Ora, se, como é possível verificar, diferentemente dos índices citados, o conceito de exportação líquida ou de bem de capital não faz qualquer distinção da incidência ou não de tributos, é porque, para aplicação desse conceito esse pagamento é irrelevante.

Faz-se aplicável, na espécie, o postulado do silêncio eloquente do legislador, brilhantemente exposto por Karl Larenz¹¹:

"Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei — entendida esta, doravante, como uma expressão abreviada da totalidade das regras jurídicas susceptíveis de

¹¹ Metodologia da Ciência do Direito. Tradução José Lamego. Lisboa, 1997, Fundação Calouste Gulbekian, 3ª ed., p. 525

aplicação dadas nas leis ou no Direito consuetudinário — não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, «se mantém em silêncio». Mas existe também um «silêncio eloquente» da lei. (...) A nova criação ou reintrodução deste instituto na nossa ordem jurídica pela via do desenvolvimento judicial do Direito não teria sido admissível porque a lei, precisamente neste aspecto, não continha «lacunas»...» (...) «Lacuna» e «silêncio da lei» não são, portanto, pura e simplesmente o mesmo.

Ou seja, se, quando a norma pretendeu distinguir o tratamento dos bens estrangeiros tributados integralmente daqueles que tenham sido alvo de benefício, o fez taxativamente, certamente o intérprete não poderá desbordar tais contornos.

Pouco acresce, ademais, a manifestação de determinada servidora da Secretaria de Política Industrial do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior acerca da sua interpretação de conceitos que se inserem no universo das verificações a cargo Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Da mesma forma, apesar da inquestionável qualificação do autor, pouco crescem as considerações exaradas no parecer acostado aos autos.

Em ambos os documentos, registram-se exclusivamente as opiniões dos seus autores.

Por último, também não se pode considerar que a aquisição e instalação do produto no bojo de um contrato Turn Key altere sua origem, ou lhe confira a condição de industrializado no Brasil, como alega a recorrente.

Considerando que o código civil de 2002 não fornece uma definição dessa modalidade contratual, sirvo-me do conceito estampado na alínea “e”, do inciso VIII do art. 6º da Lei nº 8.666, de 1993, em sua atual redação, simplesmente no intuito de facilitar a delimitação do objeto dos contratos cujo conteúdo deve ser interpretado por este colegiado:

Art. 6º - Para fins desta Lei, considera-se:

(...)

e) empreitada integral - quando se contrata um empreendimento em sua integralidade, compreendendo todas as etapas das obras, serviços e instalações necessária, sob inteira responsabilidade da contratada até a sua entrega ao contratante em condições de entrada em operação, atendidos os requisitos técnicos e legais para sua utilização em condições de segurança estrutural e operacional e com as características adequadas às finalidades para que foi contratada.

Ou seja, por meio de um contrato *turn key*, viabiliza-se, inclusive, mas não somente, a transferência de bens, mas isso só é uma parte da empreitada objeto de avença, que traz em seu bojo um universo razoável de serviços.

Com efeito, a análise dos autos permite concluir que a recorrente firmou contratos com Comau e Geico, que compreenderiam estudos, realização e instalação das pré-

faladas linhas de produção¹², fato que se constata no demonstrativo de fl. 351, que descreve os itens considerados no contrato inerente à linha “cabine de pintura”; na nota fiscal nº 000009¹³, que trata do pagamento da primeira parcela do pedido 200.041, correspondente à linha “montagem de carrocerias”¹⁴, sucintamente descrita na carta de intenção nº CI-0118/98¹⁵, juntada por cópia à fl. 52 ou ainda da nota 1777, relativa à linha “montagem de veículos”¹⁶.

Nesse contexto, dúvida não há que as linhas de produção atingiram sua forma atual com a conclusão da sua instalação no estabelecimento industrial da recorrente, mas o processo que propiciou essa reunião, com a máxima vênia, não se inseriria no conceito de fabricação ou industrialização, mas no de prestação de serviço.

Para tanto, é importante lembrar o que esclareceu a Lei Complementar nº 116, de 2006, acerca da incidência do ISSQN sobre contratos de empreitada, tomada como referência no intuito de delimitar o que pode ser considerado prestação de serviço e, por exclusão, industrialização:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). (os grifos não constam do original)

Nesse ponto, chamo atenção para as conclusões do laudo técnico acerca da composição das linhas de produção, em especial para as tabelas às fls. 606, 607 e 608, onde se discrimina a origem dos **equipamentos** que compõem cada um dos sistemas objetos de contrato “turn key”.

Não há, portanto, transformação capaz de alterar a origem dos bens de capital. Tratam-se de mercadorias estrangeiras, adquiridas no mercado interno e instaladas no parque industrial da recorrente.

Cabe lembrar a clareza com que a alínea “c” do inciso VIII, do art. 2º do Decreto nº 2.072, já transcrito acima, trata do tema: **para efeito das exportações líquidas somente são computados bens fabricados (e não adquiridos ou instalados) no País.**

Aliás, tratando-se de equipamentos prontos e não de partes e peças que, reunidas, dão origem a um terceiro produto, mesmo que se conseguisse dar aos conceitos do IPI uma interpretação mais elástica, certamente não haveria transformação essencial capaz de alterar a origem de cada um dos bens importados, *ex vi* do já transcrito art. 9º do Decreto-lei nº 37, de 1966.

¹² Vide notas fiscais nº 1817, 1818, 1820, 1821, expedidas em 01/12/1998, juntadas por cópia às fls. 73/76 ou 2237, 2238, 2239, 2240, 2241, expedidas em 24/02/1999, juntadas por cópia às fls. 80/84.

¹³ Cópia à fl. 46.

¹⁴ “Fornecimento de estudos, realização, embalagem, transporte, montagem e colocação em funcionamento de um atelier de montagem de carrocerias...”

¹⁵ Referente a fornecimento turn-key de conjunto de equipamentos para montagem de carrocerias de veículos

¹⁶ Cópia à fl. 68

Evidentemente, tais conclusões não autorizariam, por outro lado, desprezar a integralidade dos dispêndios, de acordo com a quantidade de bens estrangeiros agregados à pré-falada planta industrial.

Até porque, independentemente da contabilização do bem ou do conceito do negócio jurídico que viabilizou a sua instalação, para efeito da legislação que disciplina o Regime Automotivo Geral, ali se encontram reunidos vários bens de capital.

Penso, nessa esteira, que a solução que melhor se amolda a essa busca é excluir, do valor total contratado, o percentual de mercadorias que sabidamente foram importadas do exterior ou de serviços que a lei não permitisse computar para efeito de cumprimento dos índices e proporções. Esse era o objetivo da diligência determinada pela Resolução nº 303-01.403 (os grifos não constam do original):

Assim sendo, penso que a avaliação dos bens fabricados no Brasil incorporados ao ativo permanente, não pode prescindir da realização de uma nova verificação que apure o valor efetivamente incorrido na sua aquisição ou que pelo menos exclua o valor das despesas que indiscutivelmente não podem ser computadas, como a importação de bens de capital estrangeiro, construção civil, capacitação e desenvolvimento tecnológico.

Notar, portanto, que a determinação contida na pré-falada resolução, não foi a de que, em qualquer hipótese, se considerasse, para efeito das “Exportações Líquidas”, o total pago, subtraindo-se exclusivamente as parcelas exemplificativamente citadas.

Determinou-se que, apenas na impossibilidade de se “reconstruir” o valor despendido na aquisição de bens de capital nacional por critério diverso do empregado pelo Fisco, fossem excluídas as parcelas que indiscutivelmente não poderiam ser computadas para efeito de cumprimento das proporções.

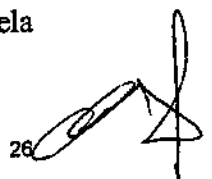
O objetivo almejado era, portanto, permitir que se demonstrasse, por meio do detalhamento dos dispêndios, eventual prejuízo decorrente da metodologia empregada pelos servidores responsáveis pela condução da ação fiscal, que apropriou o valor incorrido na aquisição de produtos nacionais a partir do cotejamento entre as notas fiscais apresentadas e a identificação física dos bens.

Conforme se observa, naquilo em que a diligência foi efetiva, ou seja, no que se refere à avaliação dos dispêndios inerentes ao contrato firmado com a pessoa jurídica Geico, já que a pessoa jurídica Comau não mais dispunha de seus registros contábeis, o método empregado pelo Fisco, em verdade, alcançou resultado semelhante àquele empregado pelo sujeito passivo. A divergência se situa na interpretação das informações.

Com efeito, segundo o relatório expedido pela pessoa jurídica KPMG, o valor despendido com a aquisição de partes e peças de origem nacional (R\$ 17.457.995) foi praticamente idêntico ou apurado pelo Fisco (R\$ 17.450.000,00). Obviamente, considerando o norte hermenêutico já traçado adiante, deve prevalecer o de maior valor.

Quanto às demais linhas, o sujeito passivo não logrou êxito em demonstrar dispêndio superior ao apurado pelo Fisco.

Dessa forma, há que se considerar, para efeito de cálculo das exportações líquidas, ao invés dos R\$47.665.016,84 pagos a pessoa jurídica Comau, reconhecidos pela



autoridade *a quo*, o valor de R\$ 48.634.995,00, referentes aos produtos de fabricação nacional adquiridos no bojo dos contratos firmados com as pessoas jurídicas Comau e Geico.

Esse valor, não custa esclarecer, corresponde àquele apurado no laudo de identificação dos bens, a partir da vistoria realizada no estabelecimento em cotejo com as notas fiscais de transferência, ajustado em razão das apurações promovidas no bojo da diligência determinada pela extinta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

3.5- Glosa do Valor dos Insumos produzidos no Brasil e no Mercosul

Como é cediço, o valor dos insumos produzidos no país é um dos elementos considerados para cálculo do Índice Médio de Nacionalização. O outro é o valor dos insumos produzidos no exterior.

Tal índice, nada mais é do que a razão entre o valor incorrido na aquisição dos "insumos" produzidos no país e a soma do valor dos "insumos" adquiridos no exterior ao valor daqueles mesmos "insumos" produzidos no país.

Com efeito, diz o § 1º do art. 7º da Lei nº 9.449, de 1997:

§ 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.

Quando da regulamentação do dispositivo, fixou o Decreto nº 2072, de 1996:

Art. 11. O "Índice Médio de Nacionalização" deverá ser, 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;

Sendo certo que a recorrente iniciou sua produção em 1998, o período para atingimento do referido índice é o compreendido entre 1998 e 2001.

Notar que, no caso do presente recurso, foram glosados os valores relativos aos produtos adquiridos no Brasil e no exterior, considerados, respectivamente, super e subavaliados.

Analiso a seguir cada um desses pontos.

3.5.1- No Brasil

Segundo aponta o auto de infração, a recorrente teria adquirido autopeças de origem nacional em valores inferiores ao registrados nos relatórios trimestrais e nessa condição, glosou o valor daquele demonstrativo.

Notar que parte dessa glosa teria origem em períodos de apuração que não constaram dos demonstrativos apresentados (agosto e setembro de 1999) e ainda aos demonstrativos "Peças Nacionais II e III", não considerados pela fiscalização.

Considerando que os valores relativos aos demonstrativos de agosto e setembro de 1999, foram, a meu ver, corretamente computados pela autoridade julgadora *a quo* após a apresentação dos documentos que lhe davam suporte na fase de impugnação, deixo de tecer maiores comentários acerca dessas parcelas.

Subsiste litígio, entretanto, acerca da glosa de rubrica que a recorrente denominou "valor de transformação", alegadamente referente a dispêndios incorridos na transformação dos insumos nacionais adquiridos e que, no seu sentir, deveriam ser acrescidos ao valor de tais insumos para efeito de verificação do cumprimento do IMN.

Segundo aduz, tais valores não se limitariam, como entendera a D. Autoridade Julgadora, a meros serviços, mas a custos (energia elétrica, mão-de-obra, manutenção de máquinas e equipamentos, depreciação, serviços técnicos e outros) que contribuiriam para a fabricação de seus produtos.

Sabidamente, o conceito de insumo, para efeito de apuração do IPI já gerou e certamente continuará a gerar um número significativo de demandas. Com relação a este imposto, como é cediço, vigora um norte exegético no sentido de que, o que fixa a condição de "insumo" é o fato de entrar ou não em contato com o produto industrializado.

Ocorre que, no que se refere à apuração do IMN, tal tarefa é significativamente simplificada, pois o art. 2º, II do Decreto nº 2.072, de 1996 conceitua o que se considera insumo, para efeito do Regime Automotivo:

II - "Insumos": matérias-primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados no inciso IV;

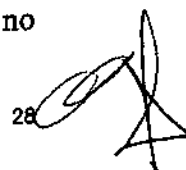
Na matéria sob litígio, portanto, há norma que enumera taxativamente as parcelas computadas como insumo para efeito do IMN, não deixando margem para que o intérprete agregue outros dispêndios, ainda que, contabilmente, o beneficiário classifique como custo ou até mesmo, para efeito de apuração de suas despesas, como insumo.

Mantenho, portanto, a glosa referente a tais valores de transformação.

3.5.2 - Originárias do Mercosul

Outra glosa que faz parte do presente litígio diz respeito às aquisições de autopeças originárias do Mercosul.

Essencialmente, tal divergência estaria calcada na alegação, por parte dos autuantes, de que não foram observados os limites previstos no parágrafo 1º do art. 11 e no



artigo 8º do Decreto nº 2.072, de 1996. Conseqüentemente, os produtos originários do Mercosul seriam considerados estrangeiros, para efeito do cumprimento do IMN.

Com efeito, segundo o parágrafo 1º do art. 11 do mesmo Decreto:

§ 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".

Já o art. 8º:

Art. 8º O valor total FOB das importações de matérias-primas e dos produtos relacionados nas alíneas a a h do inciso IV do art. 2º, procedentes e originários de países membros do MERCOSUL, adicionado às importações de "Insumos" e "Veículos de Transporte" com redução do imposto de importação, não poderá exceder, por ano calendário, o das "Exportações Líquidas".

Em razão desse ajuste, foi acrescido ao montante das importações extrabloco a importância de US\$38.369.926,49 correspondente a importações de autopeças originárias de países do Mercosul.

Quando do julgamento pelo órgão *a quo*, formou-se convicção no sentido de que os valores das importações do Mercosul relativos aos anos-calendário 2000 (US\$ 16.997.564,12) e de 2001 (US\$ 20.795.416,36) não perderiam o pré-falado tratamento semelhante ao da mercadoria nacional.

Segundo consignado no acórdão recorrido, o Fisco não lograra êxito em demonstrar excesso de importação em tais anos-calendário.

Mais uma vez, concordo com as autoridades julgadoras de piso, pois os valores considerados, para efeito de cálculo do excesso de importações (US\$70.028.124,96) foram apurados em razão das operações realizadas no período compreendido entre 1996 e 1999¹⁷, que somente coincide parcialmente com o que se apurou o IMN (1998 a 2001).

Nesse ponto, há que se relembrar o que diz o § 2º do art. 11, do Decreto nº 2.072, de 1996 (destaquei):

§ 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;

¹⁷ Demonstrativo de fl. 642

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

Ou seja, se o IMN é calculado entre 1998 e 2001, a proporção entre importações e exportações que irá influenciar o cálculo desse índice deveria, a meu ver, considerar as operações realizadas nesse mesmo período.

Não demonstrado tal excesso, impõe-se o ajuste da glosa correspondente e, conseqüentemente, deve-se manter exclusivamente os valores relativos ao período em que o excesso restou efetivamente demonstrado (1998 e 1999).

Sem reparos, mais uma vez, a decisão recorrida.

3.5.3 - Apuração do IMN no ano-calendário 1998

Questiona a recorrente a forma de apuração das autopeças nacionais e das importações no ano de 1998.

Segundo aduz, foi considerado o valor total das aquisições de peças nacionais (linha 7.3.1 no valor de US\$ 45.112,51), quando o correto, pelo fato de a produção ter se iniciado no mês de dezembro do respectivo ano, seria de US\$ 34.432,17.

Já no que se refere às importações, duas imprecisões teriam sido constatadas: a) foi computado, como importação do Mercosul, o total anual de US\$ 86.772,09 e não o valor do mês de dezembro de US\$ 15.086,63; e, como importação com redução de impostos, US\$ 18.203,172,98, quando o correto seria de US\$ 9.468.831,76.

Aduz que os valores estariam detalhados nos relatórios relativos aos períodos trimestrais de 01.10.1998 a 30.11.1998 e de 1.12.1998 a 31.12.1998.

Assim como o julgador de piso, entendo que não há impropriedade na metodologia empregada.

Com efeito, o atingimento do IMN em circunstâncias idênticas ao presente recurso (primeira apuração de uma empresa "newcomer") não é avaliado trimestral ou anualmente, mas trienalmente, lembrar do já transcrito § 2º do art. 11, do Decreto nº 2.072, de 1996.

Ou seja, pouco importa se as operações ocorreram em trimestres anteriores ao início da produção, já que o período a ser considerado, neste caso, é o período 1998 a 2001, já que, relembre-se, o período 1998/1999 deve ser computado como um único "ano longo".

4- Base de Cálculo da Multa por Não Atingimento do Índice Médio de Nacionalização

Ainda no que diz respeito à infração atrelada ao descumprimento do IMN, cabe a este Colegiado se manifestar, em sede de recurso de ofício, acerca da decisão da e. DRJ Florianópolis que recalculou a multa capitulada no art. 13, V da Lei nº 9.449, de 1996, assim redigido (os grifos não constam do original):

Art. 13. A inobservância ao disposto nas proporções, limites e índice a que se referem os arts. 2º e 7º estará sujeita a multa de:

(...)



V - setenta por cento aplicada sobre o valor FOB das importações realizadas nas condições previstas no inciso II do art. 1º, que concorrer para o descumprimento do índice a que se refere o caput do art. 7º;

Segundo consta do auto de infração, teriam concorrido para o descumprimento do índice o total das importações realizadas com redução de tributo, ou seja, US\$115.405.075,98 e, como tal, esta deveria ser a base de cálculo para a aplicação da penalidade.

Já no sentir das autoridades de 1ª instância, o índice somente seria descumprido a partir do excesso e, nessa condição, somente teriam efetivamente concorrido para o seu descumprimento as importações que excederem o índice de nacionalização.

-- Mais uma vez, estou em que a decisão recorrida não merece reparos.

Com efeito, se a intenção do legislador foi computar, quando da definição da base de cálculo da multa, o total das importações realizadas com redução de tributos, a redação do dispositivo, com a devida vênia, mereceria correções.

Ou seja, se a norma "almejasse" que a penalidade fosse calculada sobre o total das importações, não haveria porque incluir no texto a ressalva "*que concorrer para o descumprimento do índice a que se refere o caput do art. 7º*".

Vejo perfeitamente adequada, portanto, a exegese fixada pelo órgão judicante *a quo*, que, interpretando o dispositivo, entendeu que somente concorrem para o descumprimento do índice as operações beneficiadas com redução que efetivamente excederem o índice médio de nacionalização.

5- Conclusão

Ante ao exposto, rejeito a prejudicial de decadência e as preliminares de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso de ofício e dou parcial provimento ao recurso voluntário para:

a) determinar que, do montante global transferido às pessoas jurídicas Comau e Geico seja computado exclusivamente o valor de R\$ 48.634.995,00, como aquisição de bens de capital de fabricação nacional;

b) manter as demais conclusões levadas a efeito no acórdão recorrido; e

c) determinar que os valores da multa correspondente ao não atingimento do Índice Médio de Nacionalização e da multa pelo descumprimento da proporção entre o valor dos insumos e veículos importados do Mercosul, comparado com o valor das Exportações Líquidas, sejam calculados considerando tais ajustes.

É como voto.


Luis Marcelo Guerra de Castro

Declaração de Voto

Conselheiro Nilton Luiz Bartolli

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interposto pela Recorrente.

Na parte que foi objeto do Recurso de Ofício, não vejo razão para a reforma da decisão recorrida, pelo que lhe nego provimento, endossando os fundamentos adotados na decisão.

Quanto ao Recurso Voluntário, uma observação inicial necessária é a de que o regime automotivo consiste em um contrato entre a administração pública e o contribuinte.

Existem, aliás, manifestações do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (i) no sentido de ter ocorrido o encerramento do programa, com indicativo de "adimplemento contratual", através do Ofício nº 698/02 ao Coordenador Geral de Administração Aduaneiro (COANA); e (ii) explicitando o conceito de bens de capital fabricados no país, a que se refere o artigo 8º do Decreto nº 2.072/96, e aduzindo ser irrelevante a existência ou não de matérias primas, partes e peças importadas, desde que o equipamento seja fabricado no Brasil.

A natureza contratual dessa relação deve ser considerada pelo julgador, já que introduz elementos peculiares à relação tributária. Assim, não se pode considerar tão-somente a interpretação literal de dispositivos legais, mas se deve também considerar a finalidade da norma, principalmente quando houver eventuais dúvidas ou contradições entre comandos normativos.

No caso concreto, um dos itens que remanescem do Auto de Infração, no cálculo da multa exigida, refere-se ao artigo 8º do Decreto nº 2.072/96, que assim dispõe:

"Art. 8º O valor total FOB das importações de matérias-primas e dos produtos relacionados nas alíneas a a h do inciso IV do art. 2º, procedentes e originários de países membros do MERCOSUL, adicionado às importações de "Insumos" e "Veículos de Transporte" com redução do imposto de importação, não poderá exceder, por ano calendário, o das "Exportações Líquidas".

Parágrafo único. Será admitida, até 31 de dezembro de 1998, variação de até dez por cento, para mais ou para menos, na proporção a que se refere o caput deste artigo, para utilização ou compensação no ano calendário imediatamente seguinte."

Na parte dos acréscimos às exportações líquidas, o Auto de Infração procedeu à glosa do valor de três equipamentos, adquiridos, no Brasil, das empresas brasileiras COMAU e GEICO, contratadas em regime de "turn key".

A decisão de Primeira Instância acolheu a impugnação inicial, para considerar que a cabine de montagem dos veículos foi efetivamente fabricada no Brasil dentro da proporção 60/40 prevista para o MERCOSUL.

Mas, também no que se refere à cabine de montagem da carroceria e cabine de pintura da carroceria, deve-se levar em conta que a COMAU e a GEICO são as fabricantes dos equipamentos, importadoras das partes importadas e por elas nacionalizadas, e adquirentes das partes nacionais, assumindo, dada a natureza contratual, a obrigação de entregar tudo montado na fábrica da Recorrente, o que constitui processo de industrialização sujeito ao IPI.

Também não vejo como se devam utilizar regras de origem aplicáveis ao MERCOSUL, ou seja, a proporção 60 (produtos nacionais) / 40 (produtos importados) para aferir se um produto é nacional ou não.

Essas regras valem para importações/exportações no âmbito do MERCOSUL, mas não para aquisições no mercado interno. Se aplicável essa proporção 60/40, dever-se-ia, inclusive, levar em conta o "custo nacional", ou seja, a mão de obra, o preparo, o valor da construção civil, e o custo de nacionalização das partes importadas.

Nesse passo, em relação a esse item, meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir do cálculo das multas, e, portanto, para acrescer às exportações adicionais, o valor das matérias primas, partes e peças de origem nacional, constantes das Tabelas 1 a 8 do Auto de Infração.

As importações de veículos do MERCOSUL, de acordo com o art. 8º da Lei 9.449, dentro do regime de quotas, não são computadas nas importações para efeito de cálculo da proporção a que se refere o art. 8º do Decreto nº 2.072/96.

Assim, a decisão de primeiro grau acolheu parcialmente a impugnação da ora Recorrente para excluir do cômputo das importações a importação de 9.200 veículos para 1999, correspondente ao valor de US\$63,622,208.75, acolhendo aqui a tese de ter havido majoração de quantidades e valores, como decorrência do Protocolo 29º.

Entendo que a decisão, nesta parte, deva ser mantida pelo que nego provimento ao Recurso de Ofício.

Noutra esteira, dou provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente para também excluir no cômputo da proporção as importações realizadas nos anos:

- a) de 1966, sem limite de quantidade;
- b) de 1997, limitados a 8.802 veículos; e
- c) de 1998, limitados a 16.879 veículos.

E o faço com base na leitura possível e lógica dos 28º e 29º Protocolos. Faço a transcrição do 28º Protocolo nas partes relevantes:

"Artigo 8º.- As Partes concordam com as regras específicas que se detalham a seguir para o comércio bilateral de veículos montados originários de uma delas, sem a exigência de compensação de importações com exportações a qualquer

destino, estabelecida em suas respectivas legislações nacionais e com alíquota do imposto de importação de zero por cento.

1. Até 31 de dezembro de 1999, poderão exportar-se da República Argentina para a República Federativa do Brasil as seguintes quantidades de veículos:

a) Até 85.000 veículos, ou a quantidade de veículos equivalente a US\$ 800,000,000.00 (oitocentos milhões de dólares norte-americanos).

(...)

i) Serão deduzidos 3.745 veículos de marca PEUGEOT/SEVEL e 1.532 veículos da marca RENAULT/CIADEA, exportados para o Brasil no ano de 1996 dos quantitativos programados para exportação no ano de 1997 na cota de 85.000 veículos.

(...)

As quantidades por empresa e por ano que se definem a seguir:

(...)

ii) Da marca RENAULT, fabricados pela empresa CIADEA S.A., para o ano de 1998, até 16.879 veículos, entendidos como a soma de 3.445 veículos (um-terço da cota de 85.000 veículos atribuída à RENAULT) e do total das exportações efetivas dessa marca em 1997, total esse limitado a 10.334 veículos e incrementado em 30%."

Portanto, com fundamento no último parágrafo transcrito, torna-se claro que a Recorrente poderia importar 10.334 veículos no ano de 1997.

Deduzindo-se dessa quantidade os 1.532 veículos, conforme previsto no inciso (i), "a", do mesmo artigo (relativo ao excedente de 1996), chega-se ao limite de 8.802 veículos que a empresa poderia importar em 1997.

De forma similar, deve ser reconhecido que a Recorrente poderia importar 16.879 veículos no ano de 1998, dentro da cota que lhe foi outorgada no citado Protocolo.


Em relação ao ano de 1996 – que não consta do texto normativo acima transcrito – não havia limite para importação de produtos do MERCOSUL, no âmbito do programa de importação de veículos.

A esse acréscimo de quantidades, deve ocorrer o correspondente acréscimo de valores, já que não seria lógico nem racional supor que o protocolo tivesse aumentado as quantidades, mas mantido o mesmo valor originalmente previsto, ou seja, US\$ 97,261.176,47. Aliás, a decisão de primeira instância, ao acolher parcialmente a impugnação do contribuinte, aumentando a quantidade de quotas no ano de 1999, procedeu ao ajuste dos valores nesse ano.

Finalmente, merecem destaque os bem lançados argumentos expostos pelo jurista, Prof. Luiz Olavo Baptista, nos pareceres apresentados com os memoriais.

Por isso, nessa parte dou também provimento ao recurso voluntário, para reconhecer que não se aplica limite para a importação de veículos em 1996 e que para os anos de 1997 e 1998, os limites são de 8.802 e 16.879 veículos, com o lógico e consequente aumento proporcional dos valores, não devendo, portanto, tais valores daí decorrentes ser somados às importações, para efeito do cálculo da proporção, do artigo 8º do Decreto nº 2.072/96.

Por fim, nego provimento ao Recurso Voluntário no que se refere à pretensão da Recorrente em computar, no cálculo do Índice Médio de Nacionalização (IMN), os valores decorrentes de custos de transformação dos insumos (energia elétrica, mão de obra, manutenção de máquinas e equipamentos, depreciação, serviços técnicos e outros custos indiretos), já que o IMN representa a proporção entre os insumos produzidos no país e a soma dos insumos produzidos no país com o valor FOB das importações de insumos.


Nilton Luiz Bartoli