



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

**Processo n°** 10314.008328/2005-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-001.705 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2013  
**Matéria** Regimes Aduaneiros  
**Recorrente** BEHR BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 02/04/1997

REGIME AUTOMOTIVO. LIMITES, PROPORÇÕES E ÍNDICES. INOBSERVÂNCIA. DECADÊNCIA. ANUALIDADE.

O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário em decorrência da inobservância dos limites, proporções e índices especificados no âmbito do Regime Automotivo decaí depois de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o adimplemento ou não do compromisso já poderia ter sido fiscalizado.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS. REVISÃO ADUANEIRA.

O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário correspondente a diferença de tributos recolhidos na importação, quando não constatada a ocorrência de dolo, a fraude ou a simulação, é de cinco anos, contados do fato gerador.

DECADÊNCIA. IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE.

O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência da infração.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 19/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Moraes Pereira e Helder Massaaki Kanamaru.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 31/08/2005, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados mais a incidência de juros de Lmora, multa proporcional, e multa regulamentar, perfazendo um total de R\$ 2.137.570,87, em face dos fatos a seguir descritos.

Através do MPF 08155002005003911, iniciou-se a auditoria do Programa do Regime Automotivo, concedido através do Termo de Aprovação e Certificado de Habilitação nº 114/1996, com suas respectivas alterações através dos Termos e Certificados Aditivos, tendo como beneficiária a empresa BEHR BRASIL S.A., CNPJ 56.167.091/000109.

A empresa foi intimada a apresentar cópia das Declarações de Importação amparadas pelo Regime Automotivo e cópia das notas fiscais de compra no mercado nacional de bens de capital novos e de fabricação nacional, a fim de comprovar o atendimento da proporção de bens de capital, estabelecida no art. 6º do Decreto 1.863/96, substituído pelo art 6º do Decreto 2.072/96.

De posse das Declarações de Importação, a fiscalização analisou as importações com o objetivo de classifica-las em bens de capital, autopeças e matérias-primas. Nesta ocasião, apurou-se que a empresa, que é fabricante de radiadores, efetuou importações de radiadores prontos, beneficiando-se indevidamente das reduções previstas no Regime Automotivo.

Pelo Decreto 1.863/96, revogado e substituído pelo Decreto 2.072/96, o conceito legal de insumos é: "Insumos: matérias-primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semiacabados, e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados no inciso IV;" (O inciso IV lista veículos, tratores, carroçarias, reboques, e veículos equivalentes).

Para uma empresa que é fabricante de radiadores, insumos serão todos os elementos que participarão da confecção de um radiador; quer seja sendo consumido no processo de fabricação, quer seja sendo empregado na forma como se apresenta.

Sendo assim, procedeu-se com a exclusão das importações de radiadores prontos do programa do Regime Automotivo, lançando neste Auto de Infração os tributos que deixaram de ser recolhidos na ocasião da importação, acrescidos de multa de ofício e juros.

A tabela com as importações de produtos acabados excluídos do Regime Automotivo é parte integrante do Relatório Fiscal.

Selecionadas as importações de matérias-primas, agruparam-se estas importações por tipos de matérias-primas e a empresa a foi intimada a comprovar, através de cópia das notas fiscais, a compra do mesmo tipo de matéria-prima no mercado nacional, no sentido de atender a proporção estabelecida no artigo 7º do Decreto 1.863/96, substituído pelo Decreto 2.072/96.

Tendo decorrido o prazo concedido para entrega das notas fiscais de compra no mercado nacional de matérias-primas e bens de capital, e, tendo sido entregue pela empresa o conjunto de notas fiscais que dispunha, foi feita a análise de cada nota fiscal. Em relação aos bens de capital, seguisse o seu conceito Legal que consta no art 2º, inciso I do Decreto 1.863/96, substituído pelo mesmo artigo e inciso do Decreto 2.072/96:

"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, incorporados ao ativo permanente;" (grifo nosso) A proporção estabelecida no artigo 6º do mesmo texto Legal, impõe que seja de um para um em 1996 e 1997, e de um para um e meio em 1998 e 1999, as aquisições de bens de capital produzidos no País. A legislação aceita também, além da aquisição de bens de capital, a incorporação no ativo permanente, de bens de capital de fabricação própria.

Neste sentido foram excluídas as seguintes notas fiscais:

- De serviços de terceiros;
- De produtos que não se enquadram no conceito Legal de bens de capital;
- De aquisições no mercado nacional de bens de capital importados;
- De aquisições no mercado nacional de bens de capital de fabricação nacional, porem usados
- (ativo fixo ou imobilizado de outra empresa);
- De aquisições fora do ano em análise.

Para os anos de 1996, 1997 e 1999, a proporção de bens de capital foi atingida. Para o ano de 1998, a proporção não foi atingida.

Somando-se os valores das notas fiscais aceitas, convertidos para o Dólar, totaliza-se o montante de US\$ 2.996.503,07, para o ano de 1998. Como a proporção estabelecida na legislação é de um para um e meio neste ano, devemos dividir o montante apurado acima por 1,5, chegando-se a um "montante corrigido" de US\$ 1.997.668,71. Este valor é inferior ao FOB importado no ano, que foi US\$ 3.250.906,20.

A diferença entre o FOB importado e o "montante corrigido", que é US\$ 1.253.237,49 é o valor equivalente à inadimplência, base para cobrança dos impostos não recolhidos na ocasião da importação com seus acréscimos legais e da

multa regulamentar do Regime Automotivo, prevista no artigo 14, Inciso do Decreto 1.863/96, substituído pelo Decreto 2.072/96.

São relacionadas as Declarações de Importação cujos valores FOB, em dólar, somam valor igual aquele apurado como equivalente a inadimplência. Para estas DI's, cobra-se neste Auto de Infração, os tributos não recolhidos, acrescidos dos juros e multa de ofício. Além disso, cobra-se sobre este valor de inadimplência, a multa regulamentar acima informada. A última DI da tabela, de nº 98/00954023, adição 006, escrita em letras itálicas, está sendo cobrada parcialmente, de modo a obter o total de U\$ 1.253.237,49 ao se somar seu valor FOB proporcional, com o valor FOB das demais DI's.

Quanto as matérias-primas nacionais, analisou-se as notas de compra no mercado nacional apresentadas e, não foram consideradas aquelas que não correspondem a mesma matéria-prima, ou aquelas que apesar de adquiridas no mercado interno, não são de fabricação nacional.

Para algumas matérias-primas a proporção foi atingida; para outras, não houve compra no mercado nacional da mesma matéria-prima, sendo cobrado integralmente todas as importações daquela matéria-prima, conforme tabela com as matérias-primas importadas, discriminando se a proporção em questão foi atingida.

Para a análise das matérias-primas considerou-se como sendo a mesma matéria-prima, aquela em que pelo menos o CAPÍTULO e SUBCAPÍTULO, ou seja, os 4 primeiros números da NCM constantes da nota fiscal apresentada são iguais aos das matérias-primas importadas.

Analisando isoladamente cada matéria-prima, os seguintes critérios foram considerados:

1. As notas fiscais de compra no mercado nacional apresentadas para compensar o fluxo de solda, são de outro tipo de solda, mas não fluxo.

Ou seja uma não pode substituir a outra. Trata-se de um outro processo de soldagem.

2. Para bobinas de aço inox, foram apresentadas notas de compra no mercado nacional de bobinas de aço, mas não inoxidável, o que é totalmente diferente, do ponto de vista técnico, econômico e funcional.

3. Para o lubrificante, existem tipos diferentes, como lubrificantes a base de água e lubrificante a base de álcool. O importado e o comprado no mercado nacional apresentam esta incompatibilidade entre si.

4. Para o inibidor tensoativo e o desoxidante, não foram apresentadas notas de compra no mercado nacional. Para as matérias-primas para as quais não foi atingida a proporção estabelecida na legislação, cobra-se impostos que deixaram de ser recolhidos na ocasião da importação, acrescidos dos juros e multa de ofício; além de se exigir a multa regulamentar do Regime Automotivo, prevista no art. 14, inciso III do Decreto 1.863/96, substituído pelo Decreto 2.072/96.

Cientificado do auto de infração pessoalmente, em 01/09/2005 (fls. 1), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente, na forma do artigo 15 do Decreto 70.235/72, em 30/09/2005, de fls. 1533 à 1560, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

Na forma do artigo 16 do Decreto 70.235/72 a impugnante alegou resumidamente que:

Para atender as suas finalidades, a Impugnante aderiu aos benefícios veiculados pela Medida Provisória n.º 1.48316, de 5 setembro de 1996, convertida após ulteriores reedições na Lei n.º 9.449, de 14 de março de 1997, firmando para tanto o Termo de Aprovação n.º 114, de 16 de setembro de 1996.

Com efeito, na mesma data foi expedido o Certificado de Habilitação ao Regime Automotivo MICT/SPI/N.º 114/96, com vigência até 31 de dezembro de 1999.

Em 16 de janeiro de 1998, a impugnante firmou o Termo Aditivo n.º 114/1/98, para submeter o sobredito benefício às inovações do Decreto n.º 2.072, de 14 de novembro de 1996. Com isso, a redução do Imposto de Importação incidente sobre matérias-primas, partes, peças, conjuntos e subconjuntos, acabados e semiacabados, fixou-se no patamar de 40% (quarenta por cento). Para fruição do incentivo, a impugnante apresentou trimestralmente e anualmente relatórios parciais e consolidados.

O presente lançamento foi confeccionado, exclusivamente, com base na presunção de não cumprimento das condições para fruição do Regime Automotivo, não se podendo negar os vícios que o maculam.

Percorrido o prazo de cinco anos, ocorreu a extinção dos respectivos créditos tributários, nos termos do art. 156, inciso V. do CTN. Pois se cronologicamente a última DI glosada foi a registrada sob o n.º 99/00224400/009 em 11/01/1999, até para esta operação, a decadência já havia se consumado quando da confecção do presente Auto de Infração.

Em 12/01/2004 já não era mais possível exigir eventual imposto, evidente a consumação do prazo decadencial para a totalidade do crédito tributário ora impugnado, impondo-se, por conseguinte seu completo cancelamento.

Não obstante, é perfeitamente imaginável que uma empresa poderá descumprir o regime no ano de 1997 e adimpli-lo nos anos de 1998 e 1999. Nesse caso, tendo em vista a obrigatoriedade de entregar relatórios trimestrais parciais e anuais consolidados, bem como as demais informações a que a fiscalização tem acesso, poderia o fisco, já em 1998, cobrar as diferenças entendidas devidas no exercício de 1997.

Logo, em 1º de janeiro de 1999 já seria possível aferir que em 1998 a proporção não teria sido atingida.

A regulamentação do Regime Automotivo impõe o adimplemento das condições por ano calendário, conforme os artigos 6º e 7º do Decreto n.º 2.072/96.

A Lei n.º 9.440 de 14 de março de 1997 não é aplicável à impugnante, pois as disposições legais utilizadas para justificar o lançamento só têm cabimento para empresas estabelecidas nas Regiões Norte, Nordeste e CentroOeste.

A impugnante é empresa estabelecida na Região Sudeste. Mesmo que tenha ocorrido mero "equivoco" por parte do Sr. Agente Fiscal, o que é totalmente inescusável, tal fato não pode descaracterizar os requisitos essenciais para a validade do Auto de Infração.

No presente caso, a ação fiscal possui dimensões extraordinárias, eis que foi levada a efeito por quase 1 (um) ano, para análise de milhares de documentos e informações e resultou em 6 (seis) volumes de processo. Assim, não há **razoabilidade nem proporcionalidade na medida em que impõe à Impugnante o**

exíguo prazo de 30 (trinta) dias para defesa, no grau de detalhe que o assunto demanda, em face de um trabalho fiscal com a aludida envergadura.

A opção por concentrar a persecução dos créditos tributários em único ato, além de desarrazoada e desproporcional à estreita via de defesa, encerrou em nítido cerceamento ao amplo direito de defesa, contrariando a Constituição e a Legislação Federal.

Em relação aos juros exigidos por meio do lançamento ora questionado, ressalta a impugnante a impossibilidade de prosperar a sua cobrança mediante a utilização da Taxa Selic.

O argumento usado na ação fiscal de que um radiador pronto não pode ser considerado insumo para fabricação de radiadores não foi objeto de demonstração pela fiscalização. Para sustentar o lançamento proposto, seria necessário que restasse demonstrado que houve a simples revenda dos radiadores importados, ou que os mesmos não foram objeto de processos produtivos no estabelecimento da impugnante, o que definitivamente não ocorreu.

A Lei n.º 9.449/97, não proíbe a importação de "partes, peças, conjuntos e subconjuntos, acabados e semiacabados".

Por haver a importação de um radiador, não pode a fiscalização presumir que tal bem não sofrerá qualquer processo produtivo antes de ser destinado aos clientes da impugnante.

Na hipótese da presunção não corresponder à verdade, o contribuinte estará à mercê de ato indiscutivelmente arbitrário por parte do Poder Público. A Impugnante fabrica sistemas de refrigeração de motores e sistemas de ar condicionado, dos quais os radiadores fazem parte. Um exemplo é Módulo de Arrefecimentos, cuja fabricação passa pela aplicação dos radiadores importados. O produto vendido só estará acabado após o processo produtivo e mediante aplicação de outras partes e peças.

Quanto aos serviços: Pode ser facilmente verificado na amostragem das Notas Fiscais arroladas na ação fiscal que os serviços adquiridos referem-se àqueles necessários para a instalação e funcionamento de determinados bens de capital, sem os quais, estes não poderiam atender ao fim a que se destinam.

A exclusão não poderia ocorrer tendo em vista o entendimento maciço e pacificado no sentido de que "considera-se custo de aquisição todos os gastos relacionados com a aquisição do elemento do ativo imobilizado e os necessários para colocá-lo em local e condições de uso no processo operacional da companhia".

Quanto aos produtos que supostamente não se enquadram no conceito legal: A fiscalização também excluiu do cômputo dos bens de capital adquiridos algumas notas fiscais, amostragem anexa (doc. 06), por entender que os bens nela relacionados não se enquadrariam no conceito legal de bens de capital. Todavia, os bens adquiridos adequam-se perfeitamente ao conceito de bens do ativo permanente estabelecido pela legislação do Imposto de Renda (conforme artigo 301 do Decreto n.º 3.000/1999 — RIR 4) e pela Lei das Sociedades por Ações (lei n.º 6.404/1976), haja vista que o custo unitário dos bens adquiridos é superior a R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos) ou possuem vida útil que ultrapassa um ano, sendo destinados à consecução e manutenção das atividades da impugnante.

Erro quanto aos bens de capital considerados importados: As Notas Fiscais, além de serem desconsideradas na apuração do total de bens de capital adquiridos pela impugnante, também foram consideradas como representativas das operações de aquisição no mercado nacional de bens de capital importados.

Tal conclusão está baseada em constatações equivocadas. Conforme se verifica dessas notas fiscais, no campo reservado à "Situação Tributária" consta o número "02", com a respectiva correlação nas tabelas A e B dos "Códigos de Situação Tributária". Ocorre que, ao analisar tal documentação, o Sr. Agente Fiscal tomou como base a Tabela de Códigos de Situação Tributária Tabela

A, enquanto que o correto seria considerar o segundo dígito ("2") na "Tabela B". As operações documentadas por meio de aludidas notas fiscais ocorrem com redução de base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações — ICMS, sendo que o nº 02 que consta no campo reservado à "Situação Tributária" da operação representa exatamente esta situação: mercadoria nacional com redução de base de cálculo.

Deve-se atentar também para o fato de que nas aludidas notas fiscais consta como Código Fiscal de Operações e Prestações — CFOP os códigos 5.11 e 5.13 que representam, respectivamente, "venda de produção do estabelecimento" e "industrialização efetuada para outra empresa", conforme tabela II do Anexo VIII do Decreto nº 33.118/1991.

Ou seja, nenhum dos CFOPs representam venda de bens adquiridos do exterior.

Equívocada a conclusão a que chegou a fiscalização, uma vez que é evidente que os aludidos bens de capital adquiridos no mercado nacional não possuem origem estrangeira. Erro quanto ao critério para definição do momento de aquisição: Ao analisar a proporção estabelecida em lei para o ano de 1998, o Sr. Agente Fiscal desconsiderou determinadas notas fiscais, amostragem anexa (doc. 08), sob a alegação de que estas se referem a "aquisições fora do ano em análise".

No entanto, em que pese a emissão dessas Notas Fiscais pelas empresas vendedoras terem ocorrido no final do ano de 1997 (dezembro de 1997), a entrega de referidos bens, e a respectiva entrada destes no estabelecimento da Impugnante, com a sua integralização no ativo imobilizado (da impugnante) ocorreu em 1998 (ano em análise).

Exigência quanto aos insumos: A impugnante também não concorda com a posição encampada pela fiscalização, especialmente em relação a desqualificação motivada por suposta diferença entre as mercadorias importadas e as nacionais.

As justificativas apresentadas para diferenciar os insumos apontadas no relatório da ação fiscal, exclusivamente, do juízo idealizado pelo Sr. Auditor, ignorando o fato de existir entre elas similitude suficiente para o atendimento das finalidades da Lei n.º 9.449/97.

Impossibilidade de aplicação de multa com caráter confiscatório: É nítido o efeito confiscatório das multas, na forma como imposta pela fiscalização considerando que chegam a atingir valores exorbitantes. Pelo exposto, a impugnante requer a improcedência do Auto de Infração lavrado, seja pelas preliminares declinadas, seja porque no mérito os tributos lançados não são devidos, cancelando-se, assim, o lançamento tributário nele veiculado.

Através da Resolução nº 912 de 17/12/2009, a 1ª turma da Delegacia Regional de Julgamento – DRJ/SPOII resolveu converter o julgamento em diligência, propondo a realização de perícia na empresa impugnante, por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, para a resposta de quesitos elaborados.

Regularmente intimada, a empresa autuada prestou os esclarecimentos que julgou necessários.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 02/04/1997

Regime Automotivo. Insumos serão todos os elementos que participarão da confecção de um radiador. Portanto, um radiador pronto não pode ser considerado insumo para fabricação de radiadores.

Exclusão de valores de insumos que desobedeceram o procedimento estabelecido na legislação aplicável, Decreto n.º 2.072/96. Só é possível a Receita Federal do Brasil RFB empreender sua análise após o encerramento formal do programa. O termo “a quo” para a contagem do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte, conforme artigo 173, I do Código Tributário Nacional.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Considera ter ocorrido a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário lançado no Auto de Infração. Argumenta que quanto “*registrou as Declarações de Importação (“DI”) glosadas, informando ao Fisco todos os dados necessários para a constituição do crédito tributário, inclusive **PROMOVENDO O PAGAMENTO DOS IMPOSTOS FEDERAIS NOS MONTANTES DEVIDOS** e o consecutivo desembaraço aduaneiro dos insumos e bens de capital importados, fez deflagrar, inexoravelmente, o prazo decadencial para constituição de eventual crédito tributário que se entendesse devido*”.

Assim, como a última Declaração de Importação foi registrada em 30 de janeiro de 1998, está decaído o direito de constituir a integralidade do crédito relacionado às importações objeto da autuação.

Cita jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça corroborando seu entendimento. Apresenta decisão tomada em Recurso Repetitivo.

Acrescenta que o Regime Automotivo é incentivo de trato sucessivo, renovando-se a cada ano. Assim, considera que o cumprimento do Regime se dá por ano calendário.

Reitera que o Auto de Infração deve ser declarado nulo por lhe faltar requisito essencial, na medida em que baseou-se em disposições legais – Lei 9.440/97 – aplicáveis apenas às empresas estabelecidas na Região Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

No mérito, inicia pela sustentação de que não estava mais obrigada a guardar os documentos requeridos pela Fiscalização Federal, na medida em que a decadência já se havia operado. Nestes termos, entende não haver “*como se aceitar as alegações de suposta não demonstração do cumprimento do Regime Automotivo [...]*.”

Também considera improcedente a exigência quanto aos radiadores importados, pela impossibilidade de que o lançamento seja efetuado com base em presunção. Assim entende por que “*para sustentar o lançamento proposto, **seria necessário que restasse demonstrada a simples revenda dos radiadores importados, ou que os mesmos não foram***



***objetos de processos produtivos no estabelecimento da Recorrente, o que definitivamente não ocorreu***".

A esse respeito, acrescenta que a afirmação, de lavra da Fiscalização Federal, de que as atividades da Recorrente se limitam à fabricação de radiadores está equivocada. Segundo informa, fabrica sistemas de ar condicionado e refrigeração de motores de veículos automotivos e os radiadores importados são utilizados no processo produtivo desses bens.

Defende ter cumprido a proporção estabelecida no Regime entre bens de capital importados e adquiridos no mercado interno. Argumenta que o conceito de bens de capital é abrangente, ao contrário de como entendeu a decisão recorrida.

Quanto a isso, defende que não podem ser excluídos do cálculo os valores das Notas Fiscais de serviços de terceiros, como fez a Fiscalização. Argumenta que *"considera-se custo de aquisição todos os gastos relacionados com a aquisição do elemento do ativo imobilizado e os necessários para colocá-lo em local e condições de uso no processo operacional da companhia. Assim, o custo de aquisição dos elementos do ativo imobilizado deve incluir além do valor do elemento em si, os fretes, seguros, impostos, comissões, desembaraço alfandegário, custos com escritura e outros serviços legais, bem como os custos de instalação e armazenagem"*.

Acrescenta que, ao contrário de como entendeu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, fez prova de que os serviços eram necessários para instalação e funcionamento dos bens de capital.

Cita e transcreve jurisprudência.

Também entende que as ferramentas adquiridas não podem ser excluídas do cálculo, por tratarem-se, conforme disposição do artigo 2º do Decreto 2.072/96, Pronunciamento Técnico 27 e Decreto nº. 3.000/99, de materiais incluídos no conceito de bens de capital.

Quanto à glosa de Notas Fiscais consideradas pelo Fisco como referindo-se a mercadoria de origem estrangeira, assevera que todas as Notas com código CST iniciado pelo número zero devem ser incluídas, pois referem-se a mercadorias de origem nacional, conforme nota explicativa do Anexo ao Convênio s/nº de 15 de dezembro de 1970. Outrossim, que todos os fornecedores correspondentes estão estabelecidos em território nacional.

Ainda a esse respeito, que, por força do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, mesmo que se tratassem de bens de origem estrangeira, adquiridos no mercado nacional, não poderiam ser desconsiderados do cálculo.

Que houve erro em relação ao critério para definição do momento de aquisição no cálculo da proporção estabelecida em lei para o ano de 1998, pois embora as notas fiscais tenham sido emitidas no final do ano de 1997, os bens somente foram entregues e deram entrada no estabelecimento no ano de 1998. Cita disposição legal contida nos Decretos nº 1.863/96 e 2.072/96.

Também insurge-se quanto à decisão de que não exista correlação ou compatibilidade entre parte dos insumos importados e os insumos nacionais.

Cita Parecer PGFN/CAT nº 540/04, da Procuradoria da Fazenda Nacional, no qual esclarece que o a legislação do Regime Automotivo deve ser aplicada considerando-se sua finalidade político-econômica – interpretação teleológica.

Com base nisso, defende que “*considerando que um dos objetivos do Regime Automotivo foi de substituir os insumos e bens de capital importados por substitutos nacionais, deve a interpretação da similaridade entre insumos nacionais e importados se restringir ao papel desempenhado por cada insumo no processo produtivo*”.

E acrescenta,

Não obstante a similitude entre os insumos nacionais e os importados, fato é que tais compras no mercado interno, fomentaram a indústria nacional, ou seja, atenderam ao objetivo do legislador quando estipulou a obrigatoriedade de uma proporção entre as aquisições no mercado interno e externo.

Descabimento da exigência de impostos e multa por falta de pagamento. Argumenta que, no caso de descumprimento das proporções, a legislação prevê especificamente a aplicação de multa nos percentuais de 70% e 60% sobre o valor FOB das mercadorias, sem fazer qualquer menção à cobrança de impostos e aplicação de multa de 75%. Cita Parecer Cosit nº 13/04 e Parecer PGFN/CAT nº 540/04 a confirmar seu entendimento, assim como jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e de Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

Por fim, protesta contra a incidência dos juros de mora sobre o valor da multa lançada. Considera, também, que a multa aplicada tem caráter confiscatório. Outrossim, ter havido *bis in idem* pela aplicação de duas multas a um mesmo fato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

A Recorrente argui preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário lançado no Auto de Infração. Considera que ao registrar as Declarações de Importação, inclusive pagando os tributos federais nos montantes devidos, fez deflagrar o prazo decadencial. Assim, como a última Declaração de Importação foi registrada em 30 de janeiro de 1998, estaria decaído o direito de constituir a integralidade do crédito relacionado às importações objeto da autuação.

Não comungo da opinião da Recorrente.

Embora nos casos de lançamento por homologação o início do prazo de decadência se inicie na data do fato gerador correspondente, entendo que esse critério é somente aplicável à revisão do lançamento em si, e não quando a ação fiscal destina-se a verificar o adimplemento de um compromisso com termo final ocorrido anos depois das importações realizadas.

O adimplemento de boa parte dos compromissos assumidos pelas empresas beneficiadas pelo Regime Automotivo somente pode ser verificado quando encerrado o Programa, anos depois da efetivação das operações de importação. Assim, a meu ver, não há por que se falar em início do prazo de decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito enquanto não for possível determinar se os tributos são ou não devidos.

Noutro giro, é fato que alguns dos compromissos assumidos pelas empresas que aderem ao Programa são anuais e, por conseguinte, seu adimplemento pode ser atestado ao final de cada ano do Programa. Nestes casos, embora a decadência não obedeça ao critério próprio do lançamento por homologação (cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador), também não se inicia somente no ano seguinte ao da conclusão do Programa como um todo, mas no ano seguinte àquele em que o adimplemento do compromisso já poderia ter sido verificado e o crédito tributário correspondente, se devido, lançado.

Esse é o caso das duas proporções que a Fiscalização Federal considerou não terem sido atingidas.

Depreende-se do Auto de Infração que a proporção de bens de capital foi atingida nos anos de 1996, 1997 e 1999, e não foi atingida no ano de 1998.

Em relação à proporção definida para materiais-primas, a teor da transcrição abaixo, extraído da Descrição dos Fatos do Auto de Infração, foram investigados os anos de 1997 e 1998.

Por fim, em relação à análise da proporção de matéria prima, primeiramente transcreveremos o artigo 7º do Decreto 2.072/96, que substitui o mesmo artigo do Decreto 1.863/96:

"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."

As importações analisadas aqui são as de 1997 e 1998. A seguir apresentamos as importações de matéria-prima, já agrupadas por tipo, com seus totais.

Em ambos os casos, as importações mais recentes foram realizadas no ano de 1998. Tratando-se de proporção que deve ser atingida anualmente, o lançamento do crédito tributário já poderia ter sido realizado no ano de 1999, quando já era possível conferir se o resultado fora atingido. Portanto, o prazo decadencial inicia-se em janeiro do ano 2000 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito já poderia ter sido constituído) e se encerra no dia 31 de dezembro de 2004.

Tendo sido dada ciência ao contribuinte no dia 1º de setembro do ano de 2005, não vejo outra possibilidade, se não reconhecer que o direito de constituir o crédito tributário decorrente da inobservância das proporções já havia decaído na data da lavratura do Auto de Infração.

Há ainda uma parcela do crédito tributário constituída pela importação indevida de radiadores como se insumo fossem. Veja-se como descreve a Fiscalização Federal.

De posse das Declarações de Importação, analisamos as importações com o objetivo de classificá-las em bens de capital, autopeças e matérias-primas. Nesta ocasião, apuramos que a empresa, que é fabricante de radiadores, efetuou

importações de radiadores prontos, beneficiando-se indevidamente das reduções previstas no Regime Automotivo. Ao amparo do Decreto 1.863/96, revogado e substituído pelo Decreto 2.072/96, verificamos que o conceito legal de insumos

6: *"Insumos: matéria-primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados no inciso IV;"(O inciso IV lista veículos, tratores, carroçarias, reboques, e veículos equivalentes).*

Para uma empresa que é fabricante de radiadores, insumos serão todos os elementos que participarão da confecção de um radiador; quer seja sendo consumido no processo de fabricação, quer seja sendo empregado na forma como se apresenta. Portanto, um radiador pronto não pode ser considerado insumo para fabricação de radiadores. Sendo assim, procedemos a exclusão das importações de radiadores prontos do programa do Regime Automotivo, lançando neste Auto de Infração os tributos que deixaram de ser recolhidos na ocasião da importação, acrescidos de multa de ofício e juros.

Também neste caso, a verificação da regularidade da operação encontra-se complementemente dissociada do compromisso assumido pela empresa ao aderir ao Regime Automotivo. Com efeito, a verificação da natureza das mercadorias adquiridas pela empresa, com vistas a atestar sua compatibilidade com as prescrições próprias do Regime, é matéria que pode ser investigada desde o momento da importação correspondente.

Segundo consta nos autos, a última importação de radiadores aconteceu em 11 de janeiro de 1999. A extinção do direito à constituição do crédito tributário correspondente neste caso, ocorreu em 11 de janeiro de 2004.

De se acrescentar que ainda que assim não fosse, o Auto de Infração não teria melhor sorte.

Conforme dispõe a legislação do Regime Automotivo, entendimento corroborado pela Procuradoria da Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN/CAT nº 540/04, no caso de inobservância dos limites, proporções e índices definidos na Lei 9.449/97, aplica-se a multa prevista no artigo 13 da Lei, não devendo ser exigidos os tributos que deixaram de ser pagos. Disso decorre que também o prazo definido no Decreto-lei 37/66 deve ser observado. A seguir, transcrição obtida do Decreto 4.543/02 – Regulamento Aduaneiro.

Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139).

A esse respeito, é preciso registrar que não há motivos para objetar o entendimento encontrado na doutrina e na jurisprudência de que a decadência é assunto reservado à lei complementar, conforme faz menção expressa o artigo 146 da Constituição Federal. Contudo, o que merece ser considerado é o fato de o Decreto-lei 37/66 ter sido promulgado em data anterior à Constituição Federal, dando margem à interpretação de que o mesmo foi por ela recepcionado e, assim, promovido, ainda que apenas neste particular, ao status de Lei Complementar.

A despeito de qualificada jurisprudência orientando em sentido contrário, a meu ver, a mais robusta indicação do efeito das disposições contidas na Constituição Federal sobre a legislação sub examine encontra-se precisamente na legislação editada pelo Poder Executivo.

O Decreto 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro), editado com o objetivo de **compilar a legislação que regula as ações praticadas em operações de comércio exterior,**

empreendimento que não se realiza sem a integração de todo o arcabouço legislativo que alcança os fatos jurídicos tutelados, fixou claro entendimento de que o prazo estipulado no Decreto-lei 37/66 para a constituição do crédito tributário decorrente de infrações está em pleno vigor, devendo ser observados pelos operadores do direito.

Ante tais circunstâncias, mais do que indevida, a inobservância dessas disposições parece-me ir de encontro à proibição contida no Regimento Interno deste Colegiado, vedando ao Conselheiro a decisão de deixar de aplicar a lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

Por todo o exposto, considero integralmente decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário do presente Auto de Infração.

VOTO POR DAR INTEGRAL provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 29 de janeiro de 2013.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Relator.