

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

Processo nº 10660.004831/2002-19
Recurso nº 146.596 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.071 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2009
Matéria RESSARCIMENTO; CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente COOPERATIVA AGROPECUÁRIA BOA ESPERANÇA LTDA.
Recorrida DRJ-JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

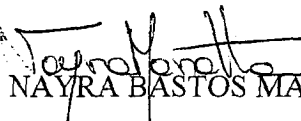
CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTOS QUE NÃO SE SUBMETERAM A OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

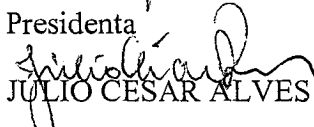
Nos termos da Lei 9.363/96 o benefício alcança apenas o produtor exportador, entendendo-se por produtor aquele estabelecimento que realize uma operação de industrialização segundo as definições da legislação do IPI (art. 3º, parágrafo único). Não sendo industrializado o produto exportado, descabe o direito ao benefício.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção do CARF, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Leonardo Siade Manzan (Relator), Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior, Marcos Tranchesi Ortiz. Designado o Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Gustavo Luis de Matos Xavier OAB/MG nº 86.896.


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidenta

JULIO CESAR ALVES RAMOS
Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Julio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Junior, Sílvia de Brito Oliveira, Marcos Tranchesi Ortiz, Alexandre Kern (Suplente) e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Por bem retratar os fatos objeto do presente litígio, adoto e passo a transcrever o relatório da DRJ em Juiz de Fora/MG, *ipsis literis*:

“Cinge-se a presente lide ao indeferimento de ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13/12/1996, referente aos trimestres do ano-calendário de 1997, cujo pedido no montante de R\$ 444.446,69 foi formalizado, em 19/11/2002, com fundamento na Portaria MF nº. 38, de 27/02/1997.

Consoante o Despacho Decisório de fls. 30/31, exarado pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal em Varginha, MG, em 20/03/2007, indeferiu-se o pleito da interessada, pois que esta dava saída a apenas a produto não-tributado, ou seja, a café em grão não torrado. Tal posicionamento teve por sustentáculo o trabalho fiscal relatado à fl. 28 no qual o auditor fiscal encarregado da verificação da legitimidade do pleito opinou pela sua denegação tendo em vista as disposições do artigo 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, bem como o que determinam as Instruções Normativas SRF nºs 313, artigo 17, §1º, e 419, artigo 17, §1º.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresenta a manifestação de inconformidade de fls. 37/45 para alegar que:

a) A NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO, POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS, uma vez que as Instruções Normativas como razão para o indeferimento, quais sejam as IN SRF nº 313, de 2003; 419, de 2004, e 600 de 2005, foram editadas em períodos posteriores ao que se referia o seu pleito, atentando assim contra princípios constitucionalmente assegurados, especialmente a Segurança Jurídica, a Irretroatividade, a Legalidade e a Capacidade Contributiva;

b) A IMPOSSIBILIDADE DE INSTRUÇÃO NORMATIVA RESTRINGIR DIREITO GARANTIDO EM LEI, pois quando a Lei nº 9.363, de 1996, instituiu o benefício fiscal do ressarcimento de crédito como ressarcimento do PIS e da Cofins não exigiu, expressa ou implicitamente, como condição no enquadramento dos beneficiários, que a pessoa jurídica fosse contribuinte do IPI, assim como não impôs como requisito que o produto exportado fosse tributado pelo mesmo imposto;

c) A POSSIBILIDADE DA MANIFESTANTE – COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE PRODUTOS RURAIS - SER

BENEFICIADA PELO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI EM RESSARCIMENTO AO PIS E À COFINS, porque para ter direito ao benefício a Lei nº 9.363, de 1996, requer apenas que a pessoa jurídica preencha os seguintes requisitos:

- seja produtora;*
- seja exportadora de mercadorias nacionais;*
- adquira no mercado interno matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para a produção e exportação das mercadorias elaboradas com esses insumos;*
- seja contribuinte do PIS e da Cofins.*

Pelos motivos acima, alegou a manifestante enquadrar-se indiscutivelmente como produtora à medida que recebe dos seus cooperados os grãos de café cru, enfim, para que sofram o processo produtivo até chegar ao produto final, que será exportado.

Ressaltou, por fim, a interessada que o conceito de produto intermediário utilizado pela cooperativa para inserir custos dos mesmos é o definido no artigo 164, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre produtos Industrializados."

A DRJ em Juiz de Fora/MG indeferiu o pleito do contribuinte, em decisão assim ementada:

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.

O direito ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício os produtos não-tributados (NT).

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE.

As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de legalidade, contando com validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação.

Solicitação Indeferida

Irresignada com a decisão de Primeira Instância, o contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário reiterando os termos de sua Manifestação de Inconformidade.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que, dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

Conforme relato supra, trata-se de pedido de ressarcimento de PIS e Cofins, relativo a crédito presumido de IPI oriundo da exportação de mercadorias nacionais.

A Recorrente fundamentou seu pleito no art. 1º da Lei nº 9.363/96. Por sua vez, o Órgão Local indeferiu a solicitação, alegando não haver amparo legal para o referido crédito, tendo em vista a solicitante não ser contribuinte de IPI, visto exportar produtos não tributados (NT).

A DRJ, analisando o mérito do litígio, confirma o entendimento da DRF, manifestando que “considera totalmente o improcedente o pedido da interessada, por absoluta falta de amparo legal para o reconhecimento do crédito presumido do IPI para produtos exportados classificados como “NT””.

No entanto, a Lei nº 9.363/96 impõe somente duas condições para o gozo do benefício fiscal, a **produção** e a **exportação** da mercadoria. Não há no citado diploma legal menção alguma acerca da necessidade de incidência de IPI sobre tais mercadorias.

A matéria tratada nos presentes autos já foi objeto de discussão nesta Câmara em outra oportunidade. Por concordar com as palavras do ilustre Conselheiro JORGE FREIRE, no julgamento do Recurso nº 133931, com a devida vênia, faço minhas suas palavras:

“A EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS CLASSIFICADOS COMO NT NA TABELA DE INCIDÊNCIA DO IPI

Outra insurgência da recorrente é que ela entende que o valor da receita de exportação das mercadorias a ser adotada no cálculo independe de as mercadorias exportadas serem ou não considerados produtos industrializados pela legislação do IPI.

Como é do conhecimento desta Câmara, esse é meu posicionamento, pois sempre entendi que as mercadorias exportadas classificadas na TIPI como NT, desde que produzidas pelo estabelecimento da beneficiária do benefício fiscal em debate, devem ter seu valor correspondente incluso no beneplácito controvertido. Igualmente bem conhecida meu sentir de que as leis instituidoras de benefícios fiscais devem ser lidas de forma restritiva, com acima expus. Contudo, tal exegese não pode ir a ponto de restringir o que a lei não restringe.

A leitura feita pela decisão vergastada é no sentido de que se os produtos exportados não são considerados industrializados, e dúvida não há que os produtos NT estão fora do campo de incidência do IPI, sobre eles não haveria incidência da Lei 9.363. Entretanto, para chegarmos a tal conclusão só se formos em busca de normas infralegais, pois a lei instituidora do crédito

presumido não faz tal restrição. E não precisamos nos alongar para afirmarmos, pois cediço o é, que onde a lei não restringe, não cabe à Administração fazê-lo, sob pena de cometimento de ilegalidade.

O que diz a lei é que os produtos exportados devem ser produzidos e

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

...

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. (grifei)

Analizando os termos da lei, não identifico qualquer referência a que os produtos exportados tenham que ser produtos industrializados nos termos da legislação do IPI. Até porque, não devemos nos olvidar, a legislação do IPI foi usada, apenas, como forma de instrumentalização do ressarcimento do benefício controvertido na esteira do que já havia sido feito como o crédito-prêmio (artigo 1º do DL 491/69), pois o que se ressarcia não é IPI e sim PIS e COFINS que tenham INCIDIDO ao longo da cadeia produtiva de produtos que tenham sido produzidos e exportados pela empresa PRODUTORA E EXPORTADORA.

O requisito estabelecido pelo legislador ordinário foi que a empresa beneficiária do crédito presumido (e nova redação do artigo 1º na redação originária da norma não deixa dúvida que o benefício não foi para o estabelecimento industrial, como, apressadamente, quis-se fazer crer) produzisse e exportasse mercadorias, não fazendo qualquer menção a que a mercadoria exportada fosse produto industrializado, como entende a r. decisão.

Demais disso, repilo a assertiva de que a legislação do IPI deveria ser usada na identificação do alcance dos produtos

exportados, pois a tal ponto não foi o legislador. O que este asseverou no parágrafo único do artigo 3º da Lei 9.363, suso transcrito, foi que a legislação do IPI seria usada SUBSIDIARIAMENTE e, tão-somente, para o estabelecimento do conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Portanto, como também já tive oportunidade de me manifestar em outros julgados, só há que se buscar na legislação do IPI, e mesmo assim se a própria norma instituidora do incentivo em debate for omissa (pois é isso que determina a expressão SUBSIDIARIAMENTE), em relação ao alcance dos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, como vimos fazendo para identificar quais insumos podem ter seus valores de aquisição computados no cálculo do crédito presumido.

Portanto, em face de tais considerações, entendo que o que deve restar provado, e nestes autos a questão é incontestada, é que a empresa beneficiária do incentivo da Lei 9.363/96 produziu a mercadoria e a exportou, independentemente de ser esta NT, e, por conseguinte, fora do âmbito de incidência do IPI, pois a lei não fez tal restrição.

E o termo produção, como bem apreendido na articulação recursal, é no sentido de que a mercadoria a ser exportada tenha tido sua natureza modificada pela empresa exportadora, mesmo que para a legislação do IPI a empresa produtora não seja contribuinte do IPI, pois a lei é mais genérica quando utiliza o termo "mercadorias", não fazendo menção a produto industrializado. O que não seria o caso se a empresa comprasse a mercadoria e a revendesse no estado em que a comprou.

E, nesse sentido, venho esposando meu entendimento, conforme se denota da ementa a seguir transcrita, no Acórdão 201-75229, julgado em 21/08/2001, sendo relator o Dr. Serafim Fernandes, cujo voto acompanhei.

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS - O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias" foi dado o benefício fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos "produtos industrializados" que são uma espécie do gênero "mercadorias". Recurso provido.

Forte nestas considerações, entendo que deva ser dado provimento ao recurso."

Conforme a Resolução nº 204-00.605 (fls. 118/122), os autos foram baixados em diligência por esta Câmara, a fim de que fossem esclarecidos pontos acerca do processo produtivo da contribuinte em tela.

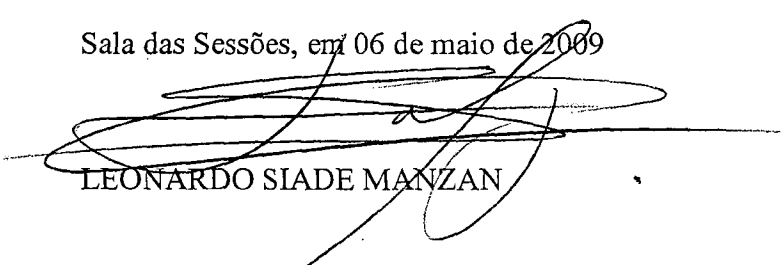
Intimada a prestar os esclarecimentos solicitados, a contribuinte apresentou a petição de fls. 127/146, na qual descreve minuciosamente seu processo produtivo, respondendo aos quesitos estabelecidos na Resolução nº 204-00.605 e informando que o café adquirido passa por testes de qualidade, processo de beneficiamento em maquinários e armazenamento antes de ser exportado.

Dessa forma, resta claro que o produto não é exportado no mesmo estado em que foi adquirido, sofrendo alguma modificação, visto que foi submetido a processo de beneficiamento, o que, portanto, torna a recorrente beneficiária do aludido crédito presumido de IPI, visto preencher os requisitos previstos na Lei nº 9.363/96 (produtora e exportadora).

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao presente Recurso Voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009



LEONARDO SLADE MANZAN

Voto Vencedor

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Redator Designado

Fui designado pela d. Presidenta para redigir o acórdão, dado que a proposta do i. relator de reconhecer o direito em tela não foi acolhida pelo colegiado.

Como bem anotado no voto do dr. Leonardo, a matéria já foi exaustivamente examinada na Câmara. Primeiramente, ficaram as discussões restritas à necessidade de o produto exportado constar na TIPI como tributado. Afastar-se-iam, por isso, todos aqueles que não fossem alcançados pela incidência do imposto, independentemente da origem dessa não-incidência. De outro lado, havia a corrente que concordava exatamente com as razões aqui reiteradas no voto transcrito pelo relator: bastaria que houvesse exportação, não sendo necessário perquirir sobre o conceito de produção, mormente utilizando como referência a legislação do IPI.

No calor dessa discussões, proferi voto que a seguir transcrevo e que se situa a meio caminho das duas posições. A tese é simples: a utilização da legislação do IPI como definição do que seja produção é requisito da própria lei instituidora do benefício (literal em seu art. 3º, § 1º), mas isso não significa que todo e qualquer produto considerado NT na TIPI não dá direito ao benefício.

Tal posição acabou prevalecendo, embora se deva registrar que há componentes da Câmara que mantêm-se fiéis à restrição reafirmada pela DRJ e, portanto, apenas me acompanham pelas conclusões.

Transcrevo em seguida o voto mencionado, cujo entendimento vem de ser recentemente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Entendo não assistir razão à recorrente. É que, como ela mesma reconhece, a lei instituidora do benefício exigiu a ocorrência de produção. De fato, o seu art. 1º apenas o confere a quem seja empresa produtora e exportadora. Confirma-se:



Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Mas, diferentemente do que ela afirma, a mesma Lei estabelece sim o que seja "produção" para esses efeitos, remetendo o intérprete e aplicador do direito às disposições da "legislação" do IPI. Trata-se, como se sabe, do parágrafo único do art. 3º a seguir transcrito:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Com isso, parece-me fora de qualquer discussão que o beneficiário do instituto criado em 1996 tem de ser um estabelecimento produtor na forma do que preceitua a legislação do imposto.

Ora, a legislação do IPI referida na norma tem como âncora a Lei nº 4.502 que, desde 1964, define o que seja produção para efeitos do IPI em seu art. 3º

*ART.3 - Considera-se estabelecimento **produtor** todo aquele que **industrializar** produtos sujeitos ao imposto.*

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto.

III - o preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e

consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica.

** Inciso III acrescido pelo Decreto-Lei n. 1.199, de 27/12/1971.*

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.

** Inciso IV acrescido pela Lei n. 9.493, de 10/09/1997 (DOU de 11/09/1997, em vigor desde a publicação).*

Mas nesse conceito original, cabia sim interpretar o alcance das expressões "alterar o acabamento ou a apresentação do produto". Os diversos decretos que aprovaram regulamentos do IPI (RIPI) delimitaram o alcance das expressões contidas na lei ao definir, com precisão, cinco modalidades de industrialização. No período das exportações promovidas pela recorrente, o que vigia era ainda o RIPI baixado pelo decreto de nº 87.981, em 1982. Seu art. 4º assim regulamentava a definição de industrialização (disposição repetida em todos os regulamentos posteriores):

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do

produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Como se observa, a regulamentação, embora aprofundasse o alcance das expressões originais, ainda deixava aberto o campo de interpretação quanto aos limites das alterações que devem ser promovidas pelo “produtor” sobre o produto para que se configure uma industrialização.

Por esse motivo, esta Câmara, por maioria, tem entendido possível ao contribuinte demonstrar o cumprimento dos requisitos previstos nesse dispositivo para enquadrar-se como “produtor”, ainda que o seu produto esteja indicado na TIPI como NT. Dentre as modalidades ali definidas – ressalve-se que de modo exemplificativo – duas parecem cogitáveis ao caso concreto: o beneficiamento e o acondicionamento.

É também por esse motivo que se firmou o entendimento de que não cabe excluir a receita de exportação de produtos NT do total daquela receita que integra o numerador da relação utilizada para apurar a base de cálculo (receita de exportação sobre receita total). Assim, caso deferido o benefício, caberia também a revisão desse critério adotado pela fiscalização.

Divirjo desse entendimento, embora deixando registrado que não concordo com o simples argumento de que basta o produto ser NT na TIPI para que o benefício se torne incogitável.

Cumpra esclarecer esse meu posicionamento. É que entendo que aquela tabela, igualmente baixada por meio de decreto regulamentar expedido pela Presidência da República, vem exatamente para impedir interpretações divergentes, no âmbito administrativo, acerca do que seja industrialização para efeito do IPI.

Nesse sentido, vale transcrever as felizes lições do saudoso mestre Hely Lopes Meirelles¹, acerca do alcance e vinculação dos decretos regulamentares:

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

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

Decreto regulamentar ou de execução é o que visa a explicar a lei e facilitar a sua execução, aclarando seus mandamentos e

¹ MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 181.

orientando sua aplicação. Tal decreto comumente aprova, em texto à parte, o regulamento a que se refere.

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

Idêntico posicionamento (salvo quanto à possibilidade dos chamados decretos autônomos) adota outro de nossos mais celebrados administrativistas, o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello²², para quem o princípio da legalidade insito no art. 84, IV da Lei Maior impõe “que mesmo os atos mais conspícuos do Chefe do Poder Executivo, isto é, os decretos, inclusive quando expedem regulamentos, só podem ser produzidos para ensejar execução fiel da lei. Ou seja: pressupõem sempre uma dada lei da qual sejam os fiéis executores”. Definindo, na mesma obra, o que seja essa “fiel execução”, ensina, com a característica clareza (op.cit., p. 330 :

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

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

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

....A respeito destes regulamentos cabem importantes acotações. A primeira delas é a de que interpretar a lei todos fazem – tanto a Administração, para impor-lhe a obediência, quanto o administrado, para ajustar seu comportamento ao que nela esteja determinado – mas, só o Poder Judiciário realiza, caso a caso, a interpretação reconhecida como a ‘verdadeira’, a ‘certa’ juridicamente. Segue-se que, em juízo, poderá, no interesse do administrado, ser fixada interpretação da lei distinta da que resultava de algum regulamento. De outra parte, entretanto, não há duvidar que o regulamento vincula a Administração e firma para o administrado exoneração de responsabilidade ante o Poder Público por comportamentos na conformidade dele

²² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso De Direito Administrativo. 17ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 94.

efetuados. Isto porque o Regulamento é ato de "autoridade pública", **impositivo para a Administração** e, reflexamente, mas de modo certo e inevitável (salvo questionamento judicial), sobre os administrados, que, então, seja por isso, seja pela presunção de legitimidade dos atos administrativos, têm o direito de, confiadamente, agir na conformidade de disposições regulamentares".

Aplicando tais lições ao caso em análise, vê-se que o que seja industrialização, mesmo com a definição que lhe deram tanto a Lei quanto o Decreto, pode ainda, em muitos casos, ser objeto de interpretações diversas. Para efeito de IPI, porém, toda discussão cessa diante da TIPI, pois é exatamente para dirimir qualquer dúvida nesse aspecto que ela é baixada. Não cabe, pois, ao agente administrativo considerar que o produto que ali esteja definido como não industrializado seja industrializado, ou vice-versa.

Trocando em miúdos, sempre que uma dada operação aparentemente puder enquadrar-se como industrialização é aquela norma regulamentar que dirimirá, no âmbito das

obrigações atinentes ao IPI, o correto entendimento (ao menos o correto na visão do Poder Executivo, de onde provém), e de forma vinculante a todos os aplicadores do direito integrantes de sua estrutura administrativa.

E é claro que esse entendimento pode ser contestado pelos contribuintes, mas então há de ser objeto de apreciação pela instância constitucionalmente capaz: o Poder Judiciário.

Nessa esteira é que entendo que não podem os aplicadores do direito não integrantes do Poder Judiciário ultrapassar as definições emanadas da TIPI no que se refere ao alcance do conceito de industrialização para efeito do IPI.

Mas, como disse, esse posicionamento tampouco autoriza que se remeta automática e acriticamente à TIPI para desconfigurar o direito do postulante ao crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, apenas porque na TIPI o produto apareça como NT.

E isso porque nem todos os produtos que ali aparecem com tal expressão o fazem por serem produtos não industrializados. De fato, muitos, sem dúvida a maioria, o são. Mas ao lado deles há também os casos da imunidade conferida a alguns produtos. Para eles também a TIPI reserva a expressão NT, desde que aquela não incidência não dependa de qualquer condição.

No que respeita apenas à aplicação do IPI não faz qualquer diferença o motivo: sendo NT, o produto está fora do campo de incidência daquele imposto e quem o produz nenhuma obrigação tem com respeito ao tributo.

Mas, quando se examina a TIPI com olhos no benefício da Lei 9.363/96, isso faz sim diferença, pois ela não exigiu, e nisso a recorrente tem inteira razão, que os produtos exportados estejam no campo de incidência do IPI. O que ela exige é que eles tenham sido submetidos a uma operação de industrialização. E,

como espero ter deixado claro, uma coisa é uma coisa e outra coisa é outra coisa.

Essa ressalva, porém, não afeta a situação sob exame. O produto exportado pela empresa é definido na TIPI como NT exatamente porque os processos a que se possa submeter não foram considerados pelo legislador suficientes para caracterizar uma industrialização.

Vale enfatizar que nessa caracterização a existência ou não de maquinário é inteiramente irrelevante. Com efeito, tanto um estabelecimento pode ser definido como industrial mesmo sem dispor de qualquer maquinário, como outro, que o detenha, nem por isso se torna "produtor".

Por isso, não sendo o recorrente estabelecimento produtor nos termos exigidos pela legislação concessiva do favor fiscal, não tem direito a ele. Correta a decisão que o denegou, ao recurso do contribuinte deve ser negado provimento.

E é nesse sentido o meu voto.

E assim restou votado o recurso.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS