



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

**Processo n°** 10907.002433/2003-09  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.197 – 3ª Turma  
**Sessão de** 07 de julho de 2016  
**Matéria** IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. EXTRAVIO DE MERCADORIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TCP TERMINAL DE CONTÊINERES DE PARANAGUÁ

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 01/01/2002

IMPOSTO DE IMPROTAÇÃO. EXTRAVIO DE MERCADORIA. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Por expressa determinação do decreto regulamentar, vinculante de todos os julgadores administrativos, o fato gerador do imposto de importação devido em consequência de extravio de mercadoria armazenada em depósito alfandegado ocorre no momento da apuração da falta pela autoridade aduaneira.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos à turma a quo para exame das demais questões suscitadas no recurso voluntário. Vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. O conselheiro Robson José Bayerl (Suplente convocado) não votou, em virtude de ter sido convocado para ocupar a vaga do ex-conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que já havia proferido seu voto em sessão anterior.

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Presidente em exercício.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.



*aplicação da penalidade agravada de 150% na forma do art. 645 do RA, além da multa fixa por contêiner extraviado prevista no art. 107 do Decreto-Lei 37/66. Tais multas, apesar de mencionadas na descrição dos fatos e enquadramento legal, **não foram objeto de cálculo e lançamento.**(destaquei)*

A decisão ora recorrida apontou ter ocorrido nulidade no lançamento por ter sido aplicada legislação ainda não vigente quando da ocorrência do fato gerador, porquanto o fato imponible se verificaria na data da comunicação feita pelo próprio autuado à Administração aduaneira nos termos do parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei 37/66.

O recurso especial é por contrariedade à lei e à prova dos autos. Aduz ele terem sido contrariados os artigos 114 e 144 do CTN, os artigos 72, § 1º e 73, II, c, do Decreto n.º 4.345/2002, 59 e 60 do Decreto 70.235/72.

Transcrevo, em seguida, os fundamentos expostos pela Fazenda Nacional quanto à contrariedade aos arts. 114 e 144 do CTN e ao art. 73, II do Decreto 4.543:

*A hipótese dos autos, em que houve o ingresso da mercadoria no território aduaneiro, com seu armazenamento em local alfandegado e posterior extravio, sem que o importador tivesse ainda providenciado o registro da importação via Siscomex, considera-se ocorrido o fato gerador na data em que a autoridade aduaneira apurou a falta ou dela tomou conhecimento.*

*Deve-se atentar, no entanto, para o correto entendimento de cada uma dessas expressões. Não se pode admitir que, enquanto a apuração da falta pela autoridade aduaneira ocorra após a realização de atos e procedimentos administrativos tendentes a identificar a ocorrência da infração, a tomada de conhecimento (parte final do dispositivo) se dê, para efeitos de ocorrência do fato gerador, com a mera comunicação informal feita pelo responsável tributário.*

*Considerar que a simples comunicação realizada pelo contribuinte ou responsável tributário, que, diga-se de passagem, pode até mesmo ser inverídica, determina o aspecto temporal do fato gerador implicaria transferir para o sujeito passivo a delimitação dos elementos essenciais do fato gerador, atribuição exclusiva da autoridade administrativa, por meio do lançamento.*

*Somente tomando em conta tais premissas é que se podem compreender as normas que regulamentam o dispositivo. Eis o teor do art. 73, II, "c", do Decreto nº 4.543/02:*

**Art. 73.** Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):

**I** - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

- a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;
- b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada; e
- c) **mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira.**

*A leitura das normas de regência revela que, no caso concreto, jamais se poderia admitir a afirmação de que o lançamento seria nulo porque o fato gerador do imposto de importação ocorreu em momento anterior à edição da norma aplicada na determinação da base de cálculo e da alíquota do Imposto de Importação.*

*Isso porque, na hipótese particular estampada nos autos, o fato gerador não se consolidou no momento em que a contribuinte comunicou o extravio das mercadorias ao Fisco, mas sim na ocasião em que a autoridade efetivamente verificou o extravio ocorrido, com a adoção das providências cabíveis.*

*Tendo em vista a correta exegese das normas em comento, forçoso é assinalar que o fato gerador da exação só se aperfeiçoou com a realização do correspondente lançamento, notificado ao sujeito passivo em 14.11.03, não havendo que se cogitar de aplicação retroativa da Medida Provisória nº 135, de 30.10.03.*

Ou seja, não teria ocorrido aplicação retroativa de lei. Prossegue o recurso na linha de que, mesmo que se a considere ocorrida, haveria previsão para tanto no art. 144, § 1º do CTN dado ter a nova lei "apenas estabelecido novos critérios de apuração" consoante afirmado em decisão deste Conselho, que reproduz.

Insurge-se, ainda, o recurso contra a afirmação do julgado de que teria havido um "desvio na base de cálculo do tributo, pois os valores colhidos para o arbitramento foram provenientes de importações de portos marítimos e aeroportos, sendo que as importações realizadas via aérea conteriam um valor agregado muito maior que as realizadas pelo transporte marítimo". Esse aspecto levaria à nulidade do lançamento mesmo que se admitisse a aplicação da lei posterior.

No recurso, a Fazenda aduz que a afirmação está em "franca contradição com a prova dos autos, já que, consoante se deduz dos documentos de fls. 18-28, somente foram consideradas, no arbitramento da base de cálculo do imposto devido em razão do extravio do container CRXU 475.677-7, **mercadorias importadas pela via do transporte marítimo**, atendendo-se assim ao que determina o § 1º do art. 51 da Medida Provisória 135/03".

Debruça-se, por fim, o especial sobre a alegação de nulidade por descumprimento de requisitos, entendidos por necessários, no processo de vistoria aduaneira. Seriam eles a intimação para acompanhar os trabalhos tanto do depositário quanto do importador e do transportador. Afirma a Fazenda contrariados os arts. 59 e 60 do Decreto 70.235/72, dado não ter havido qualquer prejuízo à defesa, que foi amplamente exercida.

Demonstrada assim, em seu entender, a contradição à lei e à prova dos autos, pede a Fazenda seja "conhecido e provido o presente recurso, no sentido de reformar a decisão recorrida, para que se restaure o lançamento do Imposto de Importação".

O despacho nº 3100-010, de 12 de março de 2012, o admitiu com a seguinte lacônica fundamentação:

*O Recurso é tempestivo, a decisão foi não unânime, e a sessão de julgamento é anterior a 30/06/2009. Passo à análise da contrariedade indicada.*

*A recorrente indica que o acórdão recorrido teria contrariado os artigos 114 e 144 CTN, 72. § 1º, e 73, II, c, do Decreto nº 4.345/2002, e 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.*

*Em face do exposto, dou seguimento ao recurso acima.*

*Encaminhe-se à Unidade Local da RFB para ciência ao contribuinte do acórdão recorrido e deste despacho para, querendo, apresentar contrarrazões.*

O despacho não fixa os limites do recurso, motivo pelo qual as contrarrazões principiam por postular a imediata exclusão das multas aplicadas "que não teriam sido contestadas no recurso da Fazenda".

Nelas, também, pede-se o não conhecimento do recurso por não ter sido demonstrada a contrariedade, bem como aponta-se a inexistência de prequestionamento quanto à possibilidade de retroação da nova norma em face do § 1º do art. 144 do CTN. Defende-se, no mérito, o acerto da decisão por seus próprios fundamentos.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Como de praxe, há de se começar o exame do recurso pela revisão de sua admissibilidade, especialmente neste caso concreto em que o despacho não lhe fixou o alcance e as contrarrazões a ele expressamente se voltam. Nesse particular, há de ser rejeitado o pleito inicial do contribuinte sobre as multas devidas pelas infrações apuradas, dado que nenhuma multa há aqui.

Por outro lado, cabe, também, rejeitar a pretensão fazendária, expressa ao final do seu bem fundamentado recurso, no sentido de que "o auto seja integralmente restaurado". Dado que aqui apenas se discute se houve ou não nulidade, seu acatamento importa devolver a análise de seu mérito à instância recorrida.

Como segundo aspecto de sua admissibilidade, também rejeito a interpretação exposta nas contrarrazões de que a representação da Fazenda teria apontado contrariedade a dispositivos que não constam de lei: mesmo quando indicado dispositivo

constante de decreto (Regulamento Aduaneiro), há nele menção aos dispositivos legais, em sentido estrito, que lhe dão validade.

Do mesmo modo, rejeito a alegação de falta de prequestionamento quanto à possibilidade de retroação da nova norma com base no art. 144, § 1º do CTN. É certo que é pacífico neste colegiado - ao menos hoje - que tal requisito é indispensável mesmo nos recursos apresentados pela Fazenda Nacional ainda que os diversos regimentos internos apenas o exijam para os recursos do sujeito passivo. E a razão é que não cabe à instância especial se pronunciar, de forma inaugural, qual terceira instância, sobre qualquer matéria; cabe, sim, examinar as matérias enfrentadas na decisão proferida, confrontando-as com o que decidido no paradigma - nos casos de recurso por divergência - ou com o que diz a lei ou a prova na hipótese aqui considerada. Neste último caso, até porque não se pode afirmar se houve ou não contrariedade se nada foi dito a respeito.

Ocorre que o acórdão guerreado tratou sim, a meu ver, da matéria retroação, ao admitir a aplicação da norma posterior, embora sem mencionar sua razão para tanto. De se conferir:

*Ainda que se pudesse manter o lançamento com base na legislação superveniente, é de ressaltar que os valores colhidos para o arbitramento foram provenientes de importações de portos marítimos e aeroportos o que provocou um desvio na base de cálculo uma vez que as importações realizadas via aérea contem valor agregado muito maior do que as importações realizadas pelo transporte marítimo.*

Ele somente a rejeitou, pois, por entender que os critérios do arbitramento teriam sido mal aplicados. O prequestionamento, também é pacífico, não diz respeito a argumento, mas a matéria. Aberta, na decisão, a possibilidade de retroação, entendo cabível a rediscussão, no recurso, da causa para sua não aplicação.

Por fim, também cabe negar o pleito genérico de não admissibilidade porque não teria sido comprovada a contrariedade alegada. Nos termos da pacífica jurisprudência deste colegiado, a existência ou não da contrariedade à lei ou à prova é o próprio mérito do recurso; para sua admissibilidade basta que a decisão seja não-unânime e que sejam efetiva e fundamentadamente apontados os dispositivos legais e/ou prova dos autos supostamente contrariados. Ambos estão presentes no recurso em exame.

Em consequência, conheço do recurso.

Passo ao seu mérito.

E sou forçado a começar pelo reconhecimento da completa ausência, na impugnação apresentada, de questionamento do autuado quanto à utilização dos critérios de cálculo do imposto previstos na MP 135 por ter sido esta publicada posteriormente à data da comunicação feita à Administração. Embora tenha questionado tanto a utilização da alíquota quanto o valor tributável atribuído a cada contêiner, fê-lo apenas por serem ambos superiores aos que constariam das faturas a eles relacionadas e, mais importante, não aponta nisso qualquer nulidade, devendo-se depreender ser o seu pedido o da revisão do valor lançado, adequando-o àquele indicado nos documentos.

Provavelmente alertado pela decisão de primeiro grau acerca do dispositivo legal que autorizaria aquelas práticas, inclui em seu recurso voluntário argumento relativo à irretroatividade, mas novamente nela não aponta cerceamento nem pugna por nulidade em razão disso, ainda que a suscite por outros supostos vícios.

Concluo, desse modo, que a afirmação de que o auto de infração seria nulo por esse motivo apenas consta da decisão proferida, não tendo integrado, ao menos não de forma explícita, o pedido do contribuinte no seu recurso voluntário. Nesses termos, e em meu entender, a decisão recorrida é extra ou ultra *petita*.

Pacífico na jurisprudência, todavia, que o recurso em tais casos são os embargos de declaração e também em razão de o especial fazendário nada alegar sobre o ponto, deixo de a proclamar e examino a possibilidade de adoção da Medida Provisória.

O primeiro ponto é, naturalmente, definir quando ocorreu o fato gerador. Com efeito, se prevalecer o entendimento da douta procuradoria, não se configuraria retroatividade, nada maculando, então, o procedimento fiscal. E assim o é, de fato, dada a vinculação aos decretos que nos submete<sup>1</sup>.

De fato, considero flagrante que o artigo 73 do decreto regulamentar<sup>2</sup> suprimiu, sem maiores explicações, aquela parte do art. 23 do decreto-lei 37/66<sup>3</sup> que tratava da "tomada de conhecimento" do extravio e seus efeitos com relação aos tributos. A decisão recorrida adota como premissa que a comunicação prestada pela empresa a ela corresponde, mas disso, respeitosamente, discordo.

<sup>1</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

<sup>2</sup> Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada; e

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira; e

III - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria, na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 632 (Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 18 e parágrafo único).

Parágrafo único. O disposto no inciso I aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de mercadoria sob regime suspensivo de tributação, e de mercadoria contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, sujeita ao regime de importação comum.

<sup>3</sup> Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

Parágrafo único. No caso do parágrafo único do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.

Dito de outra forma, e exatamente na linha do quanto expus no voto transcrito, diante de duas possibilidades interpretativas da lei, o decreto enveredou por aquela que é desfavorável à pretensão da empresa aqui, cabendo-nos apenas cumpri-lo, mesmo que concordássemos com aquela pugnada pela defesa.

Com efeito, o exame dos documentos por ela coligidos aos autos (fls. 172 a 194) leva-me à conclusão oposta, na linha defendida pela d. representação fazendária em seu recurso: somente mediante os trabalhos de vistoria empreendidos é que foi possível chegar à materialidade do imposto devido, dado que os documentos fornecidos sequer permitem, de plano, uma correta identificação das mercadorias, muito menos, de sua classificação fiscal e correspondente alíquota. Nesses termos, a comunicação efetivamente deu ciência do **roubo de contêineres**. O conteúdo desses contêineres, no entanto, somente foi efetivamente constatado, para efeito do lançamento dos tributos, no curso do procedimento de vistoria.

Nesses termos, parece-me desarrazoado, **neste caso**, considerar que o fato gerador tenha mesmo ocorrido quando da comunicação prestada. Tal hipótese, a meu ver, apenas pode ser considerada quando a comunicação é efetivamente suficiente ao lançamento dos impostos devidos, dispensando, assim, qualquer procedimento de vistoria posterior.

É preciso reconhecer, contudo, que o decreto regulamentar sequer cogita dessa última possibilidade. De fato, a completa ausência a ela provavelmente se deva à conclusão de que **sempre** haverá a necessidade de a autoridade administrativa apurar o extravio, com o que, a princípio, não concordo.

Isso não obstante, tenho posicionamento firmado, escorado nos melhores administrativistas, no sentido de que estamos vinculados à interpretação da lei que o decreto regulamentar adotar, quando houver - e quase sempre há - outra possível. Sobre isso, já me pronunciei em voto que, embora tratasse de café, peço vênias para transcrever aqui por explicitar bem os meus motivos:

*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. Confira-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. Como o próprio contribuinte afirma, nas palavras de Ulhôa Conta, não há necessidade de interpretar esse comando: ele é, por si só, cristalino.*

*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*



*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 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 intepretações 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”.*

*Assim, enquanto o café em grão, não torrado nem descafeinado, consistir na TIPI como NT, é produto não industrializado, as*

*operações adotadas em seu “processamento” não consubstanciam industrialização e o seu “processador” não faz jus ao benefício veiculado na Lei nº 9.363/96.*

Em suma, ainda que se concorde com a interpretação do acórdão recorrido, no sentido de que o artigo 23 fixa o critério temporal do fato gerador, é preciso reconhecer que não se pode aplicá-lo sem ferir a disposição do decreto regulamentar a que estamos todos vinculados.

Com essas considerações, provejo o recurso fazendário para afirmar ocorrido o fato gerador apenas no momento da efetiva apuração do imposto, ou seja, no procedimento de vistoria aduaneira. Estando já em vigor, naquela data, a lei aplicada, de retroatividade não se trata e nulidade não há.

E igualmente procede o argumento da Fazenda Nacional contra o outro "fundamento" aduzido pelo relator para considerar nula a autuação, concretamente, de que no arbitramento do valor tributável relativo ao contêiner CRXU 475.677-7 (único em que feito arbitramento do valor aduaneiro) teriam sido consideradas importações por via aérea. Além de nada disso constar do recurso do contribuinte, a prova dos autos (fl. 20) cabalmente o desmente.

Afastada a nulidade apontada pelo relator, devem os autos retornar à unidade julgadora de segundo grau para exame das demais questões suscitadas no recurso voluntário, inclusive aquela atinente à nulidade, mas apenas nos termos que constam das peças de defesa.

É como voto.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator