

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.	91
C	De 12 / 04 / 2000	
C	81 Rubrica	



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

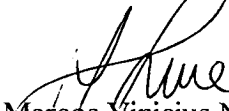
Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617
Sessão : 27 de outubro de 1999
Recurso : 108.391
Recorrente : SOUZA CRUZ TRADING S.A.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

NORMAS PROCESSUAIS - TRÂNSITO EM JULGADO - Atinge tão-somente a parte dispositiva da sentença. **Preliminar rejeitada.** **PIS - BASE DE CÁLCULO** - Inclui, no regime do art. 5º da Lei nº 7.714/88, o valor das receitas de exportação de fumo em folha destalado, curado em estufa, fermentado, esterilizado e acondicionado para exportação, por advir de produto que não se conforma com o conceito de "produto manufaturado". **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SOUZA CRUZ TRADING S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos: I) em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.** Vencida a Conselheiro Maria Teresa Martínez López que apresentou declaração de voto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 1999


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Luiz Roberto Domingo e Ricardo Leite Rodrigues.

Eaal/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

Recurso : 108.391
Recorrente : SOUZA CRUZ TRADING S.A.

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 105/127:

“A interessada acima qualificada impugna, tempestivamente (fls. 70/72), o Auto de Infração de fl. 43, lavrado em ação fiscal levada a efeito na referida empresa, onde apurou-se, com base em levantamento efetuado na escrita contábil e fiscal da atuada, a falta de recolhimento do PIS incidente sobre o faturamento relativo às exportações de fumo – períodos de apuração de janeiro de 1989 a dezembro de 1992 – que resultou em crédito tributário de R\$ 5.097.105,67.

Tal crédito tributário é resultante de novo lançamento, consoante autorização de reabertura do prazo constante na Portaria 087/DRF Porto Alegre (fl. 1), uma vez que o anterior – integrante do processo 13005.000068/93-17 – foi cancelado pelo Conselho de Contribuintes. A primeira lavratura havia se dado sob a égide dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449/88, posteriormente declarados inconstitucionais.

Na impugnação, a atuada manifesta o seu inconformismo frente a “mera repetição de matéria que já foi discutida e decidida no processo 13005.000068/93-17”, afirmando que o 1º Conselho de Contribuintes já prolatara entendimento no sentido de que o fumo exportado pela empresa é produto manufaturado, fazendo jus à isenção do PIS.

Alega também que a única diferença entre o auto de infração original e aquele resultante do novo lançamento é a exclusão do enquadramento no inciso V do art. 1º e § único do art. 2º do Decreto-lei 2445/88 (modificado pelo Decreto-lei 2449/88). Da mesma forma, insurge-se contra a metodologia empregada no recálculo, que estaria descumprindo o disposto no art. 18, VIII da Medida Provisória nº 1542/24. De acordo com o seu entendimento, referida MP teria dispensado a cobrança de qualquer diferença de pagamento do PIS em virtude da inconstitucionalidade do DL 2445/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

Informa a autuada que recebeu da DRF Porto Alegre a comunicação 01/97, informando-lhe que o débito constante do processo 13005.000068/93-17 estava totalmente extinto. Assim “ao ressuscitar um processo extinto”, raciocina a impugnante, “deveria a fiscalização ter considerado que já não poderia lavrar uma autuação relativamente a supostos fatos geradores ocorridos entre 1989 e 1992, considerando a decadência prevista no art. 173 do Código Tributário Nacional.”

Finalmente, alega a autuada que não ficou esclarecida “a razão da autuação”, o que constituiria cerceamento ao direito de defesa. Com base no exposto – e reportando-se as razões de defesa já expostas no processo anterior – pede o cancelamento do Auto de Infração.

Esta Delegacia de Julgamento, apreciando os argumentos referentes a um improvável – mas possível – cerceamento, decidiu encaminhar o presente processo à Delegacia de Origem, para que fossem adotadas as providências tendentes a complementá-lo. A fiscalização autuante, cumprindo a determinação, lavrou o Termo Complementar ao Auto de Infração Programa de Integração Social (fls. 89-90). Aberto novo prazo para impugnação, a interessada tempestivamente manifestou-se, alegando, em síntese, que o Decreto 71/88 referido no Termo Complementar nada acrescenta ao Termo Inicial, que há de se diferenciar o fumo em folha cru “curado” daquele que é exportado pela autuada e que o próprio STF já se pronunciou sobre o tema, reconhecendo o fumo por ela comercializado como produto industrializado destinado à exportação. Ao final, reiterou o pedido de improcedência da autuação.”

A Autoridade Singular julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco, mediante a dita decisão, assim ementada:

“00.40.00.00 – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O Trânsito em julgado atinge apenas a parte dispositiva da decisão. O Relatório e a Fundamentação não fazem coisa julgada por expressa determinação legal (art. 469 do CPC).

No cômputo do valor a ser lançado a título de PIS e com base na lei complementar 07/70, deve-se levar em conta, obrigatoriamente, as alterações dos prazos de recolhimento estabelecidas nas leis 7691/88 8019/90 e 8218/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

DECADÊNCIA – O art. 3º do D.L. 2.052/83 refere-se a um prazo decadencial de 10 anos para o fisco exercer seu direito ao lançamento, dentro da permissão inserta no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Também o STJ manifestou-se pelo prazo decadencial de 10 anos, conforme acórdão originado do REs. nº 63.529-2/PR.

Apurada falta ou insuficiência de recolhimento de PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social – em virtude de exclusão indevida de parte do faturamento que compõe sua base de cálculo, é devida sua cobrança.

BASE DE CÁLCULO: A alegação de que o fumo exportado é produto manufaturado não se sustenta frente ao fato de que a própria interessada, espontaneamente, preenche seus Documentos Fiscais com a posição 2401 da classificação merceológica NBM/SH. O fumo exportado pela empresa não se enquadra no disposto pelo artigo 5º da Lei 7.714/88, por não se constituir em produto manufaturado.

EXIGÊNCIA PROCEDENTE”.

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 135/163, no qual, em suma, aduz que:

- não pode prosperar essa nova autuação fiscal, que trata, indubitavelmente, de reexame de matéria que já foi julgada por este Conselho e cuja decisão, definitiva e irreformável, extinguiu o crédito tributário nos termos do art. 156, IX, do CTN;
- nada mais absurdo o entendimento quanto ao pretendido efeito zero da decisão anterior (Acórdão nº 101-90.286), considerando que o que se pretende ver julgado de novo seja exatamente a mesma matéria, com as mesmas duas questões fundamentais, quais sejam: o não atrelamento do benefício da isenção do PIS à legislação do IRPJ e a resposta à indagação se o fumo exportado era ou não um produto manufaturado;
- seja sob a égide dos decretos-leis declarados inconstitucionais, seja sob a égide da legislação anterior aos mesmos – LCs nºs 07/70 e 17/73 - nada seria diferente no que se refira especificamente às questões postas em julgamento, mesmo porque a isenção do PIS para a exportação de produtos manufaturados não foi instituída pela legislação que dispunha e/ou dispõe



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

especificamente sobre o PIS, já que instituída pela Lei nº 7.714/88, em vigor, com as alterações da Lei nº 9.004/95;

- não considera pertinente a discussão sobre alterações de prazo de recolhimento e recálculo da contribuição simplesmente porque, se a hipótese é de isenção, como já decidido, não há que se falar sobre esses assuntos;
- quanto à suposta vinculação do benefício do PIS/Exportação à legislação do IRPJ, não é preciso nenhum exercício mental que exceda ao da simples leitura do art. 5º da Lei nº 7.714/88 para entender que a lei, tal como redigida, não estabelecia qualquer outra exigência para a fruição do benefício além do fato de ser o produto exportado um produto manufaturado nacional;
- na vigência da Lei nº 7.714/88, já eram revogados o Decreto-Lei nº 2.303/86 e o art. 10 do Decreto-Lei nº 2.303/86 que anteriormente sujeitavam os benefícios fiscais relativos ao PIS/Exportação a critérios fixados pelo Ministro da Fazenda;
- quanto aos argumentos que a todo custo o Fisco tenta convencer que o fumo exportado não é um produto manufaturado, inicialmente já se demonstrou que o benefício fiscal do PIS não é vinculado à legislação do IRPJ, como aliás já decidiu essa Corte;
- as classificações nos códigos 2401.20.0901 e 2401.20.9902 da NBM/SH somente definem o fumo em folha cru, apenas curado, na forma em que é adquirido dos produtores rurais, o que não é o fumo que foi exportado pela Recorrente;
- o Fisco tenta negar o fato óbvio de que o fumo é um produto industrializado semi-elaborado (art. 3º, II - beneficiamento), confundindo-se com transcrições de notas explicativas do Sistema Harmonizado, que nada tem a ver com o assunto, invocando a prevalência de tratados e convenções internacionais sobre a legislação nacional, o que não é posto em discussão, e referindo-se a artigos do RIPI que tratam de industrialização e de estabelecimento industrial;
- a Recorrente investiu na usina de processamento de fumo de Santa Cruz - a maior do mundo -, considerada pelo Fisco como não sendo um estabelecimento industrial, R\$80 milhões num complexo industrial que ocupa uma área construída superior a 70.000m², com apoio do FUNDOPENS/RS,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

que só concede apoio financeiro a projetos industriais, nos termos da legislação estadual pertinente; e

- é absurdo e insustentável, e, por isso mesmo, se dispensa a Recorrente de refutar os itens 65/72 da decisão recorrida que fixa o entendimento de que o acórdão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a imunidade do fumo em folha destalado, fermentado, esterilizado e acondicionado, em relação ao ICM, como produto industrializado destinado à exportação, foi superado pela advento da CF/88 que introduziu a categoria de produtos semi-elaborados, o que não se aplicaria ao fumo exportado.

Às fls. 168/169, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou suas Contra-Razões, manifestando, em síntese, pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'E' followed by a flourish.



Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Inicialmente, deve ser afastada a preliminar na qual a Recorrente alega que o presente lançamento nada mais é do que o reexame de matéria já julgada por este Conselho (Acórdão nº 101-90.286) com decisão que lhe foi favorável no que diz respeito às questões fundamentais ali tratadas, quais sejam: o não atrelamento do benefício da isenção do PIS à legislação do IRPJ e a resposta à indagação se o fumo exportado era ou não um produto manufaturado.

Com efeito, embora seja verdade que o prolator do mencionado acórdão tenha orientado toda a fundamentação de seu voto em favor das teses defendidas pela Recorrente, na parte dispositiva¹, deixou de lado tudo o que fora dito para calcar a sua decisão na declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, nos quais a exigência então estava embasada.

Tanto assim é que na ementa do acórdão em apreço² só é feita alusão à declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 como motivação para o afastamento da exigência.

Cabe, ainda, observar que trata de uma evidente inexatidão material o fato de estar registrado na folha de rosto do Acórdão nº 101-90.286 que os Membros daquele Colegiado acordaram em "..., *DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado*", quando pela leitura das referidas peças processuais e face à codificação das decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes deveria constar "..., *ANULAR o lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado*".

Desse modo, com razão a decisão recorrida ao invocar o disposto no art. 469 do CPC, que se aplica supletivamente ao Processo Administrativo Fiscal, para afirmar que o trânsito em julgado atinge tão-somente a parte dispositiva da sentença e, assim, justificar o presente lançamento com base na Lei Complementar nº 07/70 e legislação posterior, excluídos os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

¹ "Em que pese tudo o que foi dito, com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que provocou a Resolução do Senado 49/95 e MP 1.175/95, fica a matéria prejudicada, prevalecendo essa."

² "Com a decisão do STF no RE 148.754-2/RJ, Resolução do Senado 49/95 e MP 1.175/95, pela inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, afasta-se a exigência no período de 1989 a 1.992."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

No mérito, a solução do litígio se resume na caracterização ou não do produto fumo em folha destalado, curado em estufa, fermentado, esterilizado e acondicionado para exportação como "produto manufaturado", de sorte a fazer jus ao benefício previsto no art. 5º da Lei nº 7.714/88, *verbis*:

"Para efeito de cálculo da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para o Programa de Integração Social (PIS), de que trata o Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta."

De acordo com os léxicos a palavra "manufatura", cuja origem etimológica vem do Latim "*manu factus*" (feito a mão), significa alguma coisa feita a mão ou por máquinas a partir de matérias-primas, servindo também para designar o estabelecimento fabril ou fábrica em que, pelo aproveitamento e transformação de matérias-primas, se produzem artefatos ou objeto de uso e de utilidade.

A decisão recorrida considerou imprestável a definição advinda de dicionários de uso geral para "produto manufaturado", por entendê-la demasiadamente genérica, buscando situar esse conceito à luz da legislação do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, argumentando não fazer sentido um único artigo de uma lei ter vida própria, independentemente de todo o contexto jurídico em que se encontra imerso.

Nesse diapasão, demonstrou, de maneira que entendo irrefutável, a íntima relação da legislação referente à Contribuição para o PIS com a do IRPJ e, em especial, no que toca aos incentivos à exportação, na área do PIS, sob a égide da legislação que antecedeu o enfocado art. 5º da Lei nº 7.714/88 (v.g. Decreto-Lei nº 2.303/86), na qual era cometida ao Ministro da Fazenda a competência para relacionar os produtos manufaturados nacionais contemplados.

Realçando que na primeira seleção efetuada pelo Ministro da Fazenda dos produtos que deveriam ter sua venda para o exterior estimuladas, mediante a Portaria GB-203/71, não se incluiu os produtos da posição 24.01 da NBM (folha de fumo), a qual só veio, excepcionalmente, ser incluída na referida relação pela Portaria MF 301, de 22.12.81, cujos efeitos vigoraram até o exercício de 1987.

Em seguida, a decisão recorrida faz um minudente exame da classificação e descrição adotadas pela NBM/SH para o produto em pauta, identificando-o como fumo em folha destalado tipo "virgínia" e "burley", classificados, respectivamente, nos códigos 2401.20.9901 e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

2401.20.9902, ressaltando haver uma clara definição merceológica da natureza desse produto como **não manufaturado**, tendo em vista o próprio teor do texto da posição 2401.

Aqui também manifesto minha inteira concordância com a decisão recorrida nesse aspecto, que bem demonstrou, à luz das regras de classificação de mercadorias e com o subsídio das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, que o fumo em folha, qualquer que seja o tratamento aplicado, desde que não trate de um produto pronto para ser fumado, classifica-se na posição 2401 e, assim, é conceituado pela NBM-SH³ como um produto não manufaturado.

Portanto, sem nenhuma substância a afirmativa da Recorrente de que as classificações nos códigos 2401.20.0901 e 2401.20.9902 da NBM/SH somente definem o fumo em folha cru, apenas curado, na forma em que é adquirido dos produtores rurais, o que não seria o fumo que foi exportado pela Recorrente e vazia e equivocada a alegação de ter a decisão recorrida confundido com transcrições de notas explicativas do Sistema Harmonizado, que nada teriam a ver com o assunto.

3 Considerações gerais constantes do Capítulo 24 da NESII: “O fumo (tabaco) provém de diversas variedades cultivadas de plantas do gênero ‘Nicotiana’, da família das solanáceas. As dimensões e formas das folhas diferem de uma variedade para outra.

A variedade de fumo (tabaco) determina o modo de colheita e o processo de secagem. A colheita é feita quer das plantas inteiras (‘Stalk cutting’) com maturidade média, quer das folhas isoladas (‘priming’), conforme o seu grau de maturidade. A secagem opera-se igualmente, por plantas inteiras ou por folhas isoladas.

A secagem efetua-se ao ar livre (‘sun-curing’) em recintos fechados com livre circulação de ar (‘air-curing’), em secadores de ar quente (‘flue-curing’), ou, ainda, ao fogo (‘fire-curing’).

Uma vez secas, e antes do acondicionamento definitivo, as folhas submetem-se a um tratamento destinado a assegurar-lhe boa conservação. Esse tratamento efetua-se quer por fermentação natural controlada (Java, Sumatra, Havana, Brasil, Oriente, etc.) quer por ressecagem artificial (‘re-drying’). Este tratamento e a secagem influem no sabor e no aroma do fumo (tabaco), que sofre, ainda, depois de acondicionado, um envelhecimento espontâneo por fermentação (‘ageing’).

O fumo (tabaco) assim tratado apresenta-se em feixes, fardos de diversas formas, barricas ou em caixas. Nestas embalagens, as folhas encontram-se alinhadas (fumo ou tabaco do Oriente), atadas em meadas [diversas folhas reunidas por meio de um atilho ou de uma folha de fumo (tabaco), ou simplesmente a granel (‘loose leaves’)]. Em qualquer dos casos, o fumo (tabaco) apresenta-se fortemente comprimido em sua embalagem, no intuito de se obter a sua boa conservação.

Em alguns casos, a fermentação do fumo (tabaco) é substituída e acompanhada pela adição de aromatizantes ou de umectantes (‘casing’) destinados a melhorar-lhes o aroma e conservação.

O presente Capítulo inclui não só os fumos (tabacos) não manufaturados e os manufaturados, mas também os sucedâneos do fumo (tabaco) manufaturados, que não contêm fumo (tabaco).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.007033/97-04

Acórdão : 202-11.617

Ademais, considere-se que esses são os códigos adotados no documentário fiscal referente ao fumo que exporta e ser incontroverso que não se trata de um produto pronto para ser fumado, o que, inclusive, foi reconhecido em exposições com auxílio de recursos áudio visuais perante este Colegiado do processo de beneficiamento e acondicionamento do tabaco em folha.

No que pertine à relevância da conceituação como produto não manufaturado do produto em tela pela NBM-SH, a par dos bem lançados argumentos da decisão recorrida, trago à colação excerto do voto condutor do Acórdão nº 203-05.006 de autoria da ilustre Conselheira Elvira Gomes dos Santos que, neste particular, assim se manifestou:

"Para seguramente conceituar o que sejam "produtos manufaturados nacionais", cumpre recorrer ao Decreto nº 435, de 27/01/92, que trata das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal e à Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/SH.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias – SH foi criado através de trabalho conjunto, desenvolvido pela Organização da Nações Unidas, Comunidade Económica Européia e Conselho de Cooperação Aduaneira.

Trata-se de nomenclatura concebida com o objetivo de permitir não só a elaboração de tarifas aduaneiras como também a elaboração de tarifas de fretes e estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte, câmbio, bem como a compilação de dados para a elaboração de estatísticas de produção, acompanhando os avanços tecnológicos e comerciais das diferentes regiões do mundo.

O Brasil aderiu à Convenção Internacional, em 31/10/86 – Anteprojeto da NBN – Edital nº 1, de 22/09/87 (Suplemento do DOU nº 189, de 05/10/87).

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome (parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435/92).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

Todo o histórico e referências que até aqui foram produzidos objetivaram destacar que a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – SH é utilizada em toda a legislação brasileira, quando aplicável.

O legislador ou o administrador público, quando nas respectivas esferas de atuação, tratam de determinados produtos, cogitam de determinados incentivos, defrontam-se com a necessidade de impor exigências, criar ou detalhar operações, seja no campo de impostos, taxas ou contribuições, colhem os conceitos hábeis constantes da Nomenclatura, seja a atual, consubstanciada no Sistema Harmonizado, seja a anterior, NCCA.

À guisa de ilustração, cite-se a Portaria nº GB 203, de 02/06/71, que dispunha:

“As empresas poderão abater do lucro sujeito ao imposto de renda, a parcela correspondente à exportação dos produtos manufaturados nacionais constantes da relação anexa a esta Portaria e elaborada de acordo com a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM)”.

No mesmo sentido, veja-se a Portaria nº BSB-001, de 10/01/72, que, no seu fecho, dispunha:

“Relação de mercadorias, segundo a Tarifa Aduaneira Brasileira (TAB/NBM) anexa a esta Portaria, cujo incremento da exportação dará direito a importação, com isenção de impostos nos termos do D.L. nº 1.189/71...”.

Mais recente, a Lei nº 6.267, de 15/12/88, do Estado de São Paulo, ao dispor sobre o regime tributário da microempresa, dispõe, em seu art. 15:

“Nas saídas de mercadorias classificadas nas posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), mencionadas no Anexo único, com destino a microempresa, definida no artigo 2º e localizada em território paulista, fica atribuída ao remetente a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente na operação realizada pela destinatária”.

Resta claro que a NBM, hoje Sistema Harmonizado, é supedâneo inarredável de toda a legislação tributária.”

No exame da matéria, sob a ótica da legislação do IPI, a decisão recorrida, a partir da verificação de que o produto em tela, classificado nos códigos NBM/SH 2401.20.9901 e 2401.20.9902, é não-tributado (NT), reforça seu entendimento de que *“trata-se de fumo não*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

manufaturado, que está fora do campo de incidência do imposto e está excluído do conceito de industrialização, na forma da legislação do IPI."

Quanto a um produto não tributado estar fora do campo de incidência do imposto, não se discute (é tautológico), já a sua exclusão do conceito de produto industrializado trata-se de uma presunção legal, nada importando que tais produtos possam ser considerados para outros efeitos não relacionados com o IPI, como industrializados, ou então tenham sofrido processo de industrialização.

Este Conselho já há muito tempo vinha admitindo a condição de industrializado para produtos com indicação "NT" na TIPI, para efeito da fluência de benefícios fiscais, como, por exemplo, nos dá conta as ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

"IPI - ESTÍMULOS FISCAIS À EXPORTAÇÃO. O direito à manutenção do crédito de insumos aplicados em produtos industrializados destinados à exportação, ainda que não-tributado, é assegurado pelo artigo 5.º do Decreto-lei n.º 491/69. Recurso provido."

(Acórdão nº 60.381, de 30.04.82, Relator Conselheiro Lourierdes Fiuza dos Santos)

"IPI - créditos de insumos empregados em produtos exportados (aves). O direito ao crédito e ao ressarcimento não foi revogado pelo art. 41 do ADCT. Permanecem em vigor as normas complementares da legislação pertinente, anteriores ao advento da Constituição/88. Direito que decorre do emprego na industrialização, e não se subordina à tributação do produto final, nem à sua inserção no campo de incidência do tributo (produtos exportados são imunes). Recurso provido."

(Acórdão nº 201-69.444, de 06.04.94, Relatora Conselheira Selma Santos Salomão Wolszczak)

No que toca ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a condição de produto industrializado para o fumo em folha processado na forma descrita pela Recorrente, com vistas à imunidade do ICM conferida aos produtos industrializados destinado à exportação, também com razão a decisão recorrida quando assinala que o assunto assumiu um novo contorno sob a égide da Constituição de 1.988.

De fato, com a exclusão da categoria dos produtos semi-elaborados do conjunto dos produtos industrializados alcançados pela não incidência do ICMS sobre as operações que os



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

destinem ao exterior, estabelecida pelo art. 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da CF/88, entendo que ficou firmado, a nível constitucional, a distinção entre o que se entende por um produto industrializado pleno, valendo aqui a sinonímia com produto manufaturado, e aqueles que, embora industrializados, não tenham atingido o estágio de uma manufatura pronta e acabada num determinado estágio de produção.

Por outro lado, a própria Recorrente reconhece que o fumo que exporta é considerado produto industrializado semi-elaborado pela Legislação Tributária do ICMS (Lei Complementar nº 65, de 15/04/91, e Convênio ICMS nº 15, de 25/04/91 combinado com o Convênio ICM nº 07/89), o que implica na admissão de sua condição de não manufaturado nessa acepção.

Pelo exposto, concluo que há uma convergência das legislações examinadas, consoante com o conceito vernacular de manufatura, no sentido de entender produto manufaturado como aquele pronto e acabado num determinado estágio de industrialização, excluindo matérias-primas beneficiadas, por mais sofisticado e intensivo de capital que tenha sido o tratamento recebido, como é o caso da folha de fumo beneficiada nos termos descrito neste processo.

Isto posto, é de ser mantida a decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 1999


ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ

O recurso coloca em discussão duas questões à análise deste Colegiado. A primeira delas, em preliminar, quanto à possibilidade de ser discutida no presente processo administrativo matéria que, segundo a recorrente, já foi discutida e decidida no Processo nº 13005.000068/93-17. A segunda questão, no caso de superada a primeira pela figura da "preclusão", se o produto exportado pela Recorrente é ou não produto manufaturado. Passo, portanto, à análise de cada questão.

Relativamente à primeira questão, verifico, às fls. 82/84, ao ler o Acórdão de nº 101-90.286, proferido pelo Relator Celso Alves Feitosa, a total apreciação da matéria, agora sob nova fundamentação. Vejamos como está dito no referido voto, anexo aos autos:

“O recurso é tempestivo.

Duas questões são postas à análise no processo. A primeira delas é a inexistência da decisão recorrida em atrelar o benefício da isenção do PIS concedida em lei específica, à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

A segunda - se afastada a tese de atrelamento - é a resposta pura e simples à pergunta: o produto exportado pela Recorrente é ou não produto manufaturado?

Entendo que a Recorrente tem razão quando diz que a Lei nº 7.714/88, em seu art. 5º, não vinculou o benefício do PIS à legislação dos IRPJ. Mesmo porque, como bem asseverou a própria Recorrente, se quisesse fazê-lo teria feito de modo explícito.

É improcedente, assim, a afirmação do julgador de primeira instância segundo a qual "não tem sentido um único artigo de uma Lei (no caso, o artigo 5º da Lei nº 7.714/88) ter vida própria, independente de todo o contexto em que se encontra imerso."

O art. 111, I, do Código Tributário Nacional preceitua, no caso, em favor da Recorrente: se a legislação que dispõe sobre isenção deve ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

interpretada literalmente, não se estará interpretando literalmente o dispositivo em tela limitando sua aplicação onde ele mesmo não limita.

Afastada a primeira questão, resta definir se tem ou não razão a recorrente quando afirma que o produto que exporta é manufaturado.

É certo que o conceito de produto manufaturado não restou definido na Lei instituidora do benefício. Mas, de acordo com os conceitos da legislação tributária (por exemplo, a do IPI) e até semanticamente considerado, produto manufaturado há de ser entendido como produto que passou por algum processo de industrialização. É de se concluir, então, que produto manufaturado é produto industrializado.

Diante da alegação da Recorrente, em sua impugnação, de que o produto que exporta (fumo em folha processado dos tipos Burley e Virgínia) foi considerado produto industrializado semi-elaborado pela legislação do ICMS (fumo em folha destalado, curado em estufa, fermentado, esterilizado e acondicionado para exportação), o julgador de primeira instância afirmou que os produtos que integram a Lista do Convênio ICMS nº 15/91 são considerados semi-elaborados, "mas não estão ainda num estágio que possam ser considerados como produtos industrializados."

Aqui reside um equívoco: não há estágio definido a partir do qual produto semi-elaborado possa ser considerado como industrializado. A melhor interpretação para esse conceito é que o semi-elaborado, por si só, é um produto industrializado - um produto industrializado semi-elaborado, ou seja, que ainda não atingiu o estágio completo de produção, mas que já foi objeto de processo de industrialização.

Não já como negar, assim, a condição de semi-elaborado para o fumo em folha destalado, curado em estufa, fermentado, esterilizado e acondicionado para a exportação. Por conclusão, não se pode negar que esse produto passou por um processo de industrialização (de outro modo, não seria um semi-elaborado).

Assim, o que a empresa exportou foi, de fato, produto manufaturado e, portanto, faz jus à isenção da contribuição ao Pis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

Em que pese tudo o que foi dito, com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449/88, que provocou a Resolução do Senado 49/95 e MP 1.175/95, fica a matéria prejudicada, prevalecendo essa. "

Ainda, oportuno transcrever, o Acórdão de fls. 75, *ipsis litteris*:

"ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, **nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.**"

Nada mais foi pedido no recurso anterior do que a análise das duas questões acima descritas. Portanto, quando acordaram os Membros da Câmara em dar provimento ao recurso, claro está ao que nele está dito com todas as palavras. Dessa forma, não tenho dúvidas em afirmar que as duas questões submetidas ao julgamento do 1º Conselho de Contribuintes foram decididas. Para melhor visualização, passo a transcrever, novamente, apenas as partes que interessam:

"Duas questões são postas à análise no processo. A primeira delas é a inexistência da decisão recorrida em atrelar o benefício da isenção do PIS, concedida em lei específica, à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

A segunda - se ajustada a tese de atrelamento - é a resposta pura e simples à pergunta: o produto exportado pela Recorrente é ou não produto manufaturado?"

Relativamente à primeira questão, o Relator deu inteira razão à Recorrente, ratificando o seu entendimento quanto à melhor interpretação que deve ser dada ao artigo 5º da Lei nº 7.714/88, assim votando:

"É improcedente, assim, a afirmação do julgador de primeira instância segundo a qual "não tem sentido um único artigo de uma Lei (no caso, o artigo 5º da Lei nº 7.714/88) ter vida própria, independente de todo o contexto em que se encontra imerso.

O art. 111, I, do Código Tributário Nacional preceitua, no caso, em favor da Recorrente: se a legislação que dispõe sobre isenção deve ser interpretada



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

literalmente, não se estará interpretando literalmente o dispositivo em tela limitando sua aplicação onde ele mesmo não limita.”

Quanto à Segunda questão, que consistia em definir se a Recorrente tem ou não razão ao afirmar que o produto que exporta é manufaturado, assim concluiu o Conselheiro em seu voto:

“Não já como negar, assim, a condição de semi-elaborado para o fumo em folha destalado, curado em estufa, fermentado, esterilizado e acondicionado para a exportação. Por conclusão, não se pode negar que esse produto passou por um processo de industrialização (de outro modo, não seria um semi-elaborado).

Assim, o que a empresa exportou foi, de fato, produto manufaturado e, portanto, faz jus à isenção da contribuição ao PIS”.

Ora, o voto foi lido em Sessão, quando do julgamento do referido Processo Administrativo, sendo que os Membros deram provimento nos termos do relatório e voto (acima transcrito). Não há como julgar novamente a mesma matéria, a cujo respeito se operou a preclusão (CPC 473).

Por outro lado, ainda que superada a preliminar, como o foi pelo ilustre Relator, no mérito, a questão que se apresenta agora ao debate consiste em determinar se o produto exportado pela Recorrente é ou não produto manufaturado, ou seja, se os produtos exportados pela Recorrente estão beneficiados pelo disposto no artigo 5º da Lei nº 7.714/88, para o que torna-se necessária a sua transcrição:

“Art. 5º Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para o Programa de Integração Social (PIS), de que trata o Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.”

A lei refere-se a "produtos manufaturados nacionais". Para o deslinde da questão, que ora se apresenta, é suficiente, então, determinar se os produtos exportados pela Recorrente são produtos manufaturados ou não.

O Fisco defende, à luz da legislação do IPI, que o fumo em folha beneficiado, embora semi-elaborado, não pode ser considerado um produto manufaturado para efeito do aludido benefício fiscal. A Recorrente, por sua vez, entende que seu produto é industrializado semi-elaborado e, portanto, faz jus ao incentivo. Entendo estar a razão com a Recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.007033/97-04

Acórdão : 202-11.617

É certo que a lei e os seus intérpretes têm tratado indistintamente produtos manufaturados como produtos industrializados, e vice-versa, da mesma forma que os pareceristas e outros aplicadores do direito. A título de exemplo, cito o Decreto-Lei nº 491, de 05 de março de 1969, instituidor do Crédito-Prêmio como incentivo à exportação de “produtos manufaturados”, que se utilizou dessa expressão nos artigos 1º, 2º e 3º, substituindo-a por “produtos industrializados” no artigo 4º, querendo referir-se ao mesmo universo de produtos.

Esta sinonímia é largamente utilizada em pareceres, valendo aqui citar o recente Parecer nº AGU/SF – 01/98, de 15 de julho de 1998, também referente ao Crédito-Prêmio na Exportação de produtos manufaturados. Nele, em pelo menos três oportunidades aparece a expressão “produtos industrializados” como sinônima de “produtos manufaturados”. Referido Parecer foi aprovado pelo Excelentíssimo Sr. Presidente da República, tendo sido publicado no DOU de 21 de outubro de 1988.

Para elucidar essa questão, recorreremos, inicialmente, ao Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva para definir manufatura:

“MANUFATURA – (...) Quando usado para distinguir a obra feita, isto é, a utilidade produzida pelo homem, tanto se refere ao artefato (produto industrial e feito mecanicamente), como a qualquer espécie de trabalho ou obra, produzida manualmente. Dessa forma, manufatura quer significar, neste sentido, tudo que se produz, não importam os meios, para uso e utilidade do homem, pela transformação e aproveitamento de matéria-prima, tirada da natureza.” (De Plácido e Silva. VOCABULÁRIO JURÍDICO. 4ª Ed. Editora Forense. Rio de Janeiro, 1996).

Do conceito acima se extrai que todo produto industrializado é, sem sombra de dúvida, produto manufaturado, não sendo verdadeira, entretanto, a sua recíproca, visto que, no sentido literal, manufatura tem um alcance bem mais amplo, englobando qualquer trabalho ou obra produzida pelo homem, manual ou mecanicamente.

O que precisa ser definido, agora, é se o beneficiamento por que passa o fumo em folha exportado pela Recorrente é industrializado ou não.

Nem se diga que os produtos exportados pela Recorrente, definidos por eles como fumo em folha beneficiado, não são manufaturados, à vista da tabela de classificação NBN/SH, cuja posição 2401, intitulada FUMO EM FOLHA, NÃO MANUFATURADO. As classificações somente definem o fumo em folha cru, apenas curado, na forma em que o produto é adquirido dos produtores rurais, o que não é o fumo que foi exportado pela Recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04

Acórdão : 202-11.617

Por outro lado, não vislumbro como aplicar a legislação do IPI na interpretação da norma isentiva, eis que tal benefício se refere exclusivamente à área do PIS e nele não há qualquer referência à aplicação subsidiária da legislação de outro tributo. Se a lei não restringiu, não cabe ao intérprete fazê-lo.

No dizer das sempre precisas lições do mestre Carlos Maximiliano:

“Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas.”⁴”

Ad argumentandum tantum, mesmo que utilizássemos o conceito de industrialização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados para a concessão do benefício fiscal, não se poderia alterar o enquadramento do processo de beneficiamento por que passa o fumo em folha.

O artigo 2º do RIPI, ao definir produto industrializado, restringe o seu alcance àquele produto resultante de qualquer operação definida no artigo 3º. Vejamos o que dizem estes artigos:

“Art. 2º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 3º 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 (Leis nº 4.502/64, art. 3º, § único, e 5.172/66, art. 46, § único):”

Sobre a abrangência da definição de produto industrializado, na esfera do RIPI, cito o Prof. Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, ao comentar sobre a incidência e a não incidência do IPI:

“O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas

⁴ (Carlos Maximiliano. HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO. 16ª Ed. Forense. Rio de Janeiro. 1996).



Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponda a notação "NT" (não-tributado) (Art. 2º-§ único).

Na prática, pode-se afirmar que são produtos industrializados, para fins de incidência do IPI, todas as mercadorias constantes da TIPI que atendam à condição acima. (Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas in Regulamento do IPI – Anotado e Comentado. PCJ. Salvador. 1998. Pág. 292 e 293)."

Sobre as notações utilizadas na TIPI, o mesmo autor comenta:

"c) NT – que significa não tributado. Os produtos discriminados em códigos da TIPI aos quais correspondam a sigla NT não estão incluídos no campo de incidência do IPI, nada importando que tais produtos possam ser considerados, para outros efeitos não relacionados com o IPI, como produtos industrializados."⁵

Destarte, o fato de certo produto ser classificado como N/T para a legislação do IPI não exclui o seu enquadramento como industrializado para outros fins. Se assim não fosse, produtos notoriamente industrializados, tais como locomotivas elétricas, diesel-elétricas, das posições 86.02.00 e 86.03.00 (N/T), seriam considerados não-industrializados.

Nessa mesma linha de raciocínio, diversos julgados⁶ desse Conselho entenderam que o frango abatido, ensacado em sacos plásticos, embora seja não-tributado (N/T), constitui produto industrializado para fins de usufruir do incentivo fiscal à exportação previsto no Decreto-Lei nº 491/69 e na Lei nº 8.402/92.

A interpretação lógica da lei, segundo De Plácido e Silva, é aquela que vai perquirir o pensamento do legislador, tendo por fim adaptar a lei aos fatos ocorrentes, tomando-se em consideração os que ela rege, e a analogia e semelhança entre eles⁷.

Neste contexto, não há dúvida que o legislador, ao escrever o art. 5º da Lei nº 7.714/88, pretendeu desonerar as exportações brasileiras, até porque, como diz Ives Gandra Martins, comentando o art. 153, § 3º, III, da CF/88, que estatui a imunidade dos produtos

⁵ Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas in Regulamento do IPI – Anotado e Comentado. PCJ. Salvador. 1998. Pág. 294.

⁶ Acórdãos 201-69.444 e 201-69.411 da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

⁷ De Plácido e Silva. VOCABULÁRIO JURÍDICO. 4ª Ed. Editora Forense. Rio de Janeiro, 1996).



Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

industrializados exportados ao IPI: “os países concorrem no mercado internacional exportando produtos e não tributos⁸”.

Concluo, assim, pela inaplicabilidade da legislação do IPI para o fim de restringir o alcance da expressão **produtos manufaturados** contida no art. 5º da Lei nº 7.714/88.

Resta agora analisar se os produtos exportados pela Recorrente são manufaturados para os efeitos do art. 5º da referida lei. Para isso, destaco dois trechos do Parecer nº 20.935, da Fundação de Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul, trazidos ao conhecimento deste Colegiado quando da sustentação oral:

“As folhas de fumo, colhidas na plantação com os cuidados necessários à boa preservação, podem, dependendo do tipo de fumo em folhas desejado, ser submetidas a um tratamento especial, chamado ‘em estufa’, durante o qual sofrem uma série de modificações físicas e químicas; este tratamento é uma das fases da industrialização das folhas de fumo e, obrigatoriamente, deverá ser considerado como uma parte da elaboração ou beneficiamento da matéria-prima, isto é, como uma das seqüências da elaboração ou beneficiamento das folhas de fumo, no ciclo de sua industrialização.” (...) “Sob o aspecto tecnológico, embora convenhamos, sem o refinamento que outros processos industriais apresentam, ainda que isto seja de menor importância para a caracterização, o fumo em folhas é um produto industrializado, totalmente diferente das folhas de fumo, que são a matéria-prima empregada na sua obtenção, pois, desde o momento de sua coleta na lavoura até atingir este estágio, sofre transformações em sua apresentação, na sua natureza, no acabamento e na aparência, modificada por profundas transformações físicas e químicas.”

O Laudo citado foi exarado em consulta formulada pelo Sindicato da Indústria do Fumo de Santa Cruz do Sul, ao qual, provavelmente, é filiada a parte interessada no presente processo. Entretanto, embora não preencha os requisitos para ser acatado, como previsto no *caput* do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, impende notar que o mesmo descreve pormenorizadamente todas as fases de produção por que passa o fumo em folha, desde a sua colheita até estar pronto para a exportação, concluindo que se trata de processo de industrialização.

⁸ Celso Ribeiro Bastos. Ives Gandra Martins. COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. Saraiva, 1990. 6º volume – tomo I.



Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

Por outro lado, como bem lembrado pela Recorrente, a matéria já foi objeto de apreciação pelo conceituado Hiromi Higuchi, da qual transcrevo o seguinte:

"Exportação de Produtos Manufaturados"

Para efeito de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta, conforme dispõe o art. 5º da Lei nº 7.714, de 29.12.88.

Note-se pela redação que a isenção da contribuição não está vinculada a nenhum outro incentivo fiscal, seja da legislação do imposto de renda ou do IPI. A única condição para a isenção é a de que a receita de exportação seja proveniente de produtos manufaturados nacionais. A exportação de frutas in natura paga a contribuição enquanto a exportação de sucos de laranja está isenta. A exportação de óleo ou farelo de soja está isenta.

No regime do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.303, de 21.11.86, as pessoas jurídicas podiam deduzir do imposto de renda devido, apurado na declaração de rendimentos, as quantias efetivamente pagas a título de contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre a receita de exportação de produtos que gozavam de incentivo fiscal na legislação do imposto de renda. Na relação de produtos incentivados anexa a Portaria nº 203/71, constavam produtos não faturados, tais como frutas in natura, ovos, carnes, etc.

O Ato Declaratório (Normativo) nº 7, de 12.07.90, declara que a isenção da contribuição para o PIS/PASEP de que trata o art. 5º da Lei nº 7.714/88 alcança as receitas de venda, no mercado interno, equiparadas à exportação. Na data em que foi editado o referido Ato Normativo, os incentivos fiscais na área do imposto de renda já tinham sido revogados pela Lei nº 8.034, de 12.04.90. Isto significa que a isenção da contribuição para o PIS/PASEP não está vinculada ao incentivo fiscal do imposto de renda como na legislação anterior." (grifamos)

(Imposto de Renda das Empresas 19ª - ed., 1994, fls. 568/569)

O Supremo Tribunal Federal reconheceu o fumo em folha destalado, fermentado, esterilizado e acondicionado, como produto industrializado para efeito de imunidade do ICM na exportação, no julgamento dos RE nº 74.893/73, 76.856/74 e 77.328/75, todos do Rio Grande do Sul, sendo Relatores os Ministros Aliomar Baleeiro, Djaci Falcão e Rodrigues Alckmin, respectivamente. Em seu voto, assim se manifestou o Ministro Rodrigues Alckmin:

"Aqui, entretanto, no caso da folha de fumo, ao que se me afigura, não se trata de simples beneficiamento do produto natural. Tenho que o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

beneficiamento é na espécie fase necessariamente integrante de determinado processo de industrialização. (...)

Considero, portanto, que a espécie se diferencia dos casos do sisal e do algodão em pluma. Aqui, não se cuida de simples produto agrícola beneficiado para a venda in natura, mas de produto que sofre necessária fase de preparo em processo de industrialização.”

A produção do fumo em folha é descrito nos autos, resumidamente, nos seguintes termos:

“... o processo pode ser dividido em quatro fases principais. A Classificação é a primeira das fases. O fumo adquirido in natura é separado de acordo com as diversas classes (são mais de cem classes diferentes). Também nesta fase, há a formação de “blend”, que é o agrupamento de várias classes, em função dos padrões dos cigarros. Em seguida, passa-se à fase de destalamento, que consiste na separação entre a lâmina da folha e seu talo, realizada por máquinas especiais. A terceira fase é a esterilização e envolve a eliminação de impurezas, de forma a permitir a estocagem do fumo. Por fim, o fumo é acondicionado em fardos ou caixas.”

A descrição do processo industrial que o Min. Rodrigues Alckmin faz em seu voto é em tudo semelhante à descrição acima resumida, que corresponde ao processo de fabricação do fumo exportado, cuja receita foi alcançada pela exigência fiscal de que se trata. Em que pese essa decisão ter sido pronunciada na vigência da Constituição anterior, em nada prejudica sua aplicação ao caso em tela, visto que o entendimento nela esposado defende a exclusão da incidência do ICM sobre produtos industrializados exportados.

A Portaria nº 203-GB, do Ministro da Fazenda, de 02 de junho de 1971, lista os produtos manufaturados cuja exportação era incentivada com isenção do IRPJ. Com a Portaria nº 301, de 22 de dezembro de 1981, o Ministro da Fazenda incluiu na relação os produtos da posição 2401 (fumo em folha), alcançando-os com o benefício na área do IRPJ no exercício de 1983, posteriormente estendido para o exercício de 1986 pela Portaria nº 122, de 29 de junho de 1984.

Ao conceder incentivos na área do Imposto de Renda, restritos à exportação de produtos manufaturados, para os produtos da posição 2401, onde, repete-se, classificam-se os produtos exportados pela Recorrente, o Ministro da Fazenda os reconheceu como produtos manufaturados, na forma definida pela Portaria nº 203/71.

Todos esses argumentos reforçam a convicção de que o fumo em folha beneficiado se enquadra como produto manufaturado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

É bem verdade que a autoridade monocrática trouxe à colação o fato de que a Constituição Federal de 1988, diferentemente da anterior, excluiu os produtos semi-elaborados, definidos em lei complementar, do universo dos produtos industrializados nacionais imunes ao ICMS, quando exportados (CF, art. 155, § 2º, X, alínea “a”).

A Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991, conforme sua ementa, “define, na forma da alínea “a” do inciso X do art. 155 da Constituição, os produtos semi-elaborados que podem ser tributados pelos Estados e Distrito Federal, quando de sua exportação para o exterior”.

O CONFAZ, autorizado pela referida norma a listar os produtos semi-elaborados exportados que seriam tributados pelo ICMS, incluiu nela os produtos da posição 2401 da NBM/SH, onde se classifica o fumo em folha beneficiado.

Mas o que é um produto semi-elaborado? No NOVO DICIONÁRIO AURÉLIO⁹, **elaborar** é “preparar gradualmente e com trabalho”. **Elaborado**, então, é aquele produto que sofre algum tipo de trabalho, que o aperfeiçoa para consumo ou utilização do homem. **Semi-elaborado**, por decorrência, é produto que também já sofreu algum tipo de trabalho, porém, não está, ainda, pronto para o consumo ou utilização do homem. O trabalho, como vimos na definição de *manufatura*, pode ser manual ou mecanicamente.

Definido produto semi-elaborado, falta saber se a legislação o considera produto industrializado ou não. Para isso buscamos apoio na Constituição Federal de 1988, quando dispõe sobre o ICMS:

“Art. 155 ...

§ 2º O imposto previsto no inciso I, “b”, atenderá ao seguinte:

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar.” (grifei).

Como se vê, a Constituição primeiro fixa um universo: o dos **produtos industrializados**. Em seguida, dele exclui os **semi-elaborados**. Não resta a menor dúvida que a CF trata de produtos industrializados semi-elaborados.

A Lei Complementar nº 65/91, regulamentando o inciso X, alínea “a”, da CF, antes transcrito, refere-se a **produtos industrializados semi-elaborados** em seu art. 1º. Essa

⁹ 2ª Edição – Revista e Ampliada



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007033/97-04
Acórdão : 202-11.617

mesma terminologia é encontrada no art. 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que trata do ICMS e é conhecida como LEI KANDIR, como segue:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;”.

Aliás, no julgamento da ADIN nº 1.622-DF, em 30 de outubro de 1997, pelo Tribunal Pleno da Suprema Corte, em que se discutia a constitucionalidade da exclusão da incidência de ICMS sobre produto semi-elaborados pela Lei Complementar nº 87/96, o ilustre Ministro Nelson Jobim estabeleceu nitidamente a diferença entre produtos primários e industrializados semi-elaborados, *verbis*:

“Os dispositivos, na parte atacada, tem objetivos de natureza econômica. O art. 3º, II, visa a competitividade internacional do produto nacional. Isenta de ICMS, nas exportações, os produtos primários e os industrializados semi-elaborados. Os produtos industrializados já gozavam de imunidade. (art. 155, X,a).”

É certo, portanto, que a legislação citada, quando se refere a produtos semi-elaborados, limita este conceito àqueles industrializados. Logo, produto industrializado semi-elaborado é subespécie da espécie produto industrializado. Este, por sua vez, pertence ao gênero produto manufaturado.

Por todo o exposto, não há como negar que o processamento por que passa o fumo em folha exportado pela Recorrente é produto industrializado semi-elaborado, integrante do universo dos produtos manufaturados, fazendo jus ao benefício estatuído pelo artigo 5º da Lei nº 7.714/88. A reforçar esse entendimento, tem-se o fato de que a legislação posterior, tanto do PIS (Lei nº 9.004/95) quanto do ICMS (Lei Complementar nº 87/96), estenderam o benefício de exclusão da base de cálculo e de não incidência, respectivamente, a toda exportação de mercadorias nacionais, sem qualquer restrição.

São estas as razões que me levam a dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 1999


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ