2.º C C	PUBLICADO NO D. O. U. 12 / 07 / 2000 Rubrica

428

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011105/96-38
Acórdão : 201-73.599

Sessão : 23 de fevereiro de 2000
Recurso : 106.697
Recorrente: MERIDIONAL DE TABACOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre – RS

PIS – DECADÊNCIA – BASE DE CÁLCULO - 1) A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário, em relação aos tributos lançados por homologação, somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito de o Fisco homologar o lançamento (art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, ambos do CTN). Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. 2) O valor das receitas de exportações de fumo semi-elaborado integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS, à luz do disposto no artigo 5º da Lei nº 7.714/88. Precedentes das Segunda e Terceira Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes. **Recurso voluntário a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por: MERIDIONAL DE TABACOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente o Conselheiro Geber Moreira

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2000

Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta

Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011105/96-38
Acórdão : 201-73.599

Recurso : 106.697
Recorrente: MERIDIONAL DE TABACOS LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a empresa da decisão *a quo* que manteve parcialmente o lançamento de fls. 51/73, cujo objeto é a constituição de crédito tributário referente ao PIS relativo ao período de março/1989 a janeiro/1993 pelo fato de não ter incluído na base de cálculo daquele tributo a receita de exportação do fumo em folha destalado tipo virgínia (NBM/SH nº 2401.20.0901) ou burley (NBM/SH nº 2401.20.9902), uma vez entender o Fisco que o fumo exportado não é produto manufaturado, desta forma, não se enquadrando na disposição do art. 5º da Lei nº 7.714/88. A presente autuação, com fulcro nas Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, originou-se do refazimento do auto de infração formalizado no Processo Administrativo nº 13005.000044/93-41, feito com base nos Decretos-Leis (2.445 e 2.449, ambos de 1988) considerados inconstitucionais pelo STF.

A decisão recorrida reduziu a multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento) a partir dos fatos geradores ocorridos em junho de 1991 e excluiu a TRD no período de 01/02/91 a 29/07/91.

Irresignada com a decisão *a quo*, a empresa interpôs recurso a este Conselho de Contribuintes, onde, em síntese, aduziu em preliminar a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, e, no mérito, que os produtos exportados, cuja receita foi inclusa na base de cálculo do tributo ora sob exame, sofrem beneficiamento nos termos da legislação do IPI, após discorrer longamente sobre seu processo industrial (fls. 332/338), o que, *ipso facto*, caracterizaria a manufatura, a ensejar então a subsunção da norma isencional prevista no art. 5º da Lei nº 7.714/88. Reporta-se ao que chama de laudo pericial (fls. 372/417) confeccionado pela Fundação de Ciência e Tecnologia do Estado do Rio Grande do Sul onde aquele conclui que "*sob o aspecto tecnológico, (...) o fumo em folhas é produto industrializado, totalmente diferente das folhas de fumo, que são matéria-prima empregada na sua obtenção, pois, desde 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 física e químicas....*". Conclui colacionando jurisprudência, judicial e administrativa, que entende respaldar seu entendimento da matéria.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011105/96-38
Acórdão : 201-73.599

De fls. 451/453, contra-razões da Fazenda Nacional pugnando pela manutenção da decisão ora vergastada.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011105/96-38
Acórdão : 201-73.599

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Em preliminar alega a recorrente que na espécie houve a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores anteriores a 21/01/91, uma vez entender que, tendo o PIS natureza tributária, o direito de constituir o crédito tributário em relação a ele esgota-se, uma vez decorridos mais de cinco anos da suposta ocorrência dos fatos geradores.

A matéria da decadência em tributos lançados por homologação, quando não houve qualquer princípio de pagamento, já foi objeto de controvertidas decisões no STJ, mas firmou-se o entendimento de que o prazo decadencial tem como *dies a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado (homologação tácita). É o que se depreende do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 132.329/SP, da 1ª Seção[1], julgado em 28/04/99 (DOU 07/06/99) relatado pelo Ministro Garcia Vieira, cuja ementa transcrevo:

> ***"TRIBUTÁRIO - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - PRAZO.***
>
> ***Estabelece o artigo 173, inciso I do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexiste homologação tácita. Com o encerramento do prazo para homologação (5 anos), inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. Embargos recebidos."***

No mesmo sentido, temos outras decisões daquele tribunal, como a proferida nos julgamentos dos Resp nº 212.495-MG, 1ª Turma, julgado em 5/8/99 (DJ1 180-E, 20/9/99, p. 40) e 179.731/SP, 1ª Turma, julgado em 05/10/99, esse assim ementado:

---

[1] *No mesmo sentido já havia a decisão da 1ª Seção no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 54.380-9/PE, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 30/05/95, conforme manifestei-me no Acórdão 201-71.027, julgado em 16/09/97.*

> **"TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO (CTN ART.173).**
>
> **I - O Art. 173 , I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art.150 , § 4º .**
>
> **II - O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.**
>
> **III - A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento. (CTN, ART-150, § 4º).**
>
> ***IV - Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985."***

À vista dessas decisões do STJ, e tendo sido o lançamento ora afrontado constituído em 08/10/96, relativo a fatos geradores posteriores a 01/03/89, é perfeitamente legal a exação, posto que dentro do período de dez anos em que o Fisco poderia agir, uma vez que não houve qualquer antecipação de pagamento. Dessa forma, é de ser rechaçada a preliminar argüida.

No que pertine ao mérito, a questão sob julgamento é o alcance da norma prevista no artigo 5º da Lei nº 7.714/88, mais especificamente *in casu*, se os produtos exportados pela recorrente são manufaturados ou não, e, em conseqüência, se fazem jus a exclusão da receita de exportação de tais produtos na composição da base de cálculo do PIS. Assim dispõe a prefalada norma:

> ***"Art. 5º Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Púbico (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."***

Assim, a questão a ser resolvida não é se os produtos exportados sofrem industrialização ou não, posto que isso não é prejudicial ao desenlace da matéria. Essa é uma questão incidental que apenas tem a ver com a tese esposada pela recorrente de que, sendo o fumo exportado decorrente de processo de industrialização, qualifica-se o mesmo como manufaturado. Como não compactuo dessa premissa, deixo de analisar se os produtos exportados sofrem ou não processo de industrialização, posto que irrelevante ao remate do litígio.

Mas, indene de dúvidas, o fulcro de toda controvérsia está em sabermos se o fumo exportado enquadra-se como produto manufaturado, caso em que a recorrente faria jus ao benefício da norma supratranscrita, ou não.

E, para tanto, valho-me dos argumentos bem lançados no Acórdão nº 203-05.006, de lavra da ilustre Conselheira Elvira Gomes dos Santos, reproduzidos no Acórdão nº 202-11.617, de autoria do Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro, que, no que se refere à conceituação de produto manufaturado nacional, assim manifestou-se:

> *"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 Econômica 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).*
>
> *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."

Dessarte, tendo sido os produtos exportados classificados na posição 2401 – fumo não manufaturado -, e dita classificação ser oriunda de norma de direito internacional (a Convenção Internacional sobre o sistema harmonizado de designação e de codificação de mercadorias, celebrado em Bruxelas em 14/06/83) aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71/88 e inserida no ordenamento jurídico pátrio através do Decreto nº 97.409/88, é nela que deve ser buscado o alcance do que seja fumo manufaturado ou não. E dito raciocínio tem espeque nos artigos 96 e 98 do Código Tributário Nacional.

Nas notas explicativas do Sistema Harmonizado, que integram nosso ordenamento jurídico, como antes exposto, assim está disposto nas considerações gerais do capítulo 24:

> "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).
>
> 24.01 – Fumo (tabaco) não manufaturado;...

.....

Esta posição compreende:

1) Fumo (tabaco) "in natura", em plantas inteiras ou em folhas, e as folhas secas ou fermentadas, podendo estas apresentar-se inteiras ou destaladas, aparadas ou não, quebradas ou cortadas mesmo de forma irregular, mas desde que não se trate de um produto pronto a ser fumado".

Com base nestas notas explicativas do Sistema Harmonizado, forçoso concluir que produto manufaturado é aquele pronto e acabado num determinado estágio de industrialização, excluindo matérias-primas beneficiadas, por mais sofisticado que tenha sido o tratamento recebido, como é o caso da folha de fumo beneficiada na hipótese versada nos autos.

Não é outro o entendimento das demais Câmaras deste Segundo Conselho de Contribuintes em posição majoritária, consoante os Acórdãos mencionados e os de números 202-11.777, 202-11.778 e 202-11.779.

Forte no exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.**

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2000

JORGE FREIRE