



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

Recorrente : CIA. SUDAN DE PRODUTOS DE TABACO
Recorrida : DRJ em Porto Alegre – RS

PIS - RECEITA DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO MANUFATURADOS (ART. 5º DA LEI Nº 7.714/88) – DECADÊNCIA – Sendo o lançamento anterior, em que se exigia o presente crédito, anulado por vício formal, vez que estribado em norma que veio a ser declarada como inconstitucional pelo STF, o prazo decadencial para efetuar novo lançamento em relação aos mesmos fatos geradores só começará a fluir a partir da ciência, pelo contribuinte, do acórdão administrativo que houver anulado o lançamento anteriormente feito (CTN, art. 173, II). 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, tendo em vista que estes, de acordo com a legislação, não são considerados produtos manufaturados. Precedentes das Segunda e Terceira Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CIA. SUDAN DE PRODUTOS DE TABACO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

I) por maioria de votos: a) em rejeitar a **preliminar de decadência dos fatos geradores até setembro de 1991**; e b) em negar provimento ao recurso, quanto à exclusão das receitas decorrentes de exportação de fumo da base de cálculo do PIS. Vencido, nos dois itens, o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer (Relator). Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor; e II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto à aplicação da Taxa SELIC. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Paulo Rogério Sehn.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Jorge Freire
Jorge Freire
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Mário de Abreu Pinto, José Roberto Vieira, Gilberto Cassuli, Antônio Carlos Atulim (Suplente) e Adriene Maria de Miranda (Suplente).
lao/cf/ja



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

Recorrente : CIA. SUDAN DE PRODUTOS DE TABACO

RELATÓRIO

Contra a contribuinte em epigrafe foi lavrado auto de infração exigindo o PIS/FATURAMENTO relativo aos períodos de apuração compreendidos entre março de 1989 e agosto de 1992. De acordo com a descrição dos fatos, decorre o presente auto de novo lançamento perpetrado em razão da anulação de auto de infração anteriormente lavrado, desafeiçoado das Leis Complementares nºs 7/70 e 17/73. A contribuinte foi intimada do presente auto em 21.10.96. O lançamento veio acrescido de juros de mora e multa de ofício.

Em sua impugnação, a contribuinte alega a ilegalidade do cálculo dos juros moratórios por conta de seu fundamento na TRD.

No mérito, alega que exporta fumos tipo *Burley e Virginia*. Defende que tais produtos sofrem processo de industrialização através de esterilização, ressecagem, eventual tratamento para impedir reprodução de pragas.

Assevera a contribuinte que, já na lavoura, o fumo sofre rudimentar processo denominado *cura (secagem básica)*. Trazidos para a indústria, os produtos envolvidos sofrem sucessivo processo de manufatura, além dos já citados,]reclassificação e destalamento.

Posteriormente, o fumo sofre o processo denominado *blend (mistura)*, atendendo a padrões determinados pelos compradores internacionais. Esta fase, de acordo com a argumentação da recorrente, exige grande número de equipamentos especialmente criados para a indústria fumageira, que elenca.

Prossegue para narrar minuciosamente o processo de industrialização sofrido pelos produtos sob comento e a transformação sofrida pelo produto no referido processo.

Cita ainda laudo efetuado pela Fundação de Ciência e Tecnologia do Estado do Rio Grande do Sul, que serviu de supedâneo para discussão com a Fazenda daquele Estado, o qual concluiu a condição de produto industrializado das categorias de fumo aqui discutidas. Cita jurisprudência do STF que reconheceu tal condição para os efeitos da imunidade assegurada ao ICMS na exportação para produtos industrializados.

Pede a improcedência do auto lançado, protestando por perícia e posterior juntada de novas razões, laudos e documentos.

Junta, por cópia, o laudo já citado, elaborado para o Sindicato da Indústria do Fumo de Santa Cruz do Sul, com a conclusão já citada relativamente ao fumo em folha.



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

A Decisão Recorrida de fls. 148 e seguintes dá **parcial** provimento ao recurso para afastar a TRD relativamente ao período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, reduzir a multa de 80% (*oitenta por cento*) e 100% (*cem por cento*) para 75% (*setenta e cinco por cento*) e excluir do lançamento os valores declarados em DCTF. Nega o **pedido** genérico de perícia.

Minuciando a decisão, na parte em que altera valores do lançamento, o julgador monocrático decidiu:

- a) para os períodos de apuração de 07 e 09/89, substituição da multa de ofício por multa de mora; e
- b) cancelar os valores relativos aos períodos de 09/90 e 04, 05 e 06/91, por declarados em DCTF.

Inconformada, a contribuinte interpõe o presente recurso voluntário, contendo requerimento ao Delegado da Receita Federal em Porto Alegre - RS, protestando pela inclusão de correção monetária e aplicação da Taxa SELIC sobre a multa, o que argumenta ser ilegal.

Prossegue para alegar a decadência do direito de lançar, por conta do novo lançamento originar-se de anulação do anterior por erro material; e protesta pelo cerceamento do direito de defesa por conta da negativa de proceder à prova pericial. No mérito, reitera os argumentos já expendidos na impugnação. Junta jurisprudência.

De fl. 182, o comprovante do depósito recursal de 30% (*trinta por cento*).

E o relatório.



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Incumbe, antes de adentrar nas questões de fundo, prestar esclarecimentos que se impõem.

Quanto às preliminares, incumbe analisar a de cerceamento do direito de defesa e a da alegada decadência do direito de lançar, excluídos da análise desta última os períodos cancelados no auto de infração por conta da existência de DCTF. Esclareça-se que tal cancelamento decorreu da decisão monocrática. Por não se constituir em objeto de recurso voluntário a sua análise e sim de recurso de ofício, incabível, *in casu*, visto o respeito ao valor de alçada. Reitero, portanto, que a questão da decadência será examinada com reflexo nos períodos de apuração mantidos pela decisão.

Quanto à questão de mérito, prevalece a do reconhecimento ou não da não incidência do PIS na exportação dos produtos apontados no processo.

Ainda antes de adentrar na análise das questões que defini como de fundo, manifesto a repulsa da contribuinte na questão da correção e aplicação da Taxa SELIC sobre a multa exigida na intimação da decisão recorrida, estéril nesta fase de julgamento. A um, por tratar-se de questão a ser definida na liquidação definitiva do julgado, a dois, por não existir nos cálculos criticados elementos que sustentem o alegado e, a três, por confundir-se a assertiva com a multa aplicada sobre o valor corrigido e submetido à SELIC. Desconheço, portanto, da matéria.

Nas preliminares, inicio pela do cerceamento do direito de defesa. Rejeito-a. Como bem disse o nobre julgador monocrático, o pedido de diligência foi genérico, desafeiçoado dos termos do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à decadência pregoada, deve-se levar em consideração a origem do referido auto de infração. O mesmo, como relatado na descrição dos fatos, nasceu de decisão prolatada no Acórdão nº 103-17.302, de 16 de abril de 1996, que determinou que outro lançamento fosse efetuado, com base nas Leis Complementares nºs 7/70 e 17/73 e nos efeitos da Resolução do Senado Federal nº 49/95.

Expostos tais fatos, de verificar o efeito de tal decisão no concernente ao novo lançamento e sua tempestividade.

Diz o inciso II do artigo 173 do CTN:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco anos), contados:

(...)



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado."

Quanto ao cumprimento do prazo definido na regra transcrita, *nihil obstat*, tendo em vista que a lavratura do presente auto deu-se em prazo adequado aos seus termos, mesmo que considerando como termo *a quo* a data de sua prolação (*anterior, por lógica, à data de sua definitividade*).

Resta definir se o lançamento foi anulado por vício formal. De primeiro, entendo que a natureza da anulação está vinculada às suas razões e não à declaração do motivo da anulação eventualmente contida no acórdão. Faço esta ressalva, visto que o mesmo não se encontra acostado aos autos.

O que no processo consta é que o auto foi anulado por ter sido amparado em legislação inaplicável. Resta saber se este motivo é de ordem formal ou material.

Fico com a segunda hipótese.

Sem incursões na doutrina ou jurisprudência, tenho presente que vício formal no lançamento é aquele que agride os termos do artigo 142 do CTN e, mais precisamente, os do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

A inobservância de qualquer dos requisitos de caráter procedimental arrolados nas normas citadas quando da constituição do crédito tributária é motivo de sua nulidade por vício de forma. Vício material, entre outros, é o que foi perpetrado no auto anulado. Não há acusação, nem mesmo secundária, de que nele tenha ocorrido vício de forma. Aliás, ainda que tivesse, a existência do vício material apontado, de *per si*, teria efeito peremptório na determinação da caducidade ou não do direito de lançar.

Ultrapassada a questão quanto ao conceito do vício anulatório do lançamento original, a regra aplicável refoge da acima transcrita. Deve então ser buscada no § 4º do artigo 150 ou no inciso I do artigo 173.

Neste sentido, a jurisprudência desta Câmara tem se firmado, por maioria, na aplicação da primeira citada, qual seja, que a decadência se opera transcorridos 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador.

Fulcrado neste entendimento, inapelavelmente decaídos os períodos de apuração até setembro de 1991, considerando que a intimação do auto ocorreu em 21 de outubro de 1996.

Quanto ao mérito, tenho convicção que a identificação do produto em tela, como disposta na TIPI, não desvirtua a sua verdadeira qualificação como produto manufaturado, frente a toda prova demonstrativa de sua obtenção.



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

Entendo que a TIPI pode ser utilizada, na discussão que envolve o presente feito, de forma subsidiária, não se prestando, por tal, de forma resoluta, a definir um produto como não industrializado fora do espectro do IPI.

Persisto para entender que a TIPI, fundada no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, não se exaure na definição dos produtos nela contidos.

É consabido que a dinâmica da evolução tecnológica e da criação vertiginosa de produtos exige, não raras vezes, o enquadramento imperfeito de produtos em seu bojo.

Reitero reconhecer o seu efeito quanto ao IPI, fruto da lei de regência, a dar à sua aplicação contornos consideráveis de importância. No entanto, não é o que aqui se trata. O mote da discussão é a exclusão da base de cálculo do PIS-FATURAMENTO, do valor correspondente à exportação de produto manufaturado.

E, *data venia*, o que decide ser o produto manufaturado ou não não é a TIPI, senão para efeitos da incidência do IPI, e sim a forma de sua obtenção.

E, persistindo na deferência de respeito aos que de mim divergem, a operação perpetrada com o produto em tela se constitui em atividade manufatureira.

Volto à análise da fragilidade da aplicação peremptória da TIPI como fundamento para descaracterizar a forma de obtenção do produto, trazendo à lume a prática da excrescência produzida junto à NCM, denominada *ex-tarifários*.

Como é de pleno conhecimento desta Colenda Câmara, a instituição da figura citada tem como escopo possibilitar a importação privilegiada de bens de capital não produzidos no país.

Tendo em vista que a limitação da NCM nem sempre possibilita separar o produto estrangeiro do nacional, a solução encontrada foi o apêndice qualificativo do produto estrangeiro, no detalhe que o diferencia do produto pátrio. Pretendo demonstrar com o exemplo a limitação já citada das nomenclaturas para definir o produto e a sua natureza.

Encerro a argumentação sinóptica expendida revelando que a mesma fundou-se na declaração de voto da eminente Conselheira Maria Tereza Martínez López exarada no Recurso nº 107.491, Processo nº 11080.007040/97-61, Acórdão nº 202-11.777, que, por sua clareza e profundidade, transcrevo com as minhas homenagens:

“A questão que se apresenta em 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:



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

'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.

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 5 de março de 1969, instituidor do Crédito-Prêmio como incentivo à exportação de 'produtos manufaturados', que utilizou-se 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

27



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

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, a 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.

Por outro lado, não vislumbro como aplicar a legislação do IPI na interpretação da norma isentiva, eis que tal benefício se refere a exclusivamente a área do PIS e nele não há qualquer referência a 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.'*¹

Ad argumentandum tantum, mesmo para 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.

¹ (Carlos Maximiliano. HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO. 16ª Ed. Forense. Rio de Janeiro. 1996).



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

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, parágrafo 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 respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponda a notação “NT” (não-tributado) (Art. 2º, parágrafo 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.*²**

Destarte, o fato de certo produto ser classificado como N/T para a legislação do IPI, não o 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.

² Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas in Regulamento do IPI – Anotado e Comentado. PCJ. Salvador. 1998. Pág. 294.



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

Nessa mesma linha de raciocínio, diversos julgados³ 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 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 eles⁴.

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 industrializados exportados ao IPI: 'os países concorrem no mercado internacional exportando produtos e não tributos⁵.'

*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 - RS, 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.'

³ Acórdãos nºs 201-69.444 e 201-69.411 da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

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

⁵ Celso Ribeiro Bastos. Ives Gandra Martins. COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. Saraiva, 1990. 6º volume - tomo I.



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

(...)'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.

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.

11



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

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, esterelizado e acondicionado, como produto industrializado, para efeito de imunidade do ICM na exportação, no julgamento dos RE nºs 74.893/73, 76.856/74 e 77.328/75, todos do Rio Grande do Sul - RS, 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 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.'



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

A descrição do processo industrial que o Ministro 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 prejudicada 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 2 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 MF nº 203/71.

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

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.



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

Mas o que é um produto semi-elaborado? No NOVO DICIONÁRIO AURELIO⁶, 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 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

⁶ 2ª Edição – Revista e Ampliada



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

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.”

De pleno acordo com a exaustiva argumentação da nobre Conselheira citada, voto pelo provimento do recurso interposto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE
RELATOR-DESIGNADO

Quanto à questão da aplicação da Taxa SELIC sobre a multa de ofício, concordo com o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, e, de acordo com seus fundamentos, não conheço da matéria.

Preliminarmente manifesto-me acerca do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

Com a devida vênia, discordo do ínclito relator. Certo minha posição, estribada em decisões da Primeira Sessão do STJ⁷, que a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário opera-se cinco anos a contar da data de ocorrência dos fatos geradores, nos casos de lançamento por homologação (CTN, art. 150, § 4º), quando houver antecipação do pagamento do tributo, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador (CTN, art. 173, I), na hipótese de não ter havido qualquer antecipação de pagamento.

Contudo, o caso vertente nos autos tem uma circunstancial peculiar. O lançamento originário, objeto do Processo Administrativo nº 13005.000040/93-90, foi declarado nulo, tendo em vista que o lançamento estribava-se, também, nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF. Assim, o lançamento objeto do presente processo simplesmente foi complementar em relação àquele, desta forma, mantendo o termo *a quo* para fluência do prazo decadencial. Mas, se assim não fosse, o termo inicial seria a partir ciência do Acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes que anulou o lançamento original, a teor do art. 173, II, do CTN.

Assim, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito versado nestes autos. Desta forma, rechaço tal preliminar de mérito.

No que pertine ao mérito, propriamente dito, 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 consequência, se fazem jus à 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 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

⁷Embargos de Divergência nº 101407/SP no Resp nº 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pág. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade.



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.” (grifei)

Portanto, pouco importa, como adiante veremos, como quer fazer crer a recorrente, se o fumo em análise sofre processo de 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 Antônio 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



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

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



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

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;...



Processo nº : 11080.011106/96-09
Recurso nº : 114.266
Acórdão nº : 201-76.183

.....

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 dos autos. Por isso, prejudicial a análise de sofrerem as folhas de fumo tipo *burley* e *virginia* processo de industrialização, pois foi o legislador que determinou a extensão do conceito do que seria fumo não manufaturado.

Assim, não estando tais fumos abrangidos pelo conceito de produtos manufaturados, com base no que foi disposto em norma legal, não estão abrigados pela hipótese de incidência da norma que exclui a receita de exportação destes da base impositiva do PIS.

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 em todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002

JORGE FREIRE