



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

|    |                       |
|----|-----------------------|
| 2º | PUBLICADO NO D. O. U. |
| C  | D. 13 / 06 / 2000     |
| C  | 51                    |
|    | Rubrica               |

Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

Sessão : 26 de janeiro de 2000

Recurso : 107.492

Recorrente: UNIVERSAL LEAF TABACOS LTDA.

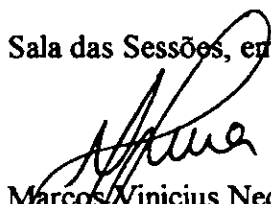
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**PIS – DECADÊNCIA** - 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 de o Fisco homologar o lançamento. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. **FALTA DE RECOLHIMENTO** – 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. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **UNIVERSAL LEAF TABACOS LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos: **I) em rejeitar a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira e Luiz Roberto Domingo; e **quanto ao mérito, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López, que apresentou declaração de voto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helvio Escovedo Barcellos.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2000

  
 Marcos Vinicius Neder de Lima  
 Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges e Ricardo Leite Rodrigues.

Iao/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo :** 11080.011108/96-26  
**Acórdão :** 202-11.778

**Recurso :** 107.492  
**Recorrente :** UNIVERSAL LEAF TABACOS LTDA.

## RELATÓRIO

Através do Auto de Infração de fls. 52/54, de 21/10/96, exige-se da recorrente o pagamento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, calculada sobre a receita proveniente da exportação de fumo em folha, caracterizado pelos autuantes como não alcançado pelo disposto no artigo 5º da Lei nº 7.714, de 29/12/88, que permitia excluir da base de cálculo da citada contribuição a receita da exportação de produtos manufaturados.

A exigência está fundada nas Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73 e cobre o período que vai de janeiro de 1989 até setembro de 1992.

A conclusão de que os produtos em questão não são manufaturados fundamentou-se na sua classificação NBM/SH, posição 2401, cujo título é FUMO (TABACO) NÃO MANUFATURADO; DESPERDÍCIOS DE FUMO (TABACO).

Essa exigência já havia sido constituída anteriormente, mas foi cancelada por decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes, por ter sido embasada nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Na impugnação, a autuada pede o cancelamento total do lançamento, em preliminar, pelas seguintes razões:

- o crédito tributário não pode alcançar os fatos geradores anteriores a novembro de 1991, já atingidos pela decadência;
- o PIS deve ser calculado com base no faturamento do sexto mês anterior, como disposto no parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70.

No tocante à exclusão da receita de exportação da base de cálculo da contribuição alega:

- que os equipamentos utilizados no processamento do tabaco já denotam tratar-se de estabelecimento industrial e de produto industrializado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

- que o processo de beneficiamento por que passa o tabaco em folha é constituído por diversas fases distintas e com propósitos diferentes, tendo por finalidade preparar o produto para exportação, conferindo-lhe características e padrões mínimos para consumo internacional;

- que o processo industrial por que passa o fumo *in natura* adquirido do produtor, desde a entrada na fábrica até a exportação, enquadra-se perfeitamente no conceito de beneficiamento referido no artigo 3º, II, do RIPI;

- que o fumo em folha beneficiado sempre foi considerado manufaturado para efeito de exportação, citando as Portarias do MF nºs 203/71, 301/81, 122/84 e 19/87, que relacionaram produtos manufaturados cuja exportação era incentivada no âmbito do IRPJ;

- que de há muito o STF considera o fumo em folha exportado como produto industrializado, para efeito de imunidade do ICM, transcrevendo trechos das ementas das decisões dos RE nºs 74.893/73, 76.856/74 e 77.328/75, todos do Rio Grande do Sul - RS;

- que o próprio Conselho de Contribuintes tem entendido que o fumo em folha destinado à exportação é industrializado, não sujeito à contribuição para o PIS, citando o Acórdão nº 101.90.286, do Primeiro Conselho de Contribuintes; e

- que o DECEX sempre concedeu Guias de Exportação para seus produtos, apesar de ser proibida a exportação de tabaco em folha apenas submetido a cura em estufa ou em galpão, sem ter passado por processo final de ressecagem e/ou fermentação, o que significa que aquele órgão caracteriza-os como manufaturados.

Por fim, junta Parecer da Fundação de Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul RS, que descreve o processo de produção do fumo em folha, insurge-se contra a cobrança de juros de mora com base na TRD e protesta por fazer prova do alegado através da juntada de documentos, demonstrativos, fotografias e inclusive prova pericial, constantes do processo administrativo referente ao lançamento anterior.

A autoridade *a quo* analisou em preliminar a alegação de decadência e a relativa à base de cálculo, rejeitando-as, resumidamente, nos seguintes termos:

A decadência dos fatos geradores anteriores a nov/91 não se operou porque o Decreto-Lei nº 2.052/83, art. 3º, estabelece o prazo decadencial de dez anos para as contribuições. Além disso, acrescenta que decisões recentes do STJ tem reconhecido este lapso temporal para o fisco proceder ao lançamento, citando a decisão do REsp nº 63.529/PR.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 11080.011108/96-26****Acórdão : 202-11.778**

Quanto à alegação de que a base de cálculo estaria em desacordo com a legislação, por não ter sido utilizado o faturamento do sexto mês anterior, defende a autoridade monocrática que o comando do parágrafo único do art. 6º da LC n.º 07/70 refere-se a prazo de pagamento da obrigação tributária.

Encerra a apreciação desse assunto, afirmando que os seis meses em questão pertencem ao aspecto temporal da Hipótese de Incidência e não ao aspecto material, tecendo considerações que embasam esta tese e reforçam sua decisão.

No tocante à exclusão da receita de exportação da base de cálculo do PIS, subsidia-se na legislação do IRPJ, para refutar os argumentos da reclamante embasados nas Portarias do Ministro da Fazenda, declarando que somente os produtos que constavam na lista anexa a Portaria MF n.º 203/71 na data da edição da Lei n.º 7.714/88 foram beneficiados pelo disposto em seu artigo 5º.

Acrescenta que a operação realizada sobre o fumo não se enquadra no conceito legal de beneficiamento, uma vez que este só existe quando aplicado sobre produto previamente industrializado e não sobre matérias primas vegetais. Fundamenta esta conclusão em interpretação sistemática dos artigos 1º, 3º, I e II e 8º do RIPI/82, acabando por concluir que o estabelecimento da recorrente não é estabelecimento industrial e, por conseguinte, o fumo em folha beneficiado não é produto industrializado, e pela verdade de sua recíproca: o fumo em folha beneficiado não é manufaturado (posição 2401), logo as “usinas de processamento” não são indústrias.

Refuta também as decisões do STF, por terem sido proferidas na vigência da Constituição anterior, com relação ao antigo ICM. Acrescenta que a Constituição de 1988 permitiu a incidência do ICMS na exportação de produtos semi-elaborados a serem definidos em lei complementar, e que, definidos os critérios pela Lei Complementar nº 65/91, o CONFAZ incluiu na lista os produtos da posição 2401 da NBM/SH, tratando-os como semi-elaborados.

Deste modo, prossegue, os produtos que integram a lista não estão ainda em estágio no qual possam ser enquadrados como produtos industrializados exportáveis imunes para efeitos de incidência do IPI e ICMS. Isto decorre da própria definição de produtos semi-elaborados, consoante o artigo 1º da Lei Complementar nº 65/91, que leva em conta a proporção de mão-de-obra sobre o custo envolvido, bem como outros parâmetros. O inciso II desse artigo trata de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral que não tenha sofrido qualquer processo que implique em modificação da natureza química originária. O inciso III, por sua vez, trata de mercadoria cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de sessenta por cento do custo do correspondente produto, apurado segundo o nível tecnológico disponível no País.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11080.011108/96-26****Acórdão : 202-11.778**

Quanto à Portaria DECEX nº 19/92, o julgador de primeira instância conclui que a sua leitura indica que o fumo em folhas tipo Burley e Virgínia, exportados pela interessada, está ainda num estágio do processo produtivo muito mais próximo dos produtos agrícolas do que dos produtos industrializados. A maior prova disto é a exigência de certificado fitossanitário para o desembaraço aduaneiro de exportação, como pode ser constatado *in loco* em qualquer repartição aduaneira por onde o semi-elaborado transite.

A decisão monocrática considera essencial, para firmar sua conclusão de que o fumo exportado pela empresa não se enquadra no disposto no art. 5º da Lei nº 7.714/88, o fato de que a própria autuada preenche seus documentos fiscais utilizados no despacho aduaneiro de exportação com a posição 2401 da classificação merceológica NBM/SH, que se refere a fumo em folha não manufaturado.

Por fim, julga o lançamento parcialmente procedente, excluindo os juros de mora calculados com base na TRD, no período de 04/02/91 a 29/07/91, e reduzindo a multa de ofício para 75%, nos períodos em que excedia a esse percentual, por força da retroatividade benigna do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, basicamente, com os seguintes argumentos:

- o artigo 5º da Lei nº 7.714/88 é incentivo às exportações, dispositivo claro, contendo em si todos os elementos integrantes de sua aplicabilidade, não estando a exoneração em causa condicionada a qualquer requisito ou norma existente ou a ser editada. Se o legislador pretendesse que o benefício fosse aplicado apenas aos produtos listados na Port.GAB nº 203/71, ou a qualquer outra norma relativa ao imposto sobre a renda, teria feito menção expressa;

- a Lei nº 9.004/95 alterou a redação do art. 5º, ampliando o benefício da exclusão da base de cálculo do PIS para as receitas provenientes da exportação de qualquer mercadoria nacional, novamente não fazendo qualquer referência à existência de normas regulamentares que restringiriam o benefício;

- a jurisprudência do STF não se encontra ultrapassada, em razão de a Constituição Federal de 1988 ter criado a categoria dos semi-elaborados. Na verdade, este conceito constitucional é específico para o ICMS, mas não desnatura o produto semi-elaborado, que continua sendo produto industrializado;

- os produtos semi-elaborados sofreram processo de industrialização, ainda que não estejam prontos para o consumo. Dessa forma, são considerados manufaturados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11080.011108/96-26****Acórdão : 202-11.778**

- o próprio Conselho de Contribuintes tem entendido que o fumo em folha destinado à exportação não está sujeito ao PIS, pois trata-se de produto industrializado. É nesse sentido o Acórdão nº 101.902/86, do Primeiro Conselho de Contribuintes; e

- o fato de a posição NBN/SH 2401, na qual estão classificados os fumos "Virgínia" e "Burley", agrupar "fumo (tabaco) não manufaturado", é irrelevante e não descaracteriza a ocorrência do processo de industrialização.

No tocante à decadência de parte dos fatos geradores e à descrição do processo de produção do fumo em folha, reprisa os argumentos da impugnação.

Quanto à base de cálculo, volta a requerer que seja utilizado o faturamento do sexto mês anterior, refutando a aplicação das Leis nºs 7.691/88, 8.019/90 e 8.218/91, que alteraram os prazos de recolhimento do PIS.

Em defesa dessa tese, traz à colação o Acórdão nº 101.88.442, do Primeiro Conselho de Contribuintes, e transcreve trechos do entendimento do Ministro do STF Carlos Mário Velloso, publicado na Revista de Direito Tributário nº 64, pág. 149, da Malheiros Editores, e de outros dois pareceres que junta ao processo.

Por último, quer ver excluída do lançamento a TRD, a qual se refere como correção monetária.

A Procuradoria da Fazenda Nacional em Porto Alegre - RS manifesta-se pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.011108/96-26  
Acórdão : 202-11.778

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

O recurso foi interposto no prazo legal, subindo os autos a este Colegiado, com o depósito previsto no artigo 32 da MP nº 1.621-30, de 12/12/97. Por isso dele conheço.

Preliminarmente, apreciando a questão do prazo decadencial do PIS, utilizo-me do entendimento firmado pelo STJ no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 132.329/SP, da 1ª Seção, 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, inexistente 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 no julgamento do Resp nº 63,529/PR, citado pela autoridade *a quo*, que também fixou que:

**“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).”**

À vista dessas decisões do STJ, o lançamento constituído em 1997, relativo a fatos geradores posteriores a 01/01/89 é perfeitamente legal, posto que dentro do período de dez anos em que o Fisco poderia agir. Assim rejeito a preliminar.

Quanto ao mérito, a questão que se apresenta ao debate consiste em determinar 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 : 11080.011108/96-26  
Acórdão : 202-11.778

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.

Sobre essa matéria, adoto e transcrevo as bem fundamentadas razões de decidir do Acórdão nº 202-11.617, da lavra do ilustre Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro, a seguir transcrito:

“(...) 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.011108/96-26  
 Acórdão : 202-11.778

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 n.º 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 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-SH<sup>1</sup> como um produto não manufaturado.

Portanto, sem nenhuma substância a afirmativa da Recorrente de que as classificações nos códigos 2401.20.9901 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

<sup>1</sup> Considerações gerais constantes do Capítulo 24 da NESH: "O fumo (tabaco) provém de diversas variedades cultivadas de plantas do género '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 ('fire-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 ressagem 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 ('aging'). 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 contém fumo (tabaco)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

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.

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 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).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

*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:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.011108/96-26  
 Acórdão : 202-11.778

*"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 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

*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 1988.

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 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

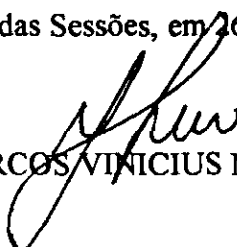
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

Isto posto, é de ser mantida a decisão recorrida, motivo pelo qual nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 16 de janeiro de 2000

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

## DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

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:

***“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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

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, 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 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.”<sup>2</sup>***

<sup>2</sup> (Carlos Maximiliano. HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO. 16ª Ed. Forense. Rio de Janeiro. 1996).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011108/96-26  
 Acórdão : 202-11.778

*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.

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 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***



Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

**incidência do IPI, nada importando que tais produtos possam ser considerados, para outros efeitos não relacionados com o IPI, como produtos industrializados.**<sup>3</sup>

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.

Nessa mesma linha de raciocínio, diversos julgados<sup>4</sup> 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 eles<sup>5</sup>.

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 tributos”**<sup>6</sup>.

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***

<sup>3</sup> Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas in Regulamento do IPI — Anotado e Comentado. PCJ. Salvador. 1998. Pág. 294.

<sup>4</sup> Acórdãos 201-69.444 e 201-69.411 da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

<sup>5</sup> De Plácido e Silva. VOCABULÁRIO JURÍDICO. 4ª Ed. Editora Forense. Rio de Janeiro, 1996).

<sup>6</sup> Celso Ribeiro Bastos. Ives Gandra Martins. COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. Saraiva, 1990. 6º volume — tomo I.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

*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.

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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011108/96-26  
 Acórdão : 202-11.778

*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, 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."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011108/96-26

Acórdão : 202-11.778

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.

Mas o que é um produto semi-elaborado? No NOVO DICIONÁRIO AURÉLIO<sup>7</sup>, 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

<sup>7</sup> 2ª Edição – Revista e Ampliada



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.011108/96-26  
Acórdão : 202-11.778

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 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)."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

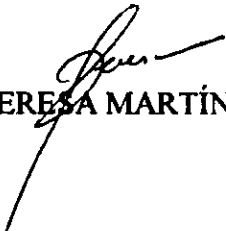
Processo : 11080.011108/96-26  
Acórdão : 202-11.778

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 26 de janeiro de 2000

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ