



ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Entidade Complementar à Universidade de São Paulo
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

DIREITO TRIBUTÁRIO

ATUAL Vol. 13

- IMPOSTO DE RENDA
- FATO GERADOR PRESUMIDO
- IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS
- MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO
- TAXAS
- OS TRATADOS INTERNACIONAIS E OS INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL
- A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
- VALIDADE DE NORMAS INTERNAS CONTRÁRIAS A DISPOSITIVOS DE ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO NO DIREITO E NA PRÁTICA NORTE-AMERICANA
- LEI COMPLEMENTAR E A COMPETÊNCIA LEGISLATIVA ESTADUAL
- O ISS E AS COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS
- SOCIEDADES PROFISSIONAIS E IGUALDADE TRIBUTÁRIA
- A TRIBUTAÇÃO DOS SEMI-ELABORADOS

CO-EDIÇÃO
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO



EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA
SÃO PAULO - ABRIL/94

A TRIBUTAÇÃO DOS SEMI-ELABORADOS

Gilberto de Castro Moreira Júnior
Advogado e Sócio do IBDT

A Constituição de 1988 trouxe, em seu bojo, um alargamento do campo de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, criando a figura dos produtos industrializados *semi-elaborados*, prevista no artigo 155, § 2º, X, *a*, que possui a seguinte redação:

"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*" (grifos nossos).

Nesse segmento, devido à falta de norma complementar para regulamentar a matéria, os Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e o Ministro da Fazenda, na 15ª Reunião Extraordinária do Conselho de Política Fazendária, realizada em Brasília, no dia 14 de dezembro de 1988, celebraram o Convênio 66, nos termos do disposto no § 8º, do artigo 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que aprova normas para regular *provisoriamente* a instituição do ICMS.

A matéria dos semi-elaborados foi tratada no artigo 3º, do citado convênio, abaixo transcrito:

"Art. 3º - O imposto não incide sobre operação:

I - que destine ao exterior produtos industrializados, *excluídos os semi-elaborados*, assim considerados nos termos dos parágrafos 1º a 3º;

.....

§ 1º - *Para efeito do inciso I, semi-elaborado é:*

I - O produto de qualquer origem que, submetido a Industrialização, se possa constituir em insumo agropecuário ou industrial ou dependa, para consumo, de complemento de industrialização, acabamento, beneficiamento, transformação e aperfeiçoamento;

II - O produto resultante dos seguintes processos, ainda que submetidos a qualquer forma de acondicionamento ou embalagem:

a) abate de animais, salga e secagem de produtos de origem animal;

b) abate de árvores e desbastamento, descascamento, esquadriamento, desdobramento, serragem de toras e carvoejamento;

c) desfibramento, descaroçamento, descascamento, lavagem, secagem, desidratação, esterilização, prensagem, polimento ou qualquer outro processo de beneficiamento, de produtos extrativos e agropecuários;

d) fragmentação, pulverização, lapidação, classificação, concentração (inclusive por separação magnética e flotação), homogeneização, desaguamento (inclusive secagem, desidratação e filtragem) levigação, aglomeração realizada por brinquetagem, nodulação, sinterização, calcinação, pelletização e serragem para desdobramento de blocos, de substâncias minerais, bem como demais processos, ainda que exijam, adição de outras substâncias;

e) resfriamento e congelamento.

§ 2º - Excluem-se das disposições do § 1º, inciso I, as peças, partes e componentes, assim entendidos os produtos que não dependam de qualquer forma de industrialização, além da montagem, para fazer parte de novo produto.

§ 3º - Os Estados, em convênio celebrado na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, definirão os níveis de tributação dos produtos referidos no § 1º, devendo o primeiro convênio ser firmado até 25 de janeiro de 1989." (Grifos nossos).

Em 15 de abril de 1991, o Presidente Fernando Collor de Mello sancionou a Lei Complementar nº 65, que, definiu, nos termos do artigo 155,

§ 2º, a, da C.F., os produtos semi-elaborados que podem ser tributados pelos Estados e pelo Distrito Federal, quando de sua exportação, senão vejamos:

"Art. 1º - É compreendido no campo de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação (ICMS) o produto industrializado semi-elaborado destinado ao exterior:

I - que resulte de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada *in natura*;

II - cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implique modificação de natureza química originária;

III - 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.

Art. 2º - Cabe ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ):

I - estabelecer as regras para a apuração do custo industrial conforme referido no artigo anterior;

II - *elaborar lista dos produtos industrializados semi-elaborados segundo definidos no artigo anterior, atualizando-a sempre que necessário.*" (Grifos nossos)

Inicialmente, em vista de toda a legislação supra-citada, é mister tecer algumas considerações a respeito do Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988, editado sob a égide do § 8º, do artigo 34, do ADCT e cujo objetivo era aprovar normas para a regulamentação *provisória* do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação, inclusive no que tange aos produtos industrializados semi-elaborados.

Ocorre, porém, que o citado § 8º, determinou que os Estados e o Distrito Federal poderiam celebrar convênio nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1973, fixando normas para regular provisoriamente a matéria relativa ao ICMS.

Como todos nós sabemos, a Lei Complementar nº 23/73, dispõe, especificamente, sobre a realização de convênios para a concessão de isenções do antigo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias - ICM. *Portanto, somente com relação à matéria de isenções é que poderia ser editado convênio, nos termos do artigo 34, § 8º, do ADCT.*

Mesmo que se admitisse a possibilidade do Convênio 66/88 legislar sobre normas necessárias à instituição do tributo em questão, não podemos nos esquecer que a legislação referente ao antigo ICM (Decreto-lei nº 406/68), foi recepcionada pela nova Constituição, naquilo que fosse compatível com o novo Sistema Tributário Nacional, restando ao Confaz somente o poder de legislar sobre matérias novas que não constavam na legislação anterior à Constituição de 1988. Contudo, ainda assim os Estados e o Distrito Federal não poderiam legislar sobre as *limitações ao poder de tributar*. Por isso, a Constituição Federal reservou a listagem dos produtos semi-elaborados à lei complementar, cuja utilização é expressamente requerida na Lei Maior, e cujo "quorum" é especial (Maioria Absoluta).

Sob este aspecto, merece destaque a lavra de Gilberto de Ulhôa Canto:

"12. Da maior gravidade é a tese sustentada pelos Estados e o Distrito Federal, de lhes haver sido permitido, pelo § 8º do art. 34 do ADCT, dispor, em convênio, sobre toda a matéria de normas gerais referentes ao ICMS. Em realidade, a autorização foi limitada à expedição de normas "necessárias à instituição" do referido tributo, que não é imposto novo; o ICMS é o ICM, com alterações, como a) a ampliação do campo impositivo para incluir serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, hipótese que nada têm a ver com o tributo ao qual foram integradas, como reconhecido em projetos de emenda constitucional em curso no Congresso Nacional, visando a desdobrar em três impostos diferentes, o de circulação de mercadorias, o de serviços de transporte, e o de comunicação; b) abrangência de operações de circulação de combustíveis, minerais do país e energia elétrica, em decorrência da extinção dos impostos únicos; c) possibilidade de adoção de alíquotas variáveis em função das mercadorias; d) possibilidade de lei complementar excluir da imunidade nas exportações, os produtos industrializados definidos como semi-elaborados.

13. Somente na matéria referida nos textos a) a d) do item que precede, houve inovações no antigo ICM, e somente sobre elas é

que se pode entender necessária a expedição de normas institucionais. *Nota-se que, no caso descrito na letra d) do item anterior, a exclusão da imunidade quanto a exportação de semi-elaborados não se pode considerar necessária à implantação do imposto, de sorte que a respectiva conceituação deveria ficar para a lei complementar, inclusive porque a ela aludiu o inciso X, a, do § 2º do art. 155 da Constituição, sob a forma de regra de eficácia contida. É claro que o sistema funcionaria perfeitamente bem, enquanto não excluídos da imunidade os produtos industrializados semi-elaborados.* (Repertório IOB de Jurisprudência - 2ª quinzena de julho de 1991- nº 14/91 pág. 258 - Grifos nossos).

No campo jurisprudencial, merece destaque a decisão proferida pela Décima Oitava Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, na Apelação Cível nº 152.273-2, cujo teor do acórdão transcreve-se abaixo:

"Estabelece o § 8º do artigo 34 das Disposições Transitórias: - "se no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei necessária à instituição do imposto de que trata o artigo 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7/1/1973, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria".

A Lei Complementar nº 24 de 1973, dispõe sobre convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências.

Cumprе ressaltar que o Convênio a que se refere o dispositivo substitui apenas e tão somente a necessária Lei Complementar a que se refere o artigo 155, inciso XII; mas, de nenhuma forma, substitui a legislação estadual, necessária para a instituição e cobrança do referido tributo. Sem esta legislação, que deverá observar os estritos termos do Sistema Tributário Nacional, de nível constitucional, e do referido Convênio, não haverá obrigatoriedade dos contribuintes em relação a este tributo.

No artigo 155, inciso XII, e - excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, 2 (Sobre as operações que se destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar). Semi-

elaborados são os produtos pouco industrializados. No caso, a lei complementar definiria os semi-elaborados ou elaboraria lista taxativa? Cunhar conceito tornaria fugidivo o enquadramento. Incabível a elaboração de lista em reforço do conceito. O *objetivo da lei complementar será a elaboração de uma lista contendo os produtos excluídos da regra imunitória (lista taxativa)*. A elaboração de lista através de lei complementar da Constituição é atribuição indeclinável do Congresso Nacional, por força do artigo 146, inciso II, da Super lei. Há aqui uma especificação quanto à matéria a ser abordada pela lei complementar - regular as limitações constitucionais, e não outras. Limitar é o que faz o legislador constituinte. Cabe ao legislador ordinário apenas regular e dispor de forma mais explícita as diversas limitações específicas de cada tributo.

Qualquer limitação ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, constitui matéria sob reserva da lei complementar. Com isso, os Convênios de Estados-membros não podem reger a espécie requer provisória e precariamente.

Quando o dispositivo contiver todos os dados aplicativos ou mesmo parte deles, e depender tão-somente de restrições infraconstitucionais, veiculáveis por lei complementar, o dispositivo constitucional aplica-se de plano e só será restringido quando sobrevier a lei de contenção (dispositivo de eficácia contida).

Ex. industrializados, inclusive semi-elaborados, remetidos ao exterior, sem tributação em razão da imunidade. Até que venha a lista restringindo os que ficarão de fora, todos são remetidos sem pagamento do ICMS (aqui há o direito, falta a restrição).

O típico do dispositivo constitucional de eficácia contida é aplicar-se de imediato como se fora de eficácia plena, podendo, todavia, ser comprimido ou contido, depois, por lei infraconstitucional, do contrário inviabilizada ficaria a eficácia constitucional do preceito, cuja aplicabilidade é urgente e inadiável. É clássico, em matéria de imunidade, por isso ela, a imunidade, protege o contribuinte dos rigores da tributação que a inércia legislativa atua contra o Estado e não contra o contribuinte.

Assim, no caso do dispositivo constitucional de eficácia contível, a regra é aplicada imediatamente, ficando a restrição a cargo do

legislador da lei complementar restritora que irá conter o dispositivo constitucional. Até que sobrevenha a restrição por intermédio de lei complementar o dispositivo se ativa e se expande sem travas. Precisamente, o que ocorre na espécie sob comento. *Assim, enquanto não vier a lei complementar com a lista dos semi-elaborados excluídos da imunidade, todos os produtos industrializados, sejam semi-elaborados ou não, quando remetidos para o exterior, estão imunes ao ICMS.*

O objeto da delegação prevista no artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias, é provisório e remete-se a estruturação do imposto, por isso que, se assim não fosse, não se poderia cobrar o ICMS em 1989, a partir de março, como estabelecido ficou pela lei nº 6.374, de 1989. *Ora, estruturar imposto é coisa multíssimo diversa de regular limitação ao poder de tributar. A regulação que foi concedida aos Estados é provisória e precária. A exceção aberta pela permanência do tempo não pode contrapor-se à Lei Maior, que na parte das prescrições permanentes reservou à lei complementar não só a estruturação do ICMS como a listagem dos produtos semi-elaborados excluídos da imunidade, quando remetidos ao exterior.* O interesse nacional sobreleva os interesses dos Estados-membros (é a lição de SACHA CALMON, *Sistema Tributário - Comentários à Constituição de 1988*, Editora Forense). (RJTJESP nº 127/114 - Grifos nossos).

Nesse diapasão, a Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Espírito Santo exarou o seguinte julgado:

"ICMS-EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS - NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR; INSTITUIÇÃO POR CONVÊNIO E LEI ESTADUAL - INCONSTITUCIONALIDADE.

Cobrança pelo apelante do ICMS. *Necessidade de lei complementar, do Poder Federal, disciplinando ou regulando a cobrança desse tributo sobre produtos semi-elaborados, com o estabelecimento das alíquotas respectivas. Manutenção da decisão de 1º grau. Rejeito a norma do artigo 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal que estabeleceu a não-incidência ou imunidade de imposto sobre produtos industrializados e exportados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei*

complementar. Além disso, o Convênio e a Lei Estadual nº 4.217/89, onde ambos instituíram a incidência do ICMS sobre produtos semi-elaborados, trazem a eiva da inconstitucionalidade porque em se tratando de tributo de exportação, somente ao Congresso Nacional, ou à União, compete legislar a matéria. Conhece-se da Remessa. Nega-se-lhe provimento, julgando prejudicado o apelo voluntário nesta ação cautelar inominada." (Ac un da 1ª C Civ do TJ ES-REO 18.165 - Rel. Des. Victor Hugo Cupertino de Castro - J. 04/12/90 - Apte.: Estado do Espírito Santo; Apda.: Aracruz Celulose S/A; Remte.: Juiz de Direito da 1ª Vara dos Feitos da Fazenda Pública Estadual - DJ ES 26/12/90, pág. 11 - ementa oficial - Grifos nossos).

Portanto, antes da promulgação da Lei Complementar nº 65, em 15 de abril de 1991, ficou demonstrado a total impossibilidade do Convênio 66/88, e da Lei estadual nº 6374, de 1º de março de 1989 (art. 4º, VII), legislarem sobre as operações que destinem ao exterior os produtos industrializados semi-elaborados, posto que o artigo 34, § 8º do ADCT, concedeu a permissão aos Estados e ao Distrito Federal para normatizarem a matéria referente ao ICMS, *no que se refere à concessão de isenções*, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, ou quando muito, na opinião de ilustres tributaristas, tecerem as normas necessárias à instituição do imposto estadual, naquilo que não estava regulamentado pela legislação anterior à Carta de 1988, porém com restrições a certas matérias, onde se exige lei complementar, como por exemplo, as regras de imunidade, as quais definirão os produtos a serem gravados pelo tributo nas operações de exportação.

Todavia, mesmo após a edição da Lei Complementar nº 65/91, a questão não foi solucionada, haja vista que a sua aprovação foi maculada pelo vício da inconstitucionalidade, e, também, porque delegou competência ao Conselho de Política Fazendária - CONFAZ para elaborar a lista dos produtos a serem enquadrados na categoria dos semi-elaborados, ao passo que, somente, à lei complementar é permitido definir, para efeito de incidência do ICMS, os produtos que serão tributados, quando de sua exportação.

No que tange ao trâmite legislativo da lei em comento, o substitutivo do Deputado José Serra, aprovado pela Câmara dos Deputados, foi enviado ao Senado, que, nos termos do artigo 65, da Lei Maior, tinha a opção de aprová-lo ou rejeitá-lo, mas, jamais, de modificá-lo, como aconteceu. O Senado suprimiu a conjunção "e", contida no artigo 1º, cujo objetivo era aplicação

cumulativa dos três incisos, na definição dos semi-elaborados, e não cada um de si, como ficou redigido.

Luiz Mélega discorreu, brilhante, sobre a matéria:

"10.2 - O substitutivo José Serra foi aprovado na Câmara Federal, correspondendo ao texto publicado da lei Complementar nº 65/1991, mas com a conjunção aditivada "e" suprimida na publicação da referida lei.

Por força do disposto no parágrafo único do artigo 65 da Constituição Federal, o projeto de lei complementar, na versão do substitutivo aprovado pela Câmara Federal, voltou ao Senado, que poderia aprová-lo ou rejeitá-lo, mas não alterá-lo.

10.3 - Acontece, todavia, que por proposta do Senador Cid Saboia de Carvalho, foi suprimida a partícula aditiva "e", porque pareceu àquele parlamentar que o espírito do projeto seria a aplicação alternativa das condições enumeradas no seu artigo primeiro e não a sua aplicação simultânea. Equívoco evidente do ilustre Senador, porque já na proposição original do Sr. Fernando Henrique Cardoso, de nº 163/1989, estava expressamente indicada a aplicação cumulativa dos requisitos ali enumerados para a conceituação dos semi-elaborados. O substitutivo do Deputado José Serra manteve essa condição cumulativa, porque sem ela o projeto original se descaracteriza, já que deixaria à discricção dos Estados e do Distrito Federal a definição dos semi-elaborados, assim podendo ser conceituados todos os bens que essas unidades políticas desejassem, tal a abrangência do disposto no inciso I do artigo primeiro da Lei Complementar aqui questionada, inciso esse que corresponde à letra *a* do artigo 1º do projeto do Senado nº 163, de 1989, de autoridade do Senador Fernando Henrique Cardoso, como já disse.

10.4 - *O Senado não podia introduzir, na proposição aprovada pela Câmara Federal, qualquer alteração que lhe modifique o mérito. Defendeu-se alhures, por isso, que a supressão da conjunção aditiva "e", não teria senão o propósito de melhorar a redação do texto do projeto José Serra, sem lhe tocar no mérito, hipótese em que estaria confirmada a natureza cumulativa das condições referidas nos três incisos do artigo I desse projeto, que se converteu na Lei Complementar nº 65/91.*" (Repertório IOB de Jurisprudência-1ª quinzena de junho de 1991 nº 11/91 pág. 198 grifos nossos)

Novamente, Gilberto de Ulhôa Canto, em parecer datado de 23 de abril de 1991, ensina:

"2.12 - Se, entretanto, se ler o *caput* do artigo e o texto dos seu três incisos, então torna-se claro que aquele não se limitou a dizer que são cobertos pela incidência do ICMS os produtos industrializados semi-elaborados remetidos para o exterior. Disse que essa incidência ocorrerá sempre, e desde que tais produtos industrializados semi-elaborados atendem os requisitos descritos nos incisos I, II e III. A Afirmação contida no *caput*, é, de por si só, insuficiente ao aperfeiçoamento da idéia pretendida, que consiste em vincular a abrangência, pelo ICMS, do produto industrializado, semi-elaborado, remetido para o exterior, que atenda às características descritas nos três incisos que se seguem..

2.13 - *Portanto, segundo entendo, a conceituação de produtos semi-elaborados, para efeito de sua exportação, ser sujeita ao ICMS, depende da ocorrência cumulativa dos três requisitos formulados nos incisos I, II e III do art. 1º da LC, como se entre o enunciado no inciso II e o inciso III, tivesse permanecido a palavra "e", como muito bem afirmou o Deputado José Serra, em lúcido artigo no "O Estado de São Paulo", de 14 /1991" (Série Imposto de Renda Estudos nº 21, nota nº 14 do trabalho *Inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 65/91 - Vício insanável do processo legislativo-Delegação de competência legislativa ao Confaz não autorizada pela Lei Maior - Parecer*, de autoria de Ives Gandra Martins - pág. 103 - grifos nossos).*

O Senado Federal, ao subtrair a conjunção aditiva "e" do substitutivo do deputado José Serra, deveria remetê-lo à casa iniciadora (Câmara dos Deputados) para a sua aprovação, conforme dispõe o § único do artigo 65, da Super lei, e, nunca, enviá-lo ao Presidente da República, para a sanção (art. 66, da C.F.), como ocorreu no caso em tela.

Com efeito, estamos diante de uma flagrante inconstitucionalidade, que se consubstanciou com um "erro" no trâmite legislativo da Lei Complementar nº 65/91, cujas consequências serão extramamente gravosas aos exportadores dos ditos produtos semi-elaborados.

É compreensível que o Senado Federal tenha preocupações com relação às receitas dos Estados e do Distrito Federal, tendo em vista que esta Casa compõe-se representantes daqueles entes federativos, cujo objetivo é defender os interesses de seus representados. Contudo, de forma alguma, poderá justificar a inconstitucionalidade ora cometida.

Nesse sentido, Geraldo Augusto Hauer destaca que:

"A interpretação plausível é a de que os três elementos que compõe a conceituação referida estejam presentes *concomitantemente*, como confirma o deputado José Serra ao referir-se à redação desses incisos ..." (Gazeta Mercantil, 23/07/1991, pág 5 - grifos nossos).

Uma segunda inconstitucionalidade a ser destacada, presente na Lei Complementar nº 65/91, consubstancia-se na delegação de competência feita ao Conselho de Política Fazendária - CONFAZ, para a elaboração da lista dos produtos industrializados semi-elaborados, que serão objeto de tributação pelos Estados e Distrito Federal.

Conforme já foi destacado anteriormente, a alínea *a*, do inciso X, do § 2º, do artigo 155, da Carta Magna, determina a tributação, nas operações que destinem ao exterior, os produtos semi-elaborados definidos em lei complementar.

Sobreveio, então, a Lei Complementar nº 65/91, que ao invés de definir quais seriam os semi-elaborados, preparando uma *lista taxativa* de todos aqueles produtos sujeitos à tributação, acabou por fazê-lo de maneira genérica (art. 1º), e, como se não bastasse, deixou ao CONFAZ a competência para elaborar a citada lista (art. 2º).

É mister, inicialmente, definir o que seja *semi-elaborado*, para que se possa enquadrá-lo no campo de incidência do ICMS, já que a LC 65/91 não definiu coisa alguma, mas, apenas, utilizou-se de certos critérios que não conduzem com a verdadeira definição do vocábulo.

Outra vez, recorro a Geraldo Augusto Hauer para definir o que seja semi-elaborado:

"Recorramos primeiramente ao vernáculo e ao latim, para lembrar que o prefixo "semi" significa metade, meio, parcial, para então antepormos o mesmo à expressão "acabado", ao vocábulo "pronto", à palavra "inteiro", para termos "semi-acabado", "semipronto", "semi-inteiro" o que quer dizer parcialmente acabado, parcialmente

pronto, parcialmente inteiro. Portanto, semi-elaborado é parcialmente elaborado e pode ser submetido a uma fase posterior de acabamento, de elaboração final, para não mais permanecer limitado o seu estágio de existência física, industrialmente obtível. Neste ponto, o novo Aurélio nos socorre ao ensinar que "elaboração é o ato ou efeito de elaborar, laboração. Elaborar - preparar gradualmente e com trabalho; formar; organizar; dispor as partes de; pôr ordem; ordenar, tornar assimilável; operar-se; formar-se. Por outro lado, reforçando nosso entendimento: "semi-metade, meio ...semi apagado, meio apagado, quase apagado, semi-automático, que não é inteiramente automático" etc.

Podemos concluir, conseqüentemente, que "*semi-elaborado*" é *todo produto obtido em processo industrial, que não alcança o estágio de produto acabado*" (Gazeta Mercantil, 23/07/91. pág. 5 - grifos nossos)

Em vista disso, não é dado aos Poderes Executivos dos Estados e do Distrito Federal, nem ao CONFAZ, o direito de tributare quaisquer produtos que julgarem ser semi-elaborados, independentemente de se enquadrarem na verdadeira definição do que seja um *produto industrializado semi-elaborado*, sob pena de se tributar produtos já acabados como por exemplo, o café solúvel que só necessita ser adicionado à água quente; os sucos de fruta; o estanho; o ferro para construções, etc.

Na realidade, o que interessa para a distinção entre os produtos industrializados e os industrializados semi-elaborados, é o fato do produto estar pronto ou não para ser utilizado pelo usuário ou consumidor final, como enfatiza João Frazão de Medeiros Lima:

"... o que interessa ao caso é a determinação intrínseca do produto resultante da operação industrial, isto é, se ele está pronto, ou não, para ser utilizado pelo consumidor ou usuário final ou, ainda, se vai ser utilizado, ou não, na finalidade, para a qual foi industrializado ou concebido. Se pronto para ser utilizado pelo consumidor ou usuário final ou por outro industrial (mas na finalidade para qual foi concebido), é um produto elaborado, independentemente de sua forma de apresentação a granel ou acondicionado em embalagem de consumo - ou se vai ser objeto de nova operação industrial como componente de outro bem, como uma porca ou uma arruela (para aplicação em um parafuso utilizado em uma máquina)

posto que, nesse caso, tanto a porca como a arruela estarão sendo utilizadas na finalidade para a qual foram elaboradas ou concebidas: como porca ou como arruela. *Se não estiver pronto para utilização pelo consumidor ou usuário final ou se, após uma industrialização o produto não tiver atingido o estágio que dê a ele (produto) uma aplicação específica (como uma "pastilha" quadrangular furada ao meio, mas sem rosca), não perde a sua condição de produto industrializado, mas será, apenas, semi-elaborado, por não ter atingido, ainda, a condição de porca, isto é, de um produto pronto, ou melhor, um produto industrializado ELABORADO.* (Repertório IOB de Jurisprudência - 2ª quinzena de maio de 1991 - nº 10/91 - pág. 178 - grifos nossos).

Ademais, o próprio relator do projeto na Câmara, Deputado Gerson Peres defende que a CONFAZ não possui *competência legislativa* para tratar de assuntos reservados à lei complementar:

"... E definição deve ser CONCEITUAL e não REFERENCIAL, o CONFAZ-CONSELHO DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, constituído do Ministro da Fazenda e dos Secretários Estaduais da Fazenda, por intrínseca evidência constitucional, e por absoluta carência de legitimidade (o que é óbvio), *jamaiz* (por Convênio ou qualquer outro provimento) pode *deter* ou *exercer*, ainda que residualmente, *qualquer* COMPETÊNCIA LEGISLATIVA - quando muito, só a regulamentar, nos *rígidos limites* constitucionais e legais, - *quanto mais tratando-se, como neste caso, de matéria de Lei Complementar e de natureza tributária* que queda, sem discussão, sob o regime de *estrita reserva legal* (princípio da tipicidade cerrada). Só ao Congresso (Poder Legislativo) *tal, exclusivamente, INCUMBE...*"(Ives Gandra da Silva Martins, nota nº 1 - op. cit. pág. 75).

É de se concluir que a Lei Complementar nº 65/91 deveria trazer uma *lista taxativa* dos produtos considerados semi-elaborados, para a tributação pelo ICMS, quando de sua exportação, e não delegar ao CONFAZ o poder de elaborar a lista. Portanto, o legislador excedeu em seu poder de regulamentar o artigo 155, § 2º, X, *a*, da Carta Magna, quando delegou este poder ao Executivo.

Como se não bastasse, ao exportamos tributos (neste caso, o ICMS), estaremos perdendo a competitividade no exterior, o que compromete as nossas exportações, trazendo graves conseqüências à balança comercial do país.

O deputado federal Roberto Campos assim se manifestou a respeito da questão:

"... A desoneração dos impostos indiretos é prática consagrada no âmbito internacional e todos os concorrentes do Brasil obtém, de seus respectivos Governos, completa desoneração de impostos indiretos, quando da saída do produto industrializado para o exterior, cabendo sempre aos países destinatários a cobrança deste imposto quando da circulação do produto em seus territórios.

Até mesmo o GATT admite não só a desoneração desses impostos, quando da venda de produtos industrializados ao exterior, nas também das parcelas que incidiram nas etapas anteriores, quando o imposto é cobrado na modalidade "cascata" ou "valor agregado".

Na realidade, a Constituição, possivelmente preocupada em aumentar a arrecadação dos Estados *decidiu contrariar esta prática internacional*, mantida a imunidade para a exportação dos produtos industrializados, procurou-se estimular as operações de produtos semi-elaborados com substancial valor agregado, *admitindo-se a incidência do imposto apenas sobre produtos com nível mínimo de elaboração*.

Tanto esta a intenção dos Senhores Constituintes, que a emenda aprovada que estabeleceu a incidência do ICMS aos produtos industrializados semi-elaborados, em sua justificativa, deixou claro que só deveriam ser objeto de taxaço dos produtos industrializados "de quase nenhuma" ou "baixíssima elaboração..." (Ives Gandra da Silva Martins, nota nº 5, op. cit. pág. 86/87).

Concluimos, portanto, que a Lei Complementar nº 65/91 é totalmente inconstitucional, e não pode produzir efeitos no mundo do direito, desonerando, assim, a exportação dos chamados produtos semi-elaborados.

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 criou uma nova incidência dentro do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, isto é, criou a figura dos produtos industrializados

semi-elaborados, que são tributados quando de sua exportação, portanto excluídos da imunidade dos produtos destinados ao exterior.

Ocorre, que a Carta Magna determinou que os ditos produtos semi-elaborados deveriam ser previstos através de *lei complementar*, mas, o que ocorreu na realidade, foi a edição do Convênio 66, em 14 de dezembro de 1988, pelo Conselho de Política Fazendária, que é um órgão composto de representantes do Poder Executivo, prevendo a tributação da nova exação, violando, assim, o artigo 155, X, *a*, da Lei das leis.

Com o intuito de sanar o vício, o Presidente Fernando Collor de Mello sancionou a Lei Complementar 65, de 15 de abril de 1991, que já nasceu viciada em seu processo legislativo, posto que o substitutivo do deputado José Serra, aprovado pela Câmara foi enviado ao Senado, que suprimiu a conjunção "e", contida no final do inciso II, do artigo 1º. cujo objetivo era a aplicação *cumulativa* dos três incisos na definição do que seja produto industrializado semi-elaborado, e não cada um de per si, como ficou na redação final da lei, infringindo o § único do artigo 65 da C.F., que manda o retorno à Casa iniciadora, do projeto que sofreu alguma emenda.

Ademais, a Lei Complementar nº 65/91, em seu artigo 2º, delega competência ao Conselho de Política Fazendária para elaborar a lista dos produtos semi-elaborados, que serão excluídos da imunidade na exportação, e não elabora uma lista taxativa daqueles produtos, como exige a Super Lei. Portanto, novamente viciado está o diploma legal citado, por exceder o poder de regulamentar previsto no próprio artigo 155 da Constituição.

Do ponto de vista econômico, a tributação dos semi-elaborados pode ser arrasadora para a nossa balança comercial, já que a exportação de tributos retira a competitividade dos produtos brasileiros no exterior, fazendo decair as exportações.

Concluimos, portanto, que a tributação dos produtos industrializados semi-elaborados é manifestamente inconstitucional, por infringir os artigos 1º. 155, § 2º, X, *a*; e 65, § único da Constituição Federal de 1988.