



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	De 27 / 09 / 2000
C	<i>Stoluntino</i>
	Rubrica

539

Processo : 11080.007037/97-57
Acórdão : 202-12.282

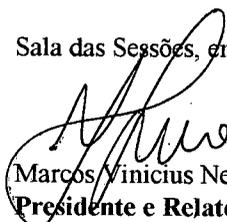
Sessão : 06 de julho de 2000
Recurso : 107.552
Recorrente : FUMOSSUL S/A-IND.E COM.(Incorporada p/ Universal Leaf Tabacos Ltda.)
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

RERRATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO – Confirmada a omissão invocada pela contribuinte, outro Acórdão deve ser proferido na boa e devida forma, examinando as matérias objeto do recurso. 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. BASE DE CÁLCULO E PRAZO DE RECOLHIMENTO – O fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento. O art. 6º da Lei Complementar 07/70 não se refere à base cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. A melhor exegese deste dispositivo é no sentido de a lei regular prazo de recolhimento de tributo. 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 7.714/88. TRD JUROS DE MORA – Existindo, portanto, expressa previsão legal para a incidência dos juros de mora com base na TRD é dever de a autoridade administrativa observá-la. Isto decorre da competência vinculada dessa autoridade, estabelecida no parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: FUMOSSUL S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO (Incorporada por Universal Leaf Tabacos Ltda.)

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em rerratificar o Acórdão nº 202-11.779 para: I) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto à preliminar de coisa julgada e à aplicação da TRD; II) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à semestralidade do PIS. Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo de Oliveira Tancredo, Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López. Para as demais matérias, em ratificar a decisão recorrida, negando provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Henrique Pinheiro Torres (Suplente) e Adolfo Montelo.
lao/mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11080.007037/97-57
Acórdão : 202-12.282

Recurso : 107.552
Recorrente : FUMOSSUL S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO (Incorporada por Universal Leaf Tabacos Ltda.)

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração de fls. 07/10, de 23/07/97, exige-se da atuada o pagamento da Contribuição para o Programa de Integração Social, calculada sobre a receita proveniente da exportação de fumo em folha, caracterizado pelos atuantes 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. Anteriormente, idêntica exigência foi constituída, tendo sido 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 atuada pede o cancelamento total do lançamento, em preliminar, pelas seguintes razões:

1 - o crédito tributário não pode alcançar os fatos geradores anteriores a janeiro de 1992, já atingidos pela decadência;

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

2 - o artigo 5º da Lei nº 7.714/88 é incentivo às exportações e não foi considerado pelo fisco;

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

4 - 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;

5 - 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007037/97-57
Acórdão : 202-12.282

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

7 - 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 nº 74.893/73, 76.856/74 e 77.328/75, todos do Rio Grande do Sul;

8 - 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

9 - o DECEX proíbe a exportação de tabaco em folha, apenas submetido à cura em estufa ou em galpão, sem ter passado por processo final de ressecagem e/ou fermentação.

Por fim, junta Parecer da Fundação de Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul, que descreve o processo de produção do fumo em folha, e insurge-se contra a cobrança de juros de mora com base na TRD.

A autoridade *a quo* analisou em preliminar a alegação de decadência rejeitando-a, resumidamente, nos seguintes termos:

A decadência dos fatos geradores anteriores a jul/92 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.

No tocante a TRD, conclui que a mesma foi aplicada corretamente pelos atuantes, ou seja, a partir de 30 de julho de 1991.

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 à Portaria nº 203/71, na data da edição da Lei nº 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007037/97-57
Acórdão : 202-12.282

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.

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.

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, e manteve integralmente a exigência.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, reeditando os argumentos trazidos com a impugnação.

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

Pelo Acórdão nº 202-11.779, na Sessão de 26 de janeiro de 2000, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes negou provimento ao recurso voluntário.

A recorrente, nos termos do artigo 28 do Regimento Interno (Portaria MF nº 55/98), interpôs embargos de declaração, por entender que há omissão e inexatidão material a ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007037/97-57
Acórdão : 202-12.282

sanada na decisão proferida por este Conselho. A embargante alegou a existência de inexatidão material quanto à apreciação da decadência do direito do Fisco exigir o tributo em questão e omissão quanto às matérias de mérito relativas à semestralidade do PIS e da ilegalidade da exigência da TRD como juros de mora.

O Presidente da Segunda Câmara, por meio do Despacho de fls. 286/287, acolheu parcialmente os embargos, rejeitando a alegada inexatidão material quanto à matéria de decadência.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007037/97-57
Acórdão : 202-12.282

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Como se vê da parte expositiva dos fatos, os autos retornaram a esta Câmara para dirimir a omissão suscitada pela ora recorrente. O Acórdão nº 202-11.778, de 26/01/2000, da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, não apreciou as matérias relativas à semestralidade do PIS e à ilegalidade da exigência da TRD que foram objetos do recurso interposto da decisão de primeira instância.

A recorrente discorda dos valores lançados, porque, a seu ver, a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 07/70 é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador e não o do mês anterior, como entende a decisão recorrida. Fundamenta seu recurso de divergência em acórdãos paradigmas do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Dispõe o artigo 6º da citada LC nº 07/70:

“Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”

A interpretação desta norma tem promovido profundos debates no âmbito deste Conselho, eis que não há clareza se sua finalidade é regular o vencimento da Contribuição para o PIS ou sua forma de cálculo. A exegese gramatical deste dispositivo tem levado alguns intérpretes a considerarem a assertiva, contida no parágrafo único, suficiente para justificar a defasagem de seis meses entre o fato gerador e sua respectiva base de cálculo, ou seja, entendem possível que se quantifique a obrigação tributária em janeiro e seu nascimento só aconteça em julho, seis meses depois, com a ocorrência do fato gerador.

A Suprema Corte¹ e o antigo Tribunal Federal de Recursos² firmaram o entendimento de que o fato gerador da Contribuição para o PIS é o exercício da atividade empresarial, ou seja, o conjunto de negócios ou operações que dá ensejo ao faturamento.

¹ RE nº 100790-7/SP, 1984

² AMS nº 92428-PE, 90628-SP, 92485-RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007037/97-57
Acórdão : 202-12.282

Desse modo, o faturamento é tão-somente a base de cálculo da contribuição, aferida pelo montante de receita obtida pelo empregador, em virtude de os atos negociais aos quais ordinariamente se dedica, sejam estes atos representados por operações mercantis de compra e venda, ou de prestação de serviços (ou ainda permuta etc.).

Segundo Geraldo Ataliba, a base de cálculo – chamada por ele de base impositiva – é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. Alfredo Augusto Becker a coloca como cerne ou núcleo da hipótese de incidência. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente a sua medida.

Verifica-se, portanto, que a base de cálculo é extremamente importante na definição da hipótese de incidência, devendo o legislador escolher grandeza hábil para medir, mensurar o fato por ele colhido na norma. O ente tributante, pensando na fonte de receita que lhe representa o tributo, deve cuidar para que seja tomado como medida daquele fato, dado compatível para tal, de modo a que não se desfigure a outorga constitucional para criação do tributo.

Consideradas essas características, parece claro que o art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 não se refere à base de cálculo, eis que o faturamento de um mês não é grandeza hábil para medir a atividade empresarial de seis meses depois. São vários os exemplos de que esta base não condiz com o fato gerador adotado (exercício da atividade empresarial):

- nos seis primeiros e nos seis últimos meses de existência de uma empresa não haveria recolhimento ao PIS, seja pelo fato de, no início, não haver como calcular o tributo, seja porque, com o término das atividades, não ocorreria o fato gerador. Assim, o contribuinte teria garantido 12 meses de atividade sem contribuir para o PIS, apesar da atual Constituição Federal estatuir a universalidade de contribuição para a seguridade social (art. 195 da CF/88);
- existem situações em que, pela natureza do negócio, haveria elevado faturamento em determinado mês e, em contrapartida, pouca ou nenhuma atividade empresarial seis meses depois, não havendo nenhuma proporcionalidade entre a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo escolhida para dimensioná-lo. Ocorreria o fato gerador sem haver como mensurá-lo ou o faturamento sem ter correspondência com nenhum fato gerador;
- em época de recessão econômica e diminuição da atividade empresarial, o contribuinte continuaria obrigado a recolher a contribuição nos níveis de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007037/97-57
 Acórdão : 202-12.282

faturamento de seis meses atrás, apesar de ver reduzido seu ingresso de receitas e sua capacidade contributiva.

Além disso, não há no artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 qualquer referência a fato gerador ou, como quer a Suprema Corte, ao exercício da atividade empresarial. Esta referência não pode ser presumida, em nenhum de seus aspectos (material, temporal, espacial ou quantitativo); há de ser ela integralmente definida pela lei.

O legislador, a meu ver, é verdade, em precária técnica de redação, quis referir-se a prazo de recolhimento do tributo. O mês do recolhimento jamais foi considerado fato gerador. O fato gerador ocorre no momento em que nasce a obrigação de recolher a contribuição. Em cada um dos dias do mês de janeiro, quando se efetua a venda das mercadorias, ocorre o fato gerador do tributo. Se no primeiro dia do mês a empresa vende uma mercadoria, a obrigação de recolher a Contribuição ao PIS já nasceu e só poderá ser extinta por uma das formas elencadas no CTN. Se a lei permite recolher aquela contribuição no mês de julho, trata-se de prazo de recolhimento que pode ser alterado por lei ordinária.

Não há diferença alguma entre a lei dispor que **a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro ou dizer que a contribuição calculada com base no faturamento de janeiro será recolhida em julho**. Ambas as redações dizem respeito a questões de prazo de recolhimento.

Aliás, este entendimento sempre foi aceito pela Fazenda e pelos contribuintes, como se pode verificar pelos atos que regularam a aplicação da norma, a saber:

1. o *caput* do artigo 6º determina o processamento mensal a partir de 1º de julho de 1971 e o item 3.3 da norma de Serviço CEF/PIS 2/71 exigia o seu recolhimento já a partir do dia 10 de julho. Ora, se o fato gerador complementar-se-ia em julho e não em janeiro, como se poderia recolhê-lo já a partir do dia 10 de julho, antes do término do mês.
2. o ADN CST 35/75 possibilitava que a Contribuição devida ao PIS, calculada sobre o faturamento bruto, fosse apropriada como custo ou despesa, a critério da empresa, no mês do faturamento (v.g. janeiro) ou no mês do recolhimento (v.g. julho).
3. O artigo 11 do Decreto-Lei nº 2.445/88 isentava da Contribuição ao PIS os fatos geradores de abril, maio e junho de 1988, para que não houvesse duplicidade de recolhimentos nos meses de outubro, novembro e dezembro daquele ano, respectivamente, decorrentes do vencimento da contribuição devida sob a égide da Lei Complementar nº 07/70, com os fatos geradores de julho, agosto e setembro, fundados naquele Decreto-Lei.
4. a Resolução nº 01, do Conselho Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP, de 29 de julho de 1988, ao regulamentar a aplicação dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.007037/97-57
Acórdão : 202-12.282

estabelece em seu inciso IV que: “as contribuições devidas ao PIS e ao PASEP, pertinentes a fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de julho de 1988, devem ser recolhidas com observância da base de cálculo, alíquotas e prazos constantes da legislação anterior à edição do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1998”. Tal resolução regula o recolhimento do PIS para fatos geradores anteriores a julho de 1988, eis que, como o prazo de recolhimento da Lei Complementar nº 07/70 era de seis meses, os recolhimentos relativos aos fatos geradores de fevereiro, março e abril tinham vencimento após a data de entrada em vigor da nova lei em vigor. Este dispositivo não teria sentido se os fatos geradores ocorressem no mesmo mês do recolhimento da Contribuição, porquanto, nesse caso, não haveria recolhimento após a entrada em vigor dos referidos decretos-leis.

Ocorre, porém, que a legislação posterior alterou tal prazo para recolhimento da Contribuição ao PIS. A Lei nº 7.691, de 16/12/88, fixou-o, em seus artigos 3º e 4º, no dia dez do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Posteriormente, foram promulgadas as Medidas Provisórias nºs 134/90 e 147/90, convertidas na Lei nº 8.019/90, ficando como vencimento o dia 05 do terceiro mês subsequente. Em 1991, foram editadas as Medidas Provisórias nºs 297/91 e 298/91, esta convertida na Lei nº 8.218/91, ficando, a partir de 01/07/91, o vencimento no dia 05 do mês subsequente. Depois disso, a Lei nº 8.383/91 ampliou o prazo de pagamento da contribuição para o PIS para até o dia 20 do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

O prazo previsto nesse último dispositivo legal é que foi obedecido pelo lançamento ora questionado, o que resulta, nesse aspecto, na integral procedência do presente auto de infração.

No que respeita à ilegalidade da TRD, também não procede o pleito da recorrente. A decisão recorrida muito bem enfrentou a questão, eis que com o advento da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91, a TRD passou a ser cobrada sob os débitos pagos em atraso, como juros de mora. Ressalte-se, ainda, que a autoridade *a quo*, em consonância com a jurisprudência desse Conselho, já excluiu o período de 04/02/91 a 29/07/91.

Quanto ao segundo período contestado, julho a dezembro de 1994, o artigo 38, § 1º, da Lei nº 9.069/95, estabelece a aplicação da TR nos débitos em atraso. Existindo, portanto, expressa previsão legal para a incidência dos juros de mora, com base na TRD e não demonstrada sua ilegitimidade ou ilegalidade, é dever de a autoridade administrativa observá-la. Isto decorre da competência vinculada dessa autoridade, estabelecida no parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Verifica-se, portanto, que se impõe a rerratificação do Acórdão nº 202-11.778, de 26 de janeiro de 2000, da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, apenas para suprir a omissão quanto à apreciação das duas matérias invocadas nos embargos de



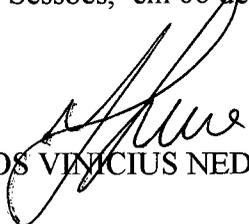
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007037/97-57
Acórdão : 202-12.282

declaração pela interessada, mas, no mérito, permanece o decidido no Acórdão recorrido, ou seja, voto no sentido da improcedência do recurso.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA