



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.002382/2006-05
Recurso nº 368.707 Voluntário
Acórdão nº 3201-00.569 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria COFINS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
Recorrente DISTRIBUIDORA DE CIGARROS REIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002, 2003

TRIBUTÁRIO. COFINS. EMPRESA ATACADISTA COMERCIANTE DE CIGARROS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI INTERPRETATIVA.

O art. 29 da lei 10.865/04 faz remissão aos artigos 3o da LC 70/91 e 5o da Lei nº 9.715/98 e esclarece o alcance dos mesmos. Não criou nova substituição tributária, o que dependeria de dispositivo que especificasse como passaria a ser recolhido o tributo pelo fabricante ou, ao menos, de dispositivo que elevasse os valores da substituição já existente para que passasse a ser recolhida em tal regime também a contribuição devida por outro contribuinte. Manteve a base de cálculo e as alíquotas tal como estabelecidas anteriormente, apenas esclarecendo que tal sistemática de tributação abrangia a contribuição devida pelo atacadista.(...)

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos conselheiros Luis Eduardo Garrossino Barbieri e Mércia Heleno Trajano D'Amorim.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente



LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator

FORMALIZADO EM: 25 /11/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Judith Amaral Marcondes Armando (presidente da turma), Luciano Lopes de Almeida Moraes (vice-presidente), Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Daniel Mariz Gudino.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

Em 07/04/2006, em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, foi lavrado, contra o sujeito passivo acima qualificado, os Autos de Infração para exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS – relativos aos períodos de apuração de janeiro de 2002 a dezembro de 2003, nos montantes de R\$2.623.395,21 e R\$271.735,08, respectivamente, compreendendo o valor relativo a cada contribuição, juros de mora calculados até 31/03/2006 e multa de ofício (fls. 361/383).

Consoante descrição dos fatos contida nos Autos de Infração, o lançamento decorreu da constatação das seguintes infrações:

I - Falta/Insuficiência de Recolhimento da COFINS, em decorrência de insuficiência na determinação da base de cálculo da referida contribuição nos períodos de 01/2002 a 12/2003, uma vez que o contribuinte escriturou os livros fiscais (Diário e Razão), bem como as declarações dos anos-calendário 2002 e 2003 (DIPJ e DCTF) lançando quase a totalidade da receita proveniente da venda de cigarros no campo "vendas de produtos/mercadorias sujeitas a substituição tributária", condição não acatada pela Fiscalização, por tratar-se de estabelecimento atacadista.

II - Falta/Insuficiência de Recolhimento do PIS, em decorrência de insuficiência na determinação da base de cálculo da referida contribuição nos períodos de 01/2002 a 11/2002, uma vez que o contribuinte escriturou os livros fiscais (Diário e Razão), bem como as declarações dos anos-calendário 2002 e 2003 (DIPJ e DCTF) lançando quase a totalidade da receita proveniente da venda de cigarros no campo "vendas de produtos/mercadorias sujeitas a substituição tributária", condição não acatada pela Fiscalização, por tratar-se de estabelecimento atacadista.

III - Falta/Insuficiência de Recolhimento do PIS – Incidência Não Cumulativa, em decorrência de insuficiência na determinação da base de cálculo da referida contribuição nos períodos de 12/2002 a 04/2003, e 10/2003, tendo sido constatado pela Fiscalização, por meio do batimento entre a Receita Bruta Contábil e as informações constantes da DCTF, DIPJ, além dos valores pagos, que o contribuinte declarou valores menores que os devidos a título da referida contribuição, conforme

demonstrado nas planilhas juntadas aos autos, fls. 340 a 357, 359 e 360.

A autuada tomou ciência do Auto de Infração por meio de um dos sócios, em 07/04/2006, tendo apresentado sua impugnação em 09/05/2006 (fls. 395/414), acompanhada dos documentos de fls. 415/520, contestando o feito fiscal mediante os seguintes argumentos:

uma vez que todas as parcelas do PIS e da COFINS ora questionadas foram devidamente pagas pela fabricante dos cigarros e fornecedora da impugnante, a qual antecipou, por substituição tributária, aqueles tributos devidos pela autuada, entende ser indevido o lançamento fiscal sem considerar os recolhimentos efetuados na etapa anterior do processo de circulação dos produtos;

o regime de substituição tributária, por sua natureza, somente faz sentido lógico e jurídico quando aplicado, em tributos plurifásicos como o PIS e a COFINS, para todas as etapas de produção e circulação de mercadorias, mencionando que encontra-se pendente de apreciação consulta formulada no dia 5.9.2003 pela Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados – ABAD, da qual a impugnante faz parte, exatamente sobre o tema objeto dos autos. Entende que a autuada não poderia ser autuada e muito menos apenada enquanto pendente a consulta formulada pela associação de classe da qual faz parte, por força do art. 48, § 13, da Lei nº 9.430/96, citando ementas dos Acórdãos 210-76190 e 101-93101;

menciona o art. 128 do CTN, bem como a legislação específica sobre cigarros: art. 3º da Lei Complementar nº 70/91, art. 5º da Lei nº 9.715/98, alegando que a interpretação literal dos referidos dispositivos, como procedida pelo autuante, pode levar à conclusão de que o comerciante atacadista teria sido deixado à margem desse regime;

cita o jurista Marco Aurélio Greco, segundo o qual "a lei passa a ser o ponto de partida da interpretação, mas sua aplicação não pode desconsiderar a realidade à qual se volta, o que leva o intérprete a incorporar valores de que seja portador (...) o estado Social prestigia os fins, no sentido de que, tratando-se de um fim qualificado constitucionalmente, estariam legitimados todos os meios que fossem compatíveis para a sua obtenção. Diante de um fim, não seria tão relevante a imprecisão do meio, o que autoriza o intérprete a 'completar' a lei, ou 'exprimir ou os significados' dos respectivos dispositivos";

caso a impugnante tivesse de arcar com os aludidos tributos (PIS e COFINS) sobre suas receitas, a despeito de o fabricante tê-los recolhido antecipadamente, sua atividade estaria inviabilizada economicamente, em razão da inflexibilidade das margens decorrentes da fixação do preço final do produto ao consumidor,

o que significa infringência ao princípio da capacidade contributiva;

a autuada atua como mera intermediária do fabricante no ciclo de produção, circulação e consumo, auferindo comissões sobre as vendas realizadas, afirmando não ser lícida a incidência do Pis e Cofins sobre receitas que a ela não pertencem, o que caracterizaria nítido confisco;

destaca que se os produtos – cigarros – consignados à impugnante não forem comercializados no interregno de trinta dias, estes poderiam ser devolvidos ao fabricante, e acrescenta que na consignação a consignatária vende o produto não em seu nome, mas em nome do consignante e em contrapartida recebe uma comissão sobre as vendas realizadas. Entende, assim, que estariam equivocadas as bases de cálculo das autuações, pois as receitas de vendas não são da impugnante, mas da própria fabricante;

entende ser impossível a manutenção da exigência e, por conseqüência, ser promovida a cobrança de enormes penalidades e juros de mercado (pela Selic), já que nenhum prejuízo sofreu o Erário, o que seria facilmente constatado a partir da análise dos volumes arrecadados em DCTF e DIPJ da fabricante. Menciona ementa do Acórdão 201-72.547;

Menciona que o próprio Poder Judiciário vem afastando, sem restrições, a exigência de multa nos casos em que o contribuinte, tendo deixado de pagar o tributo, promove o seu recolhimento espontaneamente, e, com muito mais razão deve ser afastada a penalidade quando já tiver sido pago o tributo, segundo o regime de substituição tributária;

alega que a multa de 75% aplicada possui nítido caráter confiscatório, procedimento vetado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal;

entende que a taxa Selic possui natureza remuneratória e não de juros moratórios, não podendo ser aplicada sobre tributos, por significar efetivo aumento da carga tributária, devendo ser declarada a nulidade dos lançamentos também por isso.

Finaliza protestando pela produção de todas as provas em direito admitidas, juntada de documentos, diligências suplementares, apresentação de memoriais e sustentação oral de seu direito.

Os documentos apresentados juntamente com a impugnação (fls. 415/520) são os seguintes: Procução (fl. 415); Vigésima alteração Contratual (fls. 416/418); cópias dos autos de infração (fls. 419/448); cópia de notas fiscais emitidas pelo fabricante Philip Morris Brasil s/A (fls. 449/506), Esclarecimentos prestados à Fiscalização (fls. 507/508), Consulta formulada pela

*Associação Brasileira de Atacadistas e distribuidores de
Produtos Industrializados – ABAD em julho/2004 (fls. 509/520).*

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília/DF julgou procedente o lançamento realizado, conforme Decisão DRJ/BSA de nº 24.413, de 07/03/2008, fls. 535/547:

*Assunto. Contribuição para o Financiamento da Seguridade
Social - Cofins*

Ano-calendário: 2002, 2003

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Até a vigência da Lei nº 10.865/2004, o comerciante atacadista de cigarros estava obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização desse produto, conforme expresso no Decreto nº 4.524/2002. Somente a partir de 1ª de maio de 2004, a substituição tributária da Cofins relativa a venda de cigarros pelo importador e fabricante desse produto passou a alcançar também o comerciante atacadista.

Assunto. Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2002, 2003

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Até a vigência da Lei nº 10.865/2004, o comerciante atacadista de cigarros estava obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização desse produto, conforme expresso no Decreto nº 4.524/2002. Somente a partir de 1ª de maio de 2004, a substituição tributária da Cofins relativa a venda de cigarros pelo importador e fabricante desse produto passou a alcançar também o comerciante atacadista.

Assunto. Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002, 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como também a atividade administrativa de julgamento pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS.

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhe execução.

ENCARGOS LEGAIS. JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO

Os juros de mora e a multa de ofício exigidos nos Autos de Infração estão previstos nas normas válidas e vigentes à época da constituição do respectivo crédito tributário.

DILIGÊNCIA

Para que seja deferido o pedido de diligência e produção de outras provas, deve o mesmo ser formulado de acordo com o disposto no art 16 do Decreto nº 70.235/72.

Lançamento Procedente.

Às fls. 558 é comprovada a intimação do contribuinte, que apresenta recurso voluntário de fls. 560/580, sendo encaminhados os autos são encaminhados para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

Trata-se de auto de infração visando a exigência de PIS e COFINS em face da inexistência da figura da substituição tributária na época dos fatos geradores ocorridos.

A recorrente, a seu turno, alega que à época já vigia a substituição tributária para as empresas comerciantes atacadistas de cigarro, motivo pelo qual não pode ser exigida sua cobrança.

A celeuma jurídica reside na análise do art. 29 de Lei 10.865/04, que preceitua o seguinte:

Art. 29. As disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 5º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e do art. 53 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alcançam também o comerciante atacadista.

A decisão recorrida entende que a substituição somente surgiu após a edição da referida lei, enquanto o contribuinte entende que esta se deu com caráter meramente informativo/interpretativo, motivo pelo qual sempre vigeu.

Entendo que a recorrente possui razão em seu pleito.

Primeiramente, porque o art. 29 da Lei 10.865/04, não instituiu nova modalidade de substituição tributária, pois lhe faltam todos os requisitos para determinação de como ela seria realizada.

Em segundo lugar, porque esta norma é meramente informativa/interpretava de uma situação, qual seja, ela esclarece – expressamente - que a substituição tributária prevista no art. 3º da Lei Complementar nº 70 alcança também o comerciante atacadista.

A expressão “alcançam também o comerciante atacadista” não está instituindo nova forma de substituição tributária, mas sim aclarando que a já existente sempre incluiu a figura do comerciante atacadista de cigarros.

Assim, tratando-se de norma expressamente interpretativa, deve sim retroagir, forte no art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

1 em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.(...) (grifo nosso)

Vemos que é permitido ao legislador, uma vez instaurada a divergência sobre a aplicação de determinada legislação, editar uma lei nova com o objetivo de esclarecer o sentido e o alcance da lei anterior, aplicando-se o entendimento consagrado na lei nova para a solução dos casos ocorridos desde o início da vigência da lei interpretada.

Para que seja considerada lei interpretativa, basta que não estabeleça regra jurídica nova, limitando a atribuir um sentido mais claro a dispositivo de lei anterior, como é o presente caso.

Esta situação, inclusive, já foi acolhida por nossa jurisprudência, como vemos no julgamento abaixo:

**TRIBUTÁRIO. COFINS. EMPRESA ATACADISTA
COMERCIANTE DE CIGARROS SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA. LEI INTERPRETATIVA.**

O art. 29 da lei 10.865/04 faz remissão aos artigos 3º da LC 70/91 e 5º da Lei nº 9.715/98 e esclarece o alcance dos mesmos. Não criou nova substituição tributária, o que dependeria de dispositivo que especificasse como passaria a ser recolhido o tributo pelo fabricante ou, ao menos, de dispositivo que elevasse os valores da substituição já existente para que passasse a ser recolhida em tal regime também a contribuição devida por outro contribuinte. Não o fez! Manteve a base de cálculo e as alíquotas tal como estabelecidas anteriormente, apenas esclarecendo que tal sistemática de tributação abrangia a contribuição devida pelo atacadista.(...)

(TRF 4a R - 2a T - AC nº 2003.71.11.002833-2/RS - Rei. Des. Fed. Leandro Paulsen - DJU 29/U/2006).

No voto, o Ilustre Relator bem resume a questão:

A questão do pagamento de COFINS relativamente à produção e venda de cigarros foi disciplinada pelo art. 3º da Lei Complementar nº 70/71 da seguinte forma:

"Art. 3º A base de cálculo da contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será obtida multiplicando-se o preço de venda do produto no varejo por cento e dezoito por cento".

Já o art. 5º da Lei nº 9.715/98 assim dispôs:

"Art. 5º A contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o preço fixado para venda do produto no varejo, multiplicado por um vírgula trinta e oito."

A Lei nº 11.196/2005 aumentou o percentual para apuração da base de cálculo e o percentual da alíquota para 119% e 1,98%, respectivamente.

Vê-se que o legislador cuidou, em disposição única, do recolhimento pelo fabricante enquanto contribuinte e enquanto substituto tributário, abarcando, inclusive, expressamente, a receita dos comerciantes varejistas.

Daí a tese da Autora no sentido de que a intenção do legislador foi alcançar toda a cadeia econômica, não havendo razão para excluir-se de tal substituição o comerciante atacadista, ainda que não expressamente referido.

O Fisco entende que a determinação, tanto da LC nº 70/91 quanto da Lei nº 9.715/98, deve ser interpretada literalmente, dizendo respeito à contribuição do fabricante de cigarros, para satisfazer a parte por ele devida como contribuinte, e a contribuição do varejista. Diante dessa orientação, o comerciante atacadista estaria obrigado ao pagamento da COFINS pela regra geral, posta nos arts. 1º e 2º da LC nº 70/91 e dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, o que teria restado esclarecido pelo Decreto nº 4.524/2002, ao dispor, no art. 4º, parágrafo único, que "A substituição prevista neste artigo não alcança o comerciante atacadista de cigarros, que está obrigado ao pagamento das

contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização deste produto".

Tenho que assumir absoluta relevância, no caso, termos em consideração o art. 29 da Lei 10.865/04, que assim dispõe:

Art. 29. As disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 5º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e do art. 53 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alcançam também o comerciante atacadista.

Note-se que o artigo de lei transcrito dispõe no sentido de que as disposições relativas à substituição tributária "alcançam também o comerciante varejista", contrariamente ao que dispunha o Dec. 4 524/02 que, procurando dar interpretação inequívoca aos dispositivos legais, dizia que "não alcança o comerciante atacadista de cigarros".

Efetivamente, o art. 29 da Lei 10.865/04 faz remissão aos artigos 3º da LC 70/91 e 5º da Lei nº 9.715/98 e esclarece o alcance dos mesmos. Não criou nova substituição tributária, o que dependeria de dispositivo que especificasse como passaria a ser recolhido o tributo pelo fabricante ou, ao menos, de dispositivo que elevasse os valores da substituição já existente para que passasse a ser recolhida em tal regime também a contribuição devida por outro contribuinte. Não o fez! Manteve a base de cálculo e as alíquotas tal como estabelecidas anteriormente, apenas esclarecendo que tal sistemática de tributação abrangia a contribuição devida pelo atacadista.

Cuida-se, assim, de norma expressamente interpretativa, à qual se deve dar aplicação retroativa, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN, sendo certo que 'Expressamente interpretativa', todavia, não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas." (Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11 ed., Ed. Forense, 1999, p. 670, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi)

Vejamos o art. 106, I, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Assim, deve ser julgado procedente o pedido, para reconhecer, na vigência dos arts. 3º da LC 70/91 e 5º da Lei 9.715/98, a inexigibilidade da COFINS dos atacadistas no que diz respeito à venda de cigarros, por estarem abrangidos pela substituição tributária em tais dispositivos previstas, conforme interpretação constante do art. 39 da Lei 10.865/04, sendo ilegal o parágrafo único do art. 4º do Decreto nº 4.524/2002.

Por fim, devemos lembrar que a própria PGFN possui este entendimento, de que lei interpretativa deve sim ser retroativa, como bem podemos observar em recente caso quando da edição da LC nº 118/05, que assim dispunha:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Para a PGFN, esta lei deveria ser aplicada de imediato, por ser de caráter interpretativo, afastando-se assim o entendimento do então vigente que determinava o prazo prescricional de repetição de indébito decenal.

Assim, adotando o mesmo posicionamento que a PGFN, deve ser dado provimento ao recurso do contribuinte, já que a lei em debate, sendo interpretativa, retroage.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos.

LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES