



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

Processo nº 10650.000808/2005-17
Recurso nº 272847 Voluntário
Acórdão nº 3201-00.570 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria COFINS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
Recorrente DISTRIBUIDORA DE CIGARROS RODEIO UBERABA-MG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

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

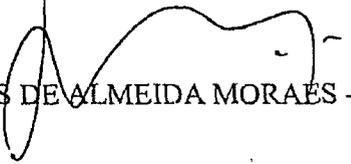
O art. 29 da lei 10.865/04 faz remissão aos artigos 3º da LC 70/91 e 5º da Lei nº 9.715/98 e esclarece o alcance dos mesmos. Não criou nova substituição tributária, o que dependeria de dispositivo que especificasse como passaria a ser recolhido o tributo pelo fabricante ou, ao menos, de dispositivo que 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: 25/11/10

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:

Contra o interessado foi lavrado auto de infração relativo a falta de recolhimento de COFINS, no valor total de R\$ 321.298,6597 (fls. 04 a 08);

A empresa apresenta impugnação (fls. 198 e seguintes), na qual alega que a substituição tributária para cigarros, no tocante ao PIS/Pasep e a COFINS, sempre abrangeu os atacadistas, visto que sua exclusão era regulamentada por meio de decreto, o que se configura como inconstitucionalidade.

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora/MG julgou procedente o lançamento realizado, conforme Decisão DRJ/JFA de nº 24/09/2008, de 24/09/2008, fls. 221/223:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária em relação ao comerciante atacadista de cigarro só entrou em vigor em maio de 2004.

Lançamento Procedente.

Às fls. 226/v é intimado o contribuinte, que apresenta recurso voluntário de fls. 230/239, 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/interpretativa 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:

I 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, abrangendo, inclusive, expressamente, a receita dos comerciantes varejistas

Dá 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.

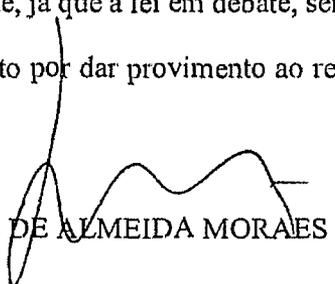
Por fim, devemos lembrar que a própria PGFN possui este entendimento, de que lei interpretativa deve sim ser retroativa, como bem podemos observar em recente caso quando da edição da LC n.º 118/05, que assim dispunha:

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