



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° 18471.000554/2004-68
Recurso n° 140.341 Voluntário
Matéria CIGARROS-ATACADO-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
Acórdão n° 203-13.759
Sessão de 03 de fevereiro de 2009
Recorrente PADESAN DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida DRJ Rio de Janeiro II/RJ

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2003

CONSULTA FORMULADA POR ASSOCIAÇÃO. EFEITOS
PARA OS ASSOCIADOS. NECESSIDADE DE RESPOSTA À
CONSULENTE.

Consoante os arts. 51 e 48 do Decreto n° 70.235/72, os efeitos de
consulta sobre a legislação tributária formulada por entidade
representativa de categoria econômica ou profissional só
alcançam seus associados depois de ciência da resposta à
consulente.

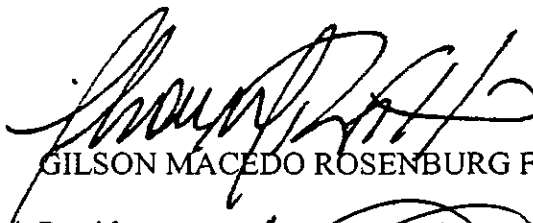
CIGARROS. ATACADISTA. INEXISTÊNCIA DE
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTES DA LEI N°
10.865/2004.

Antes de 1° de maio de 2004, quando entrou em vigor o art. 29 da
Lei n° 10.865/2004, a substituição tributária que atribui ao
fabricante ou importador de cigarros a obrigação de recolher a
Cofins e o PIS devidas pelo comerciante varejista não alcançava
o comerciante atacadista, que até então se obrigava a recolher as
duas Contribuições incidentes nessa etapa intermediária de
comercialização.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.
Vencido o Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça.



GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Presidente



EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, José Adão Vitorino de Moraes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

O processo trata do Auto de Infração de fls. 67/78, relativo à Cofins, fatos geradores de 07/2000 a 12/2003, no valor de R\$ 9.498.790,23, incluindo juros de mora e multa de 75%.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, transcrevo o relatório da primeira instância (fls. 186/189):

No Termo de Verificação e Constatação de Infração (fls. 64/66), o fiscal autuante consignou, em resumo, o seguinte:


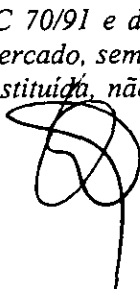
- a) *O contribuinte explora por conta própria as atividades de distribuição de produtos alimentícios, cigarros e assemelhados, conforme contrato social, centrando suas atividades, no entanto, na distribuição por atacado de cigarros fabricados pela Philip Morris. O contribuinte não efetua venda de cigarros a varejo, a retalho;*
- b) *Dada a clareza do disposto no parágrafo único do art. 4º do Decreto 4.524/2002, que diz que a substituição prevista, no caput do referido artigo, para os fabricantes e os importadores de cigarros, não alcança o comerciante atacadista de cigarros, a contribuinte foi indagada se estaria protegida por consulta fiscal;*
- c) *Respondendo à indagação a impugnante apresentou consulta formulada pela Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados, protocolada em 08/09/2003, que se encontra na Coordenação do Sistema de Tributação – DF para análise e formulação de parecer;*
- d) *Dada a existência da consulta solicitou-se ao contribuinte a apresentação de comprovante de associação e pagamento das contribuições anuais. O contribuinte não apresentou prova de associação e quanto à anuidade, apresentou prova do pagamento da anuidade de 2004, recolhida em 08/03/2004, quando já se encontrava sob ação fiscal;*
- e) *Concluído que a consulta não alcança o contribuinte, deu-se prosseguimento à auditoria através do levantamento da receita bruta com base no art. 10 do Decreto 4.524/2002, que regulamenta a aplicabilidade da LC 70/91, art. 1º, Lei 9.701/98, art. 1º, Lei 9.715/98, art. 2º, Lei 9.716/98, art. 5º e Lei 9.718/98, arts. 2º e 3º.*

Inconformado com a autuação a contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 196/230 na qual argüi, em resumo, que:

- a) *pelos lançamentos fiscais ora guerreados exigem-se a Cofins e o PIS sendo que tais cobranças, decorreriam, segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal constante do auto de infração, da*

falta/insuficiência do recolhimento das aludidas parcelas relativamente às operações de venda, no atacado, de cigarros de fabricação da "Philip Morris";

- b) todavia, a análise do documento denominado "Levantamento da Receita Bruta", de lavra do próprio agente fiscal utilizado como determinante da alegada base de cálculo dos tributos, denota que outras receitas também foram incluídas;*
- c) com efeito, foram alvo de autuação, além daquelas atinentes à operação de cigarros no atacado, as receitas de vendas de confeitos/chocolates e financeiras;*
- d) considerando, destarte, que as exigências formuladas nos autos de infração não só discrepam, essencialmente, dos fatos ocorridos e do tratamento jurídico a eles aplicável, como se apóiam, indevidamente, em verbas que o Erário, à mingua de direito bom e valioso, não pode reclamar, interpõe-se esta impugnação, a fim de demonstrar, com base nos fatos, na lei e na melhor doutrina, a improcedência das exigências consubstanciadas nos lançamentos ora profligados;*
- e) ao contrário do exposto pelo agente fiscal no "Termo de Verificação e Constatação de Infração", a impugnante apresentou prova de associação à ABAD, de forma que a Consulta pendente, portanto, a ela se aplicaria, fato este que, por si só, afastaria a possibilidade dos lançamentos em foco;*
- f) a despeito disto, foram sumariamente desconsideradas pelo agente fiscal os documentos comprobatórios de associação da Impugnante à mencionada instituição, razão pela qual, são apresentadas, novamente, as seguintes provas: (i) guia de recolhimento das mensalidades de associado dos meses de novembro de 2002 a setembro de 2003 (doc. 4 – fl.159); e (ii) guias de recolhimento das mensalidades de associado dos meses de outubro de 2003 a julho de 2004 (docs. 5 a 13 – fls. 161/169);*
- g) devidamente comprovada a associação da impugnante à ABAD, aplica-se "in casu" o comando do art. 48, § 13, da Lei nº 9.430/96, extraíndo-se daí que não poderia ela ser autuada, e, muito menos, apenada, enquanto pendente de solução a consulta formulada pela associação de classe da qual faz parte;*
- h) no que respeita às receitas de venda de confeitos e chocolates, tem-se que o agente fiscal tampouco considerou os recolhimentos das contribuições ao PIS e sobre o faturamento (Cofins) efetuados pela impugnante, de acordo com a legislação aplicável. Em face disso, apresenta novamente todas as guias de recolhimento do PIS e da Cofins relativamente às receitas de vendas de confeitos e chocolates (docs. 14 a 19 – fls. 170/172).*
- i) Desde a edição da LC 70/91 e da Lei 9.715/98, a impugnante, assim como seus pares no mercado, sempre entenderam que a substituição da Cofins e do PIS foi instituída, não só em relação aos fabricantes, mas*



para todo o ciclo de comercialização de cigarros, compreendendo os comerciantes atacadistas e os varejistas;

- j) O acerto deste procedimento veio a ser confirmado pela recém editada Lei 10.865/2004, que em seu artigo 29, determinou que: "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.";*
- k) Bem de se ver que esta regra, que esclarece a inclusão do atacadista de cigarros como substituído tributariamente, pertence àquela espécie de normas ditas interpretativas, que vem beneplacitar, simplesmente, conclusão que já se acha sedimentada pela experiência jurídica por meio de algumas de suas fontes, como, v.g., o entendimento pretoriano. É norma que ingressa no ordenamento com a finalidade exclusiva de evitar a superveniência de conflitos no tecido social, em decorrência de situações cuja sina legal a experiência jurídica já logrou definir;*
- l) Ou seja, por força do citado artigo 106 do CTN, o artigo 29 da Lei nº 10.865/2004, por ser norma que esclarece a correta extensão e alcance de outras normas do sistema, são aplicáveis retroativamente, desde a edição das regras interpretandas, compreendendo, em face disso, os fatos jurídicos tratados neste processo administrativo. Nem se cogite, portanto, de que o novel diploma legal não abarcaria a situação da impugnante, como poderiam pretender as autoridades fazendárias;*
- m) Destarte, a norma contida no artigo 29 da Lei 10865/2004, corroborada com a interpretação teleológica de todas as demais hipóteses normativas, conduz à conclusão de que o regime de substituição tributária para PIS e Cofins, como tributos plurifásicos que são, não faria sentido lógico ou econômico, senão quando aplicado para todas as etapas de fabricação e comercialização do produto, no caso cigarros;*
- n) Ainda que desconsideradas todas as razões acima o que se admite "ad argumentandum", os autos de infração não poderiam ser mantidos, pois as contribuições ao PIS e sobre o faturamento (Cofins) foram devidamente recolhidas, por antecipação, pela fabricante, a qual as calculou sobre as bases acrescidas determinadas legalmente (o preço de venda ao consumidor), sendo facilmente constatado a partir da análise dos volumes de arrecadação informados em DCTF e na DIRPJ pela própria fabricante, fornecedora da impugnante, fato este que não pode ser desconsiderado;*
- o) E a circunstância de já terem sido pagos os tributos (PIS e Cofins), por substituição tributária pelo fabricante, calculados com bases de cálculo majoradas segundo percentual definido em lei, conduz a conclusão sobre a evidente falta de capacidade contributiva da impugnante para arcar com as aludidas exações, haja vista ter sido reduzida sua margem de lucro em decorrência do exposto;*
- p) No que se refere às receitas financeiras lançadas, têm-se que as exigências formuladas nos Autos de Infração são igualmente*

improcedentes. Isto porque as inovações trazidas pela Lei 9.718/98 mostram-se inválidas perante o ordenamento jurídico;

- q) É inconstitucional a Lei 9.718/98, pois estabelece base de cálculo (a "totalidade das receitas auferidas") que não se coaduna com aquela prevista no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal (o "faturamento"), na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, e a criação desta nova incidência, quando menos, teria de estar previamente autorizada por lei complementar, como previsto no artigo 195, par. 4º, da CF;*
- r) Impertinência e inadequação dos lançamentos à parte, mesmo que considerados plausíveis os autos de infração "sub examine", inclusive a cobrança da indigitada multa, o que se admite somente para argumentar, o fato é que a multa de 75% aplicada pelos agentes fiscais possui nítido caráter confiscatório, já que acaba por desapropriar o contribuinte de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração eventualmente verificada, procedimento esse expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal;*
- s) E além das considerações acima, o cálculo das alegadas diferenças tributárias foi realizado incluindo parcelas indevidas a título de juros de mora, da taxa Selic, a qual em razão de sua natureza de juros remuneratórios, e não de juros moratórios, não pode ser aplicada sobre tributos.*

Por fim, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de documentos complementares, corroborando a improcedência das exigências formuladas, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72, com as alterações promovidas pela Lei 8.748/93, diligências suplementares, apresentação de memoriais e sustentação oral de seu direito.

A 4ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 184/196, julgou o lançamento procedente em parte para excluir valores recolhidos antes do início da ação fiscal, constantes dos DARF com cópias às fls. 170/172 e referentes aos períodos de apuração de julho, outubro, novembro e dezembro de 2000.

Não conheceu dos argumentos de inconstitucionalidade, esclarecendo que a esfera administrativa não pode apreciá-los, e rejeitou a preliminar de nulidade do Auto de Infração por este atender a todos os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e não se configurar qualquer das hipóteses previstas no seu art. 59.

Tratando do cerne do litígio, entendeu que o art. 29 da Lei nº 10.865/2004, ao determinar que a substituição tributária estabelecida originalmente no art. 3º da LC nº 70/91 alcança também o comerciante atacadista, não é meramente interpretativa e só tem eficácia a partir de 01/05/2004.

Quanto à consulta formulada pela ABAD, reportando-se ao art. 51 do Decreto nº 70.235/72 e art. 14 da IN SRF nº 230/2002, considerou só ampara os associados dessa entidade após a ciência da solução à consulente.

No mais, a DRJ rejeitou as alegações contrárias à multa e aos juros Selic

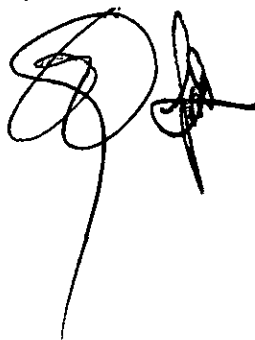


O Recurso Voluntário de fls. 211/214, tempestivo, após reiterar que a autuada é associada da ABAD, volta a defender que substituição tributária em tela abrange o atacadista, indo desde o substituto até o varejista. Menciona o art. 47 do Decreto nº 4.524/2002, o qual seria conflituoso com o art. 4º, parágrafo único, do mesmo diploma legal, e cita a o Acórdão nº 1.233, de 17/04/2002, da DRJ de Salvador.

Não repete, na peça recursal, as alegações relacionadas às receitas financeiras e de vendas de confeitos e chocolates, e aos consectários legais.

Em aditamento ao Recurso a contribuinte volta a tratar da substituição tributária, asseverando que o preço do cigarro, tabelado, é o mesmo desde a venda do fabricante ao atacadista e deste ao varejista. Aduz, então, que tudo quanto o atacadista ganha é o desconto de 6% no pagamento das duplicatas, e que essa receita financeira não pode ser tributada em face da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo estatuído pela Lei nº 9.718/98.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke extending downwards.

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Diante da peça recursal, os dois os temas a tratar dizem respeito ao seguinte: efeitos da consulta formulada pela ABAD, da qual a Recorrente é associada, de modo a decidir se estava impedida ou não a ação fiscal, levando-se em conta os arts. 48 e 51 do Decreto nº 70.235/72; e regime de tributação dos cigarros, decidindo-se se a substituição tributária estabelecida pelo art. 3º da LC nº 70/91 e modificada pelo art. 29 da Lei nº 10.865/2004 dispensa (ou não) a Recorrente, atacadista que é, do pagamento da Cofins.

Sobre os efeitos de consulta formulada por entidade representativa de classe, como se dá na situação dos autos, nada impede que se promova ação fiscal contra seus associados, até que seja cientificada a associação consulente. Assim dispõem os arts. 48 e 51 do Decreto nº 70.235/72, que devem ser interpretados em conjunto como bem observou a DRJ.

A redação dos citados dispositivos é a seguinte:

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

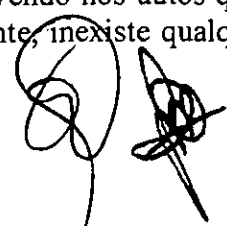
II - de decisão de segunda instância.

(...)

Art. 51. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no artigo 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

No mesmo sentido do art. 51 acima, o art. 14, § 4º, da IN SRF nº 230/2002, repetido no art. 14, § 4º, das IN SRF nº 569/2005 e 573/2005, bem como na IN RFB nº 740/2007, estabelece que no caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional em nome dos associados ou filiados, o impedimento à aplicação de multa de mora e de juros de mora somente os alcançarão depois de cientificada a consulente da solução da consulta. Mais antigo, e da mesma forma em consonância com o art. 51 do Decreto nº 70.235/72 e as IN citadas, há o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 26/1999.

Assim, não havendo nos autos qualquer notícia acerca de ciência da resposta à Consulta citada pela Recorrente, inexistente qualquer vício na ação fiscal que culminou no Auto de Infração ora analisado.



Doravante cuidado do cerne do litígio, onde mais uma vez não assiste razão à Recorrente.

A legislação da substituição tributária em questão começa na Lei Complementar nº 70/91, art. 3º - segundo a qual "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" -, e passa pelas Leis nºs 9.532/97, art. 53 - que estendeu a condição de substituto tributário, tanto para a Cofins quanto para o PIS, ao importador de cigarros -, 10.865/2004, art. 29 - que incluiu o atacadista como substituído, ao lado do varejista - e 11.196/2008, art. 62 - que aumentou de 118% para 169% o valor da base de cálculo, em relação ao preço do cigarro no varejo.

Dentre os dispositivos acima, importa analisar mais de perto o art. 29 da Lei nº 10.865/2004, que segundo a Recorrente seria interpretativo e, por isso, a substituição debatida já abarcaria, desde o início, o atacadista.

Todavia, a Lei nº 10.865/2004 não contém qualquer indicação no sentido de retroatividade do seu art. 29. Além de não informar que o citado dispositivo veicularia norma interpretativa, o diploma legal em comento, ao balizar os efeitos das normas que introduz, o faz de modo pormenorizado, artigo por artigo (ver arts. 42 a 53, todos eles tratando da eficácia no tempo dos dispositivos anteriores da dita Lei), sem qualquer menção à possibilidade de retroatividade do seu art. 29.

A Recorrente argüi também que o art. 47 do Decreto nº 4.524/2002 conflitaria com o art. 4º, parágrafo único, do mesmo diploma legal. Tal argumento é desarrazoado porque o primeiro especifica a base de cálculo da Contribuição devida "pelos fabricantes e importadores de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas", enquanto o segundo ressalta 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 desse produto" (esta a redação do citado parágrafo único).

Outrossim, é irrelevante a circunstância de o preço do cigarro, sendo tabelado, ser o mesmo da venda do fabricante ao atacadista e deste ao varejista. Se a Recorrente, operando no atacado, lucra na revenda apenas o equivalente ao desconto de 6% obtido no pagamento das duplicatas, como informado na peça recursa), o ganho resultante não deve ser confundido com a base de cálculo adotada no presente lançamento. Com a incidência da Cofins não se está tributando qualquer receita financeira, com amparo na receita bruta ampliada pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, mas sim faturamento, advindo da operação de revenda.

Por fim, e a corroborar a interpretação ora adotada - contrária à do Acórdão nº 1.233, de 17/04/2002, da DRJ de Salvador, mencionado na peça recurso -, menciono que esta Terceira Câmara já se debruçou sobre o regime de substituição de cigarros, noutra processo da mesma Recorrente. Refiro-me ao Acórdão nº 203-13.378, Recurso Voluntário nº 151.369, julgado em sessão do dia 07/10/2008, negado provimento por maioria, relator para o voto vencedor o ilustre Cons. José Adão Vitorino de Moraes. A diferença é que lá se cuidou do PIS, enquanto aqui se cuida da Cofins. De todo modo, a mesma decisão se impõe neste, pois a partir da Lei nº 9.532/97 (art. 53) a substituição em discussão passou a ter normas idênticas - tanto para o PIS quanto para a Cofins.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS