



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.003445/2006-77
ACÓRDÃO	1301-007.019 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIAL AMERICA LTDA-EPP
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/04/2004, 07/07/2004 a 31/08/2004

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTE ATACADISTA. CIGARROS.

Somente a partir de 01/05/2004, com a entrada em vigor da Lei nº 10.865/04, é que a substituição tributária do PIS e da Cofins relativa a venda de cigarros pelo importador e fabricante desse produto alcança o comerciante atacadista.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 11 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 997/1.022) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, mantendo parte do crédito tributário cobrado.

Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 7/14 e 413/419) lavrados para exigir Contribuição ao PIS e COFINS dos anos-calendário de 2003 e 2004, por suposta infração de falta de recolhimento em função da ausência de declaração de receitas. Por bem sintetizar o que foi apurado, transcrevo parte do Termo de Encerramento Fiscal:

a.a) Esta Ação Fiscal foi estabelecida em programação específica da Delegacia da Receita Federal em Maceió /AL, inicialmente prevista para o ano-calendário de 2004 e depois est entendida para o ano-calendário de 2003, conforme representação fiscal anexada às fls. 30/31;

a.b) O contribuinte exerce como atividade comercial a revenda de artigos de tabacaria, mais precisamente cigarros, em princípio na condição de varejista;

a.c) Entretanto analisando as Notas Fiscais de Saída apresentadas, verifiquei que havia um número considerável de vendas para outras pessoas jurídicas, que por sua vez revende os cigarros adquiridos para os consumidores finais, caracterizando portanto as vendas deste contribuinte como comércio atacadista;

a.d) Para comprovação do indício acima descrito, elaborei por semestre, minucioso detalhamento das vendas efetuadas pelo contribuinte através das Notas Fiscais apresentadas e Livro Registro de Saída (ver fls. 40/145), conforme planilhas anexadas às fls. 177/188;

a.e) No levantamento acima citado, listei apenas as Notas Fiscais de Saídas cujos adquirentes de cigarros em princípio eram pessoas físicas, pois não constavam CNPJ's e sim CPF's, assim como as vendas realizadas através de Cupom Fiscal (ECF), ressaltando que este último documento fiscal citado (ECF) não permite a identificação do adquirente;

a.f) Das planilhas acima citadas, verifica-se no seu resumo que mesmo considerando-se todos os Cupons Fiscais como emitidos para pessoas físicas, o contribuinte nos semestres levantados (1.º e 2.º de 2003 e 1.º de 2004) apresentou vendas para pessoas jurídicas, característica de comércio atacadista, superiores a 20%, conforme tabela abaixo:

PERÍODO	% COMÉRCIO ATACADISTA
1.º Semestre/2003	71,14
2.º Semestre/2003	61,12
1.º Semestre/2004	37,33

a.g) Registre-se que mesmo nas vendas para pessoas físicas, foi verificado um forte indício que tais aquisições destinam-se a revenda e não para consumo, face ao volume das compras, para tanto anexei às fls. 38/39 cópias das Notas Fiscais n.ºs 2030 e 2040, emitidas em 04.06.04 e 22.06.04, em favor do Sr. ERIVALDO ANTONIO DE FREITAS, CPF n.º 007.744.694-12, que nesses prazos adquiriu a quantidade de 1.750 pacotes de cigarros, desnecessário dizer que é praticamente impossível que haja algum ser humano capaz de consumir essa quantidade de cigarros em um prazo tão exíguo;

a.h) Segundo a alínea "c", artigo 14 do Decreto n.º 4.544 de 26.12.2002, abaixo transcrito, estabelece que a revenda a revendedores é uma das características do comércio atacadista, estabelece ainda no Inciso II do mesmo artigo que o comerciante varejista pode realizar esporadicamente vendas por atacado, desde que não ultrapasse o percentual de 20% do total das vendas do semestre;

"Art. 14 - Para os efeitos deste Regulamento, consideram-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, § 1º, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª):

I - Estabelecimento comercial atacadista, o que efetuar vendas:

a) De bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu próprio uso;

b) De bens de consumo, em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio do adquirente; e

c) A revendedores; e

II - Estabelecimento comercial varejista, o que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, considerando -se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas."

a.i) Como depreende-se da subalínea anterior o contribuinte na realidade exerce comércio atacadista de cigarros, sendo esta definição essencial para o os valores aqui autuados, conforme discriminação abaixo detalhada:

a.i. a) O artigo 3.º da Lei Complementar n.º 70 de 30.12.1991, estabelece a substituição tributária desta contribuição somente para o comerciante varejista, sendo tal dispositivo mantido nas legislações posteriores, como a IN/SRF n.º 247 de 21.11.2002, onde claramente no parágrafo único do artigo 4º, fica determinado que esta substituição tributária não alcança o comerciante atacadista, determinação também confirmada pelo parágrafo único, artigo 4º do Decreto n.º 4:524 de 17.12.2002:

"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." (Lei Complementar n.º 70 de 30.12.1991)

"Art. 4º - Os fabricantes- e os importadores de cigarros são contribuintes e responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 48.

Parágrafo Único - A substituição prevista neste artigo não alcança o comerciante atacadista de cigarros, que está obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre sua receita de comercialização desse produto."

(IN/SRF n.º 247 de 21. 11.2002)

a.i.b) Somente com o advento da Lei n.º 10.865 de 30.04.2004, em seu artigo 29 foi esta substituição tributária estendida ao comerciante atacadista, com vigência a partir de 01.05.2004:

"Art. 29 - As disposições do art. 32 da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 52 da Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, e do art. 53 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alcançam também o comerciante atacadista." (Lei n.º 10.865 de 30.04.2004)

a.j) Ante o até aqui exposto, fica claro que o comerciante exerce comércio atacadista de cigarros e por conseguinte até a competência de ABRIL/2004 fica sujeito ao recolhimento da COFINS como qualquer outra empresa comercial, pois não é alcançada pela substituição tributária extensiva até essa competência exclusivamente aos comerciantes varejistas;

a.k) Verifiquei nos sistemas cadastrais da SRF que o contribuinte efetivamente não declarou quaisquer valores em DCTF a título desta contribuição, nem tão pouco efetivou quaisquer recolhimentos, conforme documentos anexados às fls. 171/176, motivo pelo qual efetuei o lançamento dos valores devidos com base na apuração contida nas Planilhas de fls. 189/190;

a.l) Os valores contidos nas Planilhas de fls. 189/190 foram retirados do Livro Razão cujas cópias anexei às fls. 146/173;

Finalmente registramos que todas as copias anexadas neste Auto, exceção às planilhas preparadas pela Fiscalização e as cópias oriundas dos Sistemas da SRF, foram fornecidas e obtidas pelo contribuinte, tendo por base os livros e documentos apresentados à Fiscalização;

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação, que foi parcialmente acolhida pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 975/991) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/04/2004, 01/07/2004 a 31/08/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

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.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. Para o procedimento fiscal, consta nos autos emissão de MPF-F e MPF-C, além de que a autorização específica por MPF para a fiscalização não é razão suficiente para a extinção do lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTE ATACADISTA. CIGARROS. Somente a partir de 12 de maio de 2004, com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 é que a substituição tributária das contribuições do PIS e da Cofins relativa a venda de cigarros pelo importador e fabricante desse produto alcança o comerciante atacadista.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. Legítima a aplicação de Juros de Mora e Multa de Ofício, consoante legislação tributária vigente, Lei nº 9.430/96, arts. 44 e 63.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIAS. DILIGÊNCIAS. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/04/2004, 01/07/2004 a 31/08/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

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.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. Para o procedimento fiscal, consta nos autos emissão de MPF-F e MPF-C, além de que a autorização específica por MPF para a fiscalização não é razão suficiente para a extinção do lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTE ATACADISTA. CIGARROS. Somente a partir de 1º de maio de 2004, com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 é que a substituição tributária das contribuições do PIS e da Cofins relativa a venda de cigarros pelo importador e fabricante desse produto alcança o comerciante atacadista.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. Legítima a aplicação de Juros de Mora e Multa de Ofício, consoante legislação tributária vigente, Lei nº 9.430/96, arts. 44 e 63.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIAS. DILIGÊNCIAS. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Lançamento Procedente em Parte.

A DRJ, portanto, rejeitou as preliminares alegadas e entendeu correto o entendimento da ação fiscal no que se refere ao mérito da autuação. Porém, excluiu os lançamentos de ofício relativos às competências de julho/2004 e agosto/2004, pois, neste momento, já estava em vigor o art. 29 da Lei nº 10.865/04, que estendeu ao comerciante atacadista o regime de substituição tributária aplicável anteriormente apenas aos varejistas.

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 997/1.022) alegando, em síntese, o seguinte:

- (i) O procedimento fiscal teria sido “elaborado de forma equivocada e temerária: **a uma**, porque o teor do Mandado de Procedimento Fiscal e do Auto de Infração contém dados insuficientes, omissões e espaços em branco; **a duas**, porque a autuação circunscreveu o lançamento tributário com base em “forte indício”, sem ter prova fática cabal do não cumprimento de obrigação tributária, deixando o Colegiado de apontar onde estão essas provas cabais; **a três**, pois a Administração Tributária não esgotou os meios de prova necessários para poder exarar sua fiscalização, para, ademais se

fazer timbrar sobre a recorrente elevadas multas e juros”. Assim, os Autos de Infração deveriam ser anulados;

- (ii) “A empresa contribuinte, que tem como objeto social o varejo de cigarros e outros, adquiriu o cigarro da empresa fabricante. Sendo a fabricante responsável na condição de substituta tributária, significa que a obrigação de recolher os tributos lhe pertencia o que certamente já havia sido feita”. “Isto implica dizer que os cofres públicos certamente já foram saciados pelo recolhimento do tributo por parte do fabricante, e se mesmo assim a empresa recorrente for obrigada a pagar o valor estampado no auto.de infração guerreado, estará a violar o princípio do *non bis in idem*, hipótese terminante proibida pelas normas que engendram a seara tributária.”
- (iii) “Não pode prevalecer o argumento do auditor fiscal de que a atividade da recorrente seja atacadista, pautando-se na quantidade de produtos que forneceu para determinadas pessoas, eis que as vendas são feitas de forma livre, não havendo limitações, muito menos vinculação ao desenvolvimento da atividade comercial. **Ou seja, as** mercadorias são adquiridas da recorrente por qualquer tipo de pessoa, na quantidade e qualidade que o comprador melhor aprover.” Citou o art. 39, II, do CDC;
- (iv) Ainda, o auditor fiscal “em sua exação está cobrando valores que não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS: os descontos comerciais e as bonificações, valores estes que não representam riqueza, o que caracteriza impossibilidade de tributação”. Assim, “ao pretender tributar os descontos recebidos pelo contribuinte o fisco busca para si o “melhor dos mundos”, mesclando, em desfavor do contribuinte, as obrigações do lucro real — acrescer ao resultado conta redutora do CPV, e do lucro presumido — pagamento do imposto por alíquota presumida de resultado”. “O mesmo se aplica aos valores de material promocional recebido pelo contribuinte para divulgação dos produtos: na mesma toada deve ser dito que não existe base legal para a cobrança.

Inicialmente, os autos foram distribuídos à 3ª Seção de Julgamento deste Carf, por se tratar de exigência de Contribuição ao PIS e de Cofins. Porém, uma vez que as cobranças seriam reflexos de IRPJ, houve redistribuição para esta 1ª Seção de Julgamento (fls. 1.029/1.034):

DECLINAÇÃO DE COMPETÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO AO IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA.

Conforme determina o RICARF, cabe à Primeira Seção processar e julgar recurso voluntário de decisão de primeira instância que verse sobre aplicação da legislação relativa a CSL, PIS/PASEP ou COFINS, quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova. (Acórdão nº 3401-010.221, Sessão de 24/11/2021)

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator

O Recurso Voluntário foi interposto em 12/05/2009 (fls. 997), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 1.023), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

I. Preliminares de nulidade dos Autos de Infração

Preliminarmente, a Recorrente alegou que os Autos de Infração seriam nulos, pois (i) haveria vício no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e no Auto de Infração, (ii) estaria fundamentado em indício e (iii) a Administração Tributária não teria esgotado os meios de prova disponíveis. Passo, a seguir, a analisar cada uma dessas alegações. A Recorrente também discorreu amplamente sobre um suposto cerceamento ao seu direito de defesa, razão pela qual esta questão também será apreciada.

No caso do MPF e do Auto de Infração, a Recorrente alega que existiriam vícios, pois “verificam-se inúmeros dados insuficientes e omissões, eis que não foram claramente indicadas às folhas dos documentos que o auditor mencionou ter confeccionado” (fls. 1.002).

Analisando os Autos de Infração (fls. 7/14 e 413/419), porém, verifico que cumpriram os requisitos prescritos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, descrevendo objetivamente os fatos e os qualificando juridicamente, além de conter os demais elementos formais necessários. Ainda, conforme entende a jurisprudência pacífica deste Carf, “o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento interno de controle da fiscalização, não havendo que se falar em nulidade por eventual equívoco neste documento” (Acórdão nº 1301-006.333, Rel. Cons. Eduardo Monteiro Cardoso, Sessão de 11/04/2022). Assim, rejeito a alegação de nulidade.

A respeito dos outros vícios, verifico que a Fiscalização partiu de elementos fornecidos pela própria Recorrente. Não se baseou em indícios, mas sim na escrituração contábil realizada pelo próprio contribuinte, em que declaradas as receitas, mas que não foram levadas à tributação para fins de Contribuição ao PIS e Cofins. Veja-se trecho do Termo de Encerramento:

a.k) Verifiquei nos sistemas cadastrais da SRF que o contribuinte efetivamente não declarou quaisquer valores em DCTF a título desta contribuição, nem tão pouco efetivou quaisquer recolhimentos, conforme documentos anexados às fls. 171/176, motivo pelo qual efetuei o lançamento dos valores devidos com base na apuração contida nas Planilhas de fls. 189/190;

a.l) Os valores contidos nas Planilhas de fls. 189/190 foram retirados do Livro Razão cujas cópias anexei às fls. 146/173;

No caso do cerceamento de defesa, adoto das razões proferidas quando do julgamento do Processo Administrativo relativo aos mesmos fatos (PAF nº

10410.003447/2006-66), mas com exigência de IRPJ e de CSLL (Acórdão nº 1802-000.907, Rel. Cons. Ester Marques Lins de Sousa, Sessão de 28/06/2011):

Como se vê, não há qualquer procedência ao alegado cerceamento ao direito de defesa, pois, todo um conjunto probatório foi juntado aos autos de modo que a autoridade fiscal se desincumbiu da sua tarefa de bem demonstrar as irregularidades a configurar a infração apurada, cabendo tão só ao contribuinte enfrentar às infrações que lhe foram imputadas, com os documentos à sua disposição, e, infirmar o acima descrito tanto na impugnação quanto na fase recursal.

As infrações apuradas resultam da análise dos documentos solicitados pela fiscalização apresentados pelo contribuinte para a comprovação da existência da obrigação tributária e o conseqüente procedimento administrativo mediante o lançamento, ato de concretização efetuado pela autoridade administrativa conforme prescrito no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Assim, não há falar em “excesso de exação” como aventado pela defesa.

Os autos de infração revelam com clareza meridiana a presença dos elementos e dos requisitos necessários à sua validade, de maneira que a alegação de cerceamento ao direito de defesa falece de consistência, não havendo qualquer comprometimento ao exercício inarredável do direito à ampla defesa, gravado no artigo 5º, inciso XV da Constituição Federal vigente.

Portanto, rejeito as preliminares de nulidade.

II. Mérito

Como mencionado, a exigência de Contribuição ao PIS e Cofins decorre da apuração da condição de atacadista da Recorrente, razão pela qual não estaria sujeita ao regime de substituição tributária antes da alteração feita pela Lei nº 10.865/04. Como demonstrado pela ação fiscal a partir das Notas Fiscais e escrituração contábil, a Recorrente comercializou a maior parte dos seus produtos para pessoas jurídicas e, mesmo quando vendeu para pessoas físicas, foi vendida grande quantidade de cigarros, desproporcional para o consumo habitual e individual dos adquirentes.

Deste modo, entendo que as circunstâncias fáticas demonstram a condição efetiva de atacadista da Recorrente, razão pela qual não concordo com a alegação de que deve ser privilegiado seu objeto social formalmente atribuído.

Por concordar com as razões da DRJ, transcrevo os fundamentos utilizados (fls. 986/989), com base no art. 114, § 12, I, do RICARF:

28. Analisando-se as razões e os documentos acima relacionados, infere-se, sem sombra de dúvida, que a empresa autuada é comerciante atacadista e como tal, estaria fora do regime de substituição tributária, até abril/2004, pelos motivos a seguir.

29. Os fatos geradores lançados no presente processo encontram-se entre janeiro/2003 e agosto/2004, a empresa é optante pelo lucro presumido, tendo como legislação de regência referente às contribuições PIS/Cofins, a Lei nº 9.718, de 27/11/1998, que está em vigor desde então, sendo que a matéria em discussão foi modificada a partir de 1º de maio de 2004, com o advento da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

30. A Lei 9.718, de 27/11/1998, assim determinou:

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. "

31. Note-se, então, que, a regra da mencionada Lei aplica-se, indistintamente, a todas as pessoas jurídicas de direito privado. Portanto, não se tratando de *fabricante*, a pessoa jurídica, relativamente às suas vendas de cigarros, deverá apurar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Cofins, devido na condição de contribuinte, segundo a regra geral da Lei nº 9.718, de 1998.

32. Em relação à substituição tributária do PIS e da Cofins, na data dos fatos geradores fiscalizados, esta se encontra normatizada no art. 4º do Decreto nº 4.524, de 2002, que tem como matriz legal o art. 47 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º, Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 53, e Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 5º), que transcrevo a seguir, *in verbis*:

"Art 4º Os fabricantes e os importadores de cigarros são contribuintes e responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 47 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º, Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 53, e Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 5º).

Parágrafo único. A substituição prevista neste artigo não alcança o comerciante atacadista de carros, que está obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização desse produto.

33. Constata-se que, o legislador já definiu claramente, no dispositivo legal acima, quem seria o contribuinte substituto e quem seria o contribuinte substituído, não deixando qualquer dúvida, de que, somente o comerciante varejista (dado ao pequeno volume de vendas que realiza), é que seria substituído na obrigação de pagar as contribuições incidentes sobre as receitas decorrentes dessas vendas, ficando esta a cargo do fabricante dos cigarros.

34. Portanto, com relação à impugnante, que, após adquirir cigarros diretamente do fabricante, os vende no atacado, o que ficou devidamente comprovado nos

autos e, ainda, pela relevância do volume de vendas de cigarros sobre o faturamento, de acordo com o art. 14, II, do RIPI/98, não há como excluir suas receitas de vendas de cigarros (no atacado) da base de cálculo da contribuição.

35. Também. a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002 (DOU de 26/11/2002) — à qual os julgadores das Delegacias da Receita Federal de Julgamento devem obediência, por força do que dispõe o art. 7º da Portaria MF nº 58, de 17/03/2006 — ao consolidar as normas legais aplicáveis ao PIS/COFINS, esclareceu essa matéria, assim dispondo em seus arts. 4º e 48:

"Art. 4º Os fabricantes e os importadores de cigarros são contribuintes e responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 48.

Parágrafo único. A substituição prevista neste artigo não alcança o comerciante atacadista de cigarros, que está obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre sua receita de comercialização desse produto. "

" Art. 48. A contribuição mensal devida pelos fabricantes e importadores de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o preço de venda no varejo, multiplicado por:

I —1, 38 (um vírgula trinta e oito), para o PIS/Pasep; e

II —1,18 (um vírgula dezoito), para a Cofins."

36. Por fim, cumpre assinalar que a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, é que veio incluir o comerciante atacadista de cigarros no regime de substituição tributária, o que significa que somente a partir de 1º de maio de 2004, é que a contribuinte ficou desobrigada do pagamento das contribuições incidentes sobre sua receita de comercialização desse produto, conforme se depreende da leitura dos artigos 29 e 53 da mencionada Lei:

"Art. 29. As disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 52 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.

"Art. 53. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia 1º de maio de 2004, ressalvadas as disposições contidas nos artigos anteriores ".

37. Assim, pelos fundamentos apresentados, conclui-se que:

a) o fabricante, com relação às suas vendas de cigarros, deve observar o disposto no art. 3º da LC nº 70, de 1991, qual seja, proceder, na condição de contribuinte substituto, aos recolhimentos do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos comerciantes varejistas, os quais são considerados substituídos na obrigação do

pagamento dos referidos tributos e dispensados de adicionar à base de cálculo desses, as receitas decorrentes daqueles produtos;

b) a pessoa jurídica que, não sendo fabricante, realiza vendas de cigarros no atacado, deverá recolher os valores devidos relativos às contribuições PIS/COFINS, correspondentes aos períodos de apuração anteriores a 1º de maio de 2004;

c) deverão então ser excluídos da base de cálculo do presente lançamento, os valores referentes aos meses de julho e agosto de 2004, a seguir:

Fato Gerador	Cofins R\$	PIS R\$
31/07/2004	8.070,06	1.748,51
31/08/2004	148,51	32,18

38. A contribuinte ainda aduz equívoco no procedimento fiscal, a inclusão indevida na base de cálculo do presente lançamento, de valores atinentes a descontos comerciais e a bonificações, que não representam riquezas, anexando cópias de Notas Fiscais (fls. 281/342 e 677/738) e discorrendo acerca da diferença entre Entradas e Receitas.

39. Para deslinde da questão, ressurte-se que, os descontos comerciais recebidos pela autuada, como se vislumbra nas notas apresentadas, constituem categoria diversa dos descontos incondicionais insertos na legislação, que se enquadram entre as exclusões da receita bruta das contribuições da Cofins e do PIS elencadas no § 2º, I, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a saber:

Art. 32 O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 12 Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 22 Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 22, .excluem-se da receita bruta:

I -as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

40. Deflui-se da leitura do dispositivo acima que os descontos incondicionais a que se refere o inciso I supratranscrito, são os descontos concedidos pelo contribuinte e não os recebidos por este.

41. A palavra "concedido" vem do verbo transitivo direto, conceder, a qual, segundo o dicionário Houaiss, significa fazer a concessão de uma outorga, dar, outorgar, não podendo se confundir jamais com a palavra receber.

42. Percebe-se assim, que não poderá ser enquadrado no inciso I do § 2º do art. 3º, mencionado, dada a obviedade do texto, as bonificações recebidas pela contribuinte dos seus fornecedores como transparece nas notas fiscais acostadas.

43. E não poderia ser de outra forma, pois a razão da exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, dos descontos incondicionais concedidos pelos contribuintes aos seus clientes, é que o valor recebido destes, resulta da diferença entre o valor da venda dos produtos registrado na Nota Fiscal a que se referem e o desconto concedido, ou seja, o valor líquido da venda.

44. Ao prevalecer então a sua tese, a contribuinte, neste caso, estaria duplamente beneficiada, ao receber o desconto do seu fornecedor e deduzir este mesmo desconto da base de cálculo dos tributos.

45. Dessa forma, as bonificações recebidas pelo contribuinte se traduzem em receitas auferidas por este, e, como tal, deverão compor a base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins, nos termos do art. 3º § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, uma vez que não existe nenhuma previsão no texto legal multicitado, para a sua exclusão.

Destaco, ainda, que a posição adotada pela DRJ é amplamente acolhida por este

Carf:

Cofins. Substituição Tributária. Comerciante Atacadista de Cigarros. Anteriormente à Lei nº 10.865, de 2004, somente havia previsão legal para a substituição tributária, pelo fabricante de cigarros, do comerciante varejista. Recurso Especial Provido. (Acórdão nº 9303-002.217, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, Sessão de 14/03/2013)

COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTE ATACADISTA DE CIGARROS. Até 30/04/2004, antes da 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 menção expressa no Decreto nº 4.524/2002. Somente a partir de 1º de maio de 2004, a substituição tributária inerente aos comerciantes de cigarros alcança o comerciante atacadista, que estava obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização Recurso voluntário negado. (Acórdão nº 3301-004.273, Rel. Cons. Valcir Gassen, Sessão de 02/02/2018)

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE CIGARROS. COMERCIANTES ATACADISTAS Até 30/04/04, data em que entrou em vigor a Lei 10.865/2004, os fabricantes de cigarros recolhiam as contribuições como contribuintes e como substitutos tributários dos comerciantes varejistas. Assim, os comerciantes atacadistas tinham de recolher as contribuições sobre o faturamento, na condição de contribuintes. (Acórdão nº 3301-006.351, Rel. Cons. Marcelo Costa Marques, Sessão de 17/06/2019)

Portanto, é o caso de se negar provimento ao Recurso Voluntário.

III. Dispositivo

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, lhe nego provimento.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso