



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10650.000809/2005-53  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-007.775 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2019  
**Recorrente** DISTRIBUIDORA DE CIGARROS RODEIO UBERABA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: conselheiros Corinθο Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

**Relatório**

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Contra o interessado foi lavrado auto de infração relativo a falta de recolhimento de PIS/Pasep, no valor total de R\$ 69.613,97 (fis. 04 a 08);

A empresa apresenta impugnação (fls. 199 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;.

A Segunda Turma da DRJ em Juiz de Fora (MG) julgou a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão nº 09-20879, de 24 de setembro de 2008, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

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

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

a) Sua atividade é a exploração de venda de cigarros no atacado, estando, em consequência, sujeito ao recolhimento da contribuição social PIS/PASEP. Entretanto, tais contribuições, para o produto cigarro, estão sujeitas ao regime da substituição tributária, ou seja, tem-se a antecipação do elemento temporal do fato gerador, ocorrendo o recolhimento das referidas contribuições sociais quando da compra dos produtos junto aos fabricantes e importadores, nos termos da legislação tributária;

b) A alegação da decisão recorrida de que “o comando legal trata unicamente da substituição tributária dos comerciantes varejistas e, portanto, os comerciantes atacadistas não estariam incluídos”, encontra-se desprovida de fundamento legal. Pois o instituto da substituição tributária alcança toda a cadeia econômica, inexistindo razões para exclusão do comerciante atacadista;

c) O art. 29 da Lei 10.865/04, ao contrário do alegado no V. Acórdão recorrido, não instituiu nova substituição tributária, que dependeria de dispositivo que determinasse como passaria a ser recolhida as contribuições sociais ou, de dispositivo que elevassem os valores da substituição já existente para que passasse a ser recolhida em tal regime também a contribuição devida por outro contribuinte. Trata-se de norma expressamente interpretativa, pois, limitou-se a esclarecer preceitos anteriores da legislação, de forma que, nesse caso, poderá retroagir para alcançar fatos pretéritos, nos termos do artigo 106 do CTN.

Termina petição requerendo que o recurso seja acolhido para fins de cancelar o auto de infração.

É o breve relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

A lide posta nestes autos diz respeito a vigência da substituição tributária para as sociedades cuja atividade empresarial é de atacadista de cigarros.

A Fiscalização entende que a substituição tributária só abrangeria os atacadistas de cigarro após a vigência da Lei nº 10.865/2004. Já para a recorrente, a referida lei tem caráter interpretativo e, por isso, o atacadista sempre foi alcançado pela substituição tributária.

Diante desse quadro, resta evidente que a lide posta nestes autos diz respeito a vigência da substituição tributária para as sociedades cuja atividade empresarial é de atacadista de cigarros.

O art. 5º da Medida Provisória 1.212/1995, convertida na Lei nº 9.715/1998, estabeleceu obrigação específica para o fabricante de cigarros:

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.

Posteriormente, o art. 4º do Decreto nº 4.524/2002 definiu o contribuinte e o responsável pelo recolhimento do PIS e da Cofins nas atividades de comércio de cigarros.

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 cigarros, que está obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização.

Parece claro que durante a vigência da Medida Provisória 1.212/1995, convertida na Lei nº 9.715/1998, os fabricantes e os importadores de cigarros eram contribuintes e responsáveis substitutos das exações devidas apenas pelo comerciante varejista.

A regulamentação da Lei nº 9.715/98, deixou bem claro a exclusão do comerciante atacadista desta substituição, que continuava obrigado ao pagamento do PIS e da Cofins sobre a receita de comercialização dos cigarros.

Com a edição da Lei nº 10.865/2004, a responsabilidade por todo pagamento do PIS e da Cofins passou para o importador ou fabricante de cigarro, seja de operações realizadas por atacadistas ou varejistas.

Art. 29. As disposições do art. 31 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.

Pela redação do artigo acima transcrito, resta evidente que o legislador entendeu por bem dar o mesmo tratamento dispensado ao varejista de cigarro para o atacadista desta mercadoria. Essa alteração teria corrido o equívoco que consistia na sujeição das sociedades comerciantes atacadistas de cigarro às contribuições para o PIS. Essas empresas, a partir de 01/05/2004 passaram a assumir a posição de substituídas, da mesma forma que ocorre em relação às empresas comerciantes varejistas.

Fixada a premissa de que o comerciante atacadista era responsável pelo recolhimento do PIS antes de 01/05/2004 e essa responsabilidade trasladou para o fabricante ou importador após essa data, regresso ao caso em epígrafe.

O auto de infração constituiu créditos tributários ocorridos entre janeiro de 2000 e março de 2004, antes da vigência da Lei nº 10.865/2004.

O art. 104 do Código Tributário Nacional (CTN) determina que o lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Alega o recorrente que o art. 29 da Lei nº 10.865/2004 interpretou o art. 5º da Lei nº 9.715/98, devendo ser aplicado retroativamente aos fatos geradores anteriores a 01/05/2004.

Entendo descabida de fundamentação legal e totalmente fora da razoabilidade a antítese da recorrente. Não é necessário grande esforço de interpretação para concluir que a regra contida no art. 5º da Lei nº 9.715/98 é clara e límpida prescindindo de ato posterior para sua aplicação. Não havia dúvida que a substituição estava reservada aos comerciantes varejistas e

não ao atacadista, conforme pode-se notar pela simples leitura do cânone legal, abaixo reproduzido.

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.

Assim sendo, afasto a alegação do recorrente de que a regra contida no art. 29 da Lei nº 10.865/2004 tem caráter interpretativo e que deve retroagir aos fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

Deste modo, a regra que vigia na época dos fatos geradores era a do o art. 5º da Lei nº 9.715/98, que definia como contribuinte e responsável pelo recolhimento do PIS o comerciante atacadista.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho