



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

Processo n° 10925.003205/2008-34
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.273 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2018
Matéria COFINS
Recorrente FIORELO PEGORARO COM REPRESENTAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/12/2003 a 30/04/2004

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

José Henrique Mauri - Presidente.

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 359 a 368) interposto pelo Contribuinte, em 18 de fevereiro de 2013, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 07-29.601 (fls. 346 a 352), de 20 de julho de 2012, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão (fls. 347 e 348):

Trata o presente processo de auto de infração por falta/insuficiência das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins do período de 31/12/2003 a 30/04/2004, no valor de R\$ 487.572,47.

A empresa deixou de oferecer à tributação as receitas com as vendas de tabaco no período em questão, por orientação dos fabricantes, visto que constaria das notas fiscais de produto a inscrição “Pis/Cofins recolhidos exclusivamente pelo fabricante” (fl. 162).

Segundo o Relatório de Atividade Fiscal, consoante entendimento da RFB, construído com base na Solução de Consulta Cosit nº. 15 (fls. 209/13), definiu-se que o sistema de substituição do PIS e da Cofins aplica-se aos atacadistas a partir de 01/05/2004. Este entendimento teria sido amplamente difundido pelo art. 4º. do Decreto nº. 4.524/2002 (fl. 17) e pela Solução de Consulta nº. 511/2004.

Consta do relatório fiscal que a empresa apurou as contribuições pela forma cumulativa nos períodos de 12/2003 e 01/2004 e na forma não cumulativa nos períodos de 02/2004 a 04/2004.

Na impugnação, a contribuinte alega que os fabricantes de cigarros são responsáveis tributários pelo recolhimento do valor dos tributos de toda a cadeia revendedora (atacadista ou varejista).

Segundo a interessada, no art. 3º. da Lei Complementar nº. 70/91 não existia menção expressa sobre a inclusão ou exclusão dos comerciantes atacadistas e dos distribuidores da substituição tributária. As contribuições eram recolhidas antecipadamente pelos fabricantes, através da aplicação da base de cálculo extraída do preço de venda ao consumidor final, razão pela qual os comerciantes atacadistas sempre agiram de modo a considerar que as vendas realizadas de mercadorias – tabacos – estariam abrangidas pela regra da substituição tributária.

Entende que a lógica da substituição tributária leva à conclusão de que a redação da Lei Complementar nº. 70/1991 e da Lei nº. 9.715/1998 poderiam ser interpretadas de forma a incluir toda a cadeia de comercialização de cigarros (do fabricante até o varejista, incluindo o distribuidor).

Argumenta que a controvérsia acerca da tributação das vendas de cigarros, pelos comerciantes atacadistas e distribuidores ganhou novo questionamento com a edição da Lei nº. 10.865/2004, que veio a determinar expressamente que o contido no art. 3º. Da Lei Complementar nº. 70/91, no art. 5º. da Lei nº. 9.715/98 e no art. 53 da Lei nº. 9.532/97 alcançam as empresas comerciais atacadistas de cigarros.

Conclui que o referido comando legal insculpido no art. 29 da Lei nº. 110.865/2004 é mera e literalmente interpretativo, e, como tal, aplica-se ao ato ou fato pretérito, nos termos do art. 106, I do Código Tributário Nacional (CTN). Alega que, se assim não fosse, não reportar-se-ia aos comandos contidos nas Leis nº. 70/91, 9.715/98 e 9.532/97, e, sim, criaria, a partir de sua edição – Lei nº. 10.865/04 – a substituição tributária para os distribuidores e atacadistas.

Por fim, requer o cancelamento do lançamento da contribuições, por estarem estas abrangidas pelos comandos da substituição tributária.

Tendo em vista a decisão consubstanciada no Acórdão ora recorrido, o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário para que seja reformada a referida decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen

O Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 07-29.601 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/12/2003 a 30/04/2004

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 1º de maio de 2004, a substituição tributária da Cofins relativa à venda de cigarros pelo importador e fabricante desse produto passou a alcançar também o comerciante atacadista.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Contribuinte por meio do Recurso Voluntário, visa reformar integralmente a decisão do referido Acórdão, para que seja cancelada a decisão da DRJ/FNS garantindo a inexigibilidade do pagamento da Cofins no período de dezembro de 2003 a abril de 2004, uma vez que, segundo o Contribuinte, essas contribuições estão protegidas pelo instituto da substituição tributária do fabricante ou importador dos cigarros.

Nesse sentido, acredito importante citar um trecho do referido Recurso para que sejam elucidados os argumentos trazidos pelo Contribuinte (fl. 366 e 367):

Ora, é cediço que o contribuinte substituto (no caso em tela, a empresa fabricante da mercadoria) é o responsável pela retenção e recolhimento das contribuições, não cabendo nova responsabilização tributária de quem está justamente no “meio” da cadeia de circulação.

Nos ensinamentos de NOGUEIRA, “ao instituir o substituto tributário, a lei já de excluir o substituto de qualquer responsabilidade”.

Nesse contexto, a substituição tributária determina que as contribuições em tela sejam cobradas de forma concentrada na indústria e não no estabelecimento da Recorrente, a fim de possibilitar maior controle do Fisco e diminuir a evasão, fazendo justiça fiscal entre os contribuintes.

Assim sendo, exigir o pagamento do tributo no caso em tela da empresa Recorrente, equivale a condená-la a suportar em definitivo o ônus financeiro do tributo, ofendendo, violentamente, o princípio da não-cumulatividade, e da capacidade contributiva, na medida em que mesmo tendo recolhido as contribuições a COFINS de toda a cadeia, até o consumidor final, está criando nova incidência “no meio” da cadeia de circulação, em claro *bis in idem*.

In casu, por estar sujeito ao regime de substituição tributária, as receitas decorrentes da venda de cigarros foram tributadas de forma antecipada.

Dessa forma, por força da legislação, a pessoa jurídica que deve pagar tais contribuições é o substituto tributário, que neste caso é o fabricante ou o importador, que recolhe as contribuições para si, e para os demais integrantes da cadeia relativa à comercialização de cigarros, devendo ser afastada, de plano, qualquer atividade fiscal tendenciosa à efetivar a cobrança de contribuinte que não é o responsável tributário pelo recolhimento da contribuição.

Em que pese este entendimento trazido pelo Contribuinte, entendo correto a decisão proferida no **Acórdão nº 07-29.601** ora em análise. Cito como razões para decidir o Acórdão 3402-003.037, proferido em 27 de abril de 2016 pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, do il. Relator Waldir Navarro Bezerra, que em análise do Acórdão **nº 07-29.600**, assim se pronunciou:

2. Mérito - Substituição Tributária - Cigarros

Como se vê nos autos, a Recorrente deixou de oferecer à tributação as receitas com as vendas de tabaco no período de 31/12/2003 a 30/04/2004 (**apurado débito em 12/2003**, uma vez que nos outros meses haviam créditos, conforme Relatório Atividade Fiscal - RAF, às fls. 10/12), por entender que os fabricantes de cigarros são responsáveis tributários pelo recolhimento do valor dos tributos de toda a cadeia revendedora (atacadista ou varejista). Segundo a empresa, a lógica da substituição tributária leva à conclusão de que a redação da Lei Complementar no. 70, de 1991 a da Lei no. 9.715, de 1998, poderiam ser interpretadas de forma a incluir toda a

cadeia de comercialização de cigarros, do fabricante até o varejista, incluindo o distribuidor.

Argumenta, em síntese, que o comando legal inserido no art. 29 da Lei no. 10.865/2004, que veio a determinar expressamente que a substituição tributária alcança os atacadistas de cigarros é mera e literalmente interpretativo, e, como tal, aplica-se ao ato ou fato pretérito, nos termos do art. 106, I do Código Tributário Nacional (CTN).

Inicialmente, a substituição tributária imposta aos fabricantes de cigarros foi tratada no art. 3º da Lei Complementar no 70, de 1991 e no art. 5º da Lei no 9.715, de 1998, que, respectivamente, rezam (grifou-se):

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 multiplicandose o preço de venda do produto no varejo por cento e dezoito por cento.

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, a matéria foi alvo de regulamentação pelo art. 4º, caput e parágrafo único do Decreto no 4.524, de 2002. Veja-se (grifou-se):

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 desse produto.

Já a Instrução Normativa SRF no 247, de 21 de novembro de 2002 (DOU de 26/11/2002), ao consolidar as normas legais aplicáveis ao PIS e à Cofins, esclareceu essa matéria, assim dispondo em seus arts. 4º (grifou-se):

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.

É de se notar também que a matéria foi submetida ao crivo do Poder Judiciário e até o presente momento, não se tem notícia de que tenha sido alvo de pronunciamento desfavorável à regulamentação levada a efeito no parágrafo único acima transcrito.

À guisa de exemplo, cite-se manifestação do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, nos autos da AMS no 88263 (RN):

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. EMPRESA ATACADISTA REVENDEDORA DE CIGARROS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Na situação versada nos autos, a empresa atacadista, revendedora de cigarros, pleiteia que a autoridade considerada coatora se abstenha de cobrar a COFINS e o PIS nos moldes do parágrafo único do art. 4º, do Decreto no 4.524/02. Os arts. 3º da

Lei Complementar no 70/91 e 5o da Lei no 9.715/98 estabeleceram a condição de substituto tributário do fabricante de cigarros exclusivamente em relação aos comerciantes varejistas, não havendo qualquer menção aos comerciantes atacadistas.

O Decreto no 4.524/02 nada mais fez se não reiterar o que vem insculpido nos diplomas acima mencionados, não havendo que se falar em inconstitucionalidade por suposta violação de lei por decreto. Com o advento da Lei no 10.865/04, o pagamento da COFINS e do PIS efetivado pelo fabricante de cigarro na condição de substituto tributário passou a alcançar o comerciante atacadista de cigarros. Assim sendo, merece parcial provimento a segurança pleiteada, para que a autoridade impetrada se abstenha de proceder à cobrança nos moldes do parágrafo único do art. 4o, do Decreto no 4.524/02, apenas a partir da edição da Lei no 10.865/04.

Apelação parcialmente provida.

Resta evidente, portanto, que antes de 1o de maio de 2004, data em que entrou em vigor o art. 29 da Lei no 10.865, de 2004, não havia previsão legal para a incidência da Contribuição para o PIS nos moldes pretendidos pela Recorrente (grifou-se):

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.

(...).

*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.*

Portanto, estando a Recorrente sujeita à mencionada regra geral e não estando situada na condição de comerciante varejista de cigarros, não poderá excluir as suas receitas de vendas de cigarros da base de cálculo da contribuição, uma vez que, em consequência do regime de substituição tributária adotado, as contribuições por ela devidas em conformidade com a lei, na condição de contribuinte, não foram recolhidas em etapa de comercialização anterior (venda realizada pelo fabricante).

Atente-se, pois, que esse regime de **substituição tributária afeta diretamente o fabricante e o comerciante varejista**, não se podendo afirmar, entretanto, que as determinações do art. 3o, da LC no 70, de 1991, alcancem somente as operações diretas entre aquelas partes, eis que a obrigação surge, para o fabricante, no momento em que ele realiza a venda, não lhe cabendo questionar se o adquirente pretende vender tais mercadorias no varejo ou no atacado.

Desta forma, o valor já vem destacado na nota fiscal do fabricante, na condição de substituto tributário do varejista, tal como cita a contribuinte em sua defesa.

Por outro lado, resta igualmente esvaziada a alegação de equívoco na fixação da base de cálculo. Como descrito no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 10/12), o cálculo da contribuição alvo de litígio foi realizado em observância à regulamentação promovida pelo já transcrito parágrafo único do art. 4o do Decreto no 4.524, de 2002 e da Instrução Normativa SRF no 247, de 21 de novembro de 2002.

Ou seja, tomou-se como base de cálculo a receita de comercialização de cigarros, apurado a partir da escrituração do sujeito passivo juntamente com a prestação de esclarecimentos por ele subscrita.

Diante do exposto, concluo que não cabe razão à contribuinte, sendo que o

Processo nº 10925.003205/2008-34
Acórdão n.º **3301-004.273**

S3-C3T1
Fl. 395

lançamento fiscal não merece reparos.

Portanto, diante do exposto no voto proferido no Acórdão nº 3402-003.037 e de acordo com os autos do processo e a legislação vigente, voto por negar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte.

Valcir Gassen - Relator