



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

Processo n° 11060.001501/2006-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.754 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de agosto de 2018
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente PAVANTINI COMÉRCIO DE CIGARROS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/01/2004

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.

MPF. PRORROGAÇÃO INTEMPESTIVA. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O MPF constitui instrumento de controle interno e eventuais irregularidades nele não constituem nulidade da autuação.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a exigência da multa de ofício na constituição do crédito referente a tributo não integralmente pago no vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida - Presidente substituto

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri (Suplente convocado), Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Fenelon Moscoso de Almeida (Presidente Substituto). Ausente justificadamente o conselheiro Paulo Guilherme Derouledé.

Relatório

Por bem transcrever os fatos até então verificados, adota-se o relatório da do acórdão nº 18-9.876, da 2ª Turma da DRJ de Santa Maria, prolatado na sessão de 14 de novembro de 2008, observe-se:

A contribuinte supra identificada foi autuada por ter sido apontada falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins e da contribuição para o Programa de Integração Social L PIS/Pasep no período de 01/01/2002 a 31/01/2004, conforme constou dos respectivos autos de infração e seus anexos, que se encontram As fls. 04 a 53.

De acordo com os relatórios de fiscalização que se encontram As fls. 07 a 14 e 33 a 40, a contribuinte é comerciante atacadista de cigarros, que, antes de 01/05/2004, não estava enquadrada no regime de substituição tributária, por meio do qual as indústrias são responsáveis pelo recolhimento dessas contribuições devidas pelos comerciantes varejistas.

Da autuação resultou a exigência da Cofins — incidência cumulativa no valor de R\$ 206.061,95; do PIS/Pasep — incidência cumulativa no valor de R\$ 18.158,05 e incidência não-cumulativa no valor de R\$ 5.595,72, todos com a incidência da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

A contribuinte apresentou as impugnações que se encontram As fls. 137 a 155 e 169 a 187, ambas com o mesmo conteúdo, contendo os seus argumentos de defesa, que podem ser assim resumidos:

- O art. 47, da Lei nº 9.430, de 1996, criou uma espécie de manutenção da espontaneidade até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, permitindo o pagamento dos tributos e contribuições já lançados ou declarados com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

- Dessa forma, nos vinte dias que se seguem ao início da ação fiscal o contribuinte poderá regularizar sua situação, apresentando as DCTF em atraso em relação aos débitos por ele apurados em seus livros fiscais, portanto, uma vez entregues todas as informações necessárias por parte da impugnante, resta

configurada a espontaneidade, sendo indevida a multa imposta pela fiscalização.

- Com fundamento nos artigos 43 e 44, da Lei nº 9.430, de 1996, a Receita Federal vem lavrando autos de infração onde cobra uma tal "multa isolada", fixada em 75% do valor do tributo, mas exige, também, a multa pelo atraso, acrescida dos juros pela taxa "Selic". Essa multa, que tem caráter confiscatório, vem sendo exigida cumulativa com outra, negando vigência aos primeiros cinco artigos da Constituição Federal de 1988 (CF) e não pode ser utilizada como vem sendo.

- O art. 150, IV, da CF, faz referência apenas ao tributo quando proíbe sua cobrança com efeito confiscatório, todavia, a jurisprudência e a doutrina entendem perfeitamente aplicável. As multas essa limitação, tendo o Poder Judiciário reconhecido que a multa não pode ser exigida em percentual superior a 20%.

- A taxa "Selic" representa a taxa de juros reais e a taxa de inflação no período considerado, não podendo ser aplicada juntamente com a multa de 20% acima referida, também não podendo ser cumulada com a multa de 75%.

- O auto de infração é nulo, em virtude de ter a contribuinte sido intimada da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) somente após o seu prazo de validade de 120 dias.

- No caso da substituição tributária dos cigarros, a legislação nitidamente pretendia incluir toda a cadeia produtiva e comercial na sistemática da substituição tributária, pouco importando quantos distribuidores ou atacadistas intermediassem as transações, sendo a Cofins e o PIS/Pasep recolhido somente pelo fabricante e/ou importador.

- Toda a legislação que tratava da substituição tributária fazia referência às duas pontas da cadeia, ou seja o fabricante e o varejista, sendo a única referência ao fato de que os comerciantes atacadistas de cigarro não estavam incluídos na cadeia da substituição tributária foi feita por parte da Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 2002 em seu artigo 40, entretanto, este ato não tem o poder de revogar uma lei complementar ou ordinária, restando evidente que extrapolou a sua competência constitucional, não tendo a menor validade.

- A imensa maioria dos comerciantes varejistas de cigarro são contribuintes do Simples, dessa forma não se beneficiam da substituição tributária, sendo obrigados a recolher novamente o PIS e a Cofins.

- A impugnante agiu de boa fé, visto que nas notas fiscais de compra de mercadorias junto A empresa Alpino Comercial de Cigarros Ltda. consta a informação de que o pagamento de PIS e Cofins sobre cigarro é de responsabilidade do fabricante.

- Além disso, a impugnante exercia o comércio varejista de cigarro do que da relação dos 15 maiores clientes da

impugnante mencionados no auto de infração, dez são pessoas físicas, ou seja, consumidores finais de cigarros.

- A fiscalização considerou que a atividade de comércio atacadista representava de 53,93% a 86,58% do faturamento total da impugnante, ou seja, a diferença deveria ter sido excluída da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, por representar vendas no varejo.

- Há necessidade de produção de prova pericial, visando apurar o montante das vendas realizadas para consumidores, na condição de varejista, para a qual indicou seu perito e formulou quesitos.

- Não cabe a aplicação de penalidades A impugnante, visto que esta agiu observando o conteúdo da legislação de regência, pois seguiu orientação emitida pelas empresas atacadistas de fumo, devendo ser aplicado, no caso, o disposto no art. 100, do Código Tributário Nacional (C'TN), não podendo a impugnante ser responsabilizada pelas penalidades decorrentes da falta de recolhimento do PIS e da Cofins por parte da fabricante dos cigarros.

Requeru a impugnante a anulação do auto de infração, o deferimento da produção de prova pericial e que seja reconhecida a responsabilidade tributária exclusiva do fabricante de cigarro, bem como a sua condição de comerciante varejista em grande parte das vendas efetuadas.

A impugnação realizada pela contribuinte foi julgada totalmente improcedente pela DRJ, que manteve o lançamento, recebendo o acórdão a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/01/2004

PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade de atos legais regularmente editados é privativa do Poder Judiciário.

PRELIMINAR. NULIDADE.

Os casos de nulidade absoluta são os previstos na legislação.

RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

Somente são passíveis de recolhimento até vinte dias após o início da ação fiscal, com os acréscimos exigidos no procedimento espontâneo, os tributos ou contribuições cujos montantes tenham sido objeto de lançamento ou confissão de dívida.

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

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/01/2004

*SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. COMERCIANTE
ATACADISTA DE CIGARROS.*

*Os comerciantes atacadistas de cigarros somente foram
incluídos no regime de substituição tributária a partir de
01/05/2004.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/01/2004

*SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. COMERCIANTE
ATACADISTA DE CIGARROS.*

*Os comerciantes atacadistas de cigarro somente foram
incluídos no regime de substituição tributária a partir de
01/05/2004.*

Lançamento Procedente

Inconformada a recorrente interpôs o recurso voluntário onde alegou, em síntese, que o AI deve ser cancelado, tendo em vista a ocorrência suposta nulidade em relação a intimação de prorrogação do MPF, fora do prazo de sua vigência, e no mérito reproduziu as alegações trazidas em sua impugnação, notadamente no que se refere à substituição tributária do PIS e da Cofins no caso em tela, além de que as penalidades trazidas no auto de infração não poderiam ser imputadas.

Seguindo seu tramite ordinário, os autos foram distribuídos a este Conselheiro julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

I - Preliminar - Nulidade do AI por intimação de prorrogação do MPF fora do prazo

Ainda em sede preliminar, o recorrente alega nulidade do procedimento, uma vez que não teria havido renovação do MPF em tempo hábil, conforme determinaria a Portaria SRF nº 6087/2005.

Quanto a esse aspecto, narra que foi noticiado do início da fiscalização no dia 28/12/2005, logo o MPF seria válido até 28/04/2006, contudo, somente em 13/06/2006 teria sido intimada da prorrogação.

No que diz respeito ao MPF, deve-se inicialmente registrar que a mencionada portaria, não obsta a prorrogação de qualquer procedimento fiscal.

Vale ressaltar ainda que, as Portaria SRF nº 3.007/2001, Portarias RFB nº 4.328/2005 e 6.087/2005, vigentes durante o procedimento fiscal, afirmam, nos seus arts. 15 e 16, que a hipótese de extinção do MPF por decurso de prazo, não implica nulidade dos atos praticados.

Para o I. Conselheiro Felelon Moscoso de Almeida, apontamento do qual comungo, o MPF, mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, instituído por ato administrativo (Portaria SRF nº 1.265/1999), depois, por decreto (Decreto nº 3.969/2001) e disciplinado por portaria (Portaria SRF nº 3.007/2001), não pode jamais invalidar o lançamento fiscal, realizado nos termos de lei complementar: art. 142, do CTN, atividade vinculada e de competência da autoridade administrativa: Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 6º, da Lei nº 10.593/2002, com redação dada pelo art. 9º, da Lei nº 11.457/2007.

Ademais, a prorrogação do MPF ocorrida, em tese, fora do prazo de sua vigência, não é causa de nulidade expressa no art. 59, do Decreto nº 70.235/1972.

Oportuno esclarecer que é assente na jurisprudência deste Conselho que o MPF constitui instrumento de controle interno do procedimento fiscal, que não afeta a validade do lançamento realizado:

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.
PRORROGAÇÃO. NULIDADE.*

Não implica nulidade dos atos praticados a ocorrência de extinção por decurso de prazo do MPF. (Acórdão 2201004.030)

*PRELIMINAR. NULIDADE EXTINÇÃO DO MPF.
INEXISTÊNCIA*

O MPF é instrumento de controle da atividade administrativa. Possíveis irregularidades na prorrogação do mesmo não implicam em nulidade da autuação. (Acórdão 1401002.031)

Pelas razões expostas, nego provimento à preliminar de nulidade do lançamento por vício na prorrogação do MPF.

II - Do Mérito - Substituição tributária na venda de cigarros

Para a recorrente a legislação que trata da substituição tributária dos cigarros determina que o fabricante e/ou importador seria o responsável pelo recolhimento das

contribuições ao PIS e à Cofins sobre toda a cadeia produtiva e comercial, até o consumidor final.

Segundo seu entendimento estaria amparada pelos ditames da Lei 70/91, art. 3º, e da Lei 9.715/98, art. 5º.

Desta forma, seguindo referida interpretação, deixou de oferecer à tributação das contribuições as vendas ocorridas no período de 01/01/2002 a 31/01/2004, época em que desempenhava suas vendas de forma atacadista, conforme bem apontado no acórdão da decisão de piso, entendendo que o recolhimento das contribuições estavam a cargo do industrial/importador, do qual adquiriu a mercadoria para a revenda.

Pois bem. Como é sabido na substituição tributária a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é atribuída a um terceiro que esta vinculado ao fato gerador, assim o tributo que seria devido na saída subsequente do contribuinte que adquiriu o produto é imputado ao contribuinte remetente, qual seja, o fornecedor (importador ou fabricante), criando a ficção de um fato gerador, no qual a primeira pessoa da cadeia é responsável, sem prejuízo do recolhimento do seu próprio tributo, também pelo tributo do adquirente que seria devido na saída subsequente deste.

A doutrina atribuiu a essa sistemática duas espécies, sendo a primeira delas a progressiva ou substituição tributária para frente, onde temos a antecipação do fato gerador, e a regressiva ou substituição tributária para trás, que tem como característica uma espécie de retenção na fonte, onde o destinatário se torna o responsável pelo recolhimento do tributo do contribuinte prestador ou remetente.

É oportuno lembrar que nas vendas efetuadas pelo fabricante ou importador dos produtos sujeitos à substituição tributária aos comerciantes atacadistas, não se fala em antecipação das contribuições, as receitas verificadas com as vendas destes produtos pelos comerciantes atacadistas, serão levadas à tributação das contribuições ao PIS e a Cofins normalmente.

Posteriormente às Leis acima mencionadas, a matéria foi regulamentada pelo art. 4º, caput e parágrafo único do Decreto nº 4.514/2002, observe-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.

No mesmo sentido a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, consolidando as normas aplicáveis ao PIS e à Cofins, esclareceu a matéria, dispondo seu art. 4º, o seguinte:

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.

No presente caso, é pertinente ainda esclarecermos, tendo em vista dizer respeito diretamente à tese esposada pela recorrente que a até a chegada da Lei 10.865/2004, somente os comerciantes varejistas eram substituídos na contribuição para o PIS e Cofins, em relação à receita de cigarros. A partir de 01/05/2004, é que a substituição tributária de referidas contribuições, passou a ser aplicada aos comerciantes atacadistas, nos exatos termos do art. 29 da Lei, podendo, a partir de então, ser realizada a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, as receitas das vendas de cigarros.

Vale ressaltar que a presente matéria foi objeto de apreciação pela Câmara Superior de Recurso Fiscais, 3ª Turma, no acórdão 9303-002.217, no qual por unanimidade foi dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, recebendo a seguinte ementa:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2004

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.

Desta forma, estando a recorrente à época da ocorrência dos fatos geradores, sujeita à regra geral e não sendo comerciante varejista de cigarros, a exclusão das receitas de vendas desses produtos da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins não poderia ser feita, motivo pelo qual não acolho seus argumentos.

III - Da multa de ofício

Para adentrarmos à análise do presente tópico é importante ressaltar um dado expressivo relacionado ao assunto, quando do lançamento promovido pela autoridade fiscal não se apresentavam as exceções quanto a inaplicabilidade da multa de ofício, vale dizer, medida liminar vigente deferida em mandado de segurança (art. 151, IV, CTN) ou concessão de medida liminar ou tutela antecipada em ações judiciais que não o MS (art. 151, V, CTN).

Assim, quanto à aplicação da multa de ofício, registre-se que a falta de pagamento do tributo antes do início do procedimento fiscal sujeita o contribuinte à constituição do crédito de ofício e neste caso, é cabível a multa de ofício nos termos art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Desta feita, considera-se perfeitamente aplicável a penalidade trazida pelo auto de infração.

Assim, descabido o pedido de aplicação do at. 110 do Código Tributário Nacional, vez que, conforme demonstrado, a recorrente não atendeu aos ditames legais, ao contrário infringiu os dispositivos legais, fato esse que levou a fiscalização a efetuar o lançamento das contribuições devidas.

IV - Da conclusão.

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, contudo negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator