



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11060.002888/2006-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-006.351 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2019
Recorrente SANGOI & RUVIARO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"A contribuinte supra identificada foi autuada por ter a fiscalização apontado falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins no período de 01/01/2002 a 31/01/2004 e da contribuição para o Programa de Integração Social — PIS/Pasep no período de 01/01/2002 a 30/11/2002.

Da autuação resultou a exigência da Cotins no valor de R\$ 132.417,57 e do PIS/Pasep no valor de R\$ 11.191,21, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

A falta de recolhimento apontada decorreu da exclusão da base de cálculo das contribuições das receitas decorrentes da venda de cigarros por atacado, que a fiscalização entendeu não estar abrangida pelo regime de substituição tributária.

A contribuinte apresentou a impugnação que se encontra às fls. 104 a 116, com seus argumentos de defesa, que podem ser assim resumidos:

- Os autos de infração são ilegítimos e ilegais, na medida em que por meio deles estão sendo exigidos juros de mora com base na taxa "Selic", cuja aplicação na esfera tributária é inconstitucional, visto que a apuração da referida taxa não tem previsão em lei, uma vez que é fixada por resolução do Banco Central do Brasil (Bacen).

- Na rede de produção e comercialização de cigarros, as contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins são recolhidas pelo fabricante, que é o substituto tributário de toda a cadeia de comercialização, até o consumidor final do produto.

- O preço de venda do cigarro ao consumidor já vem fixado na embalagem pelo fabricante, visto que é determinado por tabelamento imposto pelo Poder Público, sendo as contribuições ao PIS/Pasep e à-Cofins recolhidos .previamente pela própria-indústria, com base nesse preço final de venda, não podendo tais contribuições ser exigidas de mais ninguém, dentro da cadeia comercial, sob pena de se estar praticando a bi-tributação.

- A impugnante é comerciante atacadista de cigarros e, embora a situação tributária não tenha expressamente incluído os atacadistas como substituídos trib los das mencionadas contribuições, estes estão nela incluídos, tendo em vista que o preço final de venda já se encontra fixado pela indústria.

- Essa inclusão era tão evidente, que a Lei nº 10.865, de 2004, ratificou-a em seu art. 29, corroborando o entendimento de que os comerciantes atacadistas estavam alcançados pela substituição tributária do PIS/Pasep e Cofins sobre cigarros.

Requeru a impugnante que seja declarada a nulidade do auto de infração, ou que sejam julgados improcedentes os autos de infração.

A tempestividade da impugnação foi atestada à fl. 302."

A DRJ em Santa Maria (RS) julgou a impugnação improcedente e o Acórdão nº 18-9.932 foi assim ementado:

"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.

Somente os casos expressamente previstos na legislação dão causa à nulidade absoluta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTES ATACADISTAS 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 30/11/2002

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTES ATACADISTAS DE CIGARROS.

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

Lançamento Procedente"

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, por meio do qual repetiu os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Preliminar

"Uso ilegítimo da Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e de Custódia - Selic"

Alega que os autos de infração são *"ilegítimos porque completamente ilíquidos"*, pois efetuaram o cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic, o que seria ilegal e inconstitucional.

A taxa Selic tem caráter remuneratório e o critério de cálculo não está previsto em lei, porém é determinado pelo BACEN. O cômputo no valor do crédito tributário, fere o Princípio da Legalidade, pois confere ao BACEN poder de interferir no patrimônio dos contribuintes.

Nego provimento, com base nas Súmulas CARF nº 4 e 108:

"Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

"Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."

Mérito

Aduz que, na condição de atacadista, sua vendas não estavam sujeitas à incidência do PIS e da COFINS.

A responsabilidade tributária pelo pagamento das contribuições foi atribuída ao fabricante ou ao importador, na condição de substituto de todos os demais integrantes da cadeia produtiva/comercial e até o consumidor final, abrangendo, portanto, o atacadista e o varejista.

Fundamenta seu posicionamento no art. 3º da LC nº 70/91 e no art. 5º da Lei nº 9.715/98. Adicionalmente, no art. 29 da Lei nº 10.865/04, ao qual atribui caráter interpretativo, pois tão somente teria vindo confirmar que desde a edição da LC nº 70/91 os atacadistas eram substituídos pelo fabricante ou importador.

Para corroborar com seu entendimento, colaciona ementa do Acórdão do recurso de Apelação nº 2003.71.11.002833-2/RS:

"TRIBUTÁRIO. COFINS. EMPRESA ATACADISTA. COMERCIANTE DE CIGARROS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI INTERPRETATIVA.

O art. 29 da Lei 10.865/04 faz remissão aos artigos 3º da LC 70/91 e 5º da Lei nº 9.715/98, esclarece o alcance dos mesmos. Não criou nova substituição tributária, o que dependeria de dispositivo que especificasse como passaria a ser recolhido o tributo pelo fabricante ou, ao menos, de dispositivo que elevasse os valores da substituição já existente para que passasse a ser recolhida em tal regime também a contribuição devida por outro contribuinte. Não o fez ! Manteve a base de cálculo e as alíquotas tal como estabelecidas anteriormente, apenas esclarecendo que tal sistemática de tributação abrangia a contribuição devida pelo atacadista.

Cuida-se, assim, de norma expressamente interpretativa, à qual se deve dar aplicação retroativa, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN, sendo "

Esta turma já analisou este tema e decidiu de forma desfavorável à pretensão do contribuinte, por meio do Acórdão nº 3301004.273, de 02/02/2018, da lavra do i. Conselheiro Valcir Gassen, de cujos trechos abaixo faço minhas razões de decidir (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99):

"(. . .)

Em que pese este entendimento trazido pelo Contribuinte, entendo correto a decisão proferida no Acórdão nº 0729.601 ora em análise. Cito como razões para decidir o Acórdão 3402003.037, 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 0729.600, 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 havia 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 e 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 multiplicando-se 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. 30. da Lei Complementar no 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 50 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. 30, 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.

(. . .)"

Especificamente sobre o possível caráter interpretativo do art. 29 da Lei nº 10.865/04, também vale mencionar excerto da decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) proferida por meio do Acórdão nº 9303-002.217, de 14/03/13, da lavra do i. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

"(. . .)

Para o caso da substituição aqui tratada, somente, com o advento da Lei 10.865/2004 é que se estendeu esse instituto às vendas para atacadistas de cigarros, conforme disposto expressamente no art. 29 desse diploma legal, que se transcreve abaixo:

Lei nº 10.865/2004

Art. 29. As disposições do art. 30 da Lei Complementar no 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 50 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.

Ao seu turno, o art. 53 dessa mesma lei, determina a produção de efeitos a partir de 1º de maio de 2004. Desta feita, anteriormente a essa data, não havia falar-se em substituição tributária para os atacadistas de cigarros.

Por derradeiro, deve-se esclarecer que a sistemática da substituição tributária é exceção à regra geral de tributação e recolhimento de tributo, e, como é de sabença geral, toda exceção deve vir expressa, com isso, não se pode concordar com os argumentos do acórdão recorrido, segundo os quais o art. 29 acima transcrito, que estendeu a substituição tributária aos estabelecimentos atacadistas de cigarros, seria meramente interpretativo. Isso porque, como dito anteriormente, por se constituir em exceção à regra geral de tributação, a substituição tributária, necessariamente, deve ser expressa, e, como demonstrado linhas acima, não havia dispositivo legal algum prevendo isso. Ao contrário, decreto presidencial e instrução normativa da

Administração Tributária, expressamente, dispunha que ao atacadista de cigarros não se aplicava a substituição tributária que a lei previra para o varejista desse produto.

Assim qualquer que seja o ângulo que se espie a questão, vê-se que, anteriormente a maio de 2004, não havia substituição tributária nas operações entre os fabricantes de cigarros e atacadistas desses produtos.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional para restabelecer o lançamento fiscal."

Também em desfavor dos contribuintes, encontram-se os Acórdãos nº 3302005.754, de 28/08/18, e nº 3402004.115, de 23/05/17.

Com base no acima exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira