

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

Processo nº 13558.001075/2003-12
Recurso nº 240.925 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.170 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de novembro de 2009
Matéria COFINS/PIS-Pasep
Recorrente UNIÃO BAIANA DE DISTRIBUIÇÃO LTDA.
Recorrida DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/04/2000, 30/06/2000 a 31/08/2003

AUTO DE INFRAÇÃO.

Se a notificação atingiu o seu objetivo e não houve prejuízo em relação à defesa do contribuinte, descabe decretar nulidade por preciosismo de forma.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A substituição tributária para frente dá-se com arrimo no art. 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, trata-se de sistemática de arrecadação que se atribui à condição de sujeito passivo do tributo devido em todas as etapas do ciclo de produção e circulação dos produtos ou de prestação de serviços a um único contribuinte, antes de ocorrido o fato jurídico tributário futuro, portanto, afasta qualquer incidência destas mesmas contribuições sobre os produtos comercializados em etapas seguintes, independentemente da condição do comerciante, desde que tenha ocorrido o pagamento antecipado e que a qualidade de substituto seja por imposição de Lei Ordinária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/04/2000, 30/06/2000 a 31/08/2003

AUTO DE INFRAÇÃO.

Se a notificação atingiu o seu objetivo e não houve prejuízo em relação à defesa do contribuinte, descabe decretar nulidade por preciosismo de forma.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

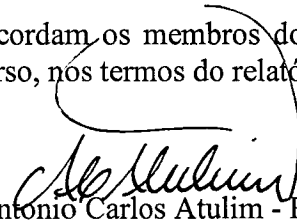
A substituição tributária para frente dá-se com arrimo no art. 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, trata-se de sistemática de arrecadação que se atribui à condição de sujeito passivo do tributo devido em todas as etapas do ciclo de produção e circulação dos produtos ou de prestação de serviços a um único contribuinte, antes de ocorrido o fato jurídico tributário futuro,

portanto, afasta qualquer incidência destas mesmas contribuições sobre os produtos comercializados em etapas seguintes, independentemente da condição do comerciante, desde que tenha ocorrido o pagamento antecipado e que a qualidade de substituto seja por imposição de Lei Ordinária.

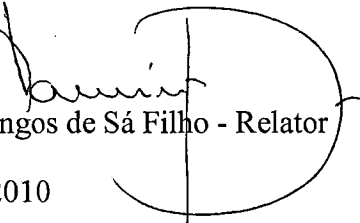
Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



Antonio Carlos Atulim - Presidente



Domingos de Sá Filho - Relator

EDITADO EM 21/01/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho e Antonio Carlos Atulim. Ausentes os Conselheiros Marcos Tranchesi Ortiz e Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do r. Acórdão da DRJ em Salvador/BA, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o lançamento do crédito tributário, que a recorrente visava o afastamento da imputação de ter deixado de recolher as Contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e COFINS, referente ao período de 01/09/1999 a 30/04/2000, 30/06/2000 a 31/08/2003.

A motivação descrita nos Autos de Infrações (fls. 451/1468 e 1453/1458) decorre do procedimento de verificações obrigatórias, quando foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativos.

A divergência mencionada no auto de infração se refere à exclusão da base de cálculo das Contribuições para o PIS e a COFINS dos valores referentes as vendas de cigarros realizadas por contribuintes que encontram enquadrados na qualidade de Importador e de Fabricante.

A Recorrente se enquadra na condição de atacadista, para tanto, adquire produtos dos fabricantes e revende ao comércio varejista. Indagada, respondeu que não exerce comércio varejista e sim o ramo de atacadista, motivo pelo qual entendeu a fiscalização de incluir na base de cálculo os valores expurgados pela Contribuinte, pois de acordo com o seu entendimento somente os *“importadores e fabricantes de cigarros estão sujeitos ao recolhimento do PIS e da COFINS, na condição de contribuintes e substitutos dos comerciantes varejistas desses produtos. Afirma, ainda, “em razão de não ter ocorrido a*

substituição tributária do PIS e da COFINS pelo fabricante ao vender o produto à fiscalizada – distribuidora de produtos – as receitas de vendas de cigarros não foram excluídas das bases de cálculo do pis e a cofins, em conformidade com a lei número 9.715/98, art. 5º . (fl. 1453) ”

Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal a informação de que foi deduzido da base de cálculo, a partir de maio de 2001, os valores das vendas dos produtos sujeitos à alíquota zero, em conformidade com a Lei nº 10.147/2000, alterada pela MP nº 2.158/01.

Diz, também, que a diferença entre o débito apurado e o declarado em DCTF, teria sido lançado em auto de infração. Consta, ainda, que teria sido observado à incidência não-cumulativa referente ao período de janeiro/2003 a abril de 2003.

Assevera, ainda, que considerou, para tanto, os valores dos débitos declarados na DCTF apresentada antes de iniciado o procedimento de ofício, acrescidos dos valores objeto de pedidos de compensação declarados nas DCTF retificadoras, bem como, os pagamentos efetuados antes do início do procedimento de ofício vinculados a partir da apresentação das DCTF retificadoras e diminuídos dos pagamentos desvinculados a partir da apresentação da DCTF retificadoras, que tenham provocados redução do débito declarado.

Em síntese, a fiscalização entende que somente as exclusões mencionadas nos dispositivos contidos na Lei nº 9.718/98 são permitidas até o advento da MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, transformada em nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, verificado que as vendas de cigarros não estão contempladas na legislação mencionada, cabia a constituição do crédito tributário, incluindo, para tanto, os valores referentes a comercialização dos referidos produtos na base cálculo.

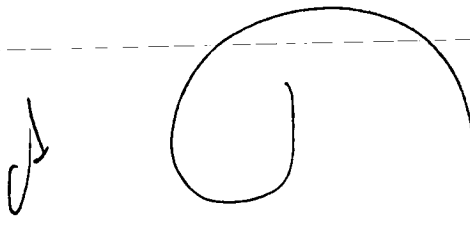
Irresignada a Recorrente ofereceu resistência por meio de Impugnação, alegando, para tanto, que o levantamento fiscal desconsiderou as vendas de cigarros objeto de tributação pela sistemática de substituição, calculando o tributo, sem excluir as receitas da venda dos produtos sujeitos à substituição tributária, o que configura dupla incidência do PIS e da COFINS sobre a mesma base de cálculo.

Sustenta, ainda, que tendo a Recorrente segregado em sua escrituração contábil as receitas oriundas de produtos sujeitos a substituição tributária, e excluído tais receitas da demonstração da base de cálculo do PIS e da COFINS, que acompanha a Declaração de Rendimentos, desprezando tal exclusão o atuante tinha o dever de motivar o seu procedimento fiscal de modo a permitir a impugnante o exercício do contraditório pelo e da ampla defesa.

Em resumo sustenta que todas as parcelas do PIS e da COFINS exigidas foram pagas pela fabricante dos cigarros, o qual antecipou, por substituição tributária, aqueles tributos devidos pela Impugnante, de forma que é indevida à imputação do lançamento.

Em razões recursais reprisa os argumentos tecidos na fase de impugnação e requer o conhecimento e provimento.

É o relatório.



Voto

Conselheiro, Domingos de Sá Filho, Relator

Trata-se recurso voluntário tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, assim sendo, conheço do mesmo.

Discute-se, neste caderno processual se o pagamento dos tributos pelo fabricante de cigarros, antecipadamente, pela sistemática de substituição tributária, deixa desonerado o comerciante atacadista destes mesmo tributos na operação de comercialização para frente.

Aprecia-se, Dos efeitos de consulta Tributária formulada à Administração Tributária.

A Recorrente sustenta que a autuação contrariou o disposto no artigo 48, parágrafo 13 da Lei n. 9.430/96, uma vez que, estava pendente de solução a consulta formulada pela Associação de Classe da qual faz parte, Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados – ABAD.

Autoridade julgadora reconhece a existência da Solução de Consulta - COSIT n. 15, de 30 de novembro de 2004, e relata o questionamento formulado pela ABAD, assim como, traz à colação o que restou decidido, conforme ementa transcrita:

“ SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A partir de 1º de maio de 2004, a substituição tributária da cofins relativa a venda de cigarros pelo importador e fabricante desse produto alcança o comerciante atacadista... “

O que está em discussão é a garantia jurídica em relação aos efeitos que a consulta provoca em quanto pender à solução, se formulada dentro do prazo legal para o recolhimento do tributo ou a interpretação da norma a ser aplicado ao caso concreto.

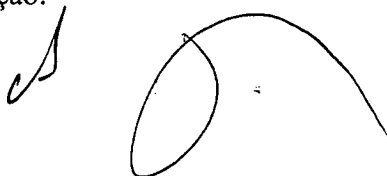
Não há sombra de dúvida que houve a consulta formulada pela associação de classe da qual a Interessada faz parte na condição de associada.

Em que pese a Autoridade Administrativa mencionar que a Recorrente, mesmo após tomar ciência da decisão contraria aos seus interesses, conforme ementa citada aqui, deixou de proceder no prazo de 30 (trinta) dias o pagamento devido pela exclusão da base de cálculo dos valores referentes as vendas dos produtos com substituição tributária, sendo, portanto, passível do lançamento com os seus devidos acréscimos e penalidades.

Em sede administrativa há dois procedimentos que podem ser denominados de preventivos, quais sejam: a consulta e a denúncia espontânea.

É bem de ver que, para os efeitos da legislação tributária não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de se proceder à fiscalização, tanto das pessoas naturais, quanto das pessoas jurídicas.

Entretanto, como se sabe a consulta é procedimento previsto na legislação tributária, consistindo em procedimento pelo qual o contribuinte indaga ao fisco sobre a sua situação legal diante de determinado fato, de duvidoso entendimento ou ausência de clareza em relação às regras quanto a sua aplicação.



Na sistemática do Decreto n. 70.235/72, têm legitimidade para formular a consulta não só o eventual contribuinte como também os Órgãos interessados da Administração Pública, bem como, as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais.

O ordenamento jurídico tributário ressalta três dos efeitos: 1) a cobrança de juros moratórios; 2) a imposição de penalidade; c) a aplicação de medidas de garantia.

Além do que, formulado a consulta, afasta qualquer procedimento fiscal a ser instaurado, relativamente à espécie consultada, até o trigésimo dia subsequente à solução dada.

Assim sendo, está suspenso o curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação aplicável, bem como, impedirá, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

No caso presente, também não logrei êxito, assim como, a Autoridade Julgadora de Piso, também não obteve, em visualizar nos autos qualquer documento capaz de demonstrar que a Recorrente seja integrante do quadro de associados da referida associação, portanto, ao meu ver os efeitos decorrentes da consulta aqui mencionados não albergava a Interessada, assim como, não inibia o procedimento fiscal no período que pendia a resposta.

Assim sendo, em relação à consulta pendente de resposta, não vislumbro macula em relação ao procedimento fiscal que pudesse colocá-lo no campo de nulidade.

Antes de adentrar no mérito da discussão, impõe examinar os argumentos trazidos pela empresa recorrente no que concerne à ausência de clareza em relação à base de cálculo da exigência fiscal.

Como se sabe, o lançamento fiscal é uma espécie de ato administrativo, goza, portanto, da presunção de legitimidade, entretanto, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia e o arbitramento do imposto, em obediência ao princípio que exige a motivação do ato administrativo.

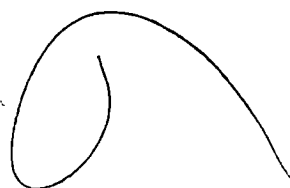
No caso deste caderno processual administrativo os fatos narrados são suficientes para o entendimento do ilícito imputado a contribuinte. Além do que, há “n” planilhas elaboradas pelo fisco demonstrando a inclusão dos valores referentes às vendas de cigarros na base de cálculo, o que fez gerar o crédito tributário exigido.

Portanto, não há qualquer sombra de dúvida de que o lançamento decorre da inclusão das vendas de cigarros na base de cálculo.

Assim, tenho certo que, a descrição do fato motivador do lançamento está correto, por essa razão não vislumbro qualquer prejuízo a defesa do contribuinte e tampouco verifico arranhões a norma contida no art. 10 do Decreto número 70.235/72, que regula o Processo Administrativo.

Assim, não há como prosperar a tese sustentada pela empresa recorrente em relação nulidade do auto de infração.

Da Substituição Tributária.



De modo que, passamos ao exame da questão essencial em relação ao pagamento antecipado das contribuições devidas ao PIS e a COFINS referentes às operações de venda para frente em conformidade com o regime de substituição tributária das contribuições devidas ao PIS e a COFINS.

A substituição tributária para frente dá-se com arrimo no art. 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal. É de conhecimento geral que se trata de sistemática de arrecadação que se atribui à condição de sujeito passivo do tributo, devido em todas as etapas do ciclo de produção e circulação dos produtos ou de prestação de serviços a um único contribuinte, antes de ocorrido o fato jurídico tributário futuro.

Embora, boa parte da doutrina, entender não ser possível à incidência de norma jurídica tributária que estabeleça o dever de pagar o imposto sem que ocorra o que se denomina de fenômeno da subsunção, isto é, antes de ocorrer o fato tido por gerador do imposto, a jurisprudência consolidou o entendimento de que é constitucional à exigência dos tributos antes mesmo do fato típico.

A Emenda Constitucional número 3/93 inseriu o parágrafo 7º no art. 150º da Carta da República, que assim restou redigido:

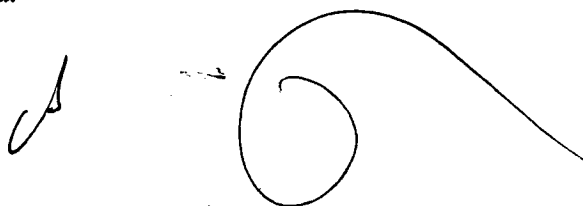
“A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

O STJ tem chancelado a substituição tributária para frente, inclusive no período anterior ao advento da EC nº 03/93, como se pode ver do artigo da lavra do eminente Ministro Pádua Ribeiro, que refere-se a essa sistemática como sendo técnica de tributação, modelo utilizada algum tempo, vejamos:

“Consiste a substituição tributária para frente em obrigar alguém a pagar, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo a operação ou operações posteriores. O instituto não é novo no nosso direito, mas, a partir da sua “constitucionalização”, passou a receber acerbos ataques de alguns eminentes tributaristas...” (Doutrina no sentido da constitucionalidade, Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, no artigo Substituição Tributária para Frente (palestra proferida no CJF em junho/1996, publicado na revista eletrônica Teia Jurídica e também na Revista do CEJ – Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal).

Esclareça-se, que a operação tributária pelo regime de substituição tributária não é a aquisição de mercadorias, mas sim a operação subsequente. Portanto, trata-se, na verdade, de mero aspecto temporal da hipótese da incidência, no caso deste caderno das contribuições sociais.

O STF também decidiu que é constitucional o regime de substituição tributária para frente em que se exige do fabricante, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do tributo incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária.



Para tanto, exige-se que a responsabilidade do substituto seja imposta por lei, como medida de política fiscal, justificado a conveniência da administração pública à necessidade de sua implementação.

O Legislador Ordinário ao atribuir tal condição ao fabricante e impondo o pagamento antecipado das contribuições ao contribuinte inicial da cadeia, como técnica moderna de arrecadação, instituiu procedimento capaz de evitar a sonegação e reduzir substancialmente os custos da Fazenda Pública para fiscalizar uma imensidão de varejistas, que na prática é quase impossível de se efetivar.

O fabricante de cigarros foi eleito à condição de contribuinte e de substituto dos comerciantes varejistas por imposição de lei, no que tange à COFINS, o artigo 3º da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, que estabelece:

“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”.

Em relação ao PIS, o artigo 5º da Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998, dispõe no mesmo sentido, vejamos:

“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.

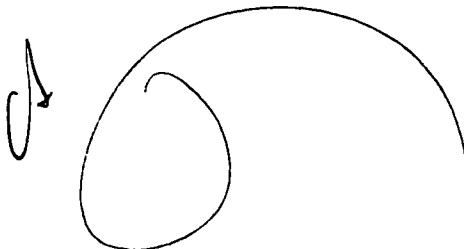
Parágrafo único – O Poder Executivo poderá alterar o coeficiente a que se refere este artigo”.

Como se extraí dos dispositivos legais supra mencionados o fabricante de cigarro é por imposição de Lei o contribuinte e o substituto da COFINS e do PIS.

A Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991 e a Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998, atribui ao fabricante a condição de contribuinte e de substituto das contribuições aqui tratadas somente em relação aos comerciantes varejistas, deixou de incluir o atacadista, por essa razão até o advento da Lei 10.865, de 10 de abril de 2004, o recolhimento antecipado do tributo incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirou do varejista, substituído, a responsabilidade tributária.

Em relação ao atacadista e revendedor, as leis mencionadas deixou de impor ao fabricante à condição de substituto, portanto, o atacadista continuou na qualidade de contribuinte das referidas contribuições.

É inegável que o tributo pago na primeira etapa do ciclo de comercialização de acordo com a sistemática de arrecadação antecipada do tributo devido para as etapas futuras, afasta qualquer incidência destas mesmas contribuições em operações intermediárias, desde que, o legislador ordinário tenha nomeado o substituto, uma vez que essa condição só pode ser atribuída por meio de lei.



Assim sendo, a minguada de prova conclusiva de que, no caso deste caderno, tenha ocorrido antecipação do pagamento do tributo, impõe reconhecer que a recorrente é a contribuinte das contribuições, por essa razão cabe afastar os argumentos sustentados.

Em relação ao crédito tributário apurado a partir de maio de 2001.

Embora a contribuinte tenha deixado de impugnar objetivamente os créditos apurados após abril/2001, pois, manteve o mesmo argumento que sustentou ao tratar da inexistência da incidência em razão da sistemática de substituição tributária, a fiscalização cuidou de deduzir da base de cálculo os valores das vendas dos produtos sujeitos à alíquota zero, em conformidade com às disposições da Lei nº 10.147/2000.

Além do que, em razão da opção pela sistemática do Lucro Real, observou à incidência não-cumulativa, referente ao período de janeiro/2003 a abril de 2003.

Por tanto, não merece prosperar os argumentos articulados pela recorrente.

No tocante a sustentação de que os percentuais da multa aplicada se revelam confiscatório, assim como, a inconstitucionalidade da aplicação da taxa selic, não deve prosperar.

É vedado à Administração Pública apreciar constitucionalidade das leis e o seu teor, se é ou não confiscatório, a última palavra é sempre do Poder Judiciário, portanto, em sede administrativa não cabe o exame destas sustentações.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

