



Revista Jurídica



**TRIBUTAÇÃO DE PIS E COFINS CIGARROS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
BASE PRESUMIDA X BASE EFETIVA – TEMA 228 – STF**

**TAXATION OF PIS AND COFINS CIGARETTES - TAX REPLACEMENT
PRESUMED BASIS X EFFECTIVE BASIS – TOPIC 228 - STF**

Adriano Luiz Batista Messias

Advogado. Sócio do escritório Martins Paes & Messias Advogados. Mestre e Doutorando em Direito Tributário na PUC – SP. Professor de Direito Tributário na COGEAE PUC e IBET. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário Analítico pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Graduado em Direito pela Universidade São Judas Tadeu. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-SP – Subseção Tatuapé. E-mail: adriano.messias1@hotmail.com. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4073892418990622>.

Raphaela Sandrinne Marques Sanches

Advogada. Sócia do escritório Sanches & Sandrinne Sociedade de Advogados. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COEGAE – PUC-SP. Graduada em Direito pela Faculdade Autônoma de Direito – FADISP. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-SP – Subseção Tatuapé. E-mail: raphaelasandrinne.adv@gmail.com. Currículo Lattes: <https://lattes.cnpq.br/9960052412877004>

Resumo: O presente artigo se dedica a analisar a aplicabilidade ou não da decisão do Supremo Tribunal Federal (Tema 228) nas operações de cigarros. O referido tema 228 trata da base de cálculo presumida e efetiva na incidência do PIS e COFINS – Substituição Tributária e a possibilidade de restituição dos valores recolhidos a maior quando verificado que a base de cálculo efetiva é menor que a base de cálculo presumida. Neste artigo são abordadas questões relacionadas a substituição tributária, o histórico do entendimento do STF em relação ao referido mecanismo de tributação, a outorga constitucional e os seus fundamentos. São objeto de análise as previsões legais que regulam a substituição tributária nas operações de comercialização dos cigarros, bem como o argumento do Fisco pela suposta extrafiscalidade.

Palavras-chave: Pis; Cofins; Substituição Tributária; Cigarros; Tema 228 do Supremo Tribunal Federal.

Abstract: This article is dedicated to analyzing the applicability or not of the decision of the Federal Supreme Court (Topic 228) in cigarette operations. Topic 228 deals with the presumed and effective calculation basis in the incidence of PIS and COFINS – Tax Substitution and the possibility of refunding the amounts overpaid when it is verified that the effective calculation basis is lower than the presumed calculation basis. This article addresses issues related to tax substitution, the history of the STF's understanding in relation to the aforementioned taxation mechanism, the constitutional grant and its foundations. The legal provisions that regulate the tax substitution in the sale of cigarettes are the object of analysis, as well as the argument of the Tax Authorities for the alleged extra-taxation.

Keywords: Pis; Cofins; Tax Replacement; Cigarettes; Theme 228 of the Supremo Tribunal Federal.

INTRODUÇÃO

O direito se trata de objeto cultural linguístico que constrói a sua própria realidade, dentro de fundamentos que compõem a unidade do sistema. Neste sentido, como objeto do mundo, o direito existe como linguagem. Através da linguagem, ele cria sua realidade, diferenciando-se de outros sistemas.

Estabelecendo relações intersubjetivas, o direito elege os sujeitos partícipes do enlace obrigacional, atribuindo direitos subjetivos ao sujeito ativo e deveres jurídicos ao sujeito passivo. No âmbito do Direito Tributário, a formalização do fato jurídico previsto na hipótese normativa irradia efeitos com vistas a instalação do vínculo obrigacional, sendo eleito qualquer sujeito para figurar no polo passivo, desde que integre a ocorrência típica, direta ou indiretamente ligado ao objeto da relação jurídica tributária.

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional, ao passo que o responsável é aquele, eleito pelo direito positivo, que não praticou o evento tributário, mas figura no laço obrigacional. É objeto de análise a técnica de tributação denominada substituição tributária e seus fundamentos.

O presente trabalho busca analisar a aplicabilidade do entendimento do Supremo Tribunal Federal em consonância com o artigo 150, §7º da Constituição Federal e a possibilidade de restituição do valor recolhido em excesso quando realizado o cotejo entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetiva na comercialização dos cigarros, em regime de substituição tributária.

São examinados os dispositivos legais aplicáveis na sistemática de substituição tributária em relação aos cigarros, especialmente, em relação às contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Por fim, é objeto de estudo os argumentos do Fisco em relação a inaplicabilidade do Tema de Repercussão Geral n. 228, do Supremo Tribunal Federal nas operações envolvendo a comercialização de cigarros pelo varejista ao consumidor final, mormente pela suposta extrafiscalidade.

1 SUJEIÇÃO PASSIVA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes de adentrar ao Tema 228 de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, trazemos algumas noções sobre a técnica de tributação denominada de “Substituição

Tributária”. Segundo a definição do conceito dada por Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2022, p. 296):

[...] sujeito passivo é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente na regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.

O contribuinte é aquele que pratica o fato jurídico previsto na hipótese tributária e o responsável é aquele cuja lei determinou como o sujeito que irá recolher os tributos devidos pelo sujeito que praticou ou praticará o “fato gerador”. O contribuinte se trata da pessoa que preenche o lugar sintático de devedor na relação jurídico-tributária, e não necessariamente aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal, ou seja, é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Trata-se de pessoa diretamente ligada ao fato antecedente da regra-matriz de incidência e de quem se exige o cumprimento da obrigação tributária e que compõe lugar sintático da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente (FERRAGUT, 2013, p. 34), pois se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não contribuinte.

Tais vocábulos, portanto, não são sinônimos, inferindo-se que a sujeição passiva tributária se divide em: contribuinte e responsável, conforme previsão do artigo 121 do Código Tributário Nacional. Ressalte-se que o sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária consiste em aspecto distinto ao sujeito obrigado a cumprir a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquele que integra o polo passivo da obrigação. Assim, pode ocorrer da pessoa obrigada ao pagamento do tributo não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva, sendo este responsável tributário.

O responsável diferencia-se do contribuinte por ser um sujeito qualquer que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário e que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem.

A substituição tributária traduzirá responsabilidade exclusiva do substituto tributário, ocorrendo quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo *quantum* devido a título de tributo. Neste sentido, Alfredo Augusto Becker (BECKER, 1988, p. 503) nos ensina: “existirá substituição tributária toda vez que o legislador escolher para sujeito passivo da obrigação tributária um outro qualquer

indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a renda ou capital é fato-signo presuntivo”.

Segundo ensina Regina Helena Costa (COSTA, 2015, p. 230), “a responsabilidade por substituição ocorre quando a obrigação tributária já nasce, por determinação legal, diretamente na pessoa do terceiro, que toma o lugar daquele que protagonizou a situação fática descrita na hipótese de incidência tributária. (...)”. Referida técnica exerce função de expressiva relevância para fins de fiscalização e arrecadação tributária, impactando sobremaneira nos cofres públicos, sendo utilizada “(...) por conveniência de fiscalização e arrecadação tributárias, ilustrando mais uma aplicação do princípio da praticabilidade, sendo empregado pela lei em várias hipóteses”.

Assim, com tal mecanismo, temos o recolhimento antecipado de tributos, mitigando a sonegação e inadimplemento, atendendo aos “(...) princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento. Cuida-se de instituto que dá maior **praticabilidade** à tributação. (PAULSEN, 2022, p. 182 - grifos originais).

Há variações de substituição tributária, sendo o objeto desse artigo os casos relacionados a substituição “para frente”, isto é, quando o substituto está localizado no início da cadeia de operações, por exemplo: o industrial (XYZ) fabricou os cigarros e recolherá os tributos de toda a cadeia de operações subsequentes, incluindo o varejista.

A substituição tributária “para frente”, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, consiste na atribuição legal 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. Sua constitucionalidade fundamenta-se na Emenda Constitucional nº. 3, de 1993, contrapondo-se aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária. Tem-se, portanto, a outorga constitucional ao legislador infraconstitucional para que por meio de lei nomeie o responsável tributário determinando que este realize o pagamento de tributo devido por outrem, sobre fato presumido (espécie de ficção jurídica), pois que o fato ainda não ocorreu.

Este fato presumido gera, como efeitos, a mutilação ou ineficácia técnica do critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo, instituição do sujeito passivo do tributo e antecipação da eficácia dos demais critérios da regra-matriz de incidência em sentido amplo. Por força de tal regra, o nascimento da relação jurídica tributária não requer a efetiva ocorrência do fato jurídico, mas tão somente, sua expectativa, presumida relativamente em indícios

considerados pela lei para provar a ocorrência duvidosa, incerta e futura do evento. Trata-se de presunção relativa de ocorrência do fato jurídico tributário.

Considerando que o “fato gerador” ainda não ocorreu, para fins de tributação, é necessário estipular uma base de cálculo presumida, em regra majorada, para que se garanta o recolhimento de todas as operações, dando efetividade e praticabilidade à tributação em prol do interesse coletivo. De acordo com Regina Helena Costa (COSTA, 2015, p. 231), “embora a figura da substituição tributária já fosse conhecida no direito brasileiro, tal preceito inovou na instituição do chamado ‘fato gerador presumido’ (...)”. Trata-se de uma ficção jurídica. O fato jurídico presumido tem fundamento na Constituição Federal, sendo plenamente possível, alicerçado também no princípio da praticabilidade, visando favorecer o interesse coletivo na arrecadação e fiscalização de tributos, permitindo a realização da substituição tributária “para frente”.

No caso da contribuição ao PIS e da Cofins em relação aos cigarros, conforme previsto no artigo 3º, da Lei Complementar nº 70 de 1991 (Cofins), artigo 5º, da Lei nº 9.715/1998 (PIS), ambas alteradas pela Lei nº 11.196/05, artigo 62, há majoração das bases de cálculo. Vejamos:

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. (grifamos)

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. (Vide Lei nº 11.196, de 2005).

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá alterar o coeficiente a que se refere este artigo. (grifamos)

Art. 62º. O percentual e o coeficiente multiplicadores a que se referem o art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e o art. 5º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, passam a ser de 291,69% (duzentos e noventa e um inteiros e sessenta e nove centésimos por cento) e 3,42 (três inteiros e quarenta e dois centésimos), respectivamente.

De acordo com as regras supratranscritas, temos a determinação legal para o fabricante recolher, na condição de substituto do varejista, o tributo devido por este comerciante sobre uma base de cálculo majorada, calculada mediante a multiplicação do preço fixado para venda do produto no varejo, no coeficiente de 3,42 para o PIS e percentual de 291,69% para a Cofins.

Deste modo o recolhimento será realizado por um terceiro que não o praticante do “fato gerador” na venda para o consumidor final, ou seja, a Lei cria uma modalidade de substituição tributária “para frente” em relação ao cigarro e determina que o industrial na condição de substituto recolha antecipadamente a contribuição ao PIS e a Cofins de terceiro – substituído,

antes da realização do fato jurídico tributário, qual seja, a venda pelo varejista ao consumidor final.

Ocorre que no momento da venda do cigarro no varejo, os contribuintes considerando as bases majoradas pelos multiplicadores como bases presumidas para fins da substituição tributária, percebem discrepância entre os valores recolhidos nas bases presumidas e os valores recolhidos nas bases efetivas (valor da venda efetiva ao consumidor final).

No cotejo da base de cálculo presumida com a efetiva, verificando recolhimento a maior pelo contribuinte, lhe é garantido o direito de reaver esse excesso indevidamente recolhido, sendo constitucionalmente “(...) **assegurada** a imediata e preferencial **restituição da quantia paga**, caso **não se realize o fato gerador presumido**. (...) (grifamos)”, conforme estabelecido no artigo 150, §7º, da Carta Magna.

Sobre a temática, Leandro Paulsen (PAULSEN, 2022, p. 184) ensina que a expressão contida na Constituição Federal caso não se realize o fato gerador presumido deve ser entendida na completude do seu significado, ou seja, “(...) caso não se realize o fato gerador presumido, **tal qual presumido**. Ocorrendo o fato, mas em dimensão distinta da presumida, com operação em valores menores, temos realidade que exige um **acerto de contas**.” (grifos originais)

Quanto à substituição “para frente”, Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2013, p. 659) assim preceitua: “na chamada substituição para frente, nutrida pela suposição de que determinado sucesso tributário haverá de realizar-se no futuro, o que justificaria uma exigência presente, as dificuldades jurídicas se multiplicam em várias direções, atropelando importantes valores constitucionais”.

Na substituição tributária, o substituto é o único a integrar o vínculo obrigacional, assumindo, na plenitude, os deveres do sujeito passivo, tanto em caráter obrigacional quanto em relação aos expedientes instrumentais, integrando o vínculo tributário. Entretanto, o pagamento do tributo, pelo substituto, se dá a expensas do substituído.

2 ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O TEMA 228 DAS TESES EM REPERCUSSÃO GERAL

No ano de 2020, o Supremo Tribunal Federal decidiu matéria envolvendo substituição tributária nos casos dos combustíveis relacionados ao PIS e Cofins, no Recurso Extraordinário nº 596.832/RJ, Relator Ministro Marco Aurélio, que transitou em julgado em novembro de 2020. Naqueles autos, se discutiu, à luz do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, o cabimento,

ou não, de restituição dos valores recolhidos a maior a título de contribuição ao PIS e Cofins, quando a base de cálculo inicialmente estimada for superior à base de cálculo real, considerado o regime de substituição tributária. Admitida a repercussão geral como Tema 228, fixou a seguinte tese:

É devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida.

Desde o ano de 2017, o Supremo Tribunal Federal, no RE 593.849/MG – Tema 201, com repercussão geral, tratando do ICMS, fixou o entendimento de que era devida a restituição do tributo recolhido a maior no regime da substituição tributária, estabelecendo que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

No citado RE 593.849/MG, dentre outros fundamentos, resta consignado que o princípio da praticidade tributária em prol da fiscalização tributária não poderá subsistir quando violados direitos do contribuinte, não podendo ser ignorada a realidade econômica quando realizado o cotejo entre a base presumida (ficção jurídica) e a base efetiva (realidade econômica), não podendo uma base presumida ser tida como absoluta, devendo o excesso, quando verificado, ser restituído ao contribuinte¹.

Sobre a temática, Leandro Paulsen (PAULSEN, 2022, p. 184), citando o referido RE 593.849/MG, elucida sobre a necessidade de devolução dos valores recolhidos a maior quando realizado o encontro de contas entre a base presumida e a efetiva, sob pena de violação as normas de competência, eis que a norma que fixa competência ao ente tributante determina que

¹ STF - RE: 593849 MG, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 19/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 05/04/2017. (...) 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, § 7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, § 11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

sejam os contribuintes cobrados na “proporção da riqueza efetivamente revelada pelas respectivas operações; da mesma forma, a norma que concede competência à União para tributar a receita não admite senão o cálculo do tributo conforme a receita efetivamente ocorrida”.

Assim, verificamos que o Supremo Tribunal Federal, desde o julgamento do RE 593.849 MG, envolvendo o ICMS, já consolidava o entendimento de que, embora seja permitida a substituição tributária “para frente”, sempre que verificado o recolhimento de tributo a maior, isto é, quando a base de cálculo efetiva for menor que a presumida, há direito de restituição ao contribuinte.

Deste modo, no regime da substituição tributária há direito de restituição ao contribuinte quando verificado que o valor recolhido de tributo com apuração na base de cálculo presumida foi maior do que o efetivamente devido quando da concretização do fato jurídico (base efetiva). Como o pagamento do tributo, pelo substituto, se dá a expensas do substituído, este último é titular do direito a requerer a devolução de eventual indébito, nos termos do artigo 166, do Código Tributário Nacional.

3 AS REVIRAVOLTAS NOS ENTENDIMENTOS DO FISCO

Após a decisão do Supremo Tribunal Federal fixando a tese correspondente ao Tema 228 de repercussão geral, a Receita Federal do Brasil emitiu a Nota Cosit/Sutri/RFB nº 446, de 16 de novembro de 2020², **reconhecendo que na sistemática de substituição tributária pode ocorrer a chamada “quebra de cadeia”**, isto é, a não realização do “fato gerador” presumido ou a venda por valor menor daquele fixado para fins de base presumida, originando o direito à

² (...) 7.1 Na referida substituição tributária, conforme já mencionado, o substituto tributário recolhia antecipadamente as contribuições devidas por outros contribuintes (substituídos). Contudo, em tal sistemática pode ocorrer situações conhecidas como “quebra de cadeia”, ou seja, a não realização do fato gerador presumido, como, por exemplo, a inexistência de venda ao consumidor final **ou mesmo a venda por valor menor àquele utilizado na presunção, e, conseqüentemente, o surgimento do direito à restituição do tributo antecipado por aquele que deu causa à quebra da cadeia.** (...) 12. Contudo, in casu, a restituição requerida pelas pessoas jurídicas constantes no Recurso Extraordinário em apreço se refere ao período de 01/02/1999 a 01/07/2000, quando ainda vigia o regime de substituição tributária sobre a comercialização de produtos derivados de petróleo instituído pela Lei nº 9.718, de 1998, e autorizado pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, daí a decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito do Recurso Extraordinário 596.832/RJ. 13. Portanto, **lastreando-se no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal e tendo em vista que a substituição tributária ainda é atualmente aplicada no âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em alguns outros setores econômicos, como motocicletas (art. 43 da MP 2.135-35/2001), cigarros (art. 3º da Lei Complementar nº 70/1991) e Zona Franca de Manaus (art. 65 da Lei nº 11.196/2005), apenas para esses casos (e não para os combustíveis derivados de petróleo), aplica-se a decisão com repercussão geral exarada pela Suprema Corte proferida no âmbito do RE 596.832/RJ.** (grifamos).

restituição do tributo antecipado, bem como reconhecendo que referida situação ocorre em relação as operações de comercialização de cigarros.

De acordo com a Receita Federal do Brasil, com fundamento no artigo 150, §7º da Constituição Federal, a substituição tributária ainda tem aplicação em alguns setores econômicos, tais como nas operações com “(...) **cigarros (art. 3º da Lei Complementar nº 70/1991) (...) apenas para esses casos (...) aplica-se a decisão com repercussão geral exarada pela Suprema Corte proferida no âmbito do RE 596.832/RJ**”. (grifamos).”

Em vista da referida Nota Cosit, foi emitido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o Parecer SEI nº 16182/2021/ME³, incluindo na lista de dispensa de contestar e de recorrer sobre temas relacionados ao RE nº 596.832/RJ (Tema 228) – restituição de valores recolhidos a maior a título de contribuição ao PIS e a Cofins, mediante o regime de substituição tributária. Ante o posicionamento da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, muitos varejistas de cigarros e cigarrilhas buscaram administrativamente a restituição dos valores recolhidos a maior e estavam obtendo êxito.

Contudo, no ano de 2022 a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional mudou o seu entendimento por meio da Nota SEI nº 21/2022/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME⁴,

³ (...) 21. Ante o exposto, considerando a pacificação da jurisprudência no STF e a conseqüente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a hipótese ora apreciada enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em tema definido em sentido desfavorável à Fazenda Nacional pelo STF, pelo STJ ou pelo TST, em sede de julgamento de casos repetitivos.

22. Propõe-se, portanto, a inclusão do tema no item 1.31 (PIS/COFINS), alínea 's', da lista relativa ao art. 2º, inciso V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos seguintes termos: Item 1.31 – PIS/COFINS s) Restituição de valores recolhidos a maior a título de PIS e COFINS mediante o regime de substituição tributária. Resumo: É devida ao substituído tributário a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins por ele recolhidas a maior, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida. Precedente: RE nº 596.832/RJ (Tema 228 de repercussão geral). Data de início da vigência da dispensa: XX/XX/2021. Referência: Parecer SEI nº 16.182/2021/ME e Nota Cosit/Sutri/RFB nº 446, de 16 de novembro de 2020.

⁴ (...) 6. **Em que pese o comércio de cigarros constar dos setores ainda submetidos à substituição tributária do PIS/COFINS, é curial, nos termos da tese firmada pelo STF, que o fato gerador não tenha ocorrido ou o tenha de modo diverso do presumido. Ou seja, a restituição é devida quando, mesmo ocorrendo o fato gerador, o valor efetivo da operação (do negócio jurídico) tenha sido inferior ao utilizado como parâmetro na base de cálculo presumida.**

7. Nos casos concretos analisados não há qualquer cálculo ou elemento probatório do recolhimento a maior, o que seria indispensável quando se trata de mandado de segurança. Constam apenas afirmações genéricas, ou pior, como visto acima, utilizando os coeficientes de multiplicação, previstos no art. 62 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, para criar uma premissa completamente equivocada visando à aplicação da tese do tema nº 228 de repercussão geral.

8. **Os fatores de multiplicação tem caráter extrafiscal, por conta da nocividade do consumo de cigarros e cigarrilhas.** Outrossim, os fabricantes recolhem as contribuições na condição de contribuintes e de substitutos (dos varejistas e dos distribuidores), bem como o **preço final aos consumidores é tabelado.**

9. Por isso **é completamente equivocado comparar a base de cálculo presumida das contribuições com os multiplicadores ao mesmo tempo em que se considera como base de cálculo efetiva apenas o preço de venda ao consumidor.** O cálculo para verificar eventual recolhimento a maior deve considerar, conforme decidido pelo

declarando que, dentre outros fatores, ainda que as operações de comércio de cigarros se submetam ao regime da substituição tributária, para ter direito à restituição seria necessário que o valor efetivo da operação tivesse sido inferior ao valor presumido, considerando como presumido o preço tabelado, uma vez que os fatores de multiplicação previstos em lei (291,69% para a Cofins e 3,42 para a contribuição ao PIS) **possuem caráter extrafiscal em vista da nocividade do consumo de cigarros e cigarrilhas.**

Assim, de acordo com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional “(...) é completamente equivocado comparar a base de cálculo presumida das contribuições com os multiplicadores ao mesmo tempo em que se considera como base de cálculo efetiva apenas o preço de venda ao consumidor”.

Segundo o entendimento da Fazenda, os multiplicadores não são a base de cálculo presumida dos cigarros para fins de recolhimento da contribuição ao PIS e da Cofins na substituição tributária, mas tão somente mecanismos de extrafiscalidade, até porque “os fabricantes recolhem as contribuições na condição de contribuintes e de substitutos (dos varejistas e dos distribuidores), bem como o preço final aos consumidores é tabelado.”

Deste modo, conforme o seu parecer, o cálculo correto para verificar se houve eventual recolhimento a maior deve ser realizado comparando o preço de venda estimado (preço tabelado divulgado pela Receita Federal do Brasil) e o preço de venda efetivo.

4 DA EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme vimos, para o Fisco, os multiplicadores previstos na lei possuem caráter extrafiscal e seria equivocado comparar a base de cálculo resultante da aplicação desses multiplicadores com o preço vendido do cigarro no comércio.

Segundo o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a comparação de base presumida x efetiva deve ocorrer em relação ao “(...) **preço de venda estimado e o preço de venda efetivo**, razão pela qual é descabida a exclusão dos multiplicadores, que têm fins extrafiscais, ao fazer esse cotejo.” (grifamos)

De acordo com o previsto no Decreto Federal 7212/2010, artigo 220, *caput* e parágrafo 1º, é vedada a comercialização de cigarros por valores distintos daqueles previstos na Tabela disponibilizada no sítio da Receita Federal do Brasil (artigo 16, §2º da Lei nº 12.546/11), vejamos:

STF, **tão somente o preço de venda estimado e o preço de venda efetivo**, razão pela qual é descabida a exclusão dos multiplicadores, que têm fins extrafiscais, ao fazer esse cotejo. (...) (grifamos)

Art. 220. Cumpre aos fabricantes assegurar que **os preços de venda a varejo**, à data de sua entrada em vigor, sejam divulgados ao consumidor mediante tabela informativa que deverá ser entregue aos varejistas.

§ 1º Os estabelecimentos varejistas deverão afixar e manter em local visível ao público a tabela a que se refere o **caput**, **cobrando dos consumidores exatamente os preços dela constantes**. (grifamos)

Art. 16. O IPI de que trata o art. 14 será apurado e recolhido uma única vez: (...)

§ 1º Na hipótese de adoção de preços diferenciados em relação a uma mesma marca comercial de cigarro, prevalecerá, para fins de apuração e recolhimento do IPI, o maior preço de venda no varejo praticado em cada Estado ou no Distrito Federal.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará, por meio de seu sítio na internet, o nome das marcas comerciais de cigarros e os preços de venda no varejo de que trata o § 1º, bem como a data de início de sua vigência.

Assim, se o varejista vender por preço menor ou maior que o tabelado, estaria violando o disposto no Decreto Federal nº. 7.212/2010 e se com preço maior, teria que complementar o recolhimento de tributos, já que o preço (portanto, a base de cálculo), segundo o parecer da Fazenda seria outra (preço sugerido ou tabelado) e os multiplicadores seriam extrafiscais.

Para resolução da dimensão de sentido e correlata definição do conceito de *extrafiscalidade* tributária, deve ser considerada a estruturação de problemas sintáticos, ou seja, relativos à conexão de palavras na estrutura da frase, e lógicos, ocorridos em relação à coerência de uma expressão com outras expressões dentro de um contexto. Mas tal base implica no avanço ao plano semântico, isto é, no significado das palavras individuais ou das frases, e correlata aplicabilidade às condutas intersubjetivas, especialmente em relação à tributação sobre o consumo.

No que tange a *extrafiscalidade*, segundo ensina Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2015, p. 69):

Embora se trate de matéria própria da ciência das finanças, não se pode deixar de fazer referência à função dos tributos. O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. **No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia.** Aliás, registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal. A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de *função extrafiscal*. (grifamos)

A extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos tributários para finalidades não arrecadatórias, mas indutoras ou coibidoras de determinados comportamentos, com vistas à realização de outros valores previstos constitucionalmente.

Temos, portanto, que as regras tributárias se destinam à funções que transcendem a mera arrecadação, interferindo nas condutas da sociedade, estimulando determinados comportamentos, atividades, setores econômicos, regiões ou também promovendo o desestímulo de determinadas atividades, consumo de certos bens, abrangendo uma infinidade de possibilidades de comportamentos.

Neste sentido, consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias (CARVALHO, 2007, p. 533). Assim, as pretensões extrafiscais deverão pautar-se nos parâmetros constitucionais.

Em um mesmo tributo podem coexistir ambas as funções, fiscal e extrafiscal. Leandro Paulsen (PAULSEN, 2022, p. 36) ensina que em vista de os tributos terem função fiscal (arrecadatória) e extrafiscal, se torna difícil classificar o tributo por esse critério, sugerindo uma alternativa para distinguir o tributo fiscal do extrafiscal pela predominância de seu caráter, na análise do que pretendia o legislador com a norma, se indutora ou inibidora de comportamento ou se com preponderância de finalidade arrecadatória:

(...) Em face da presença simultânea de efeitos fiscais e extrafiscais, pode resultar difícil classificar um tributo por esse critério. **Costuma-se fazê-lo em atenção ao seu caráter predominante. Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador,** que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas. (grifamos)

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2022, p. 256-257) ensina que o exame do modo de utilização da lei possibilita identificar a qual valor finalístico o legislador busca alcançar, sendo fiscal quando os objetivos são puramente de arrecadar e guarnecer os cofres públicos e extrafiscal quando as finalidades preponderam para objetivos sociais, políticos ou econômicos importantes para a sociedade. Vejamos:

Os signos *fiscalidade*, *extrafiscalidade* e *parafiscalidade* são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito, para **representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária** manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Raríssimas são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias. **O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes.** Fala-se, assim, em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem

pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*. (grifamos)

Não há entidade tributária que se possa dizer pura, isto é, puramente fiscal ou puramente extrafiscal, eis que todas as normas tributárias abrangem ambos os objetivos, sendo observado, porém, que há predominância de um ou outro, sendo que em ambos os casos há de ser observado pelo legislador os parâmetros de competência tributária, os princípios que regem a matéria, não supondo ser possível adotar *regime especial* para finalidade extrafiscal, “(...) visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo”, vejamos, em continuidade o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2022, p. 258):

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. **Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade.** Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, **sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.** Consistindo a *extrafiscalidade* no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, **que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo.** (grifamos)

Depreende-se das lições supratranscritas que a extrafiscalidade está presente em todos os tributos, coabitando com a função fiscal (arrecadatória), porém, somente poderemos dizer que o tributo é extrafiscal, quando predominar essa característica na instituição do tributo.

Também verificamos que independentemente de ter finalidade fiscal ou extrafiscal, o tributo deverá seguir as normas constitucionais, limitações de competência e os princípios superiores que regem a matéria, não havendo que se falar em qualquer regime especial, pois a variação é uma questão finalística, mas o instrumento jurídico utilizado é o mesmo, submetendo-se, portanto, ao sistema tanto quanto as demais normas.

O artigo 5º, II, da Constituição Federal estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O princípio da legalidade ganha contornos mais expressivos no ramo do Direito Tributário, mormente pelo previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, o qual estabelece que “(...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O referido princípio da legalidade tributária origina a tipicidade tributária, de modo que a lei tributária deve ser composta por todos os elementos necessários a ensejar a obrigação de pagar o tributo, devendo guardar respeito para com as competências e limites constitucionais fixados pelo Texto Maior, bem como nos limites inseridos na própria lei instituidora.

Regina Helena Costa (COSTA, 2015, p. 86) ensina que o princípio da legalidade, relativamente a alguns tributos, tais como de importação, exportação, sobre produtos industrializados e operações financeiras:

(...) tem o seu rigor atenuado pela disposição contida no art. 153, §1º, CR, que faculta ao Poder Executivo da União, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as 'alíquotas' (...) esses impostos, como sabido, ostentam natureza 'extrafiscal' – revelada na possibilidade de atuarem como instrumentos destinados a regular o comércio exterior, a indústria nacional e o mercado financeiro, (...) demandam agilidade na modificação da intensidade de sua imposição, que restaria comprometida caso obrigatória a edição de ato de natureza legislativa a viabilizá-la.

Nota-se, portanto, que há expressa autorização constitucional para a mitigação do princípio da legalidade, conforme artigo 153, §1º, da Constituição Federal, em relação aos tributos que possuem uma natureza extrafiscal. Tal não acontece com a contribuição ao PIS e a Cofins. Observe-se que a exceção constitucional é sobre a alíquota e não sobre a base de cálculo, justamente pelo caráter extrafiscal, o que não ocorre nas contribuições.

Assim, se considerarmos que as disposições do artigo 3º, da Lei Complementar nº 70 de 1991, e artigo 5º, da Lei nº 9.715/1998, ambas alteradas pelo artigo 62 da Lei nº. 11.196/05, em que os multiplicadores são destinados a fixar as bases presumidas para fins de substituição tributária, há violação ao princípio da legalidade pelo Fisco quando da edição do parecer Nota SEI nº 21/2022/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME.

Como os artigos supramencionados regulamentam a substituição tributária e não a extrafiscalidade, ao “legislar” por meio do seu parecer estabelecendo que os multiplicadores possuem natureza extrafiscal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional fere o princípio da legalidade e tipicidade tributária previstos na Constituição Federal, bem como a competência tributária, eis que o seu parecer não possui competência para criar “regramento novo”, dando finalidade distinta daquela prevista originalmente e expressamente na lei instituidora da substituição tributária em relação à contribuição ao PIS e a COFINS nas operações com cigarros.

Repise-se, se não é observada a forma da criação ou instituição ou de quem deveria regulamentar, então há violação ao princípio da legalidade. De outro giro, se os artigos supratranscritos são para fins de extrafiscalidade, o óbice persiste na validade constitucional, isto é, na autorização constitucional para tal finalidade.

Sobre espécie tributária das contribuições, Leandro Paulsen (PAULSEN, 2022, p. 68-72)

ensina:

Há situações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a **finalidades específicas** que se referem a determinados **grupos de contribuintes**, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. (...)

As contribuições só podem ser instituídas para atender às finalidades previstas no art. 149 e 149-A da Constituição: sociais, de intervenção no domínio econômico, do interesse das categorias profissionais ou econômicas e, ainda, de iluminação pública. A destinação legal a tais finalidades justifica a sua instituição e a destinação efetiva legitima o prosseguimento da sua cobrança, sob pena de se descaracterizar, ao longo do tempo, a respectiva figura tributária, perdendo seu suporte constitucional. (...) As **finalidades** que justificam a instituição das contribuições, enquanto critério de validação constitucional de tais tributos (pode-se instituir contribuições para determinadas finalidades estabelecidas pela Constituição em rol taxativo), **não podem ser confundidas com o fato gerador** da respectiva obrigação tributária, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao seu surgimento. A análise da questão, aliás, fica clara quando verificamos que há várias contribuições previstas na Constituição cuja finalidade é o custeio da seguridade social (finalidade que autoriza sua instituição) e cujos fatos geradores são o pagamento de folha de salários e de remuneração de autônomos, a receita, o lucro. (grifos originais)

De acordo com o previsto na Constituição Federal, as contribuições somente podem ser instituídas visando atender as finalidades previstas nos artigos 149 e 149-A, sendo que a destinação da arrecadação é o que justifica e legitima a sua cobrança, sob pena de descaracterização da figura tributária em razão de a finalidade ser diferente da hipótese tributária que lhe é correlata.

Apesar de coexistirem no tributo as funções fiscal e extrafiscal, sua finalidade é contributiva voltada para seguridade social, visando fazer frente aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

Diego Bonfim (BONFIM, 2015, 32) pondera que o fato de serem afetadas as contribuições a uma finalidade específica não as conduz à extrafiscalidade, de modo que podemos depreender o racional de que as contribuições sociais ainda que sejam destinadas à promoção de finalidades nobres, tais como relacionadas a seguridade social, referidas finalidades não as tornam extrafiscais. Explica:

A destinação específica dos recursos arrecadados, apesar de relevante para fins de mensuração da constitucionalidade de determinados tributos, não pode ser destacada para fins de segregação entre fiscalidade e extrafiscalidade. A destinação dos recursos é algo importante, mas não é parâmetro de identificação, tanto assim que, no caso das contribuições sociais de seguridade social, há destinação e, na maioria das vezes, não se está diante da edição de normas tributárias extrafiscais. A finalidade é arrecadatória, ainda que a arrecadação seja destinada a área específica (no caso, a social). (...) em verdade, por força de previsão constitucional, as contribuições têm os seus recursos

afetados às áreas que deram causa à sua instituição, fato que não guarda relação com a caracterização destas como extrafiscais.

Observe-se que os efeitos provocados pela incidência de normas jurídicas correspondem a ações, no bojo de relações intersubjetivas, correspondentes ao cumprimento, ou não, pelos destinatários da previsão normativa. Não se dissociam efeitos das condutas humanas, ou seja, quaisquer características extrafiscais que as normas tributárias possuam, seu fim pretendido se consubstancia em eficácia social na medida em que se infere a alteração da conduta intersubjetiva. Trata-se, assim, de lucubração de cunho sociológico que, a despeito de sua importância em determinados contextos, não exerce influência na decisão no âmbito de conflitos normativos.

Há que se considerar, contudo, que as normas tributárias geram efeitos extrafiscais. Diego Bonfim (BONFIM, 2015, p. 37-38) nos explica:

A diferenciação entre as normas tributárias com finalidades fiscais ou extrafiscais não pode ser baseada nos efeitos comportamentais que estas geram porque, se assim fosse, haveria, em um raciocínio rigoroso, a necessidade de reconhecimento de que todas as normas tributárias, e por isso, todos os tributos, são extrafiscais, o que resulta na inocuidade da classificação proposta com base nestes termos. (...) Nesse caso, ainda que tenham sido instituídas medidas tributárias com a finalidade de, por exemplo, proteger a indústria automobilística nacional ante a investida externa e, após a entrada em vigor da medida, seja mensurado em estudos técnicos o aumento do consumo de veículos nacionais, nada garante que este efeito tenha sido gerado pela tributação extrafiscal, ou tão somente por ela. A retomada da indústria nacional no exemplo citado poderia ter se dado em vista de inúmeros fatores que também influem sobre o comportamento dos contribuintes, ocorridos no domínio econômico e não ligados à extrafiscalidade (política tributária), como o volume de crédito disponível no mercado no momento (política creditícia), a taxa básica de juros, flutuações ou controles do câmbio (política cambial) e uma série de fatores econômicos desdobrados no mercado externo.

Depreende-se, portanto, que os efeitos concretos da norma não seriam suficientes para distinguir uma norma fiscal de uma norma extrafiscal, pois outras variáveis entram em jogo na análise do comportamento humano, ou seja, deve-se respeitar os contornos jurídicos e não o viés econômico. Nesse sentido, há técnicas autorizadas constitucionalmente disponíveis ao legislador a fim de observar os limites previstos no sistema tributário, tal como a fixação de alíquotas, podendo ser observadas alíquotas progressivas de acordo com as bases ostentadas, bem como a seletividade obrigatória ao IPI que possui uma alta carga tributária nos cigarros, visando atender os mandamentos de seletividade, e facultativa ao ICMS, por exemplo.

A seletividade, por exemplo, é forma de aplicação da extrafiscalidade tributária. O princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto não se constitui numa faculdade, mas sim num dever direcionado ao legislador da pessoa política competente, pois se

trata de imperativo constitucional. Não se trata de algo sujeito a variações conjunturais a não ser em casos excepcionalíssimos em que haja repentina e excessiva demanda por determinado produto.

No que se relaciona aos limites constitucionais à extrafiscalidade mais do que a própria finalidade buscada pelo legislador, devemos nos ater aos limites de competência delineados pela Constituição, inexistindo regime especial para fins de tributação extrafiscal, bem como devemos observar o fundamento autorizador jurídico constitucional (fundamento de validade) e não nos levar por critérios puramente econômicos, os quais podem inclusive gerar arbitrariedades e confisco.

Levando em conta o critério de validade constitucional da norma inserida no sistema, não é aceitável que os entes públicos utilizem o tributo com o argumento da extrafiscalidade como algo passível de qualquer tributação, ao revés, a tributação deve se dar dentro de um ambiente controlado, com diretrizes mínimas evitando-se o confisco, arbitrariedades e risco à segurança jurídica.

E assim sendo, diferentemente do que ocorre com as alíquotas, em que é facultado ao Poder Executivo trabalhar dentro de uma margem controlada buscando a indução de comportamentos, ou mesmo controle econômico, no caso da contribuição ao PIS e a COFINS incidentes sobre cigarros, em substituição tributária, o legislador infraconstitucional fixou a tributação por meio de multiplicadores, restando saber se estes são para fins de presunção da base de cálculo em uma sistemática de substituição tributária, com o fim de prestigiar o princípio da praticabilidade e fiscalização da Fazenda Federal ou se são para fins de extrafiscalidade.

Atualmente, encontramos no Poder Judiciário diversos entendimentos sobre a temática, prevalecendo decisões no sentido de que pelo fato de os preços serem pré-fixados não haveria base presumida.

O tema, ao que tudo indica, será levado para apreciação do Supremo Tribunal Federal, desta vez para que se decida se os artigos 3º, da Lei Complementar nº 70 de 1991 (Cofins), artigo 5º, da Lei nº 9.715/1998 (PIS), ambas alteradas pelo artigo 62 da Lei nº. 11.196/05, disciplinam a substituição tributária no caso dos cigarros e se, portanto, é devida a restituição ao contribuinte quando realizado o cotejo das bases majoradas pelos multiplicadores com as bases efetivas ou se referidas normas cumprem papel extrafiscal, sendo que neste último caso, deverá ainda a Corte Suprema analisar se há fundamento de validade constitucional para tais fins.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sujeito passivo é a pessoa de quem se exige o cumprimento de certa prestação. Nos nexos obrigacionais, a prestação é pecuniária, ao passo que nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais é insuscetível de avaliação patrimonial. Trata-se, portanto, da pessoa que preenche o lugar sintático de devedor na relação jurídico-tributária, e não necessariamente aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. O sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária consiste em aspecto distinto ao sujeito obrigado a cumprir a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquele que integra o polo passivo da obrigação. Assim, pode ocorrer da pessoa obrigada ao pagamento do tributo não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva, sendo este responsável tributário. Assim, responsável consiste na pessoa indiretamente ligada ao fato antecedente da regra-matriz de incidência e de quem se exige o cumprimento da obrigação tributária. Não compõe, assim, a regra-matriz de incidência tributária, preenchendo o lugar sintático da sujeição passiva da norma da responsabilidade.

Haverá, então, sujeição passiva tributária *stricto sensu* na regra-matriz de incidência tributária, e sujeição passiva tributária *lato sensu* em outras normas jurídicas tributárias. A sujeição passiva *stricto sensu* consiste naquela simples ou mediante substituição com ou sem solidariedade, ao passo que a sujeição passiva *lato sensu* refere-se à responsabilidade dos sucessores ou responsabilidade de terceiros.

A substituição tributária clássica ou convencional diz respeito à substituição no momento de ocorrência do fato jurídico, ou seja, substituição pré-jurídica do sujeito devedor, acarretando a ineficácia técnica do critério pessoal da regra-matriz em sentido amplo e a instituição de novo sujeito passivo, que deverá manter vínculo direto com o fato jurídico tributário ou direto ou indireto com seu realizador.

A sujeição passiva por substituição “para trás” consiste na responsabilidade pelo pagamento relativo a operações ou prestações anteriores, ou seja, o diferimento, vez que efetivado o evento tributário em todos os seus contornos. Nesta hipótese a obrigação é adiada para momento posterior à operação tributada, ou seja, impede a positivação do tributo naquele momento, não se confundindo com a mera postergação do prazo de pagamento, que implica, também, a modificação do sujeito passivo do tributo. A substituição tributária “para trás” implica na ineficácia técnica a termo de todos os critérios da regra-matriz em sentido amplo,

com exceção do critério pessoal, que somente propagarão seus efeitos com a ocorrência tributária posterior, na ineficácia técnica pura e simples do critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo, pois o crédito não será constituído em face da pessoa que praticou o fato jurídico tributário e a instituição de novo sujeito passivo que, em regra, coincide com o realizador da etapa posterior ou final da cadeia da ocorrência tributária.

A substituição tributária “para frente”, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, consiste na atribuição legal 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. Sua constitucionalidade fundamenta-se na Emenda Constitucional nº. 3/93, contrapondo-se aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária.

Este fato presumido gera, como efeitos, a mutilação ou ineficácia técnica do critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo, instituição do sujeito passivo do tributo e antecipação da eficácia dos demais critérios da regra-matriz de incidência em sentido amplo.

Por força de tal regra, o nascimento da relação jurídica tributária não requer a efetiva ocorrência do fato jurídico, mas tão somente, sua expectativa, presumida relativamente em indícios considerados pela lei para provar a ocorrência duvidosa, incerta e futura do evento. Trata-se de presunção relativa de ocorrência do fato jurídico tributário, incompatível com os princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, pois o direito subjetivo de exigir o tributo e a obrigação de adimpli-lo (dever de pagar) surge com o reconhecimento jurídico do fato, ou seja, na subsunção do evento à norma prevista, através de linguagem competente, fazendo surgir o fato jurídico tributário e a relação obrigacional correspondente (relação jurídica tributária).

Outra interpretação para o fato gerador presumido é a de que este não constitui enunciado que veicule a presunção de ocorrência futura do fato típico, tratando-se, portanto, de regra que inova o sistema ao estabelecer como fato jurídico um evento indiciário cuja materialidade não se encontra prevista na Constituição Federal e, por corolário, fora da competência residual da União.

Referida técnica poderá ser realizada “para frente” que consiste no recolhimento do tributo por um terceiro que não o praticante do “fato gerador”, o denominado responsável, designado pela lei para tal finalidade, sobre uma base de cálculo presumida, pois que ainda não ocorrido o fato jurídico tributário. Tal mecanismo propicia o recolhimento antecipado de tributos mitigando a sonegação e inadimplemento e privilegiando o princípio da praticabilidade.

De acordo com o previsto no artigo 5º, da Lei nº 9.715/1998 (PIS), e o previsto no artigo 3º, da Lei Complementar nº 70 de 1991 (Cofins), ambas alteradas pelo artigo 62 da Lei nº 11.196/05, as contribuições ao PIS e a Cofins devem ser recolhidas mediante substituição tributária “para frente” com uma base de cálculo majorada, calculada mediante a multiplicação do preço fixado para venda do produto no varejo, no coeficiente de 3,42 e percentual de 291,69%, respectivamente.

O preço do cigarro praticado no varejo não pode ser maior que o preço tabelado divulgado no site da Receita Federal, conforme previsto no artigo 220, e § 1º, do Decreto Federal nº 7.212/2010, e artigo 16, §2º, da Lei nº 12.546/11.

O Fisco argumenta que a majoração está relacionada ao caráter extrafiscal dos tributos, que seria equivocado comparar as bases de cálculo majoradas pelos multiplicadores com o preço efetivo, sendo que a base presumida é o preço tabelado.

De acordo com o previsto no artigo 150, §7º da Constituição Federal e decisão do Supremo Tribunal Federal no Tema 228 de Repercussão Geral, ficou estabelecido o entendimento de que é devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida.

A celeuma consiste na argumentação dos contribuintes segundo a qual existem valores a serem restituídos quando realizado o cotejo entre as bases majoradas pelos multiplicadores e as bases efetivas (valor da venda ao consumidor final), ao passo que a Fazenda Nacional argumenta existir finalidade extrafiscal, de modo que é equivocado comparar as bases de cálculo majoradas pelos multiplicadores com o preço efetivo, pois a base presumida no caso dos cigarros é o preço tabelado.

Deste modo, entendemos que em sendo definido que os multiplicadores visam fixar a base presumida para fins de substituição tributária, evidentemente que, quando realizado o cotejo com a base efetiva (preço final), haverá direito à restituição ao contribuinte, sendo plenamente aplicável a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 228 de Repercussão Geral. Contudo, em sentido contrário, sendo fixado o entendimento de que se trata de multiplicadores para fins de extrafiscalidade, deverá ser analisado pela Suprema Corte se há validade constitucional para tal finalidade.

Entrementes, por critério jurídico, inexistente validade constitucional para a suposta extrafiscalidade argumentada pelo Fisco, não podendo preponderar questões econômicas,

tampouco argumentos outros que não o jurídico, pois que o sistema traz regras e parâmetros que norteiam a sociedade e garantem a segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1988.
- BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade, identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros. In: Eurico Marcos Diniz de Santi. (Org.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Noeses, 2022.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. Malheiros: São Paulo, 2015.
- MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal do Brasil. *Nota Cosit/Sutri/RFB N° 446*, de 16 de novembro de 2020.
- MINISTÉRIO DA ECONOMIA Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Nota SEI n° 21/2022/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME*, de 17 de outubro de 2022.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 593.849 MG, Relator: Ministro Edson Fachin. Data de Julgamento: 19/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 05/04/2017.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 596.832 RJ, Relator: Ministro Marco Aurélio. Data de Julgamento: 29/06/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 21/10/2020.