



**COBRANÇA INDEVIDA DE PIS/COFINS DE CIGARROS NO REGIME
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO RE 596.832 (TEMA 288, STF)**

**PIS/COFINS UNJUSTIFIED PAYMENT ON CIGARETTES IN THE TRIBUTARY
SUBSTITUTION SYSTEM UNDER THE VIEW OF RE 596,832 JUDGMENT (TOPIC
288, STF)**

Lucas Brizola ¹
Felipe Augusto Rodrigues Ambrosio ²

RESUMO

O presente trabalho analisa o regime de substituição tributária que incide sobre os cigarros, nos casos de recolhimento do Programa de Integração Social — PIS e para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, situação reguladas pela Lei 11.196/2005, no artigo 62, especialmente no julgamento do RE nº 596.832, sob a sistemática do julgamento de repercussão geral (Tema 228/STF), o que definiu que é devida a restituição da diferença das contribuições para o PIS/COFINS recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida. Na primeira parte do trabalho, é feita a retrospectiva sobre a arrecadação de tributos e sua conceituação. Em seguida, analisa os princípios constitucionais tributários que amparam a decisão do STF. Na terceira parte, analisa as figuras do PIS/COFIN. No último capítulo, versa a respeito do recolhimento do PIS/COFINS relacionados a indústria do cigarro. Conclui que, baseado no julgamento do Supremo Tribunal, cabe a restituição dos valores indevidamente recolhidos a mais pelos revendedores do produto, na condição de substituídos tributários. O trabalho se baseia por meio do método histórico-monográfico, com uma abordagem dedutiva, e enquanto a técnica de pesquisa, documentação bibliográfica, legislativa, jurisprudencial e estudo de caso, este sobre o RE nº 596.832. Conclui-se, de acordo com a Tese 228 do STF, que quando há cobrança indevida de PIS/COFINS de cigarros, no regime substituição tributária, é devida a restituição da diferença das contribuições recolhidas a mais, mas evidenciando que a base de cálculo efetiva das operações deve ser inferior à presumida.

Palavras-Chave: PIS; COFINS; cigarros; cálculo; substituição tributária.

¹ Graduação em Direito da Universidade do Contestado - UnC - Campus Mafra. Santa Catarina. Brasil. E-mail: lucas.brizola@aluno.unc.br.

² Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). Professor da Universidade do Contestado. Campus Mafra. Santa Catarina. Brasil. Advogado. E-mail: felipe.ambrosio@professor.unc.br. ORCID: <https://orcid.org/my-orcid?orcid=0000-0002-0003-3801>.

ABSTRACT

The present work analyzes the tax substitution regime levied on cigarettes, in the cases of payment of the Social Integration Program - PIS and for the Financing of Social Security - COFINS, a situation regulated by Law 11.196/2005, in article 62, especially in the judgment of RE No. 596,832, under the system of general repercussion judgments (Theme 228/STF), which defined that the refund of the difference of contributions to PIS/COFINS collected in excess, in the tax substitution regime, is due, if the effective calculation basis of operations is lower than assumed. In the first part of the work, a retrospective is made on tax collection and its conceptualization. Then, it analyzes the tax constitutional principles that support the decision of the STF. In the third part, it analyzes the figures of PIS/COFIN. In the last chapter, it deals with the collection of PIS/COFINS related to the tobacco industry. It concludes that, based on the judgment of the Supreme Court, it is up to the refund of amounts unduly collected by the resellers of the product, in the condition of tax substitutes. The work is based on the historical-monographic method, with an deductive approach, and while the research technique, bibliographic, legislative, jurisprudential documentation and case study, this latter on RE nº 596.832 judgment. It is concluded, in accordance with Thesis 228 of the STF, that when PIS/COFINS is charged on cigarettes with exclusion, in the tax substitution regime, the refund of the difference of the contributions collected in excess is due, but showing that the base of Actual knowledge of operations must be less than assumed.

Keywords: PIS; COFINS; cigarettes; calculation; tax substitution.

Artigo recebido em: 26/09/2022

Artigo aceito em: 09/12/2022

Artigo publicado em: 11/11/2024

Doi: <https://doi.org/10.24302/acaddir.v6.4472>

1 INTRODUÇÃO

A cobrança do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) sujeitas à substituição tributária, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 1991 em seu art. 3º; e também no art. 5º da Lei nº 9.715, de 1998, bem como no art. 62 da Lei nº 11.196, de 2005. Em razão da referida substituição, os recolhimentos de PIS/COFINS, ao invés de serem feitos de forma cumulativa por todos os integrantes da cadeia produtiva, são antecipados pelo fabricante em virtude dessa substituição, regra que também incide na fabricação de cigarros.

A substituição tributária incide quando a responsabilidade pelo pagamento das contribuições ao PIS e COFINS é da indústria ou do fornecedor que realizou a primeira comercialização do produto a um outro contribuinte – como o fabricante ou importador. Desta forma, o imposto devido ao varejista é recolhido pela indústria ou importadora com uma base de cálculo presumida ou estimada.

A legislação determina que a base de cálculo do PIS e da Cofins a serem recolhidos pelos fabricantes na condição de contribuintes e substitutos dos comerciantes varejistas são os valores obtidos pela multiplicação do preço fixado para a venda do cigarro no varejo, multiplicado por 3,42 e 2,9169, respectivamente, conforme determinam o artigo 29, da Lei 10.865/2004 e o artigo 62 da Lei 11.196/2005. E sobre as bases de cálculo, são aplicadas as alíquotas sob os percentuais de 0,65% (PIS) e 3% (COFINS).

Em decorrência desse procedimento, é possível requerer a restituição/compensação de valores pagos indevidamente pelos contribuintes em situação de substituídos, requerendo a diferença do valor que foi estimado na base de cálculo para o valor realmente efetivo ao qual o produto foi comercializado.

À título elucidativo, há o seguinte exemplo: um varejista com seu comércio realiza a venda um maço de cigarros por R\$ 10,00. Ao invés de incidir sobre este valor (base de cálculo efetiva) as alíquotas 3% do PIS, R\$ 0,30, e 0,65% da COFINS, R\$ 0,065, como ocorreria com qualquer outra mercadoria, aplica-se o art. 62 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005, o qual determina que para efeito tributário, a base de cálculo para os cigarros não é 100% de seu preço de tabela, mas sim de 291,69% para recolhimento da COFINS, e o coeficiente de 3,42 para o PIS. Desse modo, a base de cálculo desse produto de R\$ 10,00, pela previsão legal, seria de R\$ 34,20 para o recolhimento do PIS e \$29,169 para recolhimento da COFINS (BRASIL, 2005).

A disputa judicial pelo direito de restituir a diferença dos valores recolhidos a maior sobre a diferença da base de cálculo estimada para a base de cálculo efetivada iniciou em meados dos anos 2000, quando em conformidade com a disciplina do mencionado artigo 4º da Lei nº 9.718/98, a tributação pela Contribuição ao PIS e pela COFINS dos combustíveis derivados do petróleo, inclusive gás, era realizada diretamente pelas refinarias de petróleo, como substitutas tributárias, responsáveis pelo recolhimento das contribuições próprias e daquelas devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas. A base de cálculo para fins de recolhimento da parcela

relativa à substituição tinha por referência o preço da operação de venda praticada pela refinaria.

O presente artigo, em seu problema, busca questionar — a cobrança indevida de PIS/COFINS de cigarros no regime de substituição tributária sob a ótica do RE 596.832, que fixou o Tema 288 do Supremo Tribunal Federal, enseja o direito à restituição pelo contribuinte?

Nesse sentido, serão abordados os objetivos específicos, inicialmente analisando a arrecadação de tributos, através de uma análise histórica, sua conceituação e a figura das contribuições, para posteriormente fazer uma análise sobre o PIS e a COFINS como tributos nacionais, e, por fim, identificar o recolhimento do PIS/COFINS através da substituição tributária na comercialização do cigarro.

O primeiro capítulo deste artigo examina historicamente a arrecadação de tributos no ordenamento jurídico brasileiro, que teve início no período pré-colonial, para posteriormente o conceituar, como se externa no artigo 3º do Código Tributário Nacional, e apresentar a figura das contribuições para a seguridade social, apresentando especificamente o PIS e a COFINS.

Em seguida, busca analisar o PIS e a COFINS como tributos nacionais, sendo que os seus pagamentos encontram previsão no artigo 195 da Constituição Federal. Mas tanto o PIS quanto a COFINS possuem legislações próprias: a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003. O capítulo apresentará a base de cálculo, fato gerador, bem como um histórico e conceito sobre os dois impostos.

Por fim, o terceiro capítulo aborda o recolhimento do PIS e da COFINS quando ocorre substituição tributária na comercialização do cigarro. Apresenta-se uma abordagem sobre o cigarro estar sujeito ao regime da substituição tributária, e posteriormente uma análise sobre a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 596.832 que fixou a Tese de Repercussão Geral n.º 228, determinando que é devida a restituição da diferença das contribuições do PIS e da COFINS se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida.

Ao final, conclui-se que, de acordo com a Tese 228 do STF, quando há cobrança indevida de PIS/COFINS de cigarros, no regime substituição tributária, é devida a restituição da diferença das contribuições recolhidas a maior, desde que se evidenciando que a base de cálculo efetiva das operações deve ser inferior à presumida.

Para isso, a pesquisa se baseia por meio do método histórico-monográfico, com uma abordagem dedutiva, e enquanto a técnica de pesquisa, documentação bibliográfica, legislativa, jurisprudencial e estudo de caso, este sobre o RE nº 596.832, que fixou o Tema n.º 288 de Repercussão Geral.

2 ARRECAÇÃO DE TRIBUTOS: ANÁLISE HISTÓRICA, CONCEITUAÇÃO E A FIGURA DAS CONTRIBUIÇÕES

O recolhimento de impostos no Brasil teve início no período pré-colonial, mediante a ocorrência da exploração dos recursos encontrados em solo brasileiro pelos portugueses, sendo então a cobrança de tributos realizada desde o início século XV (BORDIN, 2002).

O modelo de recolhimento aplicado na época teve como base aquele que já era realizado pela coroa portuguesa nas terras que se encontravam sob seu domínio, visto que o Brasil ainda era colônia de Portugal. Este, por sua vez, instituiu a cobrança de tributos aos comerciantes das colônias. No Brasil, o primeiro tributo instituído foi aplicado na comercialização do pau-brasil, sob a forma de que 20% do material era repassado ao governo pelos “rendeiros” e assim, na sequência, foram instituídas as cobranças sobre os demais produtos extraídos, como o ouro e o algodão (SARAIVA, 1999).

Com a vinda da família real para o Brasil em 1807, foi instituída uma estrutura tributária bem definida e com objetivos focados na coroa. Com essas medidas, foram criadas novas regras e leis, porém dentre os principais feitos dessa época destacam-se a criação do Banco do Brasil e do Tesouro Nacional (SARAIVA, 1999).

Após um longo período de mudanças referente a majoração de tributos, teve início um período onde inúmeras normas foram criadas com foco em regulamentar a tributação de modo que sua distribuição fosse bem disciplinada e organizada.

Um marco foi o ano de 1978, que instituiu a Emenda Constitucional nº 18 trazendo um sistema tributário integrado. Na sequência, em 1984 veio a Emenda Constitucional nº 23, que alterou os dispositivos constitucionais com a meta de aumentar a receita tributária e a Emenda Constitucional nº 27 juntamente com o Decreto-Lei nº 2.186/84, que alteraram a distribuição das receitas tributárias entre Estados e Municípios fazendo com que o recolhimento dos tributos fosse legislado em

acordo com os objetivos estatais, dando origem ao modelo tributário aplicado até a atualidade (AMED, 2000).

O conceito de tributo é expresso no art. 3º do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/1966 como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1996).

O ordenamento, ao expor que o tributo é prestação pecuniária paga em moeda e ainda, que o valor dela se possa exprimir, traz a evidencia de que a arrecadação monetária deve ser feita em dinheiro para que possa ser utilizada pelo Estado em suas políticas públicas e demais necessidades orçamentárias.

Essa definição vem para diferenciar a arrecadação de tributo das prestações não pecuniárias exigidas pelo Estado, as quais não são expressas em moeda, como o serviço militar obrigatório ou participação em Tribunal do Juri, por exemplo.

Mas, focando em conceituar o tributo e sua estrutura, o art. 5º do CTN, em consonância com o disposto no artigo 145 da Constituição Federal, tratam das espécies de tributos, quais sejam as três principais: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (BRASIL, 1966).

Os impostos encontram-se conceituados no art. 16 do CTN, com a definição de que é “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica” (BRASIL, 1966). Ou seja, o Estado não precisa ter uma destinação específica para o recolhimento do imposto, bastando apenas que o fato gerador exigido pelo legislador ocorra.

As taxas encontram-se positivadas no art. 77 do CTN, e possuem como fato gerador os serviços públicos, incluindo os de segurança pública, oferecidos pelo estado ao cidadão. Todavia, a cobrança das taxas é a contraprestação dos serviços públicos oferecidos pelo Estado ao contribuinte. E, nesse mesmo dispositivo encontra-se a definição das contribuições de melhoria, que são cobranças vinculadas ao imóvel que teve valorização em decorrência de realização de obra pública (BRASIL, 1966).

No entanto, o presente estudo irá focar nas contribuições para a seguridade social, onde se aplica a destinação do PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), recolhimentos fundamentais ao Estado e de grande impacto nas obrigações recorrentes das empresas brasileiras.

A Constituição Federal em seu artigo 149, caput e parágrafo primeiro cita:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões (BRASIL, 1988).

E, a partir desse dispositivo foi que as contribuições sociais, paraestatais, ou de previdência, tomaram grande importância diante do ordenamento jurídico. As contribuições de custeio da seguridade social são aquelas referidas no artigo 195 da Constituição e que, em tese, destinam-se ao custeio do orçamento autônomo da seguridade social. Devem ser utilizadas para custear atividades do Estado ligadas à assistência social, à previdência social e à saúde (SEGUNDO, 2019).

Ademais, durante muito tempo, houve dúvidas sobre a natureza das contribuições, atribuindo a elas uma natureza ou fiscal ou parafiscal. O sentido da parafiscalidade é controverso, sendo trivial a afirmação de que ela é o regime lateral ao fiscal. Não é mais correto, contudo, afirmar que as contribuições possuam natureza parafiscal, visto que o próprio texto constitucional e o STF afirmam a sua natureza fiscal. Não se pode mais afirmar a existência de um regime próprio ao lado do sistema fiscal, dado que atualmente o sistema tributário uno abrange sem exceções todas as contribuições, impondo um regime tributário unitário, coerente e rígido de competências tributárias (CALIENDO, 2022).

Assim, as contribuições sociais foram incluídas no sistema tributário nacional por meio do referido artigo 149 da Constituição Federal, que dispõe sobre competência para instituí-las, em regra reservada para a União, embora o mesmo dispositivo assegure a possibilidade de outros entes federais instituírem tais contribuições, desde que, em tal caso, cobradas apenas de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de regime previdenciário próprio (SHOUERI, 2022).

A contribuição sobre o faturamento (COFINS), a partir da Lei nº 10.833/2003, tornou-se não cumulativa. O mesmo ocorreu com a contribuição para o PIS, com o

advento da Lei nº 10.637/2002. Diversamente do que ocorre com o ICMS e o IPI, a não cumulatividade das contribuições em comento não alcança indistintamente todos os contribuintes, mas apenas aqueles que se submetem à sistemática de tributação, pelo imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro líquido, do lucro real (SEGUNDO, 2019).

Dessa forma, cumpre que são contribuições destinadas à seguridade social: o PIS (Programa de Integração Social), a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), o CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) e as contribuições ao INSS (AVALLONE, 2015).

3 ANÁLISE SOBRE O PIS E COFINS COMO TRIBUTOS NACIONAIS

As contribuições de PIS e COFINS estão presentes em todos os segmentos da cadeia produtiva do Brasil, tendo como incidência a receita ou faturamento das empresas. Seu pagamento se encontra previsto na Constituição Federal no art. 195, I e no art. 239, sendo suas respectivas cobranças foram legalizadas e instituídas por meio da Lei Complementar nº 70/1991 (COFINS) e 07/1970 (PIS) (BRASIL, 1970, 1991).

Conforme o artigo 1º da Lei nº 10.637/2002, o fato gerador da incidência PIS/Pasep ocorre “com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (BRASIL, 2002). No mesmo sentido determina o artigo 1º da Lei nº 10.833/2003 quanto ao fato gerador da COFINS (BRASIL, 2003).

Ademais, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o artigo 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (BRASIL, 2002). No mesmo aspecto determina a Lei nº 10.833/2003 quanto à COFINS (BRASIL, 2003).

Sendo assim, a base de cálculo é o total das receitas lucradas. Nos dois casos, só se enquadra como receita a entrada que possui caráter definitivo ao patrimônio de quem a fatura, pois a materialidade econômica do PIS e da COFINS é a receita total

recebida pela pessoa jurídica e a sua arrecadação ocorre de forma não-cumulativa, ou seja, conduz o encargo jurídico do tributo ao consumidor final.

O Programa de Integração Social (PIS) antecede a Constituição Federal de 1988, pois foi instituído através da Lei Complementar nº 7 de 1970 com o objetivo de gerar um fundo que seria financiado através de descontos calculados sobre as receitas auferidas das pessoas jurídicas. A finalidade para esse recolhimento, seria a destinação desse fundo ao trabalhador quando este, por sua vez, passasse por algum evento atípico da rotina de serviço, como casamento, aposentadoria ou até mesmo invalidez (MACHADO, 2000)

Em 1988, com o advento da Constituição Federal, os recolhimentos do PIS se mantiveram e com isso foi editada a norma da arrecadação para que essa fosse destinada ao financiamento do Seguro-Desemprego, do Abono Salarial e demais Programas de Desenvolvimento Econômico elaborados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, conforme cita a norma:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento)

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei (BRASIL, 1988).

O PIS se trata de um instrumento que transfere os rendimentos do administrando voltado à melhor distribuição da renda nacional. Conforme exposto no art. 2º da Lei nº 9.715/98, a contribuição é apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês e pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas (BRASIL, 1998).

Já a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi criada através da Lei Complementar nº 70 do ano de 1991 e está amparada constitucionalmente no art. 195, I, “b”, da CF/88 tendo como finalidade o investimento com saúde pública, previdência social e outros programas nacionais de assistência social. Surgiu para substituir a antiga contribuição que era denominada FINSOCIAL, que havia sido instituída pelo Decreto Lei 1.940 de 25 de maio de 1982 (TAVARES, 2008).

A COFINS se trata de uma contribuição social que busca garantir os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social da população sendo apurado e recolhido pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, abarcando as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis (BRASIL, 1991).

Inicialmente, quando instituída, essa contribuição era recolhida aplicando-se a alíquota de 2% sobre a receita bruta das saídas de produtos e serviços oferecidos pela pessoa jurídica, conforme previsto no art. 2º, da Lei Complementar nº 70 (BRASIL, 1991). Porém, no ano de 1998, a Lei nº 9.718 foi editada unindo a regulamentação do PIS e da COFINS e então, após algumas discussões, a base de cálculo para o recolhimento dessas contribuições passou a ser o faturamento da pessoa jurídica, independentemente da atividade exercida e da classificação contábil da receita, conforme preveem as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. (BRASIL, 1988, 2002, 2003).

4 RECOLHIMENTO DO PIS/COFINS PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA COMERCIALIZAÇÃO DO CIGARRO

O cigarro se trata de produto consumido mundialmente e no Brasil é comercializado por uma série de empresas. Na composição do produto, verifica-se uma série de insumos:

Como o tabaco é um produto agrícola sazonal, está sujeito a variações de acordo com cada safra. Assim, durante o processo produtivo do cigarro, o tabaco passa por uma etapa de homogeneização em que são acrescentados umectantes, açúcares, amido e conservantes. Estes são os únicos aditivos permitidos pela Anvisa. (BAT BRASIL, 2022).

O cigarro está sujeito ao regime da substituição tributária, sendo calculado conforme o artigo 62 da Lei nº 11.196/2005. As bases de cálculo do PIS e da COFINS são os valores obtidos pela multiplicação do preço presumido para a venda do cigarro por um percentual. Isto é, o valor presumido de venda multiplicado por 3,42 e 2,9169, respectivamente (BRASIL, 2005).

Conforme é apresentada pela Receita Federal do Brasil (2014) a substituição tributária para o PIS/PASEP e para a COFINS é aplicada ao preço de venda a varejo, porém a responsabilidade de recolhimento ocorre ao fabricante e importador do cigarro (RECEITA FEDERAL, 2022).

Neste regime, a lei atribui a responsabilidade tributária a um terceiro que paga a contribuição devida no lugar de quem seria o contribuinte de fato; ou seja, a substituição tributária ocorre nos casos em que a responsabilidade pelo pagamento das contribuições ao PIS e COFINS é da empresa de onde se originou o produto, por exemplo, fabricante ou importador (MACIEL; RIBEIRO, 2018). Assim, o imposto é retido de maneira antecipada e com uma base de cálculo presumida ou estimada (BRASIL, 2005).

Como o Código Tributário Nacional não destacou as categorias do substituto e do responsável *stricto sensu*, o artigo 128 acaba por se referir a hipótese em que se mantém a responsabilidade do contribuinte. Na substituição, é bom que se diga, importa que haja dispositivo “excluindo a responsabilidade do contribuinte”, já que a sujeição passiva já nasce atribuída a “terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação” (SCHOUERI, 2022).

O Supremo Tribunal Federal discutiu o tema através do julgamento de Repercussão Geral RE nº 596.832, no qual o relator Ministro Marco Aurélio afirmou que o Erário Público não pode se apropriar de valor que “não corresponda, consideradas a base de incidência e a alíquota das contribuições, bem assim os regimes de arrecadação ao tributo realmente devido” (BRASIL, 2020, p. 10).

Além disso, o relator ressalta que “o recolhimento primeiro é feito por estimativa, e toda estimativa é provisória, seguindo-se o acerto cabível quando já conhecido o valor do negócio jurídico” (BRASIL, 2020, p. 10).

Sendo assim, o cálculo por estimativa é sempre provisório, de modo que quando houver o conhecimento do valor real do negócio jurídico deve haver o acerto dos valores (BRASIL, 2020).

No que tange à conclusão do julgamento, foi definida a seguinte Tese n.º 228 para fins de repercussão geral:

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 (BRASIL, 2020, p. 11).

Com base nesse julgamento e com a obrigação de se manifestar sobre a decisão, a Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu a Nota Cosit/Sutri/RFB 446/2020, onde expôs que o entendimento é aplicável a comercialização dos cigarros, visto que existe o regime de substituição tributária do PIS e da Cofins. Na sequência, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) se manifestou através do Parecer SEI 2592/2021/ME, dispensando a PGFN de contestar e recorrer nesta matéria e reconhecendo que

é devida ao substituto 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.

É notório o direito líquido e certo à restituição dos valores pagos indevidamente quando a base de cálculo presumida for maior que a efetiva, visto que o Código Tributário Nacional prevê a devolução de impostos pagos em desacordo com a legislação e alíquotas aplicáveis.

Havendo pagamento realizado a maior ou indevidamente ao Fisco pelo contribuinte, há a constituição de um direito material pelo contribuinte de se restituir e/ou compensar. O exercício deste direito deve obedecer aos requisitos da legalidade, o qual está previsto no art. 150, I, da CF/88, sendo consubstanciado na existência líquida e certa, seja em virtude de lei ou de jurisprudência reiterada pelos tribunais (BRASIL, 1988).

O Código Tributário Nacional se faz claro em seu artigo 165, ao afirmar que o sujeito passivo possui direito à restituição total ou parcial do tributo independentemente de prévio protesto, em qualquer modalidade de pagamento (BRASIL, 1966).

Importante destacar o artigo 19, inciso VI, da Lei nº 10.522 de 2002, o qual impõe que a PFGN não conteste decisões que já tenham sido julgadas em caráter de repercussão geral pelo STF, como ocorre com RE nº 596.832 (Tema 228):

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal

Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

- a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou
- b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional (BRASIL, 2002).

A partir do julgamento do RE 596.832, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer Sei nº 16182/2021/ME, no qual ficou definido, diante da decisão do STF, que a administração pública concede o direito ao substituído tributário à restituição da diferença das contribuições para o PIS e a COFINS por ele recolhidas a maior, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida (BRASIL, 2021).

Além disso, a Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu a Nota COSIT/Sutri/RFB nº 446/2020, onde concluiu que a decisão com repercussão geral julgada pelo STF se aplica à comercialização de cigarros, onde existe a substituição tributária do PIS e da COFINS. Posteriormente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu

o Parecer SEI nº 2592/2021/ME, dispensando a PGFN de contestar e recorrer sobre o tema (BRASIL, 2021).

Dessa forma, não podem mais ser constituídos débitos tributários em contrariedade à referida determinação do Supremo Tribunal Federal, bem como devem ser adotadas as orientações da Suprema Corte para fins de revisão de ofício de lançamento e repetição de indébito no âmbito administrativo.

Deve-se reforçar o absoluto compromisso da Administração Tributária com a Constituição Federal e com o Estado Democrático de Direito, de modo a se garantir máxima efetividade ao comando da Suprema Corte, de sorte que, independentemente de ajuizamento de demandas judiciais, a todo e qualquer contribuinte seja garantido o direito de reaver, na seara administrativa, valores que foram recolhidos indevidamente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Brasil, inúmeras empresas pagam tributos de maneira errônea, seja por erros contábeis e fiscais decorrentes da complexidade das normas vigentes, seja devido às exigências ilegais ou inconstitucionais dos cálculos e obrigações. Bom, com as empresas varejistas que comercializam cigarros, ocorre exatamente o que foi exposto na segunda hipótese, pois os comerciantes são obrigados a arcar com um recolhimento das contribuições de PIS e COFINS superiores ao que realmente é devido.

Conforme exposto nos capítulos anteriores, a discussão sobre o recolhimento indevido de PIS e COFINS sobre a comercialização dos cigarros foi um tema que se manteve em discussão até o julgamento do RE 596.832 pelo STF (Tema 228).

Considerando que a base de cálculo é fixada pelo artigo 62 da Lei 11.196/2005, o preço de venda pode acabar se tornando inferior do que à base de cálculo presumida. Portanto, o valor cobrado antecipadamente na indústria acaba por não corresponder ao que realmente é devido, visto que os parâmetros fixados por estimativa não se efetivaram na venda ao consumidor final.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 596.832/RJ, com repercussão geral reconhecida sob Tema 228, foi decidido, por maioria, 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 maior, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida.

De acordo com o entendimento, na comercialização dos cigarros, não tendo sido verificado o fato gerador ou constatada a ocorrência de modo diverso do presumido, existe o direito de restituição dos valores recolhidos a maior, pois, tratando-se de antecipação, é necessário saber se os parâmetros fixados por estimativa se efetivaram.

As empresas varejistas que realizam a venda de cigarros, como postos de combustíveis, padarias, lojas de conveniência e supermercados, desde que comprovem que os valores de venda foram inferiores aos presumidos, podem pleitear a restituição dos valores de PIS e Cofins recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos.

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 diversos setores econômicos, como na comercialização dos cigarros (art. 3º, Lei Complementar nº 70/1991), motocicletas (art. 43 da MP 2.158-35/2001) e Zona Franca de Manaus (art. 65, Lei nº 11.196/2005), aplica-se a decisão com repercussão geral exarada pela Suprema Corte proferida no âmbito do RE 596.832/RJ.

Assim, percebe-se que de acordo com a Tese 228 do Supremo Tribunal federal, quando há cobrança indevida de PIS/COFINS de cigarros no regime substituição tributária, é devida a restituição da diferença das contribuições recolhidas a mais, mas evidenciando que a base de cálculo efetiva das operações deve ser inferior à presumida.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado** 8. ed. São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Editora Nobel, 2000.

AVALLONE, Erica. Contribuições: Pis/Cofins, CslI e Inss. **Jus Brasil**, 2015. Disponível em: <https://ericaavallone.jusbrasil.com.br/artigos/235296491/contribuicoes-pis-cofins-csll-e-inss>. Acesso em: 05 dez. 2022.

BAT BRASIL. **Do que é feito o cigarro?** 2022. Disponível em: https://www.batbrasil.com/group/sites/SOU_AG6LVH.nsf/vwPagesWebLive/DOAGFH2J?opendocument. Acesso em: 06 dez. 2022.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Método. 2019.

BORDIN, Luis Carlos Vitali. **A origem dos tributos**: estudos Econômico-Fiscais. Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda, Departamento da Receita Pública Estadual, Divisão de Estudos Econômico-Tributários, a. 8, n. 9, nov. 2002.

BRASIL. [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, DF: 1970. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm. Acesso em: 28 maio 2022

BRASIL. **Lei Complementar Nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%B0%2070%2C%20DE%2030%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201991&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20para%20financiamento%20da,financeiras%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, DF: 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Brasília, DF: 1998. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF: 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 28 maio 2022

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Brasília, DF: 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000**. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, DF: 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/2037-24. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Nota Cosit/Sutri/RFB nº 446, de 16 de novembro de 2020**. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/oficio_1736__17_11__nota.pdf. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Parecer SEI Nº 16182/2021/ME**. out. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos/arquivos-e-imagens/parecer-crj-16182-com-aprovacao-pgfn.pdf>. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Parecer SEI Nº 2592/2021/ME**. fev. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-no-2592-2021-me.pdf/view>. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 596.832**. Recorrente: Posto de Gasolina Rei de Mesquita Ltda e outro(a/s). Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 29 de junho de 2020. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2659948>. Acesso em: 29 maio 2022.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil** (2022). Regimes Especiais. Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/RegIncidencia.htm#Regimes especiais](http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/RegIncidencia.htm#Regimes_especiais). Acesso em: 06 dez. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 14. ed. Niterói: Impetus, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 18.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescentado e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito Tributário III: autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas**. Bahia: Edithus, 2016.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Pis e Cofins**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

RIBEIRO, Maria de Fátima; MACIEL, Lucas Pires. Restituição do ICMS pago a maior nos casos de substituição tributária para frente e os reflexos no desenvolvimento. **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**. Porto Alegre. v. 4. n. 2. p. 131-149. jul/dez 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/210565779.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018.

SARAIVA, José Hermano. História concisa de Portugal. 20. ed. Lisboa: EuropaAmérica, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo : Saraiva Jur, 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

TAVARES, Marina Raposo. Principais aspectos das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social. **IEPREV**, 2008. Disponível em: [https://www.ieprev.com.br/conteudo/categoria/3/2173/principais_aspectos_das_contr ibuicoes_destinadas_ao_financiamento_da_seguridade_social](https://www.ieprev.com.br/conteudo/categoria/3/2173/principais_aspectos_das_contr_ibuicoes_destinadas_ao_financiamento_da_seguridade_social). Acesso em: 06 dez. 2022.