



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 14751.002321/2009-15  
**Recurso n°** 924.377 Voluntário  
**Acórdão n°** **1401-000.794 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 9 de maio de 2012  
**Matéria** SIMPLES NACIONAL  
**Recorrente** J T DE LIMA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES**

Ano-calendário: 2005

SIMPLES. BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS DEVIDOS. RECEITA BRUTA.

Os tributos recolhidos mensalmente com base no Simples constituem o resultado da aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta auferida no mês, não sobre o apontado ganho resultante das operações realizadas pelo optante do regime simplificado.

OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE APURAÇÃO ADOTADO PELA PESSOA JURÍDICA AUTUADA.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valores dos tributos a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

BONIFICAÇÕES CONCEDIDAS EM MERCADORIAS.

As bonificações em mercadorias, quando caracterizadas como descontos incondicionais, devem ser excluídas da base de tributação do Simples, por representarem redução no custo individual das mercadorias recebidas, não podendo ser consideradas como receitas passíveis de tributação.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Exige-se através de lançamento de ofício as diferenças apuradas, relativas a recolhimentos a menor em face da identificação de base cálculo aplicável a maior em relação àquela apurada pela contribuinte.

Lançamento mantido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial para afastar a inclusão da remessa em bonificação como receita tributável.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Karem Jureidini Dias (vice-Presidente), Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes De Mattos e Mauricio Pereira Faro.

## Relatório

Trata-se de auto de infração de Simples, decorrente da apuração de omissão de receitas no ano calendário 2005.

Pela sua completude, adoto e transcrevo o relatório constante da decisão recorrida, *in verbis*:

*Conforme descrições dos fatos, constantes dos autos de infração, fls. 04 a 06, 20 (verso) a 23, 27 a 29 (verso), 33 (verso) a 36, e 40 a 42 (verso), os autos de infração relativos ao ano-calendário de 2005, foram decorrentes de:*

- Omissão de receitas não escrituradas, no valor das notas fiscais de "remessa em bonificação" da fornecedora Souza Cruz S.A. para a contribuinte, equivalente ao valor, ou preço, de custo, das mercadorias remetidas pela fornecedora, a título de bonificação em mercadorias em função dos volumes comercializados pela empresa J. T. de Lima, uma espécie de desconto em mercadorias, em vez de desconto em dinheiro, sendo tais mercadorias não escrituradas consideradas vendidas pelo preço de custo "tendo em vista que os preços são tabelados", e não "simplesmente repassadas aos fumantes contumazes" como forma de propaganda junto a estes, tal como alegado pela fiscalizada. Essas receitas foram relacionadas no "Demonstrativo das Receitas de Vendas de Cigarros" (fls. 1005 a 1006);*

- Omissão de receitas equivalentes a pagamentos efetuados com recursos estranhos à escrituração. Compras não foram escrituradas no livro Registro de Entradas de Mercadorias (livro fiscal), também não sendo escriturados no Livro Caixa os pagamentos efetuados às empresas Chocolates Garoto S.A.,*

*Souza Cruz S.A. e Refrescos Guararapes Ltda, conforme "Demonstrativo das Compras e Pagamentos não Escriturados" (fls. 1007 a 1023); e*

*Insuficiência de recolhimento, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, integrante dos Autos de Infração (fls. 1033 a 1044).*

*3. No Termo de Verificação Fiscal, fls. 1033 a 1044, ainda é descrito que:*

*3.1. o crédito tributário refere-se ao SIMPLES, pela ausência de recolhimento relativamente ao ano base de 2005;*

*3.2. a empresa foi constituída em 20/07/1971 e tem como objetivo o "Comércio varejista de doces, balas, bombons e semelhantes", CNAE 4721-1-04, e está constituída na Junta Comercial como firma individual ou empresária em nome de Jacó Tibúrcio de Lima, CNPJ 08.667.073/0001-43;*

*3.3. foi selecionada para fiscalização na operação "Clientes x Fornecedores - Compras", porque efetuou compras na ordem de R\$ 8.095.748,73, conforme declarações DIPJ de fornecedor, embora a fiscalizada tenha informado para a Receita Federal do Brasil - RFB - compras acumuladas no valor de R\$ 89.893,24, conforme Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica do ano-calendário 2005 (fls. 114 a 131);*

*3.4. a contribuinte tomou ciência do início do procedimento fiscal em 20/01/2009, sendo-lhe solicitados livro de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias, de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do ISS, livro Caixa, Registro de Termos de Ocorrências e de Documentos Fiscais e Registro de Inventário, Notas Fiscais de entradas e saídas de mercadorias e de serviços prestados em 2005, além de contrato social e alterações;*

*3.5. em 29/01/2009 apresentou os livros documentos solicitados, complementando o material em 04/02/2009;*

*3.6. também foram colhidos documentos e informações perante terceiros (fornecedores mais representativos em volume de vendas à fiscalizada, no caso: Chocolates Garoto S.A., Souza Cruz S.A. e Refrescos Guararapes Ltda);*

*3.6.1. o fornecedor Chocolates Garoto S.A. encaminhou cópias de notas fiscais de venda à fiscalizada, canhotos das notas fiscais e planilha com dados de seu livro Razão da conta clientes, onde consta o número de Nota Fiscal, data de emissão, vencimento e forma de pagamento, consoante fls. 182 a 218, e informou que o responsável pelas compras e pagamentos em 2005 e 2006 era o sr. Jacó Tibúrcio de Lima, além de anexar relatório com as formas de pagamentos, informando, posteriormente, a forma e data das quitações (fls. 214 a 218);*

*3.6.1.1. do confronto dos valores das vendas efetivamente feitas pela fornecedora Chocolates Garotos S.A. com os valores*

*escriturados no livro Caixa e no livro de Registro de Entradas de Mercadorias da fiscalizada, foram detectadas várias compras e pagamentos não escriturados, sendo lavrado Termo de Constatação Fiscal, acompanhado do Demonstrativo das Compras e Pagamentos não Escriturados, com ciência em 29/07/2009;*

*3.6.2. o fornecedor Souza Cruz S.A. apresentou relação de 792 notas fiscais emitidas em 2005 e 2006, relativas às vendas de cigarros, cartões telefônicos e remessas em bonificações, efetuadas à pessoa jurídica J. T. de Lima, enviando 697 notas fiscais localizadas, justificando que 95 notas fiscais não foram encontradas, possivelmente por arquivamento em locais diversos, mas estava apresentando todos os dados das notas fiscais obtidos de arquivos magnéticos;*

*3.6.2.1. explicou, a mesma Souza Cruz S.A., que a quitação da venda é dada no momento da entrega das mercadorias, mediante pagamento à vista, ou por pagamento na modalidade "RCC - Recibo de Crédito em Carteira", cujo pagamento se dava de 03 a 07 dias da entrega da mercadoria, tendo juntado cópias de RCC, canhotos de entrega de mercadorias em que o sr. Jacó Tibúrcio de Lima aparece atestando o recebimento das mercadorias compradas;*

*3.6.2.2. no cadastro CNPJ, o nome do sr. Jacó Tibúrcio aparece como proprietário, sendo responsável pelas compras e pagamentos da empresa;*

*3.6.2.3. a Souza Cruz S.A. foi ainda intimada a apresentar as 95 notas fiscais restantes e para demonstrar as suas formas de pagamento, bem como solicitou-se da mesma informar sobre a operação "remessa em bonificação" - CFOP - 5.910, em que situação se dava tal transação, e para que informasse qual o tipo de relação comercial que mantinha com a fiscalizada;*

*3.6.2.4. em resposta, a Souza Cruz S.A. enviou 82 notas fiscais e nova relação de notas fiscais e respondeu que a operação "remessa e bonificação" consistia em um bônus em mercadorias concedido ao cliente, em função dos volumes comercializados e ainda que mantinha relação comercial normal de venda por atacado dos produtos que comercializava e não havia qualquer vínculo contratual entre as empresas;*

*3.6.2.5. do confronto dos valores das vendas efetivamente realizadas pela fornecedora Souza Cruz S.A. com os valores escriturados no livro Caixa e no livro Registro de Entradas de Mercadorias da pessoa jurídica J. T. de Lima, constatou-se que as compras e os pagamentos efetuados à empresa Souza Cruz S.A. não foram escrituradas no livro fiscal de Registro de Entradas de Mercadorias, nem ocorreu o registro do pagamento no livro Caixa, conforme fls. 132 a 181, sendo lavrado Termo de Constatação Fiscal, acompanhado do Demonstrativo das Compras e Pagamentos não Escriturados, com ciência em 29/07/2009;*

3.6.3. após intimações, a empresa Refrescos Guararapes Ltda apresentou via correio eletrônico planilha com todas as vendas realizadas à fiscalizada, e sua forma de pagamento e posteriormente entregou as 3ª vias de notas fiscais e boletos das operações comerciais realizadas com a J. T. de Lima, informando o nome do sr. Jacó Tibúrcio de Lima como responsável e garantidor das operações comerciais, além de enviar mais 14 notas fiscais em resposta à pedido de complementação de informações;

3.6.3.1. foram detectadas várias compras e pagamentos não escriturados,

mediante o confronto dos valores das vendas efetivamente realizadas pela fornecedora Refrescos Guararapes Ltda com os valores escriturados no livro Caixa e no livro Registro de Entradas de Mercadorias da pessoa jurídica fiscalizada, sendo lavrado Termo de Constatação Fiscal, acompanhado de Demonstrativo das Compras e Pagamentos não escriturados, com ciência em 29/07/2009;

3.7. as aquisições e os respectivos pagamentos feitos às empresas Chocolates Garoto S.A., e Refrescos Guararapes Ltda, tiveram alguns registros feitos nos mencionados livros Caixa e de Registro de Entradas de Mercadorias;

3.8. o Termo de Constatação Fiscal está acompanhado do Demonstrativo das Compras e Pagamentos não Escriturados e 05 planilhas referentes às mercadorias recebidas a título de remessa de bonificação, espécie de bônus em mercadorias, ou de desconto em mercadorias, consoante o Demonstrativo das Receitas de Vendas de Cigarros, sendo que do primeiro demonstrativo constam o nº da nota fiscal, data de emissão, valor, nome do fornecedor, CNPJ e informações de pagamento (data, forma de pagamento e valor), enquanto no segundo demonstrativo constam dados da nota fiscal, fornecedor e CNPJ;

3.9. ainda no curso do procedimento fiscal, a fiscalizada apresentou suas contra-razões ao Termo de Constatação Fiscal em 12/08/2009, alegando que:

3.9.1. é comerciante há mais de 30 anos, e sempre soube que cigarros eram tributados no momento da aquisição;

3.9.2. o lucro com cigarros sempre foi pequeno, não havendo que pagar outro imposto sobre a sua venda, sendo o lucro bruto de 2% no atacado, que representam 95% das vendas, e de no máximo 8% na venda ao consumidor, sem levar em conta as perdas;

3.9.3. reconhece que em momento algum enviou notas fiscais para lançamento nos livros de entradas de mercadorias nem informou à contabilidade o montante dessas vendas, não sabendo que tais notas fiscais deveriam ser lançadas na contabilidade, bem como as suas vendas, e que estava cometendo uma infração fiscal;

3.9.4. reconhece como verdadeiras as compras à Souza Cruz S.A. levantadas pela fiscalização e desconhece os motivos para o não lançamento das notas fiscais de aquisição de mercadorias junto às empresas Refrescos Guararapes Ltda e Chocolates Garoto S.A., o que talvez se devesse ao extravio de tais documentos, por serem em pequeno número;

3.9.5. as mercadorias dadas pela Souza Cruz a título de bonificação ou brinde eram para serem distribuídas a título de propaganda comercial, não sendo vendidas nem delas obtinha lucro ou receita, sendo repassadas aos fumantes contumazes;

3.9.6. discorda da inclusão da nota fiscal nº 029551, de 12/12/2005, no valor de R\$ 52.522,72, pois acredita haver um engano já que os valores dos brindes giravam em torno de R\$ 300,00 a R\$ 1.000,00;

3.9.7. solicitou que fosse tributado levando-se em conta a margem de lucro bruto de 2% sobre o preço de custo e que, diante da possível autuação, seja dada maior a celeridade possível, de modo a poder participar do parcelamento previsto na Lei nº 11.941/09;

3.10. a partir das respostas da contribuinte ao Termo de Constatação Fiscal, a fiscalização concluiu e relatou, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1033 a 1044), integrante dos Autos de Infração, que:

3.10.1. assistia razão à contribuinte quanto à inclusão da nota fiscal nº 029551 como não sendo remessa em bonificação ou desconto, por se tratar, de fato, de aquisição de mercadoria, excluindo o seu valor do Demonstrativo das Receitas de Vendas de Cigarros e o incluindo no Demonstrativo das Compras e Pagamentos não Escriturados;

3.10.2. do total das vendas de mercadorias em 2005, os cigarros representaram 99,30%, os refrigerantes 0,47% e chocolates 0,23%;

3.10.3. quanto à alegação da contribuinte de que o imposto era pago quando da aquisição do cigarro junto à empresa Souza Cruz S.A., a fiscalização esclarece estar correta sua afirmação no que se refere ao PIS e Cofins, uma vez que os fabricantes e importadores, na condição de contribuinte e de responsável, como substituto tributário, dos comerciantes varejistas e atacadistas, recolhem tais contribuições sociais, baseados na Lei Complementar nº 70/91, art. 3º, Lei nº 9.532/97, art. 53 e art. 81; Lei nº 9.317/96, art. 5º §5º; Lei nº 9.718/98; Decreto nº 4.524/02, arts. 4º, 37, 47 e 82 e 83; e Lei nº 10.865/04, art. 29 e 53;

3.10.4. os comerciantes varejistas optantes pelo SIMPLES Federal, entretanto, não podem excluir o PIS e a Cofins já descontada na aquisição, assim como não poderá afastar da receita bruta o valor das vendas desse produto (cigarros),

conforme Lei nº 9.317/76, art. 5º, §5º; Decreto nº 4.524/02, art. 4º e art. 37 e a IN SRF nº 247/02, art. 4º e 38;

3.10.5. esclareceu também que diferentemente ocorre com o SIMPLES Nacional, conforme inciso IV, §4º do art. 18 da Lei nº 123/2003, que manda reduzir, do montante devido, as receitas decorrentes de substituição tributária, de modo que, se o SIMPLES Nacional existisse desde o exercício de 2005, essas receitas de cigarros não seriam incluídas no cálculo do imposto devido, no entanto, no SIMPLES Federal, como é o caso, não há previsão para exclusão das receitas tributárias oriundas de mercadorias adquiridas com substituição tributária;

3.10.6. no que se refere ao pedido para ser tributado de acordo com a sua margem de lucro bruto de 2% sobre a comercialização de cigarros, esclareceu ainda, a fiscalização, que não há tal previsão legal para as empresas optantes pelo SIMPLES Federal, de modo que, no caso em apreço, o sujeito passivo deveria ter optado pelo regime de tributação Lucro Real, onde é apurado o lucro contábil de receitas menos os custos e despesas operacionais;

3.10.7. diferentemente do que diz a contribuinte, a empresa Souza Cruz S.A. informou que a operação remessa em bonificação consistia de bônus em mercadorias concedido ao cliente em função dos volumes comercializados, não se tratando de mercadoria dada para distribuição gratuita a título de propaganda conforme defende a empresa;

3.11. considerando-se a informação da Souza Cruz S.A. de que a operação de remessa em bonificação, CFOP 5.910, consistia em bônus em mercadorias cedidas ao cliente em função do grande volume de vendas de cigarros, configurando-se numa espécie de desconto, só que dado em mercadoria, e não doação para que a fiscalizada procedesse à distribuição gratuita aos "fumantes contumazes" como forma de propaganda do cigarro, como alegado pela defendente, foi elaborada a planilha Demonstrativo das Receitas de Vendas de Cigarros, receitas, essas, omitidas, que tiveram origem nas mercadorias cedidas pela fábrica a título de bônus ou descontos comerciais à cliente J. T. de Lima, em função do montante comercializado;

3.12. a fiscalizada foi intimada a justificar a falta de escrituração das compras no livro Registro de Entradas de Mercadorias e a falta de registro de pagamentos no livro Caixa relativamente às aquisições feitas junto às empresas Souza Cruz S.A., Chocolates Garoto S.A. e Refrescos Guararapes Ltda., todavia não comprovou a escrituração dos pagamentos, pelo que foram elaboradas as planilhas Demonstrativo das Compras e Pagamentos não Escriturados, considerando-se a não escrituração em omissão de receitas, conforme art. 40 da Lei 9.430/96 e art. 281 do RIR/99;

3.13. assim, foram consideradas as omissões de receitas: mercadoria recebida a título de desconto e os pagamentos não escriturados no livro Caixa, cujos valores contam dos

*demonstrativos: Demonstrativo das Receitas de Vendas de Cigarros e Demonstrativo das Compras e Pagamentos não Escriturados, apurando-se a base de cálculo do SIMPLES a partir dos valores tributáveis desses demonstrativos, levando-se em conta que, no caso do SIMPLES, as únicas deduções permitidas são relativas às vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, sendo vedada qualquer outra exclusão, seja em função da alíquota incidente ou tratamento diferenciado, tais como, substituição tributária, diferimento, crédito presumido, redução da base de cálculo e isenção, nos termos do art. 2º, §§ 2º e 4º da Lei 9.317/96, e art. 4º, §1º, e art. 19, da IN SRF nº 355, de 2003;*

*3.14. verificou-se que a empresa deixou de recolher ou recolheu a menor o SIMPLES (IRPJ, CSLL, Cofins, PIS, "IPI" e INSS) para o período constante do auto de infração, ano-calendário de 2005.*

*4. Devidamente notificada dos Autos de Infração em 15/12/2009, e não se conformando, a contribuinte apresentou, em 14/01/2010, as suas razões de defesa, fls. 1048 a 1053, argumentando, em síntese, que:*

*4.1. é empresário individual, representado pelo titular, sr. Jacó Tibúrcio de Lima;*

*4.2. consta do auto de infração que deixou de efetuar o registro no Livro de Registro de Entradas e no Livro Caixa diversas notas fiscais de entradas de mercadorias para revenda adquiridas das empresa Sousa Cruz S/A, Chocolates Garoto S/A e Refrescos*

*Guararapes S/A, caracterizando infração fiscal conforme art. 40 da Lei 9.430/96, tendo o auto de infração o valor total de R\$ 2.095.544,01, a título SIMPLES (CSLL, IRPJ, PIS, COFINS e INSS), multas e juros, relativamente ao ano base de 2005;*

*4.3. foi questionado pelo agente fiscal sobre a aquisição de mercadorias conforme uma relação com diversas notas fiscais de mercadorias adquiridas da empresa Sousa Cruz S/A e umas poucas das empresas Chocolates Garoto S/A e Refrescos Guararapes S/A, sendo notório que, à época, o conhecimento dos pequenos comerciantes do Mercado Central era de que cigarro sempre tivera seus impostos recolhidos na fonte, não havendo imposto posterior a ser pago, "daí por falta de orientação deixar de lançar nos Livros de Registro de Entradas e no Livro Caixa tais aquisições", o que foi confirmado por escrito ao agente fiscalizado;*

*4.4. cigarro é comercializado de forma diferente das outras mercadorias (chocolates e refrigerantes), já que o cigarro tem preço tabelado, sendo vendido pelo preço que é adquirido, e a empresa Sousa Cruz S/A cede mercadorias a título de bônus ou descontos comerciais em função do volume comercializado, nos percentuais de 1%, 1,5% e 2%, de acordo com a marca do*

*cigarro, sendo o ganho pequeno, apesar do volume monetário da operação ser alto;*

*4.5. apresenta "alguns demonstrativos e considerações que comprovam a inaplicabilidade do valor apurado no auto de infração", sendo:*

*4.5.1. o "quadro demonstrativo de 'Receitas, Impostos Incidentes s/ Receitas, Custo das Mercadorias Vendidas e Lucro Bruto' de acordo com as Notas Fiscais relacionadas no referido Auto de Infração", o qual "considera que os impostos (JCMS, Cofins e PIS) incidentes nas receitas com cigarro e com refrigerantes são cobrados através de substituição tributária";*

*4.5.1.1. "conforme quadro demonstrativo acima (...) o valor da Receita Bruta acrescido do valor da Bonificação totalizam um montante de R\$ 9.229.076,50 (...), o Lucro Bruto é de R\$ 100.039,67 (...), valor pequeno em relação à receita total, uma vez que 99,32% da Receita Bruta é representado por operações com 'cigarro' e a mesma tem um valor adicionado ínfimo, e a cobrança na fonte do PIS, Cofins e ICMS';*

*4.5.1.2. apresenta um comparativo entre os valores dos tributos PIS, Cofins, IRPJ e CSLL, apurados nos autos de infração (no total de R\$ 468.405,77) e os valores dos mesmos tributos apurados a partir do que chama de "efetivo lucro da empresa" (com o valor total de R\$ 24.455,71), encontrando uma diferença total de R\$ 443.950,06;*

*4.5.2. "o novo Sistema Simplificado de Arrecadação 'Simples Nacional' estabelecido conforme Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, contempla que o contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação";*

*4.5.2.1. o Simples Nacional permite abater da base de cálculo do PIS, da Cofins e do ICMS o valor de receitas que já sofreram tributação na fonte, o que o Simples Federal não contemplava, tributando todas as receitas sem considerar o que já havia sofrido tributação na fonte, conforme a base de cálculo do auto de infração. Apresenta quadro demonstrativo comparativo entre o Regime de recolhimento do SIMPLES Federal e do SIMPLES Nacional, pelo qual encontra uma diferença de R\$ 348.424,01 a maior no primeiro em relação ao segundo, entre os totais de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, para a mesma base de cálculo de R\$ 9.229.076,50;*

*4.5.3. a contribuição para o INSS no auto de infração foi calculada de acordo com as alíquotas do SIMPLES Federal, obtidas através da receita acumulada;*

*4.5.3.1. como o valor das operações com cigarro é alto, o percentual da contribuição para o INSS, foi "de*

*aproximadamente 4,98%", "o que é inaplicável uma vez que o valor adicional do cigarro varia entre 1%, 1,5% e 2%>";*

*4.5.3.2. explica que no seu estabelecimento são necessários em média quatro empregados e apresenta um demonstrativo com o valor dos encargos para com o INSS sobre a Folha de salários, pro labore e autônomos para o ano de 2005, encontrando um total de R\$ 8.076,00, de sorte a apurar uma diferença de R\$ 451.295,17 em relação ao valor constante do auto de infração a esse título, que foi de R\$ 459.371,17;*

*4.5.4. apresenta um comparativo dos tributos apurados, conforme tenham incidido sobre o que chama de "resultado efetivo (lucro real) da empresa" "e os apurados no auto de infração", chegando a uma diferença total de R\$ 895.245,23;*

*4.6. conclui que o valor dos impostos e contribuições está superavaliado em aproximadamente 2.850%, do que discorda, alegando que a penalidade deve ser proporcional ao agravo e "o acréscimo de 2.850% incide no valor dos impostos e contribuições e também sobre multas por infração fiscal e juros de mora";*

*4.7. "por falta de orientação e com pouco esclarecimento que se têm os pequenos comerciantes do 'Mercado Central', e acreditando que o imposto do cigarro era totalmente recolhido na fonte e que não havia mais nada a recolher (...), o pequeno empresário tributou a atividade de bomboniere no Simples federal. Mas as operações com cigarro não podem ser tributadas pelo SIMPLES FEDERAL uma vez que o valor adicionado (1%, 1,5% e 2%) é menor que a alíquota do imposto (3% a 15,12%)";*

*4.8. essa situação é agravada uma vez que 99% das receitas que compõem a base de cálculo são oriundas da venda de cigarros, conforme lista de NF apresentadas no auto de infração;*

*4.9. alega, por fim, que houve cerceamento ao direito de defesa pela forma de cálculo dos "impostos" no auto de infração, com valor impossível de recolhimento, considerando os bens do autuado e a realidade do período onde houve um ganho de aproximadamente R\$ 100.000,00 e um auto de infração de R\$ 2.095.544,01, pelo que requer o cancelamento do débito fiscal, asseverando que tal feito seria a aplicação mais lúdima justiça.*

*Posto o feito em julgamento perante a DRJ de Recife, entendeu colegiado por negar provimento à impugnação, tendo a decisão sido ementada como se segue:*

*ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES*

*Ano-calendário: 2005*

*SIMPLES. BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS DEVIDOS. RECEITA BRUTA*

*Os tributos recolhidos mensalmente com base no Simples constituem o resultado da aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta auferida no mês, não sobre o apontado ganho resultante das operações realizadas pelo optante do regime simplificado.*

**OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE APURAÇÃO ADOTADO PELA PESSOA JURÍDICA AUTUADA.**

*Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valores dos tributos a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.**

*Exige-se através de lançamento de ofício as diferenças apuradas, relativas a recolhimentos a menor em face da identificação de base cálculo aplicável a maior em relação àquela apurada pela contribuinte.*

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, em que renova as razões da impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Relator:

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

É o caso de omissão de receitas constatada em procedimento fiscal, no qual a Autoridade Fiscal requisitou informações à Souza Cruz S/A e a outros fornecedores do Recorrente sobre as vendas à ela realizadas durante o ano-calendário de 2005.

Concluídos os trabalhos fiscais, foram apuradas três infrações distintas: 1) omissão de receitas relativas às bonificações recebidas da Souza Cruz S/A; 2) omissão de receitas relativas a pagamentos efetuados com recursos estranhos à escrituração contábil e 3) insuficiência do valor recolhido.

Em relação ao primeiro item, entendo que não deve prevalecer a exigência firmada pelo Fisco Federal. Explico-me:

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1104/1105) que a empresa Souza Cruz S.A. concedia ao Recorrente uma espécie de desconto dado em mercadoria, denominado “remessa em bonificação”, consoante se infere do seguinte trecho:

*A partir de informações prestadas pela empresa Souza Cruz S.A. de que a operação “remessa em bonificação”, código fiscal de*

*operação e serviço – CFOP 5.910, consistia em bônus em mercadorias cedidas ao cliente, em função do grande volume de vendas de cigarros, espécie de desconto dado em mercadoria, e não doação para o cliente a título de propaganda do produto do cigarro, para distribuição gratuita (folha 259).*

*Diante disso, elaborou-se com suporte nas informações prestadas pela empresa Souza Cruz S.A., CNPJ 33.009.911/0092-76, a planilha contendo “**Demonstrativo das Receitas de Vendas de Cigarros**” (folhas 104 a 108), que tiveram origem nas mercadorias cedidas pela fábrica de cigarros a título de bônus ou descontos comerciais a cliente J T DE LIMA, em função do montante comercializado.*

Como visto, a Souza Cruz S.A. esclareceu que a operação de “remessa em bonificação” representa bônus em mercadorias concedidos ao cliente, em função dos volumes comercializados.

Dos documentos acostados aos autos, verifica-se que essa bonificação é instrumentalizada por meio de nota fiscal à parte, diversa daquela na qual foi registrada a venda de mercadorias. Esse tipo de procedimento é normalmente adotado pelas empresas que, por questões comerciais, optam por emitir uma nota fiscal para venda e outra para a bonificação.

Sendo assim, a própria fiscalização elaborou a planilha de fls. 104/108 (atuais fls. 152 a 156), denominada “Demonstrativo das Receitas de Vendas de Cigarros”, a fim de relacionar as notas fiscais de “remessa em bonificação”, as suas respectivas datas de emissão, valores e fornecedores envolvidos, evidenciando a habitualidade das operações.

Submetida a matéria à apreciação da DRJ de Recife/PE, esta manteve integralmente a autuação ao fundamento de que o Recorrente não comprovou que as mercadorias recebidas em bonificação foram repassadas aos seus clientes sem nenhum ganho:

*No que se refere às bonificações dadas pela Souza Cruz S.A. em mercadorias “cedidas” à contribuinte em função do volume comercializado por esta, a contribuinte, no procedimento fiscal, na resposta de fls. 109 a 112, simplesmente alega que recebia gratuitamente tal mercadoria e que distribuía ou repassava aos clientes fumantes contumazes, como forma de propaganda, e que não auferia receita de vendas com as mesmas, no entanto não comprovou esse repasse gratuito.*

*Na impugnação, por sua vez, fl. 1049, no que se refere às mesmas bonificações, a contribuinte apenas argumenta que “o cigarro tem preço tabelado para o comerciante” e que “o produto é vendido pelo preço que é adquirido a empresa Souza Cruz S/A”, alegando que “a empresa Souza Cruz S/A cede mercadorias a título de Bônus ou Descontos comerciais em função do volume comercializado. Essa bonificação tem variação de 1%, 1,5% e 2% de acordo com as marcas dos cigarros adquiridos”. No entanto, continua sem apresentar qualquer documentação que comprove o referido repasse gratuito aos seus clientes.*

*Tendo, a contribuinte, a disponibilidade de tais cigarros, referidos como bonificações, e não tendo a mesma comprovado a sua distribuição gratuita, é de se concordar com a omissão das receitas equivalente aos valores das notas fiscais de tais remessas da Souza Cruz S.A. para a J. T. de Lima, que constam dos autos e cujos valores integraram o Demonstrativo das Receitas de Vendas de Cigarros, fls. 1005 e 1006, no montante acumulado no ano de 2005 de R\$ 95.723,61, tal como procedido pela fiscalização.*

Contudo, por discordar dos fundamentos de voto da DRJ, decido afastar a autuação no que diz respeito à incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em relação às “remessas em bonificação”.

A bonificação em mercadorias é normalmente concedida na própria nota fiscal de venda e caracteriza-se como desconto incondicional, não se configurando como receita passível de tributação pela pessoa jurídica beneficiária. Também pode ocorrer que, por questões comerciais, os fornecedores optem por conceder essa bonificação aos seus grandes clientes emitindo uma nota fiscal para vendas e outra nota fiscal para a bonificação.

Cada fornecedor é livre para definir a melhor medida a ser adotada na condução dos seus negócios, sendo indiferente o fato de a bonificação ser emitida na mesma nota fiscal da venda – ou não – para a sua configuração como desconto incondicional, pois a bonificação não se enquadra como receita bruta para fins de tributação, até porque essas bonificações servirão apenas para reduzir o custo individual das mercadorias recebidas.

É importante ressaltar que o fornecedor não impôs qualquer condição para a remessa das mercadorias a título de bonificação. O fato de estas serem conseqüências de a fiscalizada comercializar bastante a mercadoria a ela remetida não se relaciona a imposição de qualquer condição pela fornecedora. Portanto, o fundamento dessas bonificações não tem o condão de atribuir condições e, conseqüentemente, impor o tratamento dado aos descontos condicionais.

Compulsando os autos, verifiquei que a bonificação não está atrelada a qualquer condição que deveria ser cumprida pela Recorrente. Ao contrário, o fornecedor visa bonificar os clientes que possuem um bom desempenho de vendas sem impor qualquer condição.

É importante evidenciar que a bonificação tem natureza jurídica distinta dos chamados “descontos-expurgos”, que estão atrelados ao pagamento antecipado de um valor e têm a finalidade de expurgar o montante de juros que estariam embutidos no preço a prazo da dívida. Assim, o pagamento antecipado seria a condição para usufruir daquele desconto. Lado outro, a bonificação ora analisada não impôs nenhuma condição ao cliente.

Novamente, impende ressaltar que o fundamento em que se embasou o fornecedor para conceder a bonificação (bom desempenho das vendas) é divergente da imposição de condição.

Desse modo, por entender que as “remessas em bonificação” não devem servir de base para tributação dos tributos acima referidos, julgo parcialmente procedente o pedido a fim de afastar o lançamento incidente sobre as “remessas em bonificação”.

Quanto aos demais fundamentos da autuação, mantenho integralmente o lançamento, adotando inclusive os mesmos fundamentos de voto da DRJ, que tratou adequadamente da questão.

O próprio Recorrente, em seu recurso voluntário, afirma que o “*Simples Nacional*” estabelecido conforme Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, contempla que o contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação. Com isso o Simples Nacional permite abater da base de cálculo do Pis, da Cofins e do Icms o valor que receitas que já sofreram tributação na fonte. **Hipótese que o Simples Federal não contemplava**, e com isso tributava todas as receitas sem considerar o que já havia sofrido tributação na fonte, conforme apresentado na base de cálculo do auto de infração.”

Apesar de o Recorrente ter razão na fundamentação do seu raciocínio, ele partiu de premissa equivocada, o que ensejou o engano na aplicação das normas ao caso concreto. Isso porque, no ano-calendário de 2005, que foi aquele objeto do presente lançamento, ainda estava em vigor a Lei nº 9.317/96, por meio da qual a empresa optante do Simples era tributada pela aplicação das alíquotas dos tributos integrantes desse sistema sobre a receita bruta, somente podendo ser excluídas destas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Por expressa previsão legal, não poderiam ser excluídos tributos incidentes ou descontados quando da aquisição das mercadorias, seja por meio de substituição tributária, tributação monofásica ou antecipação tributária no caso do ICMS. É o que dispõem os arts. 4º e 37 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral:

*Art. 4º Os fabricantes e os importadores de cigarros são contribuintes e responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 47 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º, Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 53, e Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 5º).*

*Parágrafo único. A substituição prevista neste artigo não alcança o comerciante atacadista de cigarros, que está obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização desse produto.*

*Art. 37. Os comerciantes varejistas de cigarros, em decorrência da substituição a que estão sujeitos na forma do caput do art. 4º, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor das vendas desse produto, desde que a substituição tenha sido efetuada na aquisição (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º, Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 5º, Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, art. 5º, § 5º, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 53).*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não alcança os comerciantes varejistas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Tributos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples).*

No caso em tela, como já mencionado, no ano-calendário de 2005 o Recorrente era optante pelo Simples Federal, de acordo com as regras aplicáveis à Lei nº 9.317/96, que estiveram em vigor até 30/06/2007, quando foi revogada pela Lei Complementar nº 123/2006, que começou a vigorar em 1º/07/2007 (art. 88).

Somente com as inovações trazidas pela Lei Complementar nº 123/2006 é que as empresas optantes pelo Simples Nacional puderam considerar destacadamente as receitas de vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, tributação monofásica e, no caso do ICMS, à antecipação tributária com encerramento de tributação (art. 18).

Desta feita, apesar das constatações do Recorrente relativas às diferenças entre a apuração de tributos nos planos do Simples Nacional (LC nº 123/2006) e do Simples Federal (Lei nº 9.317/96), é certo que para os fatos geradores do ano-calendário de 2005 não poderiam ser aplicados os benefícios implementados pela Lei Complementar nº 123/2006 no que diz respeito ao destaque do PIS, da COFINS e do ICMS nos casos de mercadorias sujeitas à tributação monofásica e à substituição tributária.

É importante destacar que o parágrafo único do art. 37 do Decreto nº 4.524/02 impõe restrição que não encontra amparo em lei. Assim, teria razão o contribuinte em alegar a inaplicabilidade do referido decreto vez que ausente o fundamento legal.

Mesmo porque, em princípio, parece fugir da lógica da tributação no regime de substituição onde se impõe ao fabricante a condição de contribuinte substituto do comerciante varejista, atribuindo-lhe a base de cálculo relativa ao preço de venda no varejo, e, em direção oposta, impõe aos comerciantes varejistas (optantes pelo Simples) o novo pagamento das contribuições sobre o mesmo preço praticado no varejo.

Confira-se o que dispõe o art. 47 do Decreto nº 4.524/02 acerca da tributação dos fabricantes de cigarros:

#### *Seção V*

#### *Regime de Substituição*

*Art. 47. A contribuição mensal devida pelos fabricantes e importadores de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o preço de venda no varejo, multiplicado por (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º, Lei nº 9.532, de 1997, art. 53, e Lei nº 9.715, de 1998, art. 5º):*

*I - 1,38 (um vírgula trinta e oito), para o PIS/Pasep; e II - 1,18 (um vírgula dezoito), para a Cofins.*

Repare que impõe-se ao fabricante a condição de contribuinte substituto dos comerciantes varejistas, com base de cálculo majorada (preço de venda no varejo multiplicado

pelos percentuais definidos), e, ainda, impossibilita a exclusão dos comerciantes varejistas das receitas oriundas da venda do cigarro, no caso deste ser optante pelo Simples Federal.

Mesmo compreendendo as razões e concordando com o alegado pelo Recorrente, afasto esse entendimento em virtude do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, bem como no art. 59 do Decreto nº 7.574/11, que vedam aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de decreto.

Portanto, contendo a expressa impossibilidade no Decreto nº 4.524/02 (art. 37), mantenho o lançamento nos moldes em que efetuado.

Com relação às receitas submetidas à tributação e à alegação do Recorrente de que possui baixa margem de lucratividade e que, por isso, não poderia ter as suas receitas integralmente submetidas à tributação pelo Simples Federal, também entendo que os seus argumentos não devem prosperar.

Ao realizar a sua opção pelo Simples Federal, único regime simplificado vigente no âmbito federal em 2005, o Recorrente escolheu submeter-se às regras da Lei nº 9.317/96, pelas quais a base de tributação deve ser a receita bruta mensal auferida pelo contribuinte, nos moldes em que apuradas pela fiscalização a partir da comprovação de pagamentos com recursos estranhos à contabilização.

Como bem esclareceu a DRJ, se o Recorrente pretendia fazer uso de deduções além daquelas permitidas pelo Simples Federal (Lei nº 9.317/96), deveria ter optado pela tributação na forma de Lucro Real, por meio da qual poderia excluir os custos de aquisição das mercadorias e despesas, de acordo a legislação de regência dessa forma de tributação.

Por fim, quanto à autuação por insuficiência nos recolhimentos mensais, entendo que o que está sendo exigido são apenas diferenças apuradas, relativas a recolhimentos a menor em face da identificação de base cálculo aplicável a maior em relação àquela apurada pelo Recorrente. Assim, reconheço o acertamento dos trabalhos fiscais

Por essas razões, entendo por caracterizada a omissão de rendimentos e decido manter o lançamento nos moldes em que efetuado. Entretanto, afasto a exigência tributária no que diz respeito à “remessa em bonificação”, por entender que essas bonificações servirão apenas para reduzir o custo individual das mercadorias recebidas, não podendo ser consideradas como receitas passíveis de tributação.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

Processo nº 14751.002321/2009-15  
Acórdão n.º **1401-000.794**

**S1-C4T1**  
Fl. 1.199

---

CÓPIA