

**PROCESSO** - A. I. N° 123559.0006/11-9  
**RECORRENTE** - MASTERCLIMA AQUECIMENTO E REFRIGERAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0128-02/12  
**ORIGEM** - INFRAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 23.08.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0305-13/13

**EMENTA:** ICMS. SIMPLES NACIONAL. a) RECOLHIMENTO A MENOS. Provado erro na informação da receita e alíquota aplicada a menor. Exigências subsistentes em parte, após acolhimento das provas trazidas aos autos. b) FALTA DE RECOLHIMENTO. Comprovada em parte a omissão da receita, ocorrida através de vendas em cartão de crédito e/ou débito, registrada em valor inferior ao fornecido pela administradora de cartões de crédito, cujo imposto foi exigido mediante o tratamento diferenciado dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Regime Especial Unificado de Recolhimento de Tributos e Contribuições – SIMPLES NACIONAL. Razões recursais insuficientes para modificar o Acórdão recorrido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 2ª JJF, através do Acórdão nº 0128-02/12, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, o qual foi lavrado, em 30/12/2011, para exigir o valor de R\$ 14.592,79, em razão das seguintes imputações:

INFRAÇÃO 1 – Efetuou recolhimento a menor de ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, implicando em não recolhimento de parte do ICMS, no valor de R\$ 13.610,96, devido a erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menor, inerente aos meses de julho/2007 a dezembro/2009.

INFRAÇÃO 2 – Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões, implicando no ICMS exigido de R\$ 981,83, no citado período.

A Decisão recorrida foi pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor de R\$ 12.587,37, após consignar que o autuante acertadamente reconhece o equívoco e acolhe os valores, quanto à infração 1, referentes às devoluções de mercadorias pelo autuado, devidamente comprovadas conforme documentos de fls. 156/198, efetuando as devidas retificações, conforme demonstrativo anexado aos autos.

Quanto à exclusão das isenções, aduziu a JJF que a Lei Complementar nº 123/06 estabelece, em seu art. 24, que as microempresas e as empresas de pequeno porte inscritas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – SN, não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim, o art. 385 RICMS/BA, veda expressamente a utilização de qualquer benefício fiscal, incluído aí a isenção do ICMS, do que cita PARECER-DITRI N° 05931/2009, no qual consigna que a comercialização de mercadorias com esse tipo de benefício fiscal não será desonerada do imposto, devendo as receitas relativas a estas saídas integrar a

receita bruta mensal auferida pelo estabelecimento para fins de recolhimento do Simples Nacional. Assim, mantém parcialmente a infração 1, no valor de R\$ 11.632,84.

Inerente à infração 2, destaca a JJF que a mesma se encontra amparada na alínea “b”, inciso VI, § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, que determina, salvo prova em contrário, por presunção a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte, inferiores aos informados por administradoras de cartões de crédito ou débito.

Salienta que, com exceção das notas fiscais acolhidas pelo autuante que modificaram e reduziram a infração 2, os argumentos do autuado não trazem as provas materiais necessárias que elidam a infração, na medida em que não restou comprovada quais as vendas por ele efetuadas que foram parte em dinheiro e parte em cartão. Assim, considera a infração procedente em parte, no valor de R\$ 954,53.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o autuado apresentou Recurso Voluntário, às fls. 351 a 354 dos autos, no qual aduz ser fornecedora de produtos de energia solar, tendo agido de boa-fé, ao não efetuar o recolhimento, pois existe a hipótese de isenção de ICMS prevista em legislação, conforme se depreende do Convênio ICMS 101/97, do que transcreve.

Aduz que são denominações distintas isenções, benefício e incentivo e que não podem ser agrupadas num mesmo rol para incidência de legislação. Diz que o Convênio ICMS 101/97 dá isenção, porém a Lei Complementar nº 123/06, em seu artigo 24, determina que “As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal”. Sustenta que não há equivalência entre o que fora realizado de fato e o que fora autuado, não fazendo jus a cobrança de pagamento do ICMS pleiteado na autuação.

Salienta que não pode também ser condenada a pagar o valor de R\$ 11.632,84, acrescido de multa de 75%, pois esta hipótese somente é possível no caso de lançamento de ofício, o que não ocorreu, visto que a empresa não recolheu o ICMS por estar devidamente amparada nos termos da lei.

Quanto à hipótese de omissão de saída de mercadoria tributada, referente à venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, também entende que não pode prosperar em razão de não haver qualquer ilícito, uma vez que o autuante analisa somente a venda em razão da utilização de cartão de crédito ou débito, enquanto deveria ter levado em análise as notas fiscais, o que não o fez. Assim, não reconhece o recolhimento pleiteado, nem a multa, pois, caso seja mantida a cobrança, o recolhimento será realizado em duplicidade, vez que, da análise das “notas” se percebe de plano o devido pagamento.

Por fim, pede o cancelamento das cobranças indevidas e suas multas.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância inerente às duas infrações, as quais foram julgadas parcialmente subsistentes pela Decisão recorrida.

Quanto às razões recursais, observo que não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa, do que manifesto minha concordância.

A tese recursal, em relação à infração 1, em apertada síntese, se fundamenta na alegação de que as operações sujeitas ao benefício da isenção não deve integrar a receita bruta mensal auferida pelo estabelecimento para fins de recolhimento do Simples Nacional. Contudo, como bem destacou a Decisão recorrida, o artigo 24 da LC 123/06 estabelece que os optantes do Simples Nacional não poderão utilizar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Já o art. 18 da mesma Lei prevê que o valor devido mensalmente será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I, tendo em seu parágrafo 3º estabelecido, respectivamente, que: “*Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada...*”.

Por sua vez, o § 4º do mesmo dispositivo legal determina que “O contribuinte” deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

- I. as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;
- II. as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;
- III. as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a locação de bens móveis;
- IV. 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;
- V. as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar.

Portanto, verifica-se que, no caso de operação sujeita ao benefício fiscal da isenção, não existe previsão legal para ser considerada destacadamente no cálculo da receita bruta mensal, devendo ser incluída na receita de vendas, revendas ou de prestação de serviços.

Assim, diante de tais considerações, mantêm-se os valores da Decisão recorrida, acrescidos da multa de 75%, conforme previsto no art. 35 da LC nº 123/06, c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

Inerente à infração 2, comungo com o entendimento esposado no Acórdão recorrido de que o sujeito passivo não conseguiu elidir a presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, VI, “b”, da Lei nº 7.014/96, pois não traz aos autos provas de sua alegação defensiva de que ofereceu à tributação os valores apurados através das informações realizadas pelas administradoras de cartão de crédito e de débito, na medida em que não restou comprovada quais as vendas por ele efetuadas que foram parte em dinheiro e parte em cartão. Assim, mantêm-se os valores exigidos na Decisão recorrida, acrescidos da multa de 150%, conforme previsto no art. 35 da LC nº 123/06, c/c o art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

Em que pese o brilhantismo do voto exarado pelo Ilustre Relator, peço vênia para discordar quanto a dois pontos: a) exigência do imposto sobre operações isentas, e b) a aplicação da multa qualificada de 150%.

Quanto à cobrança do imposto sobre operações que gozam de isenção de ICMS, discordo da interpretação dada pelo Ilustre Relator ao art. 24 da LC 123/2006.

Tal dispositivo legal determina que:

*Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.*

*Parágrafo único. Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar. (grifamos)*

Observo que o dispositivo acima transcrito, em momento algum, faz menção às isenções fiscais, trata tão somente de incentivo fiscal.

Neste ponto, deve-se deixar clara a diferença entre a isenção em caráter geral e a isenção a condição onerosa. A isenção em caráter geral se refere às hipóteses em que o Estado exonera o contribuinte, total ou parcialmente, de determinada obrigação tributária. Assim, nas situações

escolhidas pelo legislador, altera-se a regra-matriz do tributo para que a consequência seja a inexistência de obrigação tributária ou uma obrigação tributária a menor (isenção parcial). O instituto da isenção parcial é reconhecido pelo STF, que o assemelha à redução da base de cálculo.

Ocorre que, a característica fundamental da isenção em caráter geral, seja ela total ou parcial, é que ela não está vinculada diretamente a certa contrapartida. O Estado libera o contribuinte do tributo devido, ou de parte dele, visando à fomentação de determinado seguimento econômico, sem exigir, de plano, quaisquer condutas ou atividades em contraprestação.

Todavia, nos casos de isenção a condição onerosa, o contribuinte se obriga perante o Estado com alguma contrapartida, como condição formalística para a fruição da isenção. Tais isenções se assemelham aos incentivos fiscais. Um exemplo de incentivo fiscal constante na legislação do Estado da Bahia é o Programa Desenvolve, onde o contribuinte se obriga em instalar nova empresa industrial no território baiano ou a ampliar o parque industrial de empresa já instalada na Bahia.

Além disso, os incentivos fiscais e as isenções a condição onerosa, em regra, são concedidos individualmente a cada contribuinte que se habilitou e cumpriu ou se comprometeu a cumprir com as contrapartidas exigidas. Por sua vez, a isenção em caráter geral é concedida amplamente a todos que se enquadram na situação descrita, todo um segmento de atividade comercial, por exemplo.

Ou seja, na isenção em caráter geral não há expressamente qualquer obrigação do contribuinte para com o Estado, para a sua aplicação é necessária apenas a subsunção da conduta do contribuinte à conduta prevista na norma de isenção.

A previsão constante no art. 24 da LC 123/2006 se refere apenas aos casos de incentivo fiscal ou de isenção a condição onerosa, nos quais o contribuinte tem situação mais benéfica em razão de alguma contrapartida, um investimento, por exemplo.

No caso em análise, observa-se que as isenções foram concedidas pelo Convênio ICMS 101/97, que “*Concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que específica.*”. Nota-se, portanto, que se trata de uma isenção em caráter geral, concedida a todos os contribuintes que comercializam tais produtos, sem exigência de qualquer contrapartida.

Pelo que foi acima exposto, entendo que tais isenções não se confundem com os incentivos fiscais a que o art. 24 da LC 123/2006 faz referência e, portanto, não devem compor a base de cálculo da apuração do imposto pelo Regime do SIMPLES.

Ademais, deve-se frisar que o Estado da Bahia concede e reconhece a isenção de ICMS a todos os comerciantes enquadrados no regime normal que vendem os componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica referidos no Convênio ICMS 101/97, logo, seria de grande injustiça não reconhecer tal direito também aos comerciantes enquadrados no SIMPLES, pois, estes são empresas de menor porte (micro ou pequenas empresas), para as quais a própria Constituição Federal determinou que deve ser concedido tratamento beneficiado.

Quanto à referência ao § 4º do art. 18 da LC 123/2006, feita no voto do Ilustre Relator, entendo que tal dispositivo não é aplicável ao caso, pois ele se refere às receitas sobre as quais há incidência do ICMS, e não sobre operações isentas.

Ante o exposto, entendo que não se pode exigir do contribuinte em apreço o imposto apurado pelo Regime do SIMPLES sobre as operações isentas de ICMS, haja vista que tal isenção foi concedida em caráter geral, e não representa incentivo fiscal.

No pertinente à aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, observo que a prescrição do § 1º do art. 44 da Lei Federal nº 9.430/96 é clara:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifamos)**

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 prevêem os tipos penais dos crimes contra a ordem tributária, sendo que, para a sua caracterização, é necessária a comprovação de existência de intuito fraudulento ou da vontade de sonegar imposto, ou seja, é imprescindível a prova de ato de má fé por parte do contribuinte.

No caso em exame, não resta comprovado qualquer crime cometido pelo contribuinte, como também não está comprovada qualquer conduta de má-fé. A aplicação da multa qualificada somente é cabível quando reste provado o cometimento dos crimes previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o que, definitivamente, não é o caso dos autos.

Frise-se, ainda, que a regra geral, prevista no Código Civil (art. 1201), e aplicada amplamente pela jurisprudência dos Tribunais Pátrios é que não se presume a má-fé, a presunção é sempre de boa-fé.

Destarte, deve ser aplicada a multa de 75%, prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, e não a multa qualificada prevista no § 1º.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **123559.0006/11-9**, lavrado contra **MASTERCLIMA AQUECIMENTO E REFRIGERAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$12.587,37**, acrescido das multas de 75% sobre R\$11.632,84 e 150% sobre R\$954,53, previstas no art. 35 de LC 123/06: art. 44, I e § 1º, da Lei Federal nº 9.430/96, com redação data pela Lei nº 11.488/2007, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** - Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

**VOTO DIVERGENTE** – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Leonardo Baruch Miranda de Souza e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS