

A.I. N° - 222560.0036/11-0
AUTUADO - BAHIAGRASS COMÉRCIO DE GRAMAS LIMITADA.
AUTUANTE - WADJA DE SOUZA BARBOZA
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 08.10.2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0217-01/13

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. **a)** CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS DE MERCADORIAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELAS ADMINISTRADORAS DOS CARTÕES [CONTRIBUINTE INSCRITO NO SIMPLES NACIONAL]. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS DE VALORES REFERENTES AO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTO, IMPLICANDO FALTA DE PAGAMENTO DE PARTE DO ICMS, EM VIRTUDE DE ERRO NA INFORMAÇÃO DA RECEITA. Fatos demonstrados nos autos. Alegação, sem provas, de que as operações seriam isentas. Lançamentos mantidos. Corrigido o percentual da multa do primeiro lançamento, de 150% para 75%. O § 1º do art. 44 prevê que o percentual de tal multa (75%) será duplicado (150%) “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”. Portanto, a multa não é duplicada “sempre”, mas, apenas, nos casos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inexistência de dolo, fraude ou conluio, e por conseguinte não se trata de infração qualificada, e sim de infração pura e simples de omissão de saídas de mercadorias, punível com a multa básica, de 75%, e não a multa agravada, em dobro, de que cuida o § 1º do art. 44 da Lei federal nº 9.430/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30.12.11, acusa:

1. omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 73.097,72, com multa de 150% [contribuinte inscrito na condição de optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional)];
2. recolhimento a menos de ICMS declarado relativamente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), implicando a falta de pagamento de parte do ICMS, em virtude de erro

na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menos [sic], sendo lançado imposto no valor de R\$ 86.989,53, com multa de 75%.

O autuado apresentou defesa (fls. 123/124) alegando que não houve omissão de receita e que as vendas foram realizadas através de equipamento emissor de Cupom Fiscal (ECF) contendo tanto as vendas em dinheiro quanto as vendas realizadas através de cartões de crédito, porém por erro do operador do caixa todas as vendas foram registradas como vendas em espécie. Assegura que cumpre todas as obrigações previstas pela legislação do Estado, tendo feito todos os recolhimentos.

Quanto à parte do Auto relativa à diferença não recolhida como forma de isenção de ICMS, diz que acata o lançamento, tendo em vista a obtenção de dois benefícios não permitidos pelo simples nacional, e requer o parcelamento dessa parte do Auto, alegando que já foi à repartição efetuar o parcelamento, mas foi informado de que a SEFAZ não tem ainda o “sistema” para proceder ao parcelamento.

Pede que se declare improcedente o lançamento em parte.

A agente de tributos responsável pelo lançamento prestou informação (fls. 127-128) dizendo que quanto ao item que cuida de omissão de receita, nos relatórios constantes às fls. 19, 25, 33 e 39, de receita apurada, compreendendo “vendas emitidas” mais “omissão cartão” [sic], em cotejo com a receita declarada em PGDAS/DASN, os valores referentes às “vendas emitidas” (coluna F), que representam o total de todas as formas de vendas (cartões e espécie) são inferiores aos valores informados pelas administradoras de cartões de crédito e débito nos exercícios de 2007 a 2009, apresentando uma omissão de receita, constante na coluna G, bem superior ao informado nos documentos fiscais da empresa. Observa que apenas em 2010 o valor das “vendas emitidas” supera o da omissão dos cartões de crédito, conforme quadro que apresenta. Aduz que, conforme o referido quadro, fica evidente que os registros realizados pela empresa através de Notas ou Cupons Fiscais relativos às vendas diárias não acobertam todas as receitas obtidas de acordo com as movimentações financeiras através de cartões de crédito e débito.

Quanto ao pleito de parcelamento, informa que não há mais restrições desta modalidade de pagamento para as empresas optantes pelo simples nacional.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

O processo foi dado como instruído e posto em pauta para julgamento.

Na sessão do dia 16.7.12, concluiu-se que o processo não se encontrava em condições de ser julgado, haja vista a complexidade dos aspectos envolvidos, e por decorrer da implantação de um roteiro de fiscalização ainda em fase de aperfeiçoamento, considerando-se que compete ao Órgão Julgador zelar pela condução do processo atento aos princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, na busca da verdade, até mesmo nos pontos não questionados pelo contribuinte, mas que careçam de esclarecimentos, em atenção à estrita legalidade do lançamento tributário. Foi então determinada diligência à repartição de origem, para adoção das providências assinaladas no despacho às fls. 132/134. Foi observado que, no item 1º do Auto, embora não conste na descrição do fato, como devia, o autuado é inscrito na condição de optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), circunstância relevante neste caso, haja vista os critérios de determinação do imposto devido, alíquota, multa, etc., advertindo-se ser de bom alvitre que em casos assim a autoridade fiscal explice esse dado na descrição do fato, em obediência ao mandamento do art. 39, III, do RPAF. Na diligência, foram feitas 5 solicitações aos fiscal autuante:

a) 1ª solicitação: deveriam ser fornecidos ao contribuinte, em papel, os Relatórios de Informações TEF Diários das vendas efetuadas mediante cartões, ou seja, os extratos analíticos diários com especificação das vendas feitas através de cartões de débito e crédito, contendo os registros

individuais dos valores de cada pagamento em cartão, relativamente a cada instituição financeira ou administradora de cartões, separadamente, operação por operação, para que o autuado faça o cotejamento com os seus boletos. Observou-se que a finalidade do detalhamento dos aludidos relatórios é no sentido de que o contribuinte possa efetuar a conferência da natureza de cada operação no que concerne ao modo de pagamento de cada uma, podendo fazer o cotejo entre o que consta nos Relatórios TEF e o que foi registrado no equipamento emissor de cupons fiscais (ECF), de modo a detectar valores porventura incluídos indevidamente no levantamento fiscal, provando, por exemplo, que existem vendas em Notas Fiscais ou Cupons Fiscais com valores coincidentes com os indicados nos Relatórios TEF. Foi recomendado que no ato da entrega dos Relatórios TEF Diários, junto com a intimação, fosse entregue cópia do despacho do órgão julgador determinando a diligência, e que fosse concedido ao contribuinte o prazo de 30 dias para que ele fizesse as comprovações que considerasse necessárias;

- b) 2^a solicitação: deveria ser intimado o contribuinte para informar se realiza operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Em caso positivo, deveriam ser excluídos os valores correspondentes a tais operações (saídas);
- c) 3^a solicitação: deveria ser intimado o contribuinte para informar se realiza operações isentas de ICMS. Em caso positivo, deveriam ser informados os valores de tais operações (saídas);
- d) 4^a solicitação: caso o contribuinte atendesse às intimações, deveriam ser feitas as devidas conferências, refazendo-se os demonstrativos fiscais, se fosse o caso;
- e) 5^a solicitação: os novos demonstrativos, se houvesse, deveriam ser assinados, em atenção ao mandamento do art. 15, II, “c”, e § 2º, do RPAF.

Em atendimento à diligência, a autoridade fiscal prestou nova informação (fls. 140-141) dizendo que reitera o que havia informado no tocante à solicitação de parcelamento e à procedência do Auto de Infração.

Quanto ao que foi solicitado no 1º tópico da diligência, afirma que a tipificação legal está corretamente efetuada, não cabendo alteração. Diz que imprimiu os relatórios de informações TEF diários e entregou ao contribuinte, juntamente com o despacho da Junta, conforme recibo à fl. 138.

Com relação às 2^a e 3^a solicitações, informa que as operações do regime de substituição tributária e as operações isentas já foram informadas nos extratos do sistema nacional PGDAS, no campo das receitas informadas, onde constam os valores totais de receita sem substituição tributária e no campo ICMS escrito isenção indevidamente, constante às fls. 71 a 112. Aduz que por cautela e atendendo ao que foi solicitado na diligência o contribuinte foi intimado para explicitar os valores das operações de substituição tributária e isentas, e o contribuinte o fez, através de declaração anexa à fl. 139.

Ainda no tocante às 2^a e 3^a solicitações, diz que, tendo em vista que as informações de ST [leia-se: substituição tributária] e isentas já foram feitas e o contribuinte apenas solicita parcelamento do débito, não deverá haver novo demonstrativo de débito.

Deu-se ciência ao contribuinte do resultado da diligência, e este se manifestou (fls. 153/155) dizendo que todas as mercadorias vendidas por sua empresa são isentas de ICMS, conforme art. 264, inciso XVIII, do RICMS/12, e art. 265, inciso I, “i” – saídas internas e interestaduais de plantas ornamentais e suas mudas. Observa que o art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, no seu § 20, prevê que na hipótese em que o estado, o município ou o distrito federal concedam isenção ou redução do ICMS ou do ISS devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para esses tributos, na forma do § 18 daquele artigo, será realizada a redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, na forma definida em resolução do comitê gestor.

Conclui sustentando que, perante os fatos, os valores do Auto de Infração são improcedentes, e pede sua anulação.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este voltou a se pronunciar (fls. 159-160) dizendo que o autuado não anexou nenhuma planilha de cotejamento de suas vendas diárias com os relatórios fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito, fazendo apenas menção a isenção de plantas ornamentais e suas mudas, citando os arts. 264 e 265 do RICMS e o art. 18, § 20, da Lei Complementar nº 123/06. Diz que lhe cabe esclarecer que no regime de apuração pelo simples nacional a empresa faz a opção de recolhimento dos tributos de forma simplificada e reduzida sobre a receita bruta apurada nos últimos 12 meses, abdicando assim de qualquer outro benefício concernente ao regime normal de apuração do ICMS, e as únicas exceções de isenção são as previstas no RICMS/BA, no art. 277, que estabelece o valor de R\$ 180.000,00 de receita bruta anual, e o art. 321, que se refere a benefícios referentes à antecipação parcial, não havendo portanto procedência no pedido de nulidade do autuado, haja vista que os argumentos apresentados não se aplicam ao levantamento de que cuida este Auto. Opina pela manutenção do Auto de Infração.

VOTO

O 1º lançamento em discussão nestes autos cuida de omissão de saída de mercadoria tributada (operações tributáveis), presumida por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões, sendo lançado ICMS acrescido da multa de 150%. Embora não conste na descrição do fato, o autuado era enquadrado no chamado Simples Nacional.

O 2º lançamento diz respeito recolhimento a menos de valores referentes ao Simples Nacional, implicando o não recolhimento de parte do ICMS, em virtude de erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menos (*sic*).

O autuado na defesa negou os fatos. Alega que as vendas foram realizadas através de equipamento emissor de Cupom Fiscal (ECF) contendo tanto as vendas em dinheiro quanto as vendas realizadas através de cartões de crédito, porém, por erro do operador do caixa, todas as vendas foram registradas como sendo vendas em espécie.

Em face dessa alegação, e tendo em vista que na defesa foi feita alusão a operações isentas, e considerando-se ainda que no item 1º do Auto, embora não conste na descrição do fato – como devia –, o autuado era inscrito na condição de optante pelo Simples Nacional, circunstância relevante neste caso, haja vista os critérios de determinação do imposto devido, alíquota, multa, etc., além da complexidade dos aspectos envolvidos, por decorrer da implantação de um roteiro de fiscalização ainda em fase de aperfeiçoamento, foi determinada a remessa dos autos em diligência à repartição de origem, a fim de que a autoridade autuante fornecesse ao contribuinte, em papel, os Relatórios de Informações TEF Diários das vendas efetuadas mediante cartões, ou seja, os extratos analíticos diários com especificação das vendas feitas através de cartões de débito e crédito, contendo os registros individuais dos valores de cada pagamento em cartão, relativamente a cada instituição financeira ou administradora de cartões, separadamente, operação por operação, para que o autuado fizesse o cotejamento com os seus boletos. Na mesma diligência, foi solicitado que se intimasse o contribuinte para informar se realiza operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e operações isentas, e, se fosse o caso, que fossem excluídos os valores correspondentes a tais operações.

Intimado pelo autuante, o contribuinte declarou no instrumento à fl. 139 que no período em questão não realizou operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, porém todas as receitas apuradas foram referentes a operações isentas, conforme consta no campo “Receitas Informadas” dos extratos do Simples Nacional anexos aos autos.

Conforme observou o autuante, o contribuinte não anexou nenhuma planilha de cotejamento de suas vendas diárias com os relatórios fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito. Tendo em vista que o contribuinte não demonstrou que o levantamento fiscal contivesse erros materiais, concluo que as diferenças apuradas realmente existem. O problema é que o autuado suscitou que suas operações são todas isentas de ICMS – operações com plantas ornamentais e suas mudas –, tomando por base os arts. 264, inciso XVIII, e 265, inciso I, “i” do RICMS e o art. 18, § 20, da Lei Complementar nº 123/06.

Nos extratos do Simples Nacional às fls. 71 a 112, consta no campo 4 que o valor total da receita informada é isenta de ICMS.

Em sua última manifestação, o fiscal autuante afirmou que no regime de apuração pelo simples nacional a empresa faz a opção de recolhimento dos tributos de forma simplificada e reduzida sobre a receita bruta apurada nos últimos 12 meses, abdicando assim de qualquer outro benefício concernente ao regime normal de apuração do ICMS, e as únicas exceções de isenção são as previstas no RICMS/BA, nos art. 277 e 321 [do novo RICMS].

Os fatos que ensejaram os lançamentos em discussão ocorreram em 2007, 2008, 2009 e 2010.

Tanto o contribuinte como o fiscal sustentam seus pontos de vista baseando-se no novo Regulamento. Deve-se evidentemente pôr ordem na discussão, trazendo à luz a legislação vigente à época dos fatos.

O art. 264, XVIII, do atual Regulamento/2012 corresponde de certo modo ao art. 20 do Regulamento/1997. Trata-se de isenção das saídas internas de insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97.

Por seu turno, o art. 265, I, “i”, do atual Regulamento/2012 corresponde de certo modo ao art. 14, I, “c”, e ao art. 20 do Regulamento/1997.

Examinarei primeiro estes aspectos em tese, quanto à questão das operações isentas, haja vista haver quem entenda que as operações isentas de ICMS devem ser tributadas mesmo assim, em se tratando de contribuinte inscrito no Simples Nacional, por estar sujeito a um regime de apuração em função da “receita bruta”, entendendo-se como receita bruta o produto da venda de bens e serviços, não importando se as operações são isentas ou não.

A interpretação do direito em tal caso requer acuidade, de modo a saber se operações *isentas de ICMS* devem ser tributadas pelo ICMS pelo fato de o contribuinte estar inscrito no chamado Simples. A interpretação dessa questão exige uma breve incursão pela teoria da hermenêutica jurídica e da norma jurídica.

O ideal seria que existisse no mundo apenas uma lei, com um só artigo, contendo todas as prescrições positivas e negativas de forma comprehensível e bem sucinta, de modo que se pudesse ler de um só fôlego.

Claro que isso não é possível, porque as situações do mundo real são infinitas, complexas e heterogêneas.

Existem muitas leis, decretos, resoluções, portarias, instruções, avisos, etc. Cada lei, cada decreto, cada ato normativo, enfim, é composto de artigos, que são desmembrados em incisos, alíneas e itens e particularizados em parágrafos. Da mesma forma que existem leis que completam, explicam ou excepcionam outras leis, também existem disposições no bojo de uma mesma lei que completam, explicam ou excepcionam outras disposições da mesma lei. Cabe ao intérprete buscar nos enunciados das leis e demais atos normativos a prescrição aplicável a cada situação concreta do mundo dos fatos. Não se pode interpretar uma lei de forma isolada, fechando os olhos para o ordenamento jurídico como um todo. E também não se pode ler um artigo, inciso, alínea ou parágrafo de lei, isolando-o do resto da lei.

Na formulação de uma lei sobre tributo, o legislador utiliza-se de *prescrições positivas e negativas* para definir o fato tributário (regra-matriz tributária) e as situações de não-incidência e isenção. As prescrições positivas consistem nos dispositivos que cuidam da descrição do fato passível de tributação. Nesses mesmos dispositivos que descrevem o fato tributário, pode o legislador fazer a ressalva das situações isentas, ou seja, das prescrições negativas. Porém o mais comum é o legislador dispor em capítulos distintos os fatos tributáveis e os fatos isentos.

Pode o legislador, por questões didáticas, para facilitar a compreensão do intérprete leigo, fazer constar no enunciado do artigo ou artigos que descrevem o fato tributário uma remissão (remessa, referência) a outro artigo ou artigos que prevejam isenções, como também, por questão de didática, pode o legislador fazer o cruzamento em sentido inverso, fazendo constar nos dispositivos que cuidam da isenção uma ressalva dizendo que naqueles casos não se aplica a regra geral que prevê a incidência da tributação.

Mas o legislador não tem obrigação de ser didático. O dever do legislador é ser técnico. O papel do legislador é legislar; o do intérprete, interpretar. Para saber se determinado fato é tributável ou isento, deve o intérprete construir a *norma jurídica* resultante do cotejo das prescrições positivas e negativas, para identificação dos fatos *efetivamente* tributáveis, excluídos os fatos imunes, isentos ou não tributáveis, total ou parcialmente, por qualquer razão.

Em suma, à luz da teoria da incidência da *norma jurídica*, não existe uma norma de tributação, uma norma de imunidade, uma norma de isenção, isoladamente consideradas: há apenas uma norma – a norma de tributação –, que é o resultado das prescrições positivas e negativas contidas no ordenamento jurídico relativamente a determinada situação. Ou seja, tal como numa operação aritmética, a *norma de tributação* resulta da *soma* das prescrições positivas (regra geral de tributação ou regra-matriz tributária, contendo a descrição do fato típico tributário) *menos* as prescrições negativas (exceções à regra geral de tributação).

Ao se acusar a *falta de recolhimento de ICMS* de operações *isentas* de ICMS relativamente a vendas efetuadas sem documentação fiscal, inclusive no caso de negócios informados por instituições financeiros ou administradoras de cartões de crédito e débito, deve o intérprete atentar para o texto da lei, para verificar se ela prevê que *operações isentas de ICMS* devam ser tributadas pelo ICMS em virtude do fato de no regime do Simples o imposto ser apurado em função da “*receita bruta*”.

Ora, se o que está sendo cobrado é *ICMS*, não se pode perder de vista que o ICMS tem como fato gerador *operações de circulação de mercadorias* (ou prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, que não vêm ao caso). Quando, no caso do Simples, o legislador se refere a “*receitas*”, assim o faz por questão de linguagem, a fim de uniformizar a terminologia, já que o Simples envolve outros tributos, e para todos eles a base de cálculo é apurada em função da receita. Isso *não significa*, contudo, que, no tocante ao ICMS, o *fato gerador* passe a ser a “*receita bruta*”. O fato gerador do ICMS, no tocante às operações mercantis, continuam a ser as *operações tributáveis* segundo a legislação do próprio ICMS. A “*receita*” não é fato gerador de ICMS – a receita é aspecto ligado à *base de cálculo*, desde que tal receita decorra de *operação tributável* pelo ICMS.

Por conseguinte, quando se diz que o cálculo do Simples é feito com base na “*receita bruta*”, é preciso que o intérprete, valendo-se do critério da interpretação sistemática, se aperceba de que por “*receita bruta*” se deve entender a “*receita bruta tributável*”, valendo-se evidentemente dos enunciados das prescrições positivas e negativas da legislação de cada tributo. Se o imposto em discussão é o ICMS, por “*receita bruta*” deve-se entender a receita bruta “*tributável*” pelo ICMS. Havendo previsão expressa de que são *isentas* determinadas operações, e se o imposto que está sendo cobrado é o ICMS, o lançamento não tem sustentação legal. A não ser que o que esteja sendo cobrado não seja ICMS, e nesse caso o lançamento deveria ser feito explicitando qual o tributo que

está sendo cobrado. *O Simples não é um tributo.* O Simples é um aparato técnico-jurídico de apuração, recolhimento e repartição de tributos, mediante um regime único de arrecadação, mas *não constitui uma espécie nova de tributo.*

Ouve-se dizer por aí, em interpretações apressadas, que as *operações isentas* devem ser tributadas pelo Simples porque assim preveria a Lei Complementar nº 123/06. Os defensores dessa ideia baseiam-se nos §§ 4º, 20 e 21 do art. 18 da supracitada lei complementar.

Demonstrarei que o § 20 do art. 18 *prevê exatamente o contrário*: prevê a *redução*.

Mas, antes, atente-se para o § 4º. Diversamente da dicção desse dispositivo, há quem diga que esse § 4º não prevê as exclusões das operações isentas. Se fosse verdade que esse parágrafo não previsse a exclusão das operações isentas, seria o caso de lembrar que *a lei não precisa prever o óbvio*, pois seria pleonástico, redundante, a lei dizer que operações isentas não são tributáveis, haja vista que, se as operações são isentas, estão excluídas de plano do cálculo do ICMS, independentemente de o legislador reiterar, desnecessariamente, sua exclusão.

Porém o § 4º do art. 18 da LC 123/06 não diz nem que *se incluam*, nem que *se excluam* as operações isentas. O que esse dispositivo prevê, certamente para fins estatísticos ou outros que não interessam aqui, é que o contribuinte deverá “considerar, destacadamente”, para fins de pagamento, as receitas ali detalhadas. *Considerar destacadamente* não significa nem incluir, nem excluir – significa apenas que devem ser *indicadas de forma destacada, separadamente*, as receitas ali especificadas, dando-se realce às receitas de mercadorias sujeitas a substituição tributária e de mercadorias exportadas para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou consórcio.

Portanto, o que o legislador prevê é que o contribuinte deve *considerar, destacadamente* (ou seja, informar separadamente) as receitas ali especificadas. “Considerar destacadamente” não significa nem “incluir” nem “excluir” – significa apenas “informar individualizadamente”.

Embora eu não costume transcrever nos meus votos dispositivos de lei, pois eles são do conhecimento geral, farei neste caso a transcrição dos dispositivos em apreço, a fim de que se investigue onde é que a referida Lei Complementar 123 preveria a tributação de receitas (operações) isentas.

Eis o texto:

“Art. 18.

.....

§ 4º 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 de 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.” (grifei)

Passo ao exame do § 20:

“§ 20. Na hipótese em que o Estado, o Município ou o Distrito Federal concedam *isenção ou redução* do ICMS ou do ISS devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para esses tributos, na forma do § 18 deste artigo, *será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido*, na forma definida em resolução do Comitê Gestor.” (grifei)

Portanto, havendo *isenção ou redução do ICMS*, esse dispositivo prevê que do valor a ser recolhido *será realizada redução proporcional ou ajuste* – ou seja, será abatida do valor a ser recolhido a parcela correspondente à isenção ou redução.

Haverá algo mais claro do que isso? Se o legislador diz (§ 20) que do valor a ser recolhido deva sem abatida, proporcionalmente, a parcela correspondente à isenção ou redução, isso significa o quê?

Ora, significa simplesmente o óbvio: *o que é isento não é tributável...*

Analiso agora o § 21:

“§ 21. O valor a ser recolhido na forma do disposto no § 20 deste artigo, exclusivamente na hipótese de *isenção*, não integrará o *montante a ser partilhado* com o respectivo Município, Estado ou Distrito Federal.” (grifei)

Essa regra não tem nada a ver com incidência tributária. Essa regra cuida é da *partilha dos valores arrecadados*, a ser feita entre os Entes Tributantes, já que o Simples envolve tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Ou seja, o que o § 21 prevê é que, havendo *isenção*, o valor a ser recolhido pelo contribuinte, *na forma do § 20* (ou seja, *abatida a isenção ou redução*), *não integrará o montante a ser partilhado* com o respectivo Ente Tributante.

A regra é clara e corretíssima. Se o Estado ou o Município concedeu uma isenção, a receita bruta será calculada abatendo-se a parcela isenta, e, como é lógico, ao ser feita, depois, a partilha do valor pago, deve ficar fora da partilha o Estado ou o Município que concedeu a isenção.

De fato, seria um absurdo que o Estado, por exemplo, concedesse uma isenção, mas na hora da partilha recebesse parte dos tributos atribuídos ao município, que não concedeu isenção dos serviços de sua competência.

Do mesmo modo, sendo o Município que concedesse a isenção, seria o município que ficaria fora da partilha, não sendo justo que ele recebesse parte dos tributos atribuídos aos outros Entes Tributantes.

Por conseguinte, quem concede a isenção, total ou parcial, fica sem direito à arrecadação relativamente ao que é isento, total ou parcialmente. É por isso que o legislador emprega a expressão *redução proporcional ou ajuste* do valor a ser recolhido (§ 20). E é também por isso que o legislador, ao dizer quem fica fora da partilha do montante a ser partilhado, se refere ao “respectivo Município, Estado ou Distrito Federal” (§ 21).

Incorre em erro, portanto, quem porventura confundir o conceito de *incidência do tributo* com o de *partilha dos valores arrecadados* a ser feita entre os Entes Tributantes.

Porém, conforme salientei de início, estas considerações são feitas em tese, para situações em que, comprovadamente, haja operações isentas de ICMS, porque, se existe previsão de isenção, não tenho a mais mínima dúvida de que os valores relativos a operações isentas são indevidos, haja vista *previsão expressa nesse sentido*. Acabo de demonstrar que, à luz do § 20 do art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, as operações isentas não integram a base tributável.

Mas, repito, essas considerações são feitas em tese, para situações em que haja de fato operações isentas.

Passo agora ao exame do caso concretamente configurado nestes autos. Para isso, há que se verificar se existem efetivamente operações isentas de ICMS, ou meras alegações sem provas.

Nesse sentido, há um problema: é que o contribuinte em sua última manifestação alegou que todas as suas operações seriam isentas, porém não se preocupou em indicar quais seriam tais operações, limitando-se a citar dispositivos legais. Ora, é preciso que os fatos concretos sejam provados, para em seguida se saber se eles se enquadram na previsão legal. Simplesmente citar a previsão legal não é suficiente.

De acordo com o atividade econômica declarada em sua inscrição cadastral, código 4789-0/02, tratar-se de comércio varejista de plantas e flores naturais (fl. 12). Porém, será isso mesmo o que é comercializado pelo contribuinte?

A partir dos dispositivos regulamentares transcritos na defesa, o autuado dá a entender que comercializa ou “insumos agropecuários” ou “plantas ornamentais e suas mudas”.

No legislação da época, o RICMS/97, no art. 14, I, “c”, previa a isenção, nas saídas internas e interestaduais efetuadas por quaisquer estabelecimentos, exceto se destinadas a industrialização, de “mudas de plantas e plantas ornamentais”. Portanto eram isentas essas duas categorias: 1) mudas de plantas (quaisquer plantas, indistintamente); 2) plantas ornamentais (neste caso, somente plantas ornamentais). Porém, em ambos os casos, a norma excepcionava as saídas destinadas a industrialização.

O autuado não fez prova de que suas operações, em sua totalidade, diriam respeito a vendas de mudas de plantas ou de plantas ornamentais, e, se fosse o caso, também não se preocupou em provar que as saídas não se destinavam a industrialização.

Quanto ao art. 20, que diz respeito à isenção de insumos agropecuários, o rol dos insumos é muito extenso. O inciso VIII cuida da isenção nas saídas internas de mudas de plantas. Porém, como o autuado não se refere à situação concreta do seu estabelecimento, reportando-se vagamente à previsão normativa, cumpre observar que o dispositivo invocado cuida de isenção de insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, compreendendo: a) inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematicidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura, pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericicultura, inclusive inoculantes; b) ácido nítrico, ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto e enxofre; c) rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA; d) calcário e gesso destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo; e) semente genética, semente básica, semente certificada de primeira geração, semente certificada de segunda geração, semente não certificada de primeira geração e semente não certificada de segunda geração destinadas à semeadura, desde que produzidas sob controle de entidades certificadoras ou fiscalizadoras; f) sorgo, sal mineralizado, farinhas de peixe, de ostra, de carne, de osso, de pena, de sangue e de vísceras, calcário calcítico, caroço de algodão, farelos e tortas de algodão, de babaçu, de cacau, de amendoim, de linhaça, de mamona, de milho e de trigo, farelos de arroz, de girassol, de glúten de milho, de gérmen de milho desengordurado, de quirera de milho, de casca e de semente de uva, e de polpa cítrica, glúten de milho, feno, outros resíduos industriais, alho em pó, óleos de aves; g) esterco animal; h) mudas de plantas; i) embriões, sêmen congelado ou resfriado, exceto os de bovino, ovos férteis, aves de um dia, exceto as ornamentais, girinos e alevinos; j) enzimas preparadas para decomposição de matéria orgânica animal; l) milho e milheto, farelos e tortas de soja e de canola, farelos de suas cascas e sojas desativadas e seus farelos, amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples ou compostos, fertilizantes e DL metionina

e seus análogos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, aveia e farelo de aveia destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal; m) gipsita britada destinada ao uso na agropecuária ou à fabricação de sal mineralizado; n) casca de coco triturada para uso na agricultura; o) vermiculita para uso como condicionador e ativador de solo; p) Extrato Pirolenhoso Decantado, Piro Alho, Silício Líquido Piro Alho e Bio Bire Plus, para uso na agropecuária; q) óleo, extrato seco e torta de Nim (*Azadirachta indica*).

Aí está a previsão legal. Porém o autuado não demonstrou que suas operações se enquadrariam nas hipóteses de isenção assinaladas. Apenas aludiu vagamente à previsão legal das isenções.

Seria o caso de, em nome da verdade, determinar nova diligência para que o contribuinte fizesse prova do que alegou em sua manifestação.

Ocorre que, em sua defesa às fls. 123-124, ele admitiu que no tocante à “diferença não recolhida como forma de isenção de ICMS” a empresa acatava a “decisão da auditora”, reconhecendo que havia obtido benefícios não permitidos pelo Simples Nacional. Já que o contribuinte confessa a infração, e tendo em vista que não demonstrou a existência de erros materiais do lançamento, concluo que o Auto de Infração é procedente.

Resta agora apreciar um aspecto que, embora não tenha sido questionado, diz respeito à estrita legalidade, e tenho o dever, como julgador, de suscitá-lo de ofício.

A questão que suscito diz respeito à multa do item 1º de 150%. A descrição do fato neste item 1º omitiu um dado fundamentalíssimo: não é dito que o autuado é optante pelo regime do Simples Nacional. Na tipificação da multa desse item 1º, foi indicado o art. 44, I, e § 1º, da Lei federal nº 9.430/96. Ocorre que a multa prevista no inciso I do art. 44 da referida lei é de 75%, e não de 150%, como foi posta no Auto.

Se a multa do item 1º fosse de 150%, a do item 2º também seria de 150%. Demonstrarrei que o autuante aplicou erroneamente a multa de 150% no item 1º, em vez de 75%.

O § 1º do art. 44 prevê que o percentual de tal multa (75%) será duplicado (150%) “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”. Portanto, a multa não é duplicada “sempre”, mas, apenas, nos casos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O art. 71 da Lei nº 4.502/64 cuida de ação ou omissão dolosa (situação em que, com emprego de maquinações ou má-fé, o contribuinte induz a autoridade fazendária a erro, impedindo ou retardando o conhecimento dos fatos).

O art. 72 cuida de fraude (logro, burla, ilusão, falsificação, visando a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, a fim de reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento).

E o art. 73 cuida de conluio (combinação, trama, conspiração entre duas ou mais pessoas).

Nestes autos, *em nenhum momento* se falou em *dolo, fraude* ou *conluio*. Na imputação não consta nada nesse sentido. Dolo, fraude e conluio *não se presumem*. Ou o fato doloso, fraudulento ou tramado secretamente é acusado e provado, ou de dolo, fraude e conluio não se trata.

Por conseguinte, no caso em apreço *não se trata de infração qualificada*, e sim de *infração pura e simples*: omissão de saídas de mercadorias presumida por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou débito em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões, conforme foi descrito no Auto.

E se a infração *não é qualificada*, a multa aplicável é a *básica*, de 75%, e não a multa agravada, em dobro, de que cuida o § 1º do art. 44 da Lei federal nº 9.430/96.

A multa do item 1º, tal como a do item 2º, é de 75%, conforme prevê o art. 44, I, da Lei federal nº 9.430/96.

Em suma, a impugnação do autuado concentrou-se inicialmente apenas no item 1º. Foi determinada diligência para que ele fizesse prova de que por erro todas as vendas foram registradas como se fossem a dinheiro. Não foi feita prova do que foi alegado. Também não fez prova de que suas operações fossem isentas de ICMS.

Já no 2º item, o imposto lançado se refere a recolhimento efetuado a menos referente ao Simples Nacional. O lançamento não foi impugnado na defesa originária, tendo a empresa se limitado a solicitar o parcelamento, alegando que a repartição não possuía sistema para realizar o parcelamento. Posteriormente, alegou que suas operações eram isentas. Não provou.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, porém corrigindo a multa do item 1º para 75%, pelas razões acima declinadas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **222560.0036/11-0**, lavrado contra **BAHIAGRASS COMÉRCIO DE GRAMAS LIMITADA**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 160.087,25**, acrescido da multa de 75%, previstas no art. 44, I, e § 1º, da Lei federal nº 9.430/96, c/c o art. 35 da Lei Complementar nº 123/06, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR