

**A. I. Nº** - 436336.0040/12-7  
**AUTUADO** - IGOR SATTLER VIEIRA  
**AUTUANTE** - JORGE LUIZ DANTAS DE MENEZES  
**ORIGEM** - INFAZ ALAGOINHAS  
**INTERNET** - 01. 11 .2013

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0245-01/13**

**EMENTA:** ICMS. SIMPLES NACIONAL. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Demonstrativos fiscais reproduzem livro caixa do contribuinte autuado com registro de pagamentos efetuados, sem as respectivas receitas, implicando saldos credores de caixa, equivalente à omissão de receita. A alegação defensiva da exclusão da base de cálculo do ICMS-SN de farelo de soja, mercadoria isenta, não tem procedência. As isenções aplicáveis às operações com mercadorias específicas estabelecidas genericamente na legislação estadual para os contribuintes do regime normal não se aplicam às empresas optantes pelo Simples Nacional, já contemplados com um regime de tributação mais simplificado. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Provado erro na informação da receita e alíquota aplicada a menor. Exigências subsistentes. Rejeitado o pedido de nulidade. Modificado o percentual da multa aplicado na infração 01, que passa para 75% (art. 44, I, Lei 9.430/96), pois não estamos diante de fato que atraia a aplicação da multa qualificada de 150% (art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96). Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 14/11/2012, exige ICMS não recolhido, no valor de R\$ 26.139,30, em face à apuração das infrações abaixo consignadas:

1 – Deixou de recolher o ICMS em razão de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor de caixa. Períodos: dezembro 2010; janeiro/dezembro 2011. Valor R\$ 19.768,47. Multa de 150%.

2 - Efetuou recolhimento a menor de ICMS declarado 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, por erro na informação da receita e / ou alíquota aplicada a menor. Períodos: dezembro 2010; janeiro/dezembro 2011. Valor R\$ 6.370,83. Multa de 75%.

O autuado apresenta impugnação, fls. 165/172, argüi os motivos de fato e de direito, os fundamentos jurídicos, aduzindo que comercializou apenas produto destinado à ração animal, especialmente, farelo de soja. Produtos isentas de ICMS.

Diz que o auto de infração é nulo pela inexistência de justa causa para a sua lavratura, por inocorrência de qualquer ilicitude, Alega que a autuação não demonstra de forma clara o método

utilizado na apuração da base de cálculo, feita de forma presumida; não apresenta o método aplicado na apuração do tributo, implica cerceamento da defesa, conforme Súmula nº 1 (CONSEF).

Aduz que do fato gerador do ICMS é excluída a isenção, conforme disposições disciplinadas no Código Tributário do Estado da Bahia, no Regulamento de ICMS (Decreto nº 6.284/1997), além dos artigos 175, I e 176, caput do Código Tributário Nacional.

Diz que as mercadorias adquiridas pelo contribuinte são exclusivamente destinadas à alimentação animal, em grande proporção farelo de soja e que o Convênio ICMS 70/91 autoriza os Estados participantes, dentre os quais a Bahia, na isenção às operações de saída interestaduais de produtos destinados à alimentação animal. O RICMS/97 dispõe a mesma regra no art. 20, aduzindo que as saídas de farelos de soja, até a data de 31/12/2012, são isentadas do pagamento do ICMS.

Alega que não se pode desprezar os objetivos das autoridades legislativas e executivas do Estado da Bahia em conceder a isenção do ICMS na comercialização de produtos destinados à alimentação animal. Isenção que suspende a eficácia da norma tributária impositiva, significando dispensa legal do pagamento do tributo. Lembra que o Parecer nº 14009/2007 reconhece a isenção dada a comercialização do farelo de soja e de outros produtos destinados à alimentação animal.

Ressalta que a receita bruta é o pressuposto básico para a fixação da alíquota do Simples Nacional, entretanto, o programa gerador do documento de arrecadação do Simples Nacional (PGDAS), possibilita ao contribuinte, no que concerne ao ICMS, a indicação da parcela de tal receita que não se sujeitará à determinado tributo, seja por imunidade, redução, ou, como se deu no presente caso, por isenção. Diz que houve falta de interesse de agir do Estado, na exclusão dos produtos com isenção no próprio aplicativo PGDAS.

Censura que o Estado não pode quebrar o pacto traduzido no Convenio 70/91, além do próprio RICMS/97, que prometera incentivar a determinados produtos, e especialmente a Região Nordeste, numa das regiões mais frágeis econômica e socialmente do Estado Brasileiro. Diz que como todos os produtos comercializados pelo contribuinte foram isentados do recolhimento de ICMS, não há que se falar em parcela sujeita a tal tributação, e sim que toda a receita bruta auferida pelo contribuinte, apesar de base de cálculo para os demais tributos não se sujeitará ao ICMS. Aduz que decisão, nesse sentido, emerge do Acórdão 0123-03/11 (isenção à comercialização de produtos destinados à alimentação animal (farelo de soja), para optantes do Simples Nacional.

Requer a nulidade do auto de infração pela insubsistência da demonstração das bases de cálculo utilizadas na apuração do tributo; pela falta de interesse do fisco, tendo em vista a isenção dada ao ICMS por este Ente Federativo, o que tornou sem efeito o imposto exigido.

O Agente de Tributos Estaduais presta Informação Fiscal, fls. 181/182, aduzindo que o argumento defensivo não merece acolhimento, uma vez que a base de cálculo do imposto devido pelas empresas comerciais optantes pelo Simples Nacional é a receita bruta mensal auferida (artigos 2º e 3º da Resolução CGSN nº 51/2008, c/c Lei Complementar nº 123/2006 e § 2º do art. 383 do RICMS-BA). Diz que da receita bruta mensal, apenas são excluídas às vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e as receitas decorrentes de exportação ou de venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com tributação encerrada.

Alude que a Lei Complementar nº 123/06 (art. 24), estabelece que as microempresas e as empresas de pequeno porte inscrito no regime proposto (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – SN) não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal. No âmbito da legislação estadual, art. 385 do RICMS/97, é vedada a utilização de qualquer benefício fiscal, incluindo-se a isenção do ICMS. Diz ainda que o Parecer DITRI nº 24203 data: 11/11/2011, fls. 183, exprime que ***“na comercialização de produtos, insumo agropecuário destinado à ração animal, verifica-se que não há qualquer disposição para exclusão ou redução de receitas decorrentes de operações sujeitas à isenção ou redução da base de cálculo do Simples Nacional”***.

Diz que os fatos constatados foram reconstituídos através livro caixa apurado, exercício 2010 (fls. 10/13) e exercício 2011 (fls. 19/31) efetivados conforme notas fiscais de entradas apresentadas pelo próprio contribuinte (fls. 51/133). Conclui que o ICMS foi apurado através do Sistema de Auditoria Digital - AUDIG-SF. Pede a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Lavrado o presente Auto de Infração para constituir crédito tributário em favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia, tendo em vista a falta de recolhimento do ICMS de empresa inscrita no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL, em decorrência da constatação da omissão de saídas de mercadorias, presumida pela constatação de suprimento de caixa de origem não comprovada “demonstrada pela existência de saldo credor”, no valor de R\$ 19.768,47. A segunda infração acusa a falta de recolhimento de ICMS declarado referente ao SIMPLES NACIONAL, devido a erro na informação da receita, aludida na infração anterior, no valor de R\$ 6.370,83.

Cumpre, antes, apreciar a arguição de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo sujeito passivo, pela inexistência de justa causa para a sua lavratura, pela inocorrência da ilicitude constante na peça acusatória. Explica que a autuação não demonstra de forma clara o método utilizado na apuração da base de cálculo, feita de forma presumida, sem a apresentação, de forma compreensível, do método aplicado na apuração do tributo, ocorrendo o cerceamento da defesa, destacando a Súmula nº 1 (CONSEF).

A ilicitude negada pelo autuado será analisada nas razões de mérito. Quanto à forma na demonstração dos valores apurados, objeto do presente Processo Administrativo Fiscal – PAF, verifico que os relatórios fiscais acostados aos autos reproduzem o livro caixa, apurando-se os saldos credores que autorizaram a presunção da omissão de receitas e exigiu o ICMS recolhido a menor, na qualidade de contribuinte enquadrado no SIMPLES NACIONAL.

Diante dos demonstrativos de débitos apresentados, inexistem motivos que iniquem de nulidade o procedimento fiscal, uma vez que os mesmos foram elaborados a partir dos documentos fiscais apresentados pelo próprio contribuinte, que apresentou suas razões acerca das infrações exigidas, mostrando pleno conhecimento acerca dos fatos apontados como irregulares.

No mérito, constato a existência de demonstrativos que reproduziram o livro caixa do autuado (fls. 10/15), com o registro dos pagamentos efetuados, sem as respectivas receitas, totalizando saldos credores de caixa, equivalente à omissão de receita, na ordem de R\$ 208.274,60, no exercício de 2010. Apurado o valor do ICMS devido, determinado para os optantes do SIMPLES NACIONAL ( $R\$ 152.796,40 \times 1,86 = R\$ 2.842,01$ ), fl. 08 e o imposto a recolher segregado por infração omissão de caixa ( $R\$ 1.943,87$ ) e recolhimento a menos do ICMS/SN ( $R\$ 898,14$ ), fl. 09. O valor da base de cálculo do recolhimento do ICMS/SN consta do PGDAS/DASN ( $R\$ 48.287,00 \times 1,86\%$ ), fl. 16.

Semelhante modelo para a apuração dos saldos credores do caixa e conseqüente repercussão no recolhimento do ICMS-SN foi utilizado no exercício de 2011, fls. 19/31. Identificados os valores da nova receita apurada, aplicação das respectivas alíquotas, o imposto devido ( $R\$ 27.030,92$ ), o imposto já recolhido, através da DASN ( $R\$ 3.733,61$ ) e o total do imposto exigido de ofício, segregado por infração omissão de caixa ( $R\$ 17.824,61$ ) e recolhimento a menos do ICMS/SN ( $R\$ 5.472,70$ ), fls. 17/18.

A discussão da defesa restringe-se a alegação que comercializou produtos destinados à ração animal, sobretudo farelo de soja, mercadoria isenta, cuja receita deve ser afastada do programa gerador do documento de arrecadação do Simples nacional (PGDAS).

O preposto do Fisco, responsável pela autuação, informou que a base de cálculo do imposto devido pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional é a receita bruta mensal auferida, excluídas apenas as vendas canceladas, as devoluções, descontos incondicionais, as receitas de exportação e as vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Conclui que não existe dispositivo para a exclusão das receitas decorrentes das operações sujeitas à isenção.

Diante de tais pressupostos, compete-me apreciar objetivamente cada exigência fiscal, objeto da lide, iniciando pela infração 01, que dá origem à segunda infração.

Em rigor, a exigência não se trata de suprimento do caixa sem a comprovação da origem do numerário, conforme consignou o preposto fiscal, na inicial dos autos, mas, o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa.

Destarte, a falta de recolhimento de ICMS presumida pela constatação do saldo credor da conta Caixa encontra amparo nas disposições contidas no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, a seguir descrito, redação vigente à época dos fatos:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."*

Em se tratando de exigência de imposto por presunção legal, o dispositivo que a autoriza pressupõe que a diferença apurada pelo fisco não esteja comprovada e, em sendo uma presunção relativa, assim identificada por admitir prova em contrário, cabe ao contribuinte trazer aos autos as provas de que os fatos não ocorreram conforme é o entendimento fiscal.

O preposto fiscal apurou o pagamento das diversas aquisições efetuadas pelo contribuinte autuado, elaborando demonstrativo de caixa, a partir do livro caixa escriturado pelo próprio autuado, fls. 134/141, implicando saldos credores de ICMS que autorizaram a presunção legal da omissão de receitas tributáveis, fls. 08/34. Foram anexadas cópias das respectivas notas fiscais de aquisição das mercadorias, cujos pagamentos não estão devidamente contabilizados, fls. 50/133.

A tributação com base em presunção somente é cabível nos casos expressamente previstos na lei, posto que ocorre a inversão do ônus da prova. Ao ser acusado da omissão de receita por ter detectado, como no caso em concreto, a existência de saldos credores da conta caixa, o sujeito passivo deveria provar os fatos, em direção oposta àquela colhida pelo fisco (presunção relativa), elidindo a presunção fiscal.

Assim não agiu o autuado. O argumento de que comercializou apenas produtos isentos, cuja receita deve ser excluída dos valores submetidos ao pagamento programa gerador do documento de arrecadação do Simples nacional (PGDAS), não se sustenta na legislação de regência.

A isenção, no caso, é um benefício concedido nas saídas internas das mercadorias, nas operações previstas na norma. Nessa quadra, os produtos elencados na alínea "b" do inciso XI do art. 20 do Regulamento do ICMS/BA (decreto nº 6284/97), nas operações de saídas internas, estão abrigados pela isenção, ressaltando, contudo, que tal benefício não se aplica aos optantes pelo regime do Simples Nacional.

Sabe-se que a base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (regime de competência) ou recebida (regime de caixa), conforme opção feita pelo contribuinte (Resolução CGSN nº 94/2011). Como receita bruta para fins do Simples Nacional, entende-se o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos (Resolução do CGSN nº 94/11, art. 2º, inciso II); as receitas decorrentes da exportação de mercadorias e das vendas de mercadorias já tributadas antecipadamente, sujeitas a substituição tributária devem ser informadas destacadamente, no aplicativo PGDASN, de modo que sejam desconsideradas da base de cálculo dos tributos.

A Lei Complementar nº 123/06, em seu artigo 24 (reproduzida no art. 385, RICMS/BA/97), veda a fruição de qualquer incentivo fiscal pelo contribuinte optante do Simples Nacional, motivo pelo qual a isenção não pode ser segregada do valor da receita bruta conforme quer o autuado. Dessa forma, as receitas auferidas nas vendas dos produtos beneficiados pela isenção devem ser oferecidas à tributação dentro dos percentuais de alíquotas previstos na legislação do Simples Nacional. Cabe ressaltar que as disposições constantes na supracitada Lei Complementar, no art. 18, §§ 20, 20-A e 21 e no art. 35 da Resolução nº 94/2011, do Comitê Gestor do Simples Nacional, são excepcionais e se referem à faixa de faturamento das empresas optantes, que pode ser afastada da tributação do imposto, quando isto é previsto expressamente pelo ente tributante (como ocorre, por exemplo, na isenção estabelecida no Regulamento de ICMS desse Estado, art. 384, em vigor na época dos fatos aludidos e abaixo transcrito:

*“Art. 384. Ficam isentas do pagamento do ICMS as microempresas optantes pelo Simples Nacional, cuja receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração não ultrapasse R\$180.000,00 (cento e oitenta mil reais).”*

Enfim, as isenções aplicáveis às operações com mercadorias específicas ou às prestações de serviços, estabelecidas genericamente na legislação estadual para os contribuintes que apuram o imposto pelo regime normal, como ocorre com a isenção em tela, prevista no inciso XI do art. 20 do RICMS-BA/97 (Decreto 6.284/97), não se aplicam às empresas optantes pelo Simples Nacional, para fins de recolhimento do imposto, já contempladas com um regime de tributação mais simplificado.

Resta, portanto, caracterizada a infração cometida, com enquadramento nas disposições contidas no art. 4º, §4º, VI, “b” da Lei nº 7.014/96, não tendo o autuado trazido as provas com força para elidir a presunção fiscal da omissão de receitas tributáveis, na infração 01, no valor de R\$ 19.768,47, conforme consta na inicial dos autos e demonstrativo de débito acostados aos autos. A decisão do Acórdão 0123-03/11, questionada pelo autuado, não se aplica ao caso concreto.

Em decorrência da omissão de receita detectada na infração 01, o autuado, igualmente, declarou a menor o valor devido mensalmente, na qualidade de microempresa optante pelo Simples Nacional, nos termos do artigo 18 da Lei Complementar nº 123, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL.

Desta forma e de acordo com os pressupostos antes aludidos, demonstrativos de fls. 08/34, a infração 02 também resta caracterizada, no valor de R\$ 6.370,83.

Com relação, contudo, ao percentual de multa consignado na infração 01, a penalidade de 150%, prevista no art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/96, não está corretamente aplicada. A multa, no caso em concreto, deve ser de 75%, (art. 44, I, Lei 9.430/96), pois não estamos diante de fato que atraia a aplicação da multa qualificada de 150%, imposta na existência de dolo, fraude ou conluio, figuras que não se presumem, conforme estabelece o art. 71 da Lei 4.502/64.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Este caso exige acurada interpretação dos fatos e do direito. Dos fatos, não tanto, apesar da forma como o fato foi descritos e do modo como os cálculos foram feitos.

O problema começa com a descrição do fato, pois é dito que a omissão de saídas de mercadorias foi presumida pela constatação de “suprimento de Caixa de origem não comprovada”, demonstrado pela existência “saldo credor de Caixa”. Ora, o que foi mesmo que foi apurado, foi suprimento de Caixa de origem não comprovada, ou foi saldo credor de Caixa? Trata-se de coisas distintas, e uma situação exclui a outra: o suprimento de Caixa é feito para que não se verifique saldo credor de Caixa... Vejo na leitura do voto que o nobre Relator descobriu que se trata de saldos credores, e não de suprimentos de Caixa, como inadvertidamente o fato foi descrito.

Com relação aos cálculos, o contribuinte reclama que a autuação não demonstra de forma clara o método utilizado na apuração da base de cálculo. Quanto a esse aspecto, nada pode ser feito, pois decorre dos mecanismos “técnicos” engendrados pelos que conceberam esse critério de tributação que chamam de “Simples”, mas que de simples não tem nada.

Ainda no âmbito dos fatos, os dois lançamentos decorrem de ter sido apurada uma diferença de “receitas” não submetidas à tributação no regime do chamado Simples Nacional, decorrentes tais receitas de saldos credores de Caixa, sendo que, pelo que consta nos autos, o contribuinte praticamente só comercializa com mercadorias isentas (ração animal, especialmente farelo de soja), sendo grande a proporção em relação às demais mercadorias.

De acordo com o art. 20, III e XI, “b”, são isentas de ICMS as operações internas com rações animais e farelo de soja. Note-se bem: essas operações são isentas de ICMS de acordo com o Regulamento vigente à época dos fatos.

Não foi contestado pela fiscalização que o contribuinte efetua operações isentas. O autuante, na informação, apenas contrapõe que a base de cálculo do imposto devido pelas empresas optantes pelo Simples Nacional é a receita bruta mensal auferida.

Expostos assim os fatos, resta agora a interpretação do direito, de modo a saber se operações isentas de ICMS devem ser tributadas pelo ICMS pelo fato de o contribuinte estar inscrito no 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 compreensível 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. 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, 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).

No caso presente, foi apurada a falta de recolhimento de ICMS relativamente a receitas omitidas decorrentes de saldos credores de Caixa, constando nos autos que o autuado comercializa preponderantemente com mercadorias cujas operações internas são isentas de ICMS. O que resta saber é se operações isentas de ICMS devem 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 aqui 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. Como neste caso está sendo cobrado ICMS, por “receita bruta” deve-se entender a receita bruta “tributável” pelo ICMS. Havendo, como de fato há, previsão expressa de que são isentas de ICMS determinadas operações – art. 20, III e XI, “b” do RICMS/97 –, e se o imposto que está sendo cobrado é o ICMS, os lançamentos em discussão neste Auto não têm 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 e no art. 24 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 separadamente” 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:

“Art. 18. ....

.....

§ 4. 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 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: que 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).

Resta analisar o art. 24 da Lei Complementar nº 123/06:

“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.” (grifei)

Os que defendem a tributação das operações isentas valem-se dessa regra, segundo a qual as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples não podem utilizar qualquer valor a título de incentivo fiscal. Consideram que a “isenção” é um “incentivo fiscal”.

Isenção e incentivo fiscal são figuras com distintas naturezas jurídicas. Quando a lei complementar se refere a incentivo fiscal, o legislador está se precavendo contra as artimanhas da chamada “guerra fiscal”, em que os Estados, em disputas recíprocas, empregam todo tipo de exonerações tributárias camufladas a título de reduções, diferimentos, estornos de débitos, créditos presumidos, dilações de prazo e não sei mais o quê, tudo isso rotulado como “incentivo fiscal”.

Isenção é outra coisa. Isenção é figura jurídica com assento no CTN, ao lado da anistia. Nos termos do art. 175 do CTN, excluem o crédito tributário: a) a isenção e b) a anistia.

Pode eventualmente alguma isenção visar a conceder um incentivo fiscal, mas isso é exceção.

A natureza jurídica da isenção é esta: a isenção é uma não-incidência legalmente qualificada através da qual a legislação infraconstitucional modifica a norma de tributação, retirando do campo de incidência situações de fato que normalmente seriam tributadas.

É falsa portanto a premissa de que o art. 24 da Lei Complementar nº 123/06 autorize a cobrança de ICMS sobre operações isentas. O que o art. 24 visa é que os Estados e os Municípios utilizem mecanismos da chamada “guerra fiscal” para desvirtuar o Simples. Na isenção não se corre esse risco, porque a isenção é concedida mediante consenso dos Estados, nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

Enfim, os lançamentos em discussão neste Auto decorrem do fato de a fiscalização, no plano teórico, ter confundido o conceito de incidência do tributo com o de partilha dos valores arrecadados a ser feita entre os Entes Tributantes, e, no plano prático, confundir fato gerador com base de cálculo.

Não tenho a mais mínima dúvida de que os valores relativos a operações isentas são indevidos, por absoluta falta de previsão legal, havendo, em vez disso, previsão expressa em contrário.

Posiciono-me no sentido de que o processo seja retirado de pauta e remetido em diligência a fim de que a fiscalização exclua da base de cálculo do ICMS as operações isentas de ICMS.

Não sendo feita a diligência que proponho, para que a fiscalização proceda à depuração dos valores porventura devidos, fico sem saber se houve infração e, se houve, qual o valor remanescente do imposto a ser lançado.

Uma vez vencido quanto à necessidade de diligência, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, haja vista falta de certeza e liquidez. Tomo por fundamento o art. 18, IV, “a”, do RPAF.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **436336.0040/12-7**, lavrado contra **IGOR SATTLER VIEIRA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 26.139,30**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 35 da LC nº 123/06, c/c o art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE