

A. I. N° - 180301.0007/13-0
AUTUADO - CAMARÃO DUMAR LTDA.
AUTUANTE - EDUARDO CÉSAR DA SILVA COSTA
ORIGEM - INFRAZ ILHÉUS
INTERNET - 11. 11. 2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0232-01/14

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. RECEITA TRIBUTÁVEL CONSIDERADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL [SIMPLES NACIONAL]. Fato demonstrado nos autos. Alegação de que as operações seriam isentas, nos termos do art. 14, XIII, do RICMS/97. A isenção invocada pelo contribuinte vigorou até 30 de abril de 1999. Os fatos em discussão são posteriores. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18.12.13, diz respeito à falta de recolhimento de ICMS em virtude de o autuado “considerar receita tributável como não tributável (imunidade, isenção ou valor fixo)” [sic], sendo lançado tributo no valor de R\$ 18.299,62, com multa de 75%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 35/38) alegando que nas ocorrências compreendidas entre 1.1.09 e 31.12.10 no levantamento das diferenças o autuante não considerou que as mercadorias das Notas Fiscais cujas cópias estão sendo anexadas à defesa são isentas de ICMS, por se tratar de pescados “in natura” comercializados dentro do Estado, conforme prevê o RICMS/97 no art. 14, XIII.

Ressalta que o autuante, para estabelecer a base de cálculo do imposto, simplesmente extraiu do Registro de Saídas os valores constantes na coluna “Isentas”, sem elaborar quaisquer demonstrativos, além de documentos comprobatórios.

Transcreve trecho de comentário de Maria Nazaré Lins Barbosa, procuradora da Câmara Municipal de São Paulo, em posicionamento a respeito da isenção.

Questiona: como pode o Estado promover a isenção dos produtos em referência neste processo, de forma legal, mas ao mesmo tempo ser exigido o ICMS dos mesmos produtos? Pergunta se é justo conceder um benefício e retirá-lo ao mesmo tempo.

Considera que o RICMS, como ato jurídico perfeito, promove direito adquirido ao contribuinte no tocante à isenção, obedecendo assim ao princípio da irretroatividade.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente. Juntou documentos.

A repartição fiscal encaminhou os autos ao agente de tributos responsável pelo lançamento “para diligência da Defesa” (fl. 290).

O autuante prestou informação acerca do “recurso administrativo” (fls. 293/295) comentando a reclamação do contribuinte fundamentada no art. 14 do Decreto 6.284 de 14/03/1997 [sic], feita a seu ver em apertada síntese. Aduz que o contribuinte, “de forma confusa e/ou equivocada”, transcreve fragmento de um suposto parecer de uma procuradora do município de São Paulo sobre isenção e invoca o princípio da irretroatividade para assegurar a isenção dos produtos que comercializa, pedindo a improcedência do Auto de Infração. A seu ver, a intenção do autuado é procrastinar o pagamento.

Diz que descarta o acatamento das Notas Fiscais apresentadas porque a empresa está enquadrada no Simples Nacional, tendo feito sua opção em 1.7.07. Transcreve o art. 320 do Decreto 13.780/12,

segundo o qual as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não fazem jus à apropriação nem transferirão créditos fiscais relativos ao ICMS, bem como não poderão utilizar qualquer valor a título de incentivo fiscal. Também transcreve o art. 4º da Lei Complementar 123/06, sobre a arrecadação das empresas enquadradas no Simples Nacional, e em seguida o art. 30. Observa que as operações com camarão não são imunes, e sim isentas, de modo que os valores não são dedutíveis da base de cálculo do Simples Nacional.

Opina pela manutenção do lançamento.

Dada ciência do teor da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 299/301) rebatendo que não há por que se considerar síntese apertada, como disse o autuante, onde de forma clara e razoável a empresa está certa de que a fundamentação legal aplicada deve ser pertinente à época do evento, neste caso, o período de 2009 e 2010, onde o autuante confirma em seu relatório de informações a legislação atual, ou seja, o Decreto 13.780, de 16 de março de 2012, o que não se faz pertinente. Alega que todas as Notas Fiscais anexadas fazem prova de que os pescados comercializados dentro do Estado da Bahia não sofrem incidência do ICMS, e há de se observar que existem Notas Fiscais relativas também a camarão, em relação ao qual é devido o pagamento do ICMS, como foi feito. Considera que o autuante se contradiz no antepenúltimo parágrafo da informação, com o entendimento de que os produtos dos quais foi excluído o ICMS pela empresa se referem a camarão, o que permite afirmar que o levantamento provém de um lapso e também equívoco na interpretação da legislação aplicável à época do evento, com as informações fornecidas ao mesmo para o seu levantamento fiscal, pois a autoridade fiscal não deduziu o ICMS sobre as vendas do produto camarão, e sim dos produtos “pescados” (peixe “in natura”). Reitera o pedido de improcedência do Auto de Infração, por não se aplicar cobrança do ICMS na comercialização de pescados (peixe “in natura”).

A repartição fiscal encaminhou os autos ao agente de tributos responsável pelo lançamento para tomar ciência do “Recurso Voluntário” do contribuinte (fl. 309).

O fiscal autuante voltou a se manifestar (fls. 311/313), repetindo literalmente o teor da informação anterior.

A repartição voltou a intimar o contribuinte para no prazo de 30 dias “tomar ciência do Recurso Voluntário” [sic].

VOTO

No lançamento em discussão neste Auto de Infração, o autuado é acusado de falta de recolhimento de ICMS em virtude de “considerar receita tributável como não tributável (imunidade, isenção ou valor fixo)”.

A descrição é confusa, e deixou de citar um ponto fundamental: trata-se de receita auferida por contribuinte inscrito do Simples Nacional. Trata-se de aspecto relevante, pois foi por essa razão que foi aplicada a multa de 75%, prevista em lei federal.

O contribuinte reclamou que o fiscal simplesmente extraiu do Registro de Saídas os valores constantes na coluna “Isentas”, sem elaborar quaisquer demonstrativos ou documentos comprobatórios. Protesta que se trata de operações isentas de ICMS, relativas a pescados “in natura” comercializados dentro do Estado, conforme prevê o RICMS/97 no art. 14, XIII.

Antes de adentrar no mérito propriamente dito deste caso, farei – em tese – as seguintes considerações acerca dessa questão de se tributarem operações isentas efetuadas por contribuintes optantes pelo chamado “Simples” Nacional.

Há quem considere 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 referido Simples.

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 ser 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.

Em suma, não tenho a mais mínima dúvida de que lançamentos de 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.

Porém, conforme salientei inicialmente, essas considerações foram feitas aqui apenas em tese.

Passando agora à abordagem concreta da questão de mérito propriamente dita, cumpre-me assinalar que o contribuinte alegou que se trata de operações isentas de ICMS, relativas a pescados “in natura” comercializados dentro do Estado, conforme prevê o RICMS/97 no art. 14, XIII.

Ocorre que essa isenção deixou de existir há muito tempo.

Prevê o art. 14, XIII, do RICMS/97:

“Art. 14. São isentas do ICMS as operações com hortaliças, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extrativos animais e vegetais:

.....

XIII - de 01/10/91 até 30/04/99, nas saídas internas de pescados, exceto em se tratando de (Conv. ICMS 60/91, 148/92, 121/95 e 23/98):

- a) crustáceos, moluscos, adoque, bacalhau, merluza, pirarucu, salmão e rã;
- b) operação que destine o pescado à industrialização;
- c) pescado enlatado ou cozido;”

Note-se que, de acordo com o inciso XIII, acima reproduzido, a isenção invocada pelo contribuinte vigorou até 30 de abril de 1999. Não existe mais essa isenção. Os fatos em discussão são posteriores.

Sendo assim, a infração está caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **180301.0007/13-0**, lavrado contra **CAMARÃO DUMAR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto

no valor de **R\$ 18.299,62**, acrescido da multa de 75%, prevista 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, 30 de outubro de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR