

A. I. N° - 232245.0209/14-9  
AUTUADO - GRANJAS FARRES LTDA.  
AUTUANTE - JORGE ALVES DE SOUZA  
ORIGEM - INFAS PAULO AFONSO  
INTERNET - 15.07.2015

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0102 01/15**

**EMENTA:** ICMS. SIMPLES NACIONAL. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. FALTA DE INCLUSÃO NA RECEITA BRUTA NO PGDAS DE OPERAÇÕES ISENTAS. A receita auferida nas vendas de mercadorias - ovos - cujas operações de saídas são amparadas por isenção, não deve ser excluída na apuração da base de cálculo do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, Simples Nacional, haja vista que o referido benefício isencial é inerente ao regime normal de apuração. Infração subsistente. Rejeitada a nulidade arguida. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

O Auto de Infração em lide, lavrado em 04/12/2014, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$90.461,50, acrescido da multa de 75%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: Deixou de recolher ICMS em razão de considerar receita tributável como não tributável (imunidade, isenção ou valor fixo). Consta que “Analizado os Livros e Documentos Fiscais da empresa que trabalha com Atividade de Produção de Ovos, contribuinte efetua recolhimentos do ICMS A MENOR referente aos anos de 2012 e 2013, pois não ofereceu a tributação toda receita dos produtos que vende, excluindo a venda de ovos que considera isenta dentro do PGDAS, conforme planilhas anexas, que configuraram omissão de receita.” Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013.

O autuado apresentou defesa (fls.162 a 167) consignando que tem como objeto social a criação de galinhas para produção de ovos.

Alega que a autuação foi realizada sobre mercadorias isentas, no caso ovos, que não são adquiridas de outros Estados, sendo de sua própria produção.

Salienta que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, especifica, detalhadamente, no seu art. 264, III, que são isentas as saídas internas de ovos, exceto se destinados à industrialização.

Observa que quando não destinada à industrialização, que é o seu caso, haja vista que produz ovos para o mercado consumidor, não tendo indústria nem câmara frigorífica, a produção diária de ovos é entregue ao mercado da região.

Assevera que o autuante não observou a legislação do ICMS, especialmente o art.264 do RICMS/BA/12, que trata de isenção, especificamente no inciso III, na saída de ovos.

Alega que o autuante também não verificou que as Notas Fiscais dizem respeito à venda ao consumidor e não a indústria. Acrescenta que juntou as Notas Fiscais para que sejam analisadas pelos julgadores de que se trata de venda a consumidor ( Doc.01).

Invoca e reproduz o art. 150, I, § 6º, da Constituição Federal. Sustenta que está amparado pela legislação do ICMS, cabendo, desse modo, a nulidade da infração.

Assinala que tem o cuidado de acompanhar a contabilidade, os lançamentos e as informações do Simples Nacional, e que faz o “EXTRATO COM BASE NO RESUMO MENSAL”, que é enviado ao Banco de Dados da Receita Federal. Acrescenta que neste extrato estão apropriados todos os tributos: ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, INSS IPI e ISS, conforme (Doc.03).

Lembra que nesse extrato está acostado o DAS com o débito para pagamento e estão todos os tributos. Alega que não emite o DAS, mas sim paga o valor destacado no dia 25 de cada mês. Registra que juntou o DAS e o extrato de cada mês para conhecimento dos julgadores do recolhimento, conforme Doc. 004 de 2012 e Doc. 005 de 2013.

Reporta-se sobre a Lei Complementar n. 123/2006, observando que esta regulamenta os micros empresários e empresas de pequeno porte, na escrituração fiscal e nas informações fazendárias em cada período mensal.

Diz que é público e notório que, quando encerra o mês nas saídas, procede ao resumo da apuração e passa para a Receita Federal através do banco de dados, e guarda o DAS e o extrato do Simples Nacional com os tributos para recolhimento até o dia 25 do mês seguinte ao da informação. No extrato estão distribuídos os tributos da seguinte forma: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICM'S, IPI, INSS e ISS. Salienta que todos esses cálculos são feitos pela própria Secretaria da Fazenda Nacional, que lhe envia o extrato do Simples Nacional e o DAS para pagamento no dia 25. Observa que o Doc. 005 do DAS, do extrato e do livro Registro de saídas, referentes a cada mês, fechando a soma do mês com o extrato e a distribuição desses tributos.

Afirma que efetua na data certa o pagamento do DAS e junta com o extrato do Simples Nacional para arquivo fiscal. Diz que copia o livro Registro de Saídas mês a mês com o DAS e o extrato comprovando o recolhimento dos tributos, conforme Docs. 001 e 002.

Assevera que é indevida a cobrança do ICMS na planilha elaborada pelo autuante, onde consta valor diferente do registrado no livro de Registro de Saídas. Indaga onde o autuante encontrou esse valor. Diz se tratar de uma presunção.

Registra que anexou a escrituração do livro Registro de Saídas de 2012 e 2013, cujo resumo mensal fecha com o extrato da Receita Federal, que analisa o resumo do Banco de Dados e libera o DAS para pagamento, conforme Docs. 006 de 2012 e 007 de 2013.

Sustenta que o autuante desobedecendo à legislação do Simples Nacional arbitrou a cobrança do ICMS de mercadorias isentas com valores que não constam nos registros dos livros de saídas. Indaga onde o autuante encontrou essa diferença.

Pede que seja feita uma averiguação na escrituração dia e mês, verificando os valores entre o livro e a planilha do autuante.

Ressalta que exerce a atividade de produção de ovos e que não vende outra mercadoria.

Salienta que, para ter certeza da defesa, é bom verificar os valores da coluna, no livro de saídas, no caso “Valor contábil”; “coluna isentas”. Reitera que as vendas realizadas são internas. Anexa as Notas fiscais de saídas que, segundo diz, comprovam o faturamento da saída de ovos Doc. 008.

Sustenta que o Auto de Infração é improcedente, pois está comprovado que as suas vendas são de ovos e isentas, inexistindo fato gerador de ICMS.

Rechaça o levantamento levado a efeito pelo autuante, por não ser líquido, certo e exigível. Diz se tratar de um levantamento presumido, simulado, e que o autuante não juntou provas. Indaga se houve omissão, fraude ou sonegação. Diz que isso não está descrito no Auto de Infração que é nulo.

Finaliza requerendo:

- que esta Junta de Julgamento Fiscal confira as justificativas e provas apresentadas, referentes ao direito do benefício isencional do ICMS na saída de ovos nas vendas internas;

- quanto à exigência do agente fiscal, na cobrança do ICMS, não é da Autuada, como ficou provado que as informações são feitas pelo Banco de dados é devolvido o DAS e o extrato para recolhimento;
- que existindo dúvida seja direcionada a infração para a Receita Federal, pois é quem distribui os tributos para pagamento;
- que esta Junta de Julgamento Fiscal analise a autuação e julgue improcedente o Auto de Infração;
- que caso este órgão julgador não se convença da defesa e das provas, converta o feito em diligência para averiguação no local.

O autuante prestou informação fiscal (fls.276 a 278) consignando que o ponto central da questão se resume na exclusão, por parte do sujeito passivo, de parcela de sua receita no cálculo do imposto, exclusão esta considerada incorreta e não prevista nas normas do Simples Nacional.

Salienta que o autuado concentra sua defesa na alegação de que sua principal receita decorre da comercialização de ovos, mercadoria isenta do ICMS, citando vários dispositivos legais inclusive a Constituição Federal. Diz que, entretanto, o autuado comete um equívoco elementar ao confundir o regime de tributação das empresas do Simples Nacional com o regime tributário das empresas normais.

Aduz que a isenção citada existe de direito em benefício das empresas tributadas pelo Regime Normal, porém, o regime que o autuado optou, não prevê essa isenção, existindo outros benefícios específicos que não se confundem com o das empresas normais.

Esclarece que na ação fiscal foi detectado que o contribuinte excluiu da base de cálculo do ICMS a receita da comercialização de ovos, imaginando ser isenta, enquanto a legislação prevê a exclusão somente dos cancelamentos, das devoluções de vendas e das receitas com produtos inclusos na substituição tributária, conforme art. 3º, II, § 1º, c/c art. 18, da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, cuja redação reproduz.

Observa que o impugnante incorre noutro equívoco ao confundir a base de cálculo do demonstrativo de débito do Auto de Infração, fls. 03/04 dos autos, que é meramente ilustrativo e serve para indicar o valor histórico do débito, com o verdadeiro demonstrativo da base de cálculo às fls. 11 e 16 dos autos, que demonstra claramente as colunas: da receita tributada, da receita não tributada, da alíquota do imposto, do imposto apurado, do imposto recolhido pelo contribuinte e da diferença a recolher.

Assinala que a respeito desse demonstrativo o autuado silenciou.

Afirma que a diferença encontrada é justamente o valor que o contribuinte informou como isenta no Programa Gerador do Documento de Apuração do Simples Nacional – PGDAS, constante nos extratos do Simples Nacional, apensados às fls. 17 a 87 dos autos.

Finaliza mantendo a autuação.

## VOTO

Inicialmente, cabe-me consignar que não vislumbro no lançamento de ofício em exame qualquer vício ou falha que o inquira de nulidade, haja vista que realizado com observância das disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99 – aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Dessa forma, não acolho a nulidade arguida.

Quanto ao pedido de conversão do feito em diligência, constato que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para formação do meu convencimento sobre a decisão da lide, razão pela qual indefiro o pedido com fulcro no art. 147, I, “a”, do mesmo RPAF/99.

No mérito, observo que o autuado alega que a autuação foi realizada sobre “mercadorias isentas”, no caso ovos, que não são adquiridas de outros Estados, sendo de sua própria produção. Diz que o RICMS/BA/12 estabelece no seu art. 264, III, que são isentas as saídas internas de ovos, exceto se destinados à industrialização, que não é o seu caso que vende exclusivamente para consumidor final.

O art. 264, III, do RICMS/BA/12, aduzido pelo autuado dispõe o seguinte:

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

(...)

III - as saídas de (Conv. ICM 44/75):

a) ovos, nas operações internas;

A simples leitura do dispositivo regulamentar acima reproduzido permite constatar que, de fato, as saídas de ovos nas operações internas são amparadas pelo benefício isencial.

Vale registrar que, além de abranger os meses de abril a dezembro de 2012, período no qual são aplicáveis as disposições do art. 264, III, “a”, do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780, que passou a vigor em 01/04/2012, a autuação também alcança os meses de janeiro a março de 2012, período no qual são aplicáveis as disposições do RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, cuja redação é a seguinte:

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

(...)

VI - nas saídas:

(...)

b) de ovos, nas operações internas, exceto se destinados a industrialização (Convs. ICM 44/75, 14/78, 20/78, 36/84 e 30/87, e Convs. ICMS 68/90, 09/91, 28/91, 78/91 e 124/93);

Portanto, sob o aspecto de existência do benefício isencial nas operações de saídas internas de ovos, inexiste qualquer dúvida.

A questão é que, no presente caso, o autuado se trata de contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/06, cujo art. 24, abaixo reproduzido, determina que as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes desse regime, não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal:

*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.*

Portanto, como se vê, o contribuinte optante pelo Regime do Simples Nacional está impedido de utilizar simultaneamente qualquer benefício ou desoneração tributária.

Por certo que tendo optado pelo Regime do Simples Nacional o contribuinte se submete às condições impostas pela Lei Complementar nº 123/06, sendo que, somente poderá fruir dos benefícios fiscais que são inerentes ao regime normal de apuração - caso da isenção do ICMS nas saídas internas de ovos - se retornar ao referido regime normal.

Relevante consignar que, muito embora tenha competência para conceder isenção ou redução do ICMS mediante deliberação unilateral e exclusiva com relação ao contribuinte optante pelo Simples Nacional, nos termos dos §§ 18 a 20-A do art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, conforme previsto na Resolução CGSN nº 94/2011, segregando as receitas que tenham sido objeto de isenção, o Estado da Bahia não concedeu tais benefícios.

Por certo que ao pretender optar pelo Simples Nacional cabe ao contribuinte analisar todas as variáveis no intuito de identificar a conveniência ou não de aderir ao regime, haja vista que, conforme alega, realizando exclusivamente operações internas de saídas isentas de ovos, há que se avaliar comparativamente a repercussão da adoção do regime normal.

Vale observar que o Simples Nacional se trata de um regime específico de apuração simplificada com base na Receita Bruta auferida pelo optante, que serve de parâmetro para o cálculo de vários impostos, contribuições fiscais e previdenciárias. A apuração de alíquotas e base cálculo pelo regime do Simples Nacional é definida pelo art. 18, §§ 1º e 4º, itens I a V da Lei Complementar nº 123/06, sendo indubioso, no caso em exame, que inexiste previsão legal para segregação da receita de revenda de ovos.

A título ilustrativo, consigno que o entendimento acima esposado também foi manifestado pela 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, nos termos do ACÓRDÃO CJF nº0255-13/13, cuja ementa transcrevo abaixo:

**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

ACÓRDÃO CJF Nº 0255-13/13

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Os contribuintes inscritos no Simples Nacional não podem realizar operações amparadas por isenção ou por quaisquer outros benefícios fiscais. As receitas auferidas nas operações com produtos horti-fruti-granjeiros deverão integrar a receita bruta mensal do estabelecimento para fins de recolhimento mensal do imposto. Lei Complementar nº 123/06, art. 24 e RICMS-BA/97, art. 385. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime..

Vale também o registro de que este entendimento foi manifestado pela Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, consoante o Parecer /DITRI nº 05931/2009, que em resposta a consulta sobre matéria semelhante, esclarece que a comercialização de mercadorias amparadas pelo benefício isACIONAL, não serão desoneradas do imposto, devendo as receitas relativas a estas saídas, integrarem a receita bruta mensal auferida pelo estabelecimento, para fins de recolhimento do ICMS atinente ao Simples Nacional.

Diversamente do alegado pelo autuado, constato que a diferença apurada pelo autuante foi detectada nas informações prestadas pelo próprio contribuinte que as considerou como isentas no Programa Gerador do Documento de Apuração do Simples Nacional – PGDAS, constante nos extratos do Simples Nacional, acostados às fls. 17 a 87 dos autos.

Saliento que a multa de 75% indicada no Auto de Infração encontra-se prevista no art. 35 da Lei Complementar 123/06, art. 44, I da Lei Federal nº 9.430/96 de 27/12/96 com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, sendo a correta para a infração incorrida pelo contribuinte optante do Simples Nacional, inclusive em relação ao ICMS. Observo que caso a acusação fiscal tratasse de fraude a multa imposta seria de 150%.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

**VOTO EM SEPARADO**

A imputação fiscal diz respeito à falta de recolhimento de ICMS pelo fato de o autuado considerar “receita tributável” como não tributável. Há um adendo “explicando” que se trata de “imunidade, isenção ou valor fixo” (*sic*).

Tomo em consideração primeiro esse adendo, considerando que está sendo lançado imposto sobre situações de “imunidade, isenção ou valor fixo” (*sic*).

O autuado alega que o seu estabelecimento se dedica à criação de galinha para produção de ovos, e as saídas internas de ovos são isentas de ICMS, nos termos do art. 264, III, do RICMS/12.

De fato, prevê o art. 264, III, “a”:

“Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

.....

III - as saídas de (Conv. ICM 44/75):

a) ovos, nas operações internas;”

Ou seja, o autuado apenas comercializa ovos, e as operações internas com ovos são isentas de ICMS. Sendo as operações isentas de ICMS, é legal cobrar ICMS?

Se, além de operações isentas, houvesse também operações tributáveis, não seria o caso de se apurar pelo menos a proporcionalidade das operações tributáveis em função do montante das operações do estabelecimento, de modo a se cobrar o imposto apenas sobre as operações tributáveis?

Já proferi vários votos em situações como esta, concluindo sempre que não é juridicamente possível cobrar imposto sobre operações isentas, e, ao contrário da afirmação da legislação do Simples Nacional contempla essa cobrança, entendo que a legislação do Simples prevê a exclusão da tributação das operações isentas. Demonstrarrei que, à luz do § 20 do art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, mesmo no caso do Simples Nacional, as operações isentas não integram a base tributável.

Para ser coerente com o que tenho afirmado outros julgados, peço vênia para expor o que penso. Depois decido, seguindo o entendimento dominante.

Examinarei essa questão das operações isentas em tese, 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. Pelo menos é assim que pensam aqueles que consideram devido o imposto neste caso.

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, 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 idéia 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. Repito: “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 (redação da época):

“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 (redação da época):

“§ 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 (redação da época):

“§ 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 apenas para ser coerente com o que tenho afirmado noutras julgados, de modo a justificar o fato de eu insistir em sustentar essa tese em votos vencidos, haja vista que continuo firmemente convencido de que, se existe previsão de isentas de ICMS, os valores relativos às operações isentas são indevidos, e não sou eu quem digo, é a lei, pois *existe previsão expressa nesse sentido*: acabo de demonstrar que, à luz do § 20 do art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, mesmo no caso do Simples Nacional, as operações isentas não integram a base tributável.

Enfim, embora tenha convicção de que operações *isentas são isentas*, curvo-me ao entendimento que tem predominado neste Conselho, e acompanho o voto do nobre Relator.

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 **232245.0209/14-9**, lavrado contra **GRANJAS FARRES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$90.461,50**, acrescido da multa de 75%, prevista nos artigos 35, da Lei Complementar nº 123/06 e 44, I, da Lei Federal nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR