

**PROCESSO** - A. I. Nº 436661.0027/16-0  
**RECORRENTE** - IGOR SATTLER VIEIRA (CASA DA RAÇÃO) - ME  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0201-02/16  
**ORIGEM** - INFRAZ ALAGOINHAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/05/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0128-12/17**

**EMENTA:** ICMS. SIMPLES NACIONAL. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Restou demonstrado nos autos a ocorrência de saldo credor de caixa, o que autoriza a presunção legal de omissão de operações de saídas de mercadorias sem o pagamento do imposto. Mantidas as operações com farelo de soja na apuração do ICMS devido de acordo com o Regime do Simples Nacional, uma vez que as isenções estabelecidas na legislação estadual para os contribuintes do Regime Normal não se aplicam às empresas optantes pelo Simples Nacional, já contempladas com um regime de tributação mais simplificado. Infração subsistente. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Comprovada a ocorrência de erro na informação da receita e alíquota aplicada a menor. Excluídos os valores relativos aos meses de agosto a dezembro de 2014, por força da alteração legislativa promovida pela LC 147/14, a qual afastou as receitas isentas da sistemática do Simples Nacional. Infração subsistente em parte. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Reformada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 2ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal proferida em 08/11/2016 que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 08/03/2016, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$231.602,16, em decorrência do cometimento de 02 (duas) infrações.

*INFRAÇÃO 01 – 17.03.12 – Omissão de receita apurada através de levantamento fiscal – Sem dolo. No campo descrição dos fatos consta que se refere a “saldo credor de caixa”. Valor histórico autuado R\$149.591,24.*

*INFRAÇÃO 02 – 17.01.01 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. Valor histórico autuado R\$82.010,92.*

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 2ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração, o que fez nos seguintes termos:

**VOTO**

*Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou Auto de Infração em tela, para exigir ICMS decorrente de 02 infrações, por ter o sujeito passivo, na condição de inscrito no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, ter deixado de recolher o citado imposto estadual em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio da constatação da ocorrência de saldo credor de conta Caixa (infração 1) e de ter recolhido a menos ICMS por erro na informação da receita e/ou alíquota (infração 2).*

*Devo ressaltar que as imputações ora em lide, foram objeto de outros Autos de Infrações, lavrados contrato o mesmo autuado, tendo a defesa apresentados os mesmos argumentos defensivos, conforme pode ser observado no voto do ACÓRDÃO JJF Nº 0055-06/1, da 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, do ilustre Relator ÁLVARO BARRETO VIEIRA, o qual transcrevo abaixo por concorda integralmente:*

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0055-06/14**

**VOTO**

*No presente Auto de Infração, o autuado foi acusado de, na condição de inscrito no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, ter deixado de recolher o citado imposto estadual em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio da constatação da ocorrência de saldo credor de conta Caixa (infração 1) e de ter recolhido a menos ICMS por erro na informação da receita e/ou alíquota (infração 2).*

*Preliminarmente, o defendente suscita a nulidade do Auto de Infração por ausência de justa causa para a sua lavratura, pois considera que não incorreu em qualquer ilicitude e nem infringiu os dispositivos legais citados pela autuante. Diz que foi cerceado o seu direito de defesa, uma vez que não foi demonstrado o método utilizado na apuração da base de cálculo do imposto.*

*Afasto essa preliminar de nulidade, tendo em vista que a razão da lavratura do Auto de Infração está na constatação de ocorrência de saldo credor de caixa, o que autoriza a presunção legal de omissão de operações de saídas sem pagamento do imposto. Ao se adicionar essas operações omitidas às operações declaradas, foi constatada a ocorrência de recolhimento a menos do imposto em razão de erro na informação da receita e/ou na aplicação da alíquota cabível. A metodologia aplicada na apuração da base de cálculo está demonstrada nas planilhas que acompanham o Auto de Infração, das quais o autuado recebeu cópia.*

*Também foi arguida a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que a autuante aplicou a alíquota de 17%, quando o correto seria utilizar as alíquotas previstas no Anexo I da LC 123/06.*

*Essa preliminar não também não merece acolhimento, pois os demonstrativos que embasam a autuação deixam evidente que o imposto foi apurado utilizando as alíquotas previstas no Anexo I da LC 123/06. Apesar de no Auto de Infração ter sido indicada a alíquota de 17%, o imposto lançado foi calculado utilizando a alíquota correta, seguindo as regras dos contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional.*

*Adentrando ao mérito, inicialmente ressalto que a presunção utilizada pelo autuante para apurar a omissão de operações de saídas de mercadorias com base na constatação da ocorrência de saldo credor na conta caixa tem respaldo no artigo 34 da Lei Complementar nº 123/06, o qual prevê que se aplicam às microempresas e às empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional “todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional”.*

*Ao dispor sobre o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu artigo 4º, §4º, prevê que, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar, dentre outras hipóteses, a ocorrência de saldo credor de caixa ou de suprimento de caixa de origem não comprovada.*

*Com base nesses dispositivos legais citados acima, fica claro que a presunção utilizada pelo autuante tem amparo expresso na legislação, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.*

*Visando elidir a presunção legal, o autuado afirma em sua defesa que a mercadoria relacionada nas notas fiscais arroladas na infração 1 trata de farelo de soja destinado à alimentação animal e, portanto, isenta de ICMS nos termos dos artigos 20, XI, “b”, do RICMS-BA/97, e 264, XVIII, do RICMS-BA/12. Sustenta que essas operações não devem ser incluídas na apuração do ICMS devido pelo regime do Simples Nacional.*

*A isenção citada pelo autuado não se aplica aos contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional, pois a base de cálculo do imposto devido mensalmente pelas microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional é a receita bruta auferida ou recebida mensalmente, conforme a opção feita pelo contribuinte.*

*A Lei Complementar nº 123/06, em seu artigo 24, assim dispõe:*

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

*Parágrafo único. Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor do imposto ou contribuição apurado na forma do*

Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estados, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar.

Dessa forma, da receita bruta, são excluídas apenas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, as receitas decorrentes da exportação de mercadorias e das vendas de mercadorias já tributadas antecipadamente, que são as exclusões previstas na LC 123/06. Portanto, no caso em análise, as receitas auferidas pelo autuado nas vendas de farelo de soja destinado à ração animal devem ser incluídas na receita bruta do estabelecimento e, em consequência, tributadas conforme a alíquota prevista no Anexo I da LC 123/06.

A Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda, por meio do Parecer DITRI 24203/11, ao responder consulta formulada acerca de situação semelhante a que se encontra em análise, se posicionou no sentido de que não há aplicabilidade de isenção quando se tratar de operação efetuada por microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional.

A Decisão contida no Acórdão JJF Nº 0123-03/11, citado na defesa, não pode ser aplicada ao caso em comento, pois aquela Decisão se refere a uma situação diversa da que se encontra em análise.

A isenção tratada no Parecer nº 14009/07, também citada na defesa, aplica-se aos contribuintes não optantes pelo Regime do Simples Nacional, o que não se observa no caso em análise.

A apreciação da constitucionalidade da manutenção de operação isenta na base de cálculo do imposto devido por empresa optante pelo Simples Nacional não é matéria da alçada deste órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 125, inc. I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB).

Uma vez mantida as operações com farelo de soja na base de cálculo do ICMS devido pelos optantes pelo regime do Simples Nacional, a presunção que embasa a exigência fiscal referente à infração 1 subsiste integralmente. Desse modo, esse item do lançamento é procedente.

A infração 2 é uma consequência da infração 1, tendo em vista que ao se adicionar a receita omitida à receita declarada fica caracterizado o recolhimento a menos do imposto por erro na informação da receita e/ou por aplicação equivocada da alíquota. Dessa forma, a infração 2 também subsiste integralmente.

Ressalto que, no entanto, o percentual de multa consignado na infração 1 carece de reparo, pois a penalidade de 150%, prevista no art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/96, não está corretamente aplicada. O percentual da multa, no caso em concreto, será de 75%, uma vez que não restou comprovada a existência de dolo, fraude ou conluio. Portanto, o percentual corretamente aplicado passa para 75% (art. 44, I, Lei 9.430/96), já que não estamos diante de fato que atraia a aplicação da multa qualificada de 150% (art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96).

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, modificando, porém, a multa aplicada na infração 1 para 75%.

Devo ressaltar, ainda, que na autuação em lide o autuante já aplicou corretamente o percentual da multa de 75%, não havendo, portanto, necessidade de correção, como na Decisão acima transcrita.

Observo que a Decisão consignada no Acórdão acima foi mantida no julgamento da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, mediante ACÓRDÃO CJF Nº 0248-12/15, conforme abaixo:

PROCESSO - A. I. Nº 152743.0005/13-9  
RECORRENTE - IGOR SATTLER VIEIRA (CASA DA RAÇÃO) - ME  
RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0055-06/14  
ORIGEM - INFRAZ ALAGOINHAS  
INTERNET - 04/09/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0248-12/15

**EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. a) FALTA DE RECOLHIMENTO.** Restou demonstrado nos autos a ocorrência de saldo credor de caixa, o que autoriza a presunção legal de omissão de operações de saídas de mercadorias sem o pagamento do imposto. Mantidas as operações com farelo de soja na apuração do ICMS devido de acordo com o Regime do Simples Nacional, uma vez que as isenções estabelecidas na legislação estadual para os contribuintes do Regime Normal não se aplicam às empresas optantes pelo Simples Nacional, já contempladas com um regime de tributação mais simplificado. **b) RECOLHIMENTO A MENOS.** Comprovada a ocorrência de erro na informação da receita e alíquota aplicada a menor. Infrações subsistentes. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Modificado, de ofício, o percentual da multa aplicado na infração 1, que passa para 75% (art. 44, I, Lei

nº 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). Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

Quanto ao voto citado pela defesa, saliento que o mesmo não foi acolhido pela Junta de Julgamento Fiscal, sendo apenas um voto divergente, o que demonstra ser um entendimento isolado, pois os demais julgadores proferiram seus votos pela manutenção da autuação, conforme pode ser constatado na Ementa do referido Acórdão citado pela defesa à folha 123 dos autos, abaixo reproduzido:

**Iª 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.

Por tudo acima exposto, não resta dúvida que 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. Portanto, resta 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.

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, ficando mantida à infração 02.

Por fim, devo realçar que a adesão ao Simples Nacional não é obrigatória. Essa adesão é facultativa, assim, cabe ao contribuinte, antes de fazer sua opção pelo Regime Simplificado, proceder a uma análise sobre a conveniência, ou não de aderir ao regime, já que, sendo a preponderância de suas operações isentas, no caso em lide, caberia uma avaliação comparando a repercussão da adoção de Regime Normal de Apuração. O referido regime é 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.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Intimado acerca do resultado do julgamento o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 171/187)** em relação à Decisão da junta, reiterando todos os argumentos suscitados na peça defensiva, além de:

- i. Argüiu que vários convênios foram realizados ao longo dos anos, os quais concederam a isenção do ICMS ao farelo de soja, a exemplo dos Convênios ICMS 70/1991, 100/1997 e 54/2012. Também fundamentou sua tese da isenção com o inciso XVIII, do art. 264 do Decreto nº 13780/12 (RICMS/12);
- ii. Rebateu o entendimento da junta, que sustentou sua pena com base no art. 24 da LC 123/06, com o contragolpe de que tal dispositivo trata apenas de incentivo fiscal, e não da isenção. Fundamentou com a alínea “g”, do inciso XII, do §2º do art. 155 da CF/88;
- iii. Afirmou que, de fato, a receita bruta é o pressuposto básico para a fixação da alíquota do Simples Nacional, no entanto, o programa gerador do documento de arrecadação do Simples Nacional, possibilita ao contribuinte, no que concerne ao ICMS, a indicação da parcela de tal

receita que não se sujeitará a determinado tributo, seja por imunidade, redução ou por isenção;

iv. Cita posicionamento do tributarista KIYOSHI HARADA que:

*Incentivo fiscal é um conceito da Ciência das Finanças. Situa-se no campo da extrafiscalidade e implica redução da receita pública de natureza compulsória ou a supressão de sua exigibilidade. É um instrumento do dirigismo econômico; visa desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade (...).*

*Isenção tributária é um instrumento de Direito Tributário significando, para a maioria dos doutrinadores, hipótese de não incidência legalmente qualificada. Difere do incentivo fiscal, quer quanto ao seu campo de abrangência (campo de atuação maior), quer quanto à sua motivação. Ela é concedida em função de certos bens (isenção objetiva), ou de certas pessoas (isenção subjetiva), mas sempre em função do interesse público. A finalidade da isenção não é a de desenvolver determinada região do País, nem a de incrementar certa atividade econômica, como ocorre com o incentivo fiscal. A motivação da isenção, pode-se dizer, é semelhante a da imunidade pela qual a Constituição retira o poder tributário em relação a certos bens, serviços ou pessoas. Só que, enquanto a imunidade atua no campo da definição de competência, a isenção atua no campo do exercício da competência tributária.*

- v. Destaca que o próprio Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS) possibilita ao contribuinte a indicação de tala receita que não se sujeitará a determinado tributo, seja por imunidade, redução ou isenção;
- vi. Assim deduz que: “*Como todos os produtos comercializados pelo Contribuinte foram ISENTADOS do recolhimento de ICMS, tendo em vista que todos os produtos comercializados foram destinados à alimentação animal, significa dizer que não há que se falar em parcela sujeita a tal tributo, e sim que TODA A RECEITA BRUTA AUFERIDA PELO CONTRIBUINTE, POR DECORRER DA COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS DE ICMS, NÃO SE SUJEITARÁ AO RECOLHIMENTO DE TAL TRIBUTO, APESAR DE FAZER PARTE DA BASE DE CÁLCULO PARA A APURAÇÃO DOS OUTROS TRIBUTOS CONSTANTES DO SIMPLES NACIONAL*”.
- vii. Assevera que a receita de ICMS no caso em tela não pode ser a receita auferida pelo contribuinte;
- viii. Cita voto de JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO, membro da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, de cujo voto no acórdão 0245-01/13, e diz que o posicionamento do nobre julgador não é único, e para tal cita acórdão nº 0248-12/15, proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal;
- ix. Por fim, pede a improcedência do auto em tela.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 2ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal proferida em 08/11/2016 que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 08/03/2016, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$231.602,16, em decorrência do cometimento de 02 (duas) infrações.

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.

Assim, as alegações recursais, basicamente, se resumem à tese defensiva de que o contribuinte é optante do Simples Nacional, mas que todas as saídas objeto da presente autuação foram de ração animal, que são isentas, a exemplo do que determinam os Convênios ICMS 70/1991, 100/1997 e 54/2012. Também fundamentou sua tese da isenção com o inciso XVIII, do art. 264 do Decreto nº 13780/12 (RICMS/12).

Desta forma, o recorrente entende que, elas não podem compor a Base de Cálculo do Simples, para fins de ICMS, por serem os produtos amparados por isenção.

Assim o cerne da questão reside na 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.

Em voto discordante, no acórdão 0245-01/13 da 1ª JJF, JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO, esclarece que:

*"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".*

Outro ponto que deve ser objeto de ponderação é se a restrição trazida pelo art. 24 da LC 123/06 se aplica a incentivos fiscais, que possui conceito jurídico distinto de isenção fiscal, tanto assim é que o próprio sistema gerador do DAS prevê a possibilidade de dedução das vendas isentas e com redução de base de cálculo.

Em voto, vencido por maioria qualificada, do acórdão nº 0248-12/15 da 2ª CJF, o Ilustre Relator DANIEL RIBEIRO SILVA escreve:

*"(...) É indubitável a influência que o sistema tributário tem sobre qualquer atividade econômica, principalmente sobre as mais frágeis, que tem suas estruturas fortemente abaladas diante das mínimas variações nos encargos tributários sobre elas.*

*Atento a esta realidade, o constituinte erigiu expressamente as micro e pequenas empresas a uma situação de indivíduo privilégio, mormente no que tange ao arcabouço tributário incidente sobre elas. De fato, a Carta Magna, em diversos dispositivos ordena o estabelecimento de tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas.*

*O art. 146, inciso III, alínea "d", da Constituição Federal, insere no rol de matérias tributárias que devem ser estabelecidas através de lei complementar a definição de tratamento diferenciado, favorecido e, ainda, simplificado para as micro e pequenas empresas.*

*Mais adiante, no Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, a Constituição prevê no art. 170 o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte brasileiras como um princípio geral da atividade econômica. O art. 179 reforça o entendimento extraído dos já referidos artigos, direcionando a todos os entes federativos a exigência de atribuir às microempresas e às empresas de pequeno porte o tratamento jurídico diferenciado, de modo a simplificar as suas obrigações não somente tributárias, mas também administrativas, previdenciárias e creditícias.*

*Considerando a imprescindibilidade de se tratar diferencialmente os desiguais, é de suma importância que se*

forneça um tratamento privilegiado para quem não detém uma estrutura economicamente robusta. E é neste quadro de fragilidade financeira em que se enquadram as micro e pequenas empresas.

O tratamento privilegiado decorre, ainda, de uma necessidade econômica e social patente: as micro e pequenas empresas são responsáveis no Brasil pelo acolhimento de uma parcela considerável de trabalhadores, seja de modo formal ou informal, servindo de importante via contra o desemprego.

Considerando as diretrizes constitucionais de proteção às microempresas e empresas de pequeno porte, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, as enquadrou em um regime diferenciado e simplificado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos compartilhado entre os entes federativos, denominado Simples Nacional. Trata-se de um modo facultativo de recolhimento de oito tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Não há dúvidas de que é uma alternativa interessante para as micro e pequenas empresas que desejam diminuir os custos da gestão tributária, dada a sofisticação deste regime simplificado.

Deste introito, percebe-se que própria finalidade de simplificar e diminuir os encargos tributários que recaem sobre as microempresas e empresas de pequeno porte, seguindo a determinação da Constituição Federal, acaba por ser vilipendiada pela lógica segundo a qual o contribuinte, ao adotar pelo Simples Nacional, abre mão da isenção que antes lhe beneficiava.

Com efeito, o princípio esculpido na ordem econômica que busca favorecer aquelas empresas por conta da sua fragilidade econômica e pela sua importância social é amesquinhadado de modo injustificável. Diversos outros princípios constitucionais ainda são desrespeitados nessa contraditória postura em afastar a isenção instituída pelo Estado da Bahia.

Uma leitura mais atenta aos dispositivos que norteiam o entendimento expresso no voto atacado pelo contribuinte demonstra que, realmente, o ordenamento jurídico não peca pela contradição supracitada.

De fato, a Lei Complementar nº 123/2006 não busca onerar o contribuinte que outrora era beneficiado pela isenção, ao estabelecer em seu art. 24, que “As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal”.

“Como demonstrado pelo autuado na defesa colacionada aos autos, ao trazer lição de Kiyoshi Harada, torna-se necessário distinguir isenção de incentivo fiscal, de modo que não há que se fazer confusão entre os institutos. Assim, é que naquele diploma supracitado não há qualquer dispositivo que impeça a fruição da isenção por parte da microempresa ou empresa de pequeno porte, ao optar pelo Simples Nacional”.

A mesma lei complementar igualmente não afasta a possibilidade de o contribuinte manter a isenção que lhe beneficia quando estabelece no parágrafo único do art. 24 que “Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor do imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estados, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar”.

Isso é complementado ao texto expresso do art. 18 da mesma LC que no seu §20 dispõe sobre a possibilidade dos Estados concederem isenção ou redução do ICMS.

E neste sentido vale ressaltar que o art. 20 do RICMS/97 já dispunha sobre a isenção na saída de ração animal. E não se diga que a Lei Complementar é posterior, vez que o RICMS/12 é posterior à mesma e repetiu a mesma isenção no seu art. 264, inc. XVIII”.

Diante de tudo que foi exposto acima não vejo nenhum entrave ao benefício de redução da base de cálculo do Simples Nacional dos valores referentes à manutenção de isenções estaduais que beneficiam as microempresas e empresas de pequeno porte e considerando a previsão constante do inciso XVIII, do art. 264 do Decreto nº 13780/12 (RICMS/12), que apenas confirma a isenção já prevista nos Regulamentos pretéritos, há de se reconhecer que o autuado agiu em conformidade com a legislação vigente.

Afastam quaisquer dúvidas acerca desta conclusão quando a análise presente na defesa do contribuinte que traz (fl.177) a tela do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS). Este, expressamente, prevê a possibilidade de declarar as operações abarcadas por eventual isenção, de modo que tal valor não seja considerado tributável e não se insira na receita bruta a que se refere à Lei Complementar nº 123/2006.

Portanto, prevendo a legislação estadual (Regulamento do ICMS do Estado da Bahia) a possibilidade de isenção para acobertar as operações realizadas pelo autuado e não havendo qualquer restrição na Lei Complementar nº 123/2006 de modo a afastar aquele benefício, conclui-se pela adequação da sua prática e, consequentemente, pela insubsistência do Auto de Infração ora tratado, tanto quanto a Infração 1 como à Infração 2 que é decorrência lógica da primeira.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

## VOTO VENCEDOR

Quero manifestar a minha divergência relativamente ao voto exarado pelo Relator, especificamente naquilo que se reporta ao tratamento tributário conferido às receitas decorrentes da venda de mercadorias isentas, na forma que segue.

É de conhecimento comum que o regime de tributação aplicável às empresas optantes pelo Simples Nacional consiste em uma prerrogativa, traduzida como “opção”, que somente pode ser exercida pelas empresas que se enquadram nos limites de faturamento previsto na legislação. Não é, portanto, uma obrigação que se impõe aos contribuintes.

Assim, caso as regras previstas no Estatuto da Microempresa não se revelem vantajosas, podem, os contribuintes, manterem-se no regime de tributação normal, evitando, com isso, que venham a se submeter a regras supostamente desfavoráveis.

Nesse sentido, o § 4º do art. 18 da LC 123/06 previu que, para efeito de apuração do imposto devido mensalmente, as empresas optantes pelo Simples Nacional deveriam, segregar as receitas cujo tratamento tributário não devesse seguir a regra geral, conforme se pode constatar pela leitura do texto legal (então vigente), reproduzido a seguir.

*“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.*

...  
*§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:*

...  
*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 (grifos acrescidos);*  
...”

Como se pode depreender da leitura do texto acima reproduzido, as únicas receitas que deveriam ser segregadas, relativamente ao ICMS, eram aquelas relativas à substituição tributária e à antecipação tributária, com encerramento da fase de tributação. Não havia, contudo, qualquer previsão de que as receitas obtidas com a venda de mercadorias isentas pudessem ser tratadas separadamente, antes de 08/08/2014, data de início de vigência da LC 147/14, diploma legal que alterou a sistemática de tributação de tais receitas.

Ora, o regime tributário inaugurado com a LC 123/06 diferencia-se do sistema clássico de tributação pelo fato de que o imposto devido não resulta da aplicação direta de uma alíquota sobre cada uma das receitas obtidas nas operações praticadas, mas decorre de uma sistemática que leva em consideração o porte do contribuinte, revelado pelo montante de suas receitas nos últimos doze meses, conforme explicita o § 1º do art. 18, reproduzido a seguir.

*“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.*

*§ 1º Para efeito de determinação da alíquota nominal, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos*

*doze meses anteriores ao do período de apuração* (grifo acrescido).

..."

A opção do legislador foi de conferir tratamento mais favorecido somente àqueles contribuintes cujo negócio revele um porte econômico que justifique tal favor fiscal, aferido a partir do volume de suas receitas, sejam elas tributáveis ou não. Exatamente por isso, as receitas decorrentes da venda de mercadorias isentas não eram segregadas, para efeito de se determinar o patamar de tributação adequado.

Não fosse assim, seria despiciendo alterar o texto da lei, incluindo o inciso III do § 4º-A, a partir do momento em que se desejou excluir tais operações, conforme efetivou a LC 147/2014, a partir de agosto de 2014, conforme a seguir.

*"Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.*

..."

*§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas:*

..."  
*III - sujeitas à tributação em valor fixo ou que tenham sido objeto de isenção* (grifo acrescido) *ou redução de ISS ou de ICMS na forma prevista nesta Lei Complementar;*  
..."

Ora, a modificação do texto da lei, efetivado a partir da LC 147/14 representa a prova mais cabal de que o sistema normativo anterior não contemplava a segregação das receitas obtidas com a venda de mercadorias isentas, o que, por si só, já basta para fundamentar o não provimento do recurso voluntário.

Por conseguinte, tenho a Infração 1 como inteiramente procedente, ao passo que excluo do presente lançamento as exigências relativas aos meses de ago/14, set/14, out/14, nov/14 e dez/14, relativas à Infração 2, por força da alteração legislativa promovida pela LC 147/14, a qual passou a segregar as receitas isentas da sistemática do Simples Nacional. A Infração 2 fica, portanto, reduzida a R\$70.435,34, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	VALOR (R\$)
jan/13	1.923,84
fev/13	2.036,10
mar/13	3.619,05
abr/13	2.694,99
mai/13	1.029,98
jun/13	2.923,97
jul/13	1.097,05
ago/13	3.611,43
set/13	715,78
out/13	6.077,73
nov/13	7.651,65
dez/13	8.651,47
jan/14	6.045,58
fev/14	2.920,94
mar/14	4.871,63
abr/14	2.577,46
mai/14	3.199,07
jun/14	2.769,66
jul/14	6.017,96
ago/14	0,00
set/14	0,00
out/14	0,00
nov/14	0,00
dez/14	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>70.435,34</b>

Do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **436661.0027/16-0**, lavrado contra **IGOR SATTLER VIEIRA (CASA DA RAÇÃO) - ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$220.026,58**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 35 da LC nº 123/06, c/c o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Paulo Sergio Sena Dantas, José Carlos Barros Rodeiro e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS