

SUMÁRIO

1. Tratamento tributário nas omissões de receitas/saídas por empresas optantes pelo regime do Simples Nacional no que tange ao ICMS
2. Casuística
3. Conclusão

1. Tratamento tributário nas omissões de saídas por empresas optantes pelo regime do Simples Nacional no que tange ao ICMS

Desde 01 de julho de 2007 encontra-se em vigor o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – o Simples Nacional - instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Por este regime diferenciado, há tratamento especial aos seus optantes, no que se refere à tributação em lei expressamente prevista.

Têm surgido, contudo, dúvidas acerca do procedimento correto a ser adotado quando da detecção de omissão de receitas tributáveis, no que se refere à apuração do ICMS, por empresa optante pelo Simples Nacional. Em resumo, impende perscrutar, nesta circunstância, se deve o fisco exigir o ICMS relativo a estas operações observando o regime jurídico do Simples Nacional ou de acordo com as normas gerais aplicáveis a todas as demais pessoas jurídicas (Lei n.º 11.651/91 e Decreto n.º 4.852/97).

De início, urge observar as disposições elencadas pelo legislador federal (LC 123/06, artigos 13, §1º, inc. XIII, alíneas “e” e “f” e 34) acerca do tema, a seguir reproduzidas:

“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacoberta de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal;

(...)

Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa 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.”

Consoante consignado no texto normativo em destaque, as omissões de receitas, a exemplo das decorrentes da não emissão de documentação fiscal, constituem hipóteses que afastam por completo a incidência do regime diferenciado de tributação, i. e., não há que se falar em aplicação das regras do Simples Nacional nas omissões de saídas de mercadorias.

Em que pese a clarividente e inequívoca manifestação inicial do legislador ao positivar o regramento em tela, têm surgido dúvidas acerca destas disposições, e isto em razão de interpretação que extrapola o campo de atuação do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), desaguando no inadvertido alargamento do alcance da norma: art. 82, § 2º, da Resolução CGSN 94/2011, que repete o teor do art. 9º, §2º, da Resolução CGSN 30/2008. Eis a seguir o teor desse preceito normativo, na redação original:

Resolução CGSN Nº 94, DE 29/11/2011

(...)

Art. 82. Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. (LC 123/ 2006, art. 34)

(...)

§ 2º Nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, consoante disposto nas alíneas “e” e

"f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006 (Revogado pelo Resolução CGSN nº 122, de 27/08/ 2015).

Nada obstante, com a devida vênia, tal linha de interpretação, ainda que razoável e ponderada, sob o aspecto eminentemente jurídico não deve prosperar, pelo que a seguir demonstrar-se-á.

O primeiro aspecto a ser observado para a correta compreensão da norma, é que o Simples Nacional, regido pela LC 123/06, é regime que dá tratamento tributário diferenciado e simplificado às micro e pequenas empresas no que diz respeito aos 08 (oito) tributos elencados nos incisos do artigo 13 da mencionada norma federal. Este regime diferenciado regula apenas as relações jurídicas em matéria tributária concernentes aos tributos inseridos no Simples Nacional.

Entretanto, insta destacar que o próprio legislador expressamente consignou, no **caput e incisos do §1º do art. 13, os casos que se encontram fora do regime diferenciado**, em relação aos quais **deve ser observada a legislação ordinária aplicável às demais pessoas jurídicas**. Eis o teor normativo do §1º mencionado:

“ § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: ”

O segundo aspecto diz respeito ao campo de atuação do Comitê Gestor do Simples Nacional. A propósito, observemos o disposto no art. 2º da LC 123/06:

*“Art. 2º O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art. 1º desta Lei Complementar será **gerido** pelas instâncias a seguir especificadas:*

*I - **Comitê Gestor do Simples Nacional** (...),
(...)*

*§ 6º Ao Comitê de que trata o inciso I do caput deste artigo **compet**e regulamentar a opção, exclusão, **tributação**, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, observadas as demais disposições desta Lei Complementar.*

Dessume do texto legal que o CGSN é órgão criado pela LC 123/06 com a atribuição de regular as relações jurídicas abrangidas pelo regime, isto é, regular as disposições acerca da tributação submetida ao Simples Nacional. Nesse diapasão, conclui-se que refoge à competência do CGSN disciplinar as relações jurídicas que afetem os optantes do regime no que concerne às situações que se encontram fora do regime diferenciado.

A título de exemplificação, imaginemos que determinado Estado, em que se situe estabelecimento de uma pequena empresa optante pelo regime do Simples Nacional, tenha instituído uma taxa de controle e fiscalização ambiental, visando custear a atividade de fiscalização e controle da emissão de poluentes, e que tenha por sujeitos passivos os contribuintes industriais dentre os quais esta empresa esteja inserida. Pois bem, é extrema de dúvidas que a tributação desta taxa não se processará segundo as normas atinentes ao Simples Nacional, mas consoante a legislação ordinária editada pelo respectivo Ente, aplicável aos demais contribuintes. Isto porque se trata de tributação excluída do regime do Simples por expressa determinação legal. Do mesmo modo, no que concerne a outros tributos, como o IPTU, o ITR, o ITCD, o ITBI ou o IPVA, chega-se à mesma conclusão, vale dizer, deve ser observada a legislação aplicável aos demais contribuintes, o que está em absoluta consonância com o comando legal.

Nesse contexto, fácil perceber que, além de o fazer integralmente em relação a todos os tributos não elencados nos incisos I a VIII de seu art. 13, a LC 123/06 também procedeu à **exclusão da incidência do regime jurídico do Simples Nacional as hipóteses elencadas nos inc. XIII e XIV do §1º do referido artigo**, em relação ao ICMS e ao ISS, não havendo que se cogitar da aplicação das regras do Simples Nacional a essas hipóteses, bem como não há também que se falar em incidência do regime ao ITR, IPTU, ITCD, ITBI, IPVA, ou a qualquer outro tributo expressamente excluído do regime, devendo ser observada, em relação a esses, a legislação tributária aplicável às demais pessoas jurídicas.

Evidentemente que, consoante demonstrado, estando as hipóteses acima à margem do regime diferenciado, por corolário, estão iniludivelmente também fora do âmbito de regulação do Comitê Gestor do Simples Nacional, que, reprise-se, tem sua atuação circunscrita às relações jurídico-tributárias abrangidas pelo Simples Nacional, por expressa previsão do diploma normativo federal que o instituiu.

Resta claro, assim, que as hipóteses elencadas no §1º do art. 13, excluídas do regime diferenciado do

Simples Nacional, não estão submetidas à regulação do CGSN, não estando, conseqüentemente, sujeitas às normas, regras e formalidades criadas para serem aplicadas às hipóteses de incidência abrangidas pelo regime diferenciado de tributação.

O terceiro aspecto que merece realce é que quando as Resoluções CGSN 30/2008 e 94/2011 determinavam, em seus arts. 9º, § 2º e 82, § 2º, nas redações originais, **não serem aplicáveis as disposições da Resolução CGSN 51/2008** aos casos em que se verifique, no **trânsito** de mercadorias, a ocorrência de operações sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, estavam simplesmente prescrevendo que o regime simplificado não se aplicava aos casos em que se verificasse, no trânsito de mercadorias, a ocorrência de operações sem documento fiscal ou com documento inidôneo.

Por óbvio, tais dispositivos em absolutamente nada inovaram o ordenamento jurídico, precisamente porque a própria **LC 123/06, base normativa do regime, já excluiu expressamente de sua abrangência as operações sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, seja em trânsito ou em procedimento de auditoria.**

Posto isto, infere-se que os dispositivos citados das referidas resoluções apenas **explicitam** regra do regime, sem alterá-la, mesmo porque, atuação em sentido diverso não teria supedâneo jurídico por extrapolar seu campo de atuação delimitado pela própria LC 123/06.

Ressalte-se, outrossim, que o fato de haver disposição específica nas Resoluções CGSN 30/2008 e 94/2011, acerca de determinada operação, explicitando que caso haja a verificação de infração por existência de mercadoria sem nota em fiscalização no **trânsito** de mercadorias, não se aplica o regime, **em nada afasta a disposição geral expressa pela LC 123/06**, de que este naturalmente já não se aplicaria sempre que se verifique operação com mercadorias sem a emissão de documentação fiscal, **ocorra onde ocorrer, seja no trânsito, em procedimentos de auditoria ou em quaisquer outros procedimentos de fiscalização.**

Em arremate, oportuno salientar que a assertiva no sentido de que a hipótese de **transporte de mercadorias sem documentação fiscal**, conforme consignavam as Resoluções CGSN 30/2008 e 94/2011, **afasta a incidência do regime diferenciado de tributação, situação esta, dentre outras, já albergada no artigo 13, § 1º, da LC 123/06**, constitui afirmação **verdadeira**, porém tal assertiva é absolutamente **distinta** de dizer que o transporte de

mercadorias sem documentação fiscal é a **única** hipótese de irregularidade prevista na LC 123/06 que afasta a incidência das regras do Simples Nacional.

O quarto e último aspecto a se considerar é o fato de que as demais Unidades da Federação adotam o entendimento aqui externado, conforme afere-se das orientações emanadas de Pareceres (250/2010/GETRI/CRE/SEFIN do Estado de Rondônia, 117/2013 DT/SEFAZ do Estado de Alagoas, 093/2010 SEFAZ/SE do Estado de Sergipe, 15219/2011 do Estado da Bahia, dentre outros), decisões dos Conselhos de Contribuintes, decisões dos Tribunais de Justiça Estaduais e atos normativos administrativos.

Inaplicabilidade do disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional ao caso em apreciação

O art. 146 do CTN consagra o princípio da proteção à confiança, voltado à necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, impossibilitando a retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, noutro enfoque, também impede a retroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte agiu em conformidade com as normas anteriores.

Não é o caso em apreciação, posto que aqui se cuida de erro de direito consistente em lapso de interpretação.

Com efeito, tem-se mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado **uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei**, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas que enseje a determinação de um crédito tributário de valor diverso. Nesse contexto, o art. 146 do CTN veda a revisão do lançamento tributário em razão da mudança de critérios jurídicos, o que não se confunde com erro de direito concernente a equívoco na interpretação da norma.

Esta é a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. Também irrelevante é a vontade do sujeito passivo. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento

dos fatos, quer na interpretação das normas aplicáveis, o lançamento deve ser revisto ou levado a efeito, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Por fim, calha advertir que o fato de o § 2º do art. 82 da Resolução CGSN 94/2011 ter sido revogado somente em 27 de agosto de 2015 em nada altera as premissas até aqui aduzidas, visto que ancoradas nos preceitos da Lei Complementar n.º 123/2006, em vigor desde 01 de julho de 2007.

2. Casuística

Conforme se pode observar nas decisões transcritas a seguir, a discussão acerca da questão em tela já se encontra pacificada em grande parte dos Conselhos Administrativos Tributários do Brasil e em parte dos Tribunais de Justiça Estaduais.

TJ-MG

EMENTA: TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - APELAÇÃO CÍVEL - SIMPLES MINAS E SIMPLES NACIONAL - ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - PARCELAMENTO - OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL - ART. 15, INCISO VII, ALÍNEA A, LEI ESTADUAL Nº 15.219/04 - ART. 13, § 1º, INCISO XIII, ALÍNEA F, LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06 - INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME - SEGURANÇA DENEGADA. - Considerando que os débitos objeto de parcelamento decorrem da "omissão de recolhimento do ICMS por saídas desacobertas de documentos fiscais", nos termos do art. 15, VII, a, da Lei Estadual nº 15.219/04 e do art. 13, § 1º, XIII, f, da Lei Complementar nº 123/06, deve incidir a alíquota do ICMS aplicável às pessoas jurídicas não sujeita ao regime. - Preliminar rejeitada. Recurso não provido. (Apelação Cível 1.0079.11.054061-8/001, Relator (a): Des.(a) Ana Paula Caixeta, 4ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 12/09/2013, publicação da sumula em 17/09/2013)

CONSELHO DE CONTRIBUNTES DO RJ RECURSO Nº - 61.289 ACÓRDÃO Nº 14.803

ICMS – FECF - OMISSÃO DE RECEITAS – VENDAS POR MEIO DE CARTÕES DE CRÉDITO/DÉBITO OU SIMILARES – COMPROVADA NOS AUTOS A OMISSÃO DE RECEITA, FOI EXIGIDO O IMPOSTO COM BASE NO ART. 13, § 1º, XIII, “F” DA LC Nº 123/2006. RECURSO DESPROVIDO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DE MG

Acórdão: 19.709/12/2ª - PTA/AI: 01.000170700-81

EMENTA: MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Procedimento fiscal levado a efeito a partir do confronto entre vendas realizadas com pagamento por cartão de crédito/débito constantes em extratos fornecidos pelas administradoras destes cartões e os dados das declarações do Simples Minas. Razões de defesa insuficientes à desconstituição do crédito tributário. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII da Parte Geral do RICMS/02. **Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei n.º 6.763/75.**

CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO / GO PAT 4011503219905

Histórico: Realizou saídas de mercadorias com tributação normal sem emissão de documentação fiscal, no período de 01/06/2014 a 31/05/2015, conforme demonstrado no levantamento comparativo entre as vendas regularmente registradas em documento eletrônico de informação / declaração (PGDAS) e os valores informados no mesmo período pela Administradora de Cartão de Crédito/Debito. **Obs:** empresa enquadrada no Simples Nacional. Apuração do imposto omitido de acordo com a Lei nº 11.651/91.

Resultado do Julgamento na fase cameral: a Primeira Câmara do Conselho Administrativo Tributário decidiu, por unanimidade de votos, conhecer da impugnação, negar-lhe provimento para considerar procedente o auto de infração.

Processo pendente de lavratura do acórdão

3. Conclusão

Em face das considerações acima expendidas, as omissões de receitas/saídas decorrentes de operações sem documentação fiscal, promovidas por contribuintes optantes pelo Simples Nacional, a tributação do ICMS deve ser feita consoante regra expressamente prescrita no inciso XIII do §1º do art. 13 da LC 123/06, ou seja, fora do regime diferenciado, afigurando-se irrelevante o fato de o § 2º do art. 82 da Resolução CGSN 94/2011 ter sido revogado somente em 27/08/2015, posto que inaplicável ao caso em apreço o disposto no art. 146 do CTN pelos fundamentos alhures demonstrados.