

A. I. N° - 222549.0004/11-2
AUTUADO - LIMABER INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA.
AUTUANTE - RAIMUNDO OLIVEIRA MASCARENHAS
ORIGEM - INFAS SERRINHA
INTERNET - 29.09.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0257-04/11

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. FALTA DE INCLUSÃO DA RECEITA DE INDUSTRIALIZAÇÃO NO PGDAS, CONSIGNANDO COMO IMUNE DO ICMS. Restou comprovado que as decorrentes de operações de industrialização efetuadas por conta e ordem de terceiros, são contempladas pelo regime de substituição tributária na forma de diferimento, mas tal receita não deve ser excluída da base de cálculo do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos (Simples Nacional), visto que não se trata de operação sujeita à substituição tributária com tributação concentrada numa única etapa (monofásica) ou antecipação com encerramento de tributação. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2011, exige ICMS no valor total de R\$ 179.345,00 por falta de recolhimento em razão de considerar receita tributável como não tributável. Período dezembro 2007, janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Multa de 75%.

O autuado apresentou defesa às folhas 189 a 191, dizendo que da análise dos Demonstrativos 1, 2 e 3 e do demonstrativo de documentos fiscais emitidos com código fiscal de operação, resta incontroverso que as receitas entendidas que deveriam ser lançadas como receitas tributáveis no Programa Gerador do DAS-PGDAS decorrem de industrialização por encomenda de terceiros que são operações sujeitas a diferimento do ICMS nos termos dos arts. 343, 615, 616 e 617 do RICMS-BA e, partindo-se da premissa de que diferimento é uma espécie de substituição tributária, aplicam-se ao caso as regras do art. 18, § 4º, IV e § 5º da LC 123/06, que transcreve.

Assim, argumenta que, havendo substituição tributária do ICMS a empresa do Simples Nacional tem o direito de enquadrar a receita decorrente das operações relativas a industrialização por encomenda, sujeitas ao diferimento do ICMS, na tabela do aplicativo que estabelece o percentual do ICMS igual a zero.

Destaca o texto do art. 17 da Res. n° 51/2008 do CGSN para dizer que no aplicativo as receitas decorrentes de industrialização por encomenda, que estão ao abrigo do diferimento, devem ser incluídas, de forma destacada, na tabela que estabelece o ICMS igual a zero, aduzindo que o espírito da norma do Simples Nacional, ao retirar tais receitas da base de tributação, é manter o diferimento do ICMS para a etapa seguinte, razão pela qual improcede a autuação já que a receita acusada não é tributável pelo ICMS.

O autuante, na Informação Fiscal às fls. 200 a 204, discorda do argumento defensivo dizendo aí se verificar uma controvérsia, pois se para o contribuinte as receitas correspondem a uma venda com substituição tributária, deveria se utilizar dessa opção para segregar as receitas no PGDAS e não foi o que ocorreu. Aduz que entendendo que tal argumento não corresponde exatamente à

hipótese contida no art. 18, § 4º, IV da LC 123/06, o contribuinte lançou as receitas sob o título: “venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior, sem substituição tributária / tributação monofásica / antecipação com encerramento de tributação” e em relação ao ICMS, consignou como “imunidade”, conforme pode ser observado nos extratos do Simples Nacional juntados aos demonstrativos dessa infração. Assim, diz que o contribuinte buscou uma opção por conta e risco no Programa Gerador do DAS, onde pudesse encaixar o diferimento do imposto, pois não há esta hipótese no aplicativo. Desse modo, marcou como imunes as operações que deveria oferecer à tributação.

Entende que a opção encontrada no sistema PGDAS, que permite marcar a tributação do ICMS como imune, se destina àquelas situações em que as operações são amparadas pela imunidade constitucional, o que não é o caso.

Também argumenta que não se pode confundir os institutos do Diferimento (art. 342 do RICMS-BA) com a Substituição Tributária por antecipação (art. 352 do RICMS-BA), pois, o primeiro trata da postergação do lançamento e do pagamento do imposto sem encerrar a tributação enquanto que o segundo vai em sentido contrário, ou seja, exige o recolhimento antecipado do imposto encerrando a tributação.

Aduz que o art. 18, §4º, IV da LC 123/06 se refere à substituição tributária por antecipação e não ao diferimento como deseja o contribuinte e que a interpretação defensiva pretende retirar da base de incidência da tributação pelo Simples Nacional as operações que já tenham sido objeto da antecipação tributária com encerramento da tributação, o que não ocorre nos casos sujeitos ao instituto do diferimento.

Argumenta, ainda, que o caput do art. 18 da LC 123/06 refere-se textualmente à microempresa e a EPP comercial que estão afetas à sistemática da substituição tributária por antecipação. Assim, o § 4º do art. 18 da LC 123/06, se aplicaria somente às empresas comerciais optantes pelo regime, razão pela qual mantém o lançamento fiscal.

VOTO

O Auto de Infração exige ICMS apurado dentro do tratamento diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no Simples Nacional, decorrente de receitas tributáveis consideradas como não tributáveis pelo autuado.

Compulsando os autos, inicialmente devo dizer que o procedimento fiscal foi desenvolvido em plena normalidade obedecendo aos preceitos legais, em especial aos atinentes ao devido processo legal. O auto de infração contém os requisitos previstos no art. 39 do RPAF. Conforme recibo de fl. 18, o contribuinte autuado recebeu cópia dos papéis de trabalho que sustentam a autuação, tendo ele estabelecido o contraditório usando seu amplo direito de defesa demonstrando pleno conhecimento da acusação fiscal. Não tenho a fazer observação quanto ao método de fiscalização utilizado. A infração constatada encontra respaldo no art. 18 da Lei Complementar 123/06 e a multa aplicável é prevista no art. 35 da lei citada e art. 44, I da Lei Federal 9.430/96.

Impugnando o lançamento tributário o autuado disse que as receitas objeto da exigência fiscal decorrem de industrialização por encomenda de terceiros, operações sujeitas a diferimento do ICMS nos termos dos arts. 343, 615, 616 e 617 do RICMS-BA e, partindo-se da premissa de que diferimento é uma espécie de substituição tributária, aplicam-se ao caso as regras do art. 18, § 4º, IV e § 5º da LC 123/06, enquadrando tais receitas na tabela do aplicativo PGDAS que estabelece o percentual do ICMS igual a zero, em respeito ao princípio constitucional da Não-Cumulatividade do imposto.

Por sua vez, o autuante discorda do argumento defensivo, pois se para o contribuinte as receitas correspondem a uma venda com substituição tributária, deveria se utilizar dessa opção para segregar as receitas no PGDAS e isso não fez. Aduz que o argumento defensivo não corresponde à hipótese contida no art. 18, § 4º, IV da LC 123/06. Informa que o contribuinte lançou as receitas sob

o título: “venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior, sem substituição tributária / tributação monofásica / antecipação com encerramento de tributação” e em relação ao ICMS, por não haver previsão de deferimento do imposto no Programa Gerador do DAS consignou tais receitas como imunes à incidência do ICMS.

Analisemos a questão.

De logo, ressalto que o Impugnante não protesta quanto aos números da exigência fiscal que se acham apurados das notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 23 a 29 (todas emitidas pelo autuado com destino a contribuintes do ICMS neste Estado, conforme registros no Livro de Saída de fls. 84 a 190), nem mesmo com relação aos aspectos formais do procedimento fiscal. Nele não aponta qualquer inconsistência, limitando a defesa à questão de direito de ser ou não tributável pelo regime diferenciado a receita decorrente de sua atividade industrial por encomenda de terceiros.

Ponderando as razões de acusação e defesa para a hermenêutica a que estou obrigado nessa função judicante, ao interpretar a legislação que abriga o caso em lide preciso, primeiramente, salientar alguns pontos basilares para minha decisão.

Primeiro: Em se tratando de contribuinte enquadrado no Simples Nacional, observa-se o regimento legal estabelecido no Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte instituído pela Lei Complementar 123/06, cujo tratamento tributário nele estabelecido é regido pela Resolução nº 51/08;

Segundo: Os contribuintes enquadrados no Simples Nacional são tributados com tratamento diferenciado pelos tributos indicados no art. 13 da LC 123/06, entre eles, o ICMS, de modo único mensal com base nas receitas auferidas feitas as exclusões legais e não com base na individualização das operações de comércio que realizam;

Terceiro: Para efeito de tributação, exceto em função das alíquotas, não há distinção entre receitas auferidas por venda, prestação de serviço e industrialização de produtos próprios ou de terceiros;

Quarto: Conforme art. 18, § 4º da LC 123/06, para fim de pagamento no regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional o contribuinte microempresa e EPP comercial deverá considerar, destacadamente: 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. (grifos meus);

Quinto: Para as atividades industriais será mantido o destaque acima indicado mudando apenas a participação percentual dos tributos por aplicação da forma do Anexo II (§ 5º do art. 18);

Sexto: A disposição sobre o cálculo e o recolhimento dos tributos do Simples Nacional está disciplinada na Res. CGSN 51/08;

Sétimo: As receitas a serem segregadas para tributação apartada, ou seja, fora do tratamento favorecido e beneficiado do Simples Nacional são relativas a operações sujeitas a **substituição tributária**, a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e a antecipação tributária com encerramento de tributação que deverão ser tributadas em função dos objetos da substituição (§ 4º do art. 3º da Res. CGSN 51/08).

Examinando os autos a partir desses pressupostos, constato o seguinte: a) autuante e autuado concordam que as receitas objetos da autuação são relativas a industrialização por encomenda de terceiros; b) a industrialização por encomenda sofre incidência do ICMS sobre o valor acrescido no processo de industrialização (art. 616 do RICMS-BA), mas o lançamento do imposto,

relativamente ao valor acrescido, é deferido para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, for por este efetuada a subsequente saída das mesmas mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte desde que, cumulativamente: I - o autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado; II - as mercadorias sejam destinadas a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada; e, para fruição do deferimento, é dispensada a habilitação (art. 617 e parágrafo único, RICMS-BA). Assim, no caso de industrialização de mercadoria de terceiro, o industrializador, devedor do imposto, é substituído na responsabilidade pelo lançamento e consequente recolhimento do ICMS incidente sobre sua operação de industrialização pelo contribuinte que lhe encomendou o processo.

Ora, vê-se que todas as receitas relativas a operações sujeitas a **substituição tributária** são destacadas para fim de pagamento no Simples Nacional (art. 18, IV da LC 123/06) e são segregadas para efeito de tributação fora do Simples Nacional em função dos objetos da substituição (§ 4º do art. 3º da Res. CGSN 51/08).

Com relação ao instituto da **substituição tributária** (que implica na transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo para pessoa diversa do sujeito passivo de fato), embora haja pequena divergência na doutrina, está sedimentado o entendimento de três espécies: a substituição para frente, a substituição para trás (ou **diferimento**), e a substituição propriamente dita. Aliás, esta conceituação foi a adotada pelo legislador do ICMS baiano no RICMS ao considerar expressamente o “Diferimento”: Responsabilidade pelo tributo relativo a operações ou prestações antecedentes, como “substituição tributária” (ver título “Substituição Tributária” no índice remissivo do RICMS-BA).

Na primeira hipótese (substituição para frente), o tributo relativo a fatos geradores que deverão ocorrer posteriormente é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida. Na substituição para trás, ou **diferimento**, o que ocorre é justamente o contrário. Apenas a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria é que paga o tributo, de maneira integral, inclusive relativamente às operações anteriormente praticadas e/ou seus resultados. Já na substituição pura e simples, o contribuinte em determinada operação ou prestação é substituído por outro que participa do mesmo negócio jurídico. Este é o caso, por exemplo, do industrial que paga o tributo devido pelo prestador que lhe provém o serviço de transporte.

O caso em lide trata de substituição tributária para trás, situação em que, como já visto, a legislação baiana posterga o lançamento do ICMS relativo ao valor agregado à mercadoria de terceiros em face do processo de industrialização pelo contribuinte para quando da saída subsequente da mercadoria no estabelecimento que encomendou a industrialização.

Por sua vez, o autuante sustenta o lançamento tributário em algumas proposições que passo a analisar:

Primeiro: Que não se pode confundir os institutos do **diferimento** com a **substituição tributária por antecipação**.

Como visto acima, a premissa é correta, mas não serve ao caso, pois a legislação em análise aparta para tributação fora do regime diferenciado do Simples Nacional todas as espécies de substituição tributária. O caso em análise alberga-se na situação prevista no § 4º combinado com o § 6º, II, do art. 3º da Res. CGSN 51/08, que transcrevo, pois o autuado atuou na condição de contribuinte substituído em relação ao valor que agregou à mercadoria:

§ 4º As receitas relativas a operações sujeitas a **substituição tributária**, a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e a antecipação tributária com encerramento de tributação **deverão ser segregadas em função dos tributos objetos da substituição**.

...

6º Na hipótese de a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional se encontrar na condição de **substituída tributária**, as receitas decorrentes:

...

II - da venda de mercadorias por ela industrializadas sujeitas a substituição tributária deverão ser segregadas na forma do inciso V do caput.

Aliás, este é o entendimento da Diretoria de Tributação da SEFAZ exposto em diversos pareceres respondendo a consultas de contribuintes enquadrados no Simples Nacional, entre os quais o de nº 13846/2007, cujo teor transcrevo:

ICMS. Consulta via Internet. Não será concedida habilitação para operar no regime de diferimento a contribuinte inscrito na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte inscrita no Simples Nacional.

A empresa de pequeno porte acima qualificada, optante do Simples Nacional, estabelecida na atividade de "serrarias com desdobramento de madeira", CNAE-Fiscal 1610201, dirige requerimento a esta Diretoria de Tributação através da Internet apresentando a seguinte consulta em conformidade com o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99:

"Sobre as empresas que pagam o diferimento do eucalipto serrado, e tem que pagar sobre essas notas fiscais o Simples Nacional. Isso é certo?"

RESPOSTA:

Relativamente à matéria objeto da consulta deve ser destacado que o recolhimento do imposto na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional) não exclui a incidência do ICMS devido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária do qual o diferimento é uma espécie (Art. 5º, § 1º, XIII, "a" da Resolução nº CGSN nº 4 de 30 de maio de 2007).

Embora havendo incidência do imposto nas operações enquadradas no regime de diferimento, deve ser observada a disciplina do art. 393 do RICMS-Ba cujo comando é no sentido de que a habilitação para realizar tais operações não poderá ser concedida a contribuinte inscrito na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte inscrito no Simples Nacional.

Isto implica em que quando o contribuinte optante do novo regime de arrecadação adquirir mercadorias enquadradas no regime de diferimento, a exemplo do eucalipto os fornecedores, caso sejam contribuintes do ICMS, deverão emitir a Nota Fiscal para documentar a operação de venda das referidas mercadorias que é tributada normalmente.

Se o vendedor não for obrigado à emissão de Nota Fiscal, deverá o adquirente emitir Nota Fiscal de Microempresa/Empresa de Pequeno Porte, e utilizar como código da operação 1.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada. Em ambos os casos, o imposto deverá ser antecipado e o documento fiscal far-se-á acompanhar de uma das vias do documento de arrecadação estadual.

No que tange ao recolhimento do imposto pelo regime denominado Simples Nacional deverá o contribuinte efetuar a segregação das receitas relativas a mercadorias sujeitas ao regime normal daquelas alcançadas pela substituição tributária do imposto e aplicar sobre o montante de cada espécie os percentuais distintos previstos nos anexos da Resolução CGSN nº 5.

Ressaltamos, por fim, que dentro de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas.

É o parecer.

Ora, não vejo razão em uma interpretação jurídica em que o contribuinte enquadrado no Simples Nacional **não possa usufruir do tratamento tributário diferenciado e favorecido** quando isso lhe beneficiaria - uma vez que caso pudesse operar com diferimento do lançamento do imposto para quando de sua saída subsequente nada recolheria da operação diferida, pois sua receita de venda é tributada pelo ICMS em um percentual menor pelo tratamento diferenciado e favorecido -, obrigando-se ante a lei a recolher o ICMS de operações sujeitas à **substituição tributária por diferimento** pelo regime normal, e seja, como nesse caso, compelido pela mesma lei a pagar o ICMS relativo a operações também sujeitas a **substituição tributária por diferimento** dentro do tratamento diferenciado, quando esse tratamento lhe prejudica. Isto, para mim é um contra-senso, um disparate, um absurdo e evidente antinomia normativa, pois não deve prevalecer dois

tratamentos tributários para uma mesma situação, incidindo cada um em situações que sempre prejudiquem o contribuinte.

Portanto, entendo que ao dizer no inciso IV do § 4º do art. 18 da LC 123/06 que o contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento: "... em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação, o legislador não está a dizer que para tributação pelo ICMS dentro do tratamento diferenciado se deve destacar apenas as operações com fase de tributação encerrada, pois, antes, no mesmo inciso, já ordenara destaque para todas as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a **substituição tributária** que, a seco, abrange todas as suas espécies. De todo modo, ainda que pairasse dúvida sobre a melhor interpretação da regra legal para o caso, aplica-se nela a disposição contida no art. 112 do Código Tributário Nacional: *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

A segunda proposição do autuante é que os destaques dos quais trata o art. 18 da LC 123/06 se relacionam a microempresa e empresa de pequeno porte comercial e, com relação ao ICMS, o inciso IV do § 4º do artigo citado, o destaque das receitas de mercadorias sujeitas a substituição tributária apenas albergaria as operações com fase de tributação encerrada.

Como já se pode aperceber no que expressei sobre a sua primeira proposição, divirjo do entendimento que o autuante tem da norma citada. A uma, porque embora o caput contenha o termo "comercial", os parágrafos do artigo o complementam de modo a torná-lo cabal. Assim, além do § 4º, II obrigar o destaque das receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, o § 5º diz que as atividades industriais – que não são praticadas por empresas puramente comerciais – serão tributadas na forma do Anexo II da LC. A duas porque, como já visto, o contribuinte do Simples Nacional deverá destacar as receitas relativas a todas as espécies de ST para fim de pagamento dos tributos.

A terceira premissa do autuante é que o contribuinte utilizou do expediente de lançar as receitas sob o título: "Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior, sem ST / tributação monofásica / antecipação com encerramento de tributação" e, em relação ao ICMS, consignou como "IMUNIDADE", conforme se observa nos extratos do Simples Nacional juntados aos autos.

De fato os extratos de fls. 30 a 83 confirmam a informação do autuante, pois não há tributação das receitas pelo ICMS. Entretanto, entendo que o procedimento inadequado do contribuinte autuado apenas se traduz em mero erro na alocação da receita na DAS por duas razões: A primeira é que em face do diferimento do lançamento do ICMS, as receitas não são tributáveis dentro do Simples Nacional e a segunda é que o aplicativo PGDAS permite que tais receitas sejam lançadas na opção "SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA", onde deveriam ser registradas para exclusão da tributação pelo Simples Nacional, pois que foi substituído no lançamento e recolhimento do imposto pelo encomendante da industrialização, o que tem, ao fim e ao cabo, o mesmo efeito prático do equivocado registro como receitas imunes efetuado, campo destinado apenas a ocupação por receitas decorrentes de operações imunes constitucionalmente, no que, neste aspecto, concordo com o autuante.

Ora, portanto, quando o encomendante da industrialização for contribuinte do Simples Nacional não há diferimento com base no art. 617 do RICMS-BA, devendo o ICMS ser recolhido pelo regime normal de tributação, conforme entendimento esposado no parecer transrito e, quando o encomendante da industrialização for contribuinte enquadrado no regime normal de tributação, aí sim, opera-se o diferimento do imposto pelo art. 617 do RICMS-BA, e o ICMS relativo à industrialização será devido pela alíquota própria da operação subsequente já que no seu valor está incluído o valor agregado à mercadoria por conta do processo de industrialização.

Some-se, ainda, à hipótese em que o encomendante da industrialização seja contribuinte do regime normal de ICMS, caso prevaleça o entendimento do autuante, não há efeito de arrecadação adicional tributária para o Estado, pois a arrecadação no Simples Nacional é deduzida no regime de conta corrente fiscal em face do direito ao crédito fiscal previsto no § 1º do art. 23 da LC 123/06. Ou seja, quando o encomendante da industrialização por um contribuinte do Simples Nacional for contribuinte do regime normal de tributação do ICMS, tanto faz que a arrecadação ocorra dentro do tratamento diferenciado e favorecido ou pelo regime de conta corrente fiscal em face do diferimento, pois o valor arrecadado será, teoricamente, o mesmo. Troca-se, então, seis por meia-dúzia.

Entretanto, quando o encomendante da industrialização por um contribuinte do Simples Nacional for outro contribuinte também do Simples Nacional, excluindo-se a receita da tributação pelo Simples Nacional para que esta seja tributada pelo regime normal já que o diferimento não é possível, a arrecadação decorrente do processo será legal e maior.

Isto quer dizer, que, ao fim e ao cabo, excluindo-se a receita da industrialização por encomenda de terceiro da tributação pelo Simples Nacional, teoricamente, dado às repercussões indicadas, a arrecadação tributária proveniente do processo de industrialização é maior sem ser ilegal em razão da tributação pelo regime normal quando o encomendante do processo for contribuinte do Simples Nacional, uma vez que a tributação da receita pela industrialização por encomenda dentro do regime diferenciado e favorecido, como quer o autuante, mesmo se dando sob um percentual menor, no meu entendimento não é correta em face da antinomia normativa antes explicada.

Assim, entendo que em ambas as situações – seja o encomendante do processo, contribuinte do ICMS pelo regime de conta corrente fiscal ou contribuinte pelo tratamento diferenciado e favorecido do Simples Nacional -, a tributação da receita pela industrialização de mercadoria de terceiro não fica a cargo do industrializador quando este, o industrializador, for contribuinte enquadrado no regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional.

Neste caso, embora o contribuinte tenha equivocadamente considerado a receita como proveniente de operações com imunidade constitucional nas DAS que preencheu para efeito de recolhimento dos tributos pelo tratamento diferenciado e favorecido do Simples Nacional, isso não implicou em prejuízo ao Erário Estadual, pois sendo operações sujeitas a substituição tributária com postergação do lançamento, nada há que recolher de ICMS pelo tratamento diferenciado e favorecido do Simples Nacional em função da responsabilidade para tanto ser transferida para o contribuinte que lhe encomendou a industrialização.

Diante do exposto e pedindo licença pelos meus grifos, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

O Auto de Infração exige ICMS relativo à receita decorrente de industrialização efetuada para outra empresa que o contribuinte elegeu como imune (diferida) do imposto no PGDAS.

O autuado alegou que as receitas decorrentes de industrialização realizadas para outras empresas estão contempladas pelo diferimento, que entende ser submetida ao regime de substituição tributária, ficando fora da tributação do ICMS no Simples Nacional.

Por sua vez, o autuante afirmou que as receitas decorrentes de operações contempladas no regime de substituição tributária que devem ser retiradas da base de cálculo são as das operações que encerram a fase de tributação e de empresas que exercem atividade comercial.

Inicialmente, conforme descrito na infração, as operações objeto da autuação trata-se de receitas decorrentes de industrialização por conta e ordem de terceiros, ou seja, tendo o contribuinte recebido mercadorias para industrializar, devolveu-as simbolicamente e faturou o valor acrescido, receita esta que a fiscalização entende ser tributada e não foi oferecida a tributação.

Observo que estando a empresa inscrita no cadastro de contribuintes do Estado e optado pelo Simples Nacional, quando praticar operações relativas à circulação de mercadorias submete-se a duas relações jurídicas:

- a) Na qualidade de contribuinte ou responsável do ICMS regulamentado pela Lei nº 7.014/96 (relativo às exclusões previstas no art. 13, §1º, XIII da LC 123/06);
- b) De contribuinte dos tributos instituídos pelo Simples Nacional, mediante documento único de arrecadação, inclusive do ICMS conforme previsto no art. 13 da LC 123/06.

Assim sendo, as operações relativas à circulação de mercadorias são tributadas no regime simplificado (LC 123/06), inclusive do ICMS com porcentuais progressivos de 1,25% a 3,95% (Anexo I) ou fora do regime simplificado com as exclusões previstas na mencionada Lei, submetendo-se a legislação estadual, no caso do Estado da Bahia pela Lei 7.014/96 com alíquotas (ou redução de base de cálculo) que variam de 4% a 38%. Em comum, são imunes as operações de exportação.

A questão que se apresenta é que o autuado entende que as operações praticadas de industrialização de terceiros estão contempladas pelo regime de substituição tributária por diferimento (a) e como tal estariam excluídas da base de cálculo pertinente ao ICMS do regime simplificado (b).

No tocante à primeira relação, conforme ressaltado pelo defendanté é deferido o lançamento do ICMS incidente nas operações de retorno de industrialização, relativamente ao valor acrescido, desde que o autor da encomenda e o estabelecimento executor da industrialização ou serviço sejam situados neste Estado e que as mercadorias se destinem a comercialização ou industrialização com subsequente saída tributada, conforme previsto nos artigos 343, XXXVI e 617 do RICMS/BA.

Como não houve qualquer questionamento sobre o não atendimento das condições estabelecidas, tais operações são contempladas pelo diferimento, sendo postergado o lançamento e o pagamento do imposto para o momento da saída do estabelecimento encomendante da industrialização. Logo, não há descumprimento de obrigação tributária por parte do autuado relativo à primeira relação jurídica.

Quanto à segunda relação jurídica, o artigo 13 da LC 123/06 determina que o Simples Nacional implica recolhimento mensal mediante documento único de arrecadação de tributos e contribuições, inclusive o ICMS. Por sua vez o art. 18 trata da determinação do valor mensal devido e o §4º estabelece:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 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 à 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.

§ 5º As atividades industriais serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar.

Percebe-se pela leitura que o legislador procurou separar as receitas decorrentes de atividades de comercialização, industrialização, prestação de serviços (I a III), também as receitas com mercadorias sujeitas à substituição tributária concentrada em uma única etapa (monofásica) bem como, com relação ao ICMS, de antecipação tributária com encerramento de tributação (IV) e de exportações (V).

De modo geral, a base de cálculo para apurar o imposto no regime simplificado (SN) engloba todas as modalidades de receitas, inclusive de operações contempladas com isenção pela legislação estadual. Constatase que as exceções de tributação do ICMS dentro do regime

simplificado que possuem porcentuais reduzidos e progressivos de acordo com o faturamento, são pertinentes a operações que se submetem a tributação pelo ICMS estadual com alíquotas mais elevadas e que encerram a fase de tributação (e também das operações imunes/exportações).

Como apreciado anteriormente, as operações de industrialização efetuadas para outras empresas, estão contempladas no regime de diferimento, que é uma modalidade de substituição tributária na qual fica postergado o lançamento do ICMS, mas não se enquadra nas operações de tributação monofásica e muito menos com imposto pago por antecipação prevista no art. 18, IV da LC 123/06.

Entretanto, conforme ressaltado pelo autuante o contribuinte informou no DAS, a exemplo do mês de dezembro/07 (fl. 27) que se tratava de receita de “venda de mercadorias industrializadas, exceto para o exterior, sem substituição tributária” discriminando valor zero de ICMS.

Em momento posterior, a exemplo do mês de agosto/09 (fl. 74) que se tratava de receita de “venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior, sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação” discriminando valor zero de ICMS.

Recorrendo a Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) 51/08, o seu art. 3º determina que as ME e as EPP optantes pelo SN deverão considerar, destacadamente, mensalmente e por estabelecimento, para fim de pagamento, conforme o caso as modalidades de receitas e no seu inciso IV:

IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias por elas industrializadas não sujeitas à substituição tributária, a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e, com relação ao ICMS, a antecipação tributária com encerramento de tributação, exceto as receitas decorrentes do inciso VI (industrialização para exportação);

Também, o regramento acima engloba separação de atividades de industrialização não sujeitas à substituição tributária monofásica e com antecipação (ICMS) com encerramento de tributação.

Ressalto que a Diretoria de Tributação no Parecer 13.846/07 manifestou que “o recolhimento do imposto na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária do qual o diferimento é uma espécie (art. 5º, §1º, XIII, “a” da Resolução nº CGSN nº 4 de 30 de maio de 2007)”. Interpreto que o entendimento manifestado do qual eu me coaduno é de que a empresa optante do Simples Nacional que praticar operações albergadas pelo diferimento deve recolher o tributo previsto no regime simplificado (inclusive do ICMS) e o fato de ter recolhido o imposto não exclui a incidência no momento previsto como termo final do diferimento, quer seja no momento da entrada no estabelecimento ou da saída (do produto resultante da industrialização... para outro Estado ... destinado a uso/consumo... contemplado com isenção ou não incidência... perecer, etc.) conforme o caso na forma prevista na legislação estadual.

Por tudo que foi exposto, concluo que as operações praticadas pelo autuado de industrialização efetuada para outra empresa, estão contempladas no regime de substituição tributária do qual o diferimento é uma das espécies. Entretanto, não há previsão na legislação de fazer exclusão de receitas na base de cálculo da apuração do imposto incidente no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), visto que as exclusões previstas na LC 123/06 se tratam de operações sujeitas à substituição tributária com tributação monofásica ou a antecipação tributária com encerramento de tributação, bem como, de exportações.

Ressalto ainda, que no demonstrativo às fls. 19 e 21, foi apurado apenas os valores do ICMS decorrente de receitas de industrialização efetuadas para outra empresa que foram informadas no PGDAS com “antecipação com encerramento de tributação” e consequentemente exigido o ICMS correspondente, cuja apuração de valores não foram contestados.

Saliento que é equivocado o argumento do autuante de que o disposto no art. 18 da LC 123/06 se “aplicaria somente às empresas comerciais optantes pelo regime”, visto que o próprio § 4º do mesmo dispositivo legal indica outras modalidades de receitas, inclusive de industrialização,

prestação de serviços, locação de bens móveis e exportação. Logo, a terminologia utilizada pelo legislador de microempresa e empresa de pequeno porte “comercial”, refere-se ao porte econômico da empresa e não da atividade comercial.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **222549.0004/11-2**, lavrado contra **LIMABER INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$179.345,00**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 35 da LC nº 123/06 c/c art. 44, I da Lei 9.430/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

JORGE INACIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR