

A. I. Nº - 097689.0003/11-1
AUTUADO - CALÇADOS BAHIA LTDA.
AUTUANTE - ISRAEL PINTO DA SILVA
ORIGEM - INFAS SERRINHA
INTERNET - 23.11.2011

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0283-02/11

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 receitas decorrentes 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 unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 14/06/2011, reclama a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$270.094,66, em razão de considerar receita tributável como não tributável (imunidade, isenção ou valor fixo), no período de dezembro de 2007 a dezembro de 2010, conforme demonstrativo e documentos às fls. 09 a 374.

Em complemento consta: *Na condição de Empresa do Simples Nacional, deixou de recolher ICMS, no valor de R\$270.094,66, em razão de considerar receita tributável como não tributável, ao informar a receita decorrente de industrialização por conta e ordem de terceiros, código fiscal de operação 5124, no programa Gerador do DAS-PGDAS como imunes do ICMS.*

O sujeito passivo por intermédio de seu representante legal, tempestivamente, apresenta defesa administrativa às fls. 377 a 380, na qual, após transcrever as infrações, impugnou o lançamento com base nas seguintes razões defensivas.

Destaca que as receitas que a fiscalização entende deveriam ter sido lançadas como receitas tributáveis no Programa Gerador do DAS-PGDAS, são receitas auferidas no período fiscalizado, decorrente de industrialização por encomenda de terceiros.

Transcreveu o inciso XXXVI, do art. 343, do RICMS/BA, para arguir que o diferimento, por força do próprio RICMS, é considerado uma espécie de substituição tributária ocorrida entre contribuintes localizados dentro do Estado, na qual o contribuinte destinatário da mercadoria (encomendante) é responsável pelo pagamento do imposto, quando da ocorrência da etapa posterior; e assume a posição de substituto tributário, e por isso, na condição de sujeito passivo (substituído) não cometeu nenhuma infração ao não recolher o ICMS correspondente às operações glosadas pelo lançamento.

Salienta que as receitas oriundas da industrialização por encomenda de terceiros (contribuintes estabelecidos neste Estado), nos termos do art. 343, 615, 616 e 617, todos do RICMS/BA, são operações submetidas ao diferimento do ICMS.

Por conta disso, entende que como o *diferimento* é espécie de substituição tributária, são aplicáveis à tais receitas as regras contidas no art. 18, §4º, IV e §5º, da LC 123/06.

Friza, nos termos do art. 17, da Resolução nº 51/2008, do CGSN, que o “*cálculo do valor devido do Simples Nacional deverá ser efetuado por meio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS), disponível no Portal do Simples Nacional na internet.*”, e que neste aplicativo (“*software*”) as receitas decorrentes de industrialização por encomenda, que estão ao abrigo do diferimento, em cumprimento à legislação do Simples Nacional, são direcionadas dentro do aplicativo de forma automática para a tabela (sistema) que estabelece o ICMS igual a zero.

Assim, sustenta que havendo substituição tributária do ICMS a empresa do Simples Nacional, tem o direito de enquadrar a receita decorrente das operações relativas à industrialização por encomenda, sujeitas ao diferimento do ICMS, destacadamente, no aplicativo que estabelece o percentual do ICMS igual a zero.

Evidencia que o espírito da norma de regência do SIMPLES NACIONAL, ao retirar tais receitas da base de tributação, é manter o diferimento do ICMS para etapa seguinte, em respeito ao princípio constitucional da Não-Cumulatividade.

Conclui que a receita glosada pela fiscalização não é tributável pelo ICMS, pugnando pela improcedência do Auto de Infração.

O autuante em sua informação fiscal, fls. 393 a 397, rebate as razões defensivas dizendo que não cabe a anulação do lançamento, conforme alegado pelo autuado, porque se encontram presentes, no procedimento fiscal, todos os elementos necessários ao esclarecimento dos fatos, inclusive não foi apontado nenhum fato específico com tal finalidade.

Observa que o entendimento do autuado é de que as receitas decorrentes de industrialização por conta e ordem de terceiros, relativamente ao valor adicionado, estariam aparadas pelo Diferimento e como este seria uma espécie de substituição tributária, tais receitas não deveriam ser oferecidas à tributação do ICMS, no Programa Gerador do DAS (PGDAS), consignando-as como IMUNIDADE, conforme pode ser observado nos Extratos do Simples Nacional juntados aos demonstrativos dessa infração.

Não concordou com o procedimento do autuado, argüindo que a opção encontrada no sistema PGDAS, que permite marcar a tributação do ICMS como imune, destina-se àquelas situações em que as operações encontram-se amparadas pela IMUNIDADE CONSTITUCIONAL, o que não é o caso do contribuinte.

Chama a atenção de que de acordo com os artigos 7º e 9º, parágrafo único da Lei nº 7.014/96 e os artigos 342 e 352, do RICMS/97, não se pode confundir os institutos do diferimento com a Substituição Tributária por antecipação, pois, o primeiro trata da postergação do lançamento e do pagamento do imposto incidente sobre dada operação ou prestação efetuada no presente para um momento no futuro, dessa forma, sem o encerramento da tributação. Enquanto o segundo vai em sentido contrário, ou seja, exige o recolhimento antecipado do imposto em função da realização de determinada operação futura, com encerramento da tributação.

Quanto ao artigo 18, § 4º, Inciso IV, da Lei Complementar 123/2006, citado na defesa, o preposto fiscal argumenta que tal dispositivo diz respeito a Substituição Tributária por Antecipação e não por Diferimento, e que a intenção é de retirar da base de incidência dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, aquelas operações que já tenham sido objeto de antecipação tributária com encerramento da tributação, o que não ocorre nos casos sujeitos ao Instituto do Diferimento.

Além disso, diz que o caput do Art. 18, da LC 123/2006 refere-se textualmente à microempresa e a empresa de pequeno porte COMERCIAL que estão afetas à sistemática da Substituição Tributária por Antecipação, e nos termos do § 4º do Art. 18 da lei mencionada, se aplicaria somente às empresas comerciais optantes pelo regime.

Conclui mantendo integralmente o seu procedimento fiscal.

VOTO

O auto de infração exige, de contribuinte optante pelo Simples Nacional, imposto por descumprimento de obrigação principal, sendo efetuado lançamento de tributo apurado através do Programa Gerador do DAS-PGDAS, cuja conclusão fiscal, está baseada no fato de o autuado ter considerado como receita de mercadorias não tributável (imunes) as operações de industrialização por conta e ordem de terceiros.

Examinando os Extratos do Simples Nacional acostados ao processo, verifico que os valores objeto do presente lançamento tributário não foram submetidos à tributação do ICMS, e se referem às notas fiscais relacionadas, código fiscal de operação (CFOP) 5124, tudo de conformidade com os documentos às fls.09 a 104.

De acordo com o Anexo 2 do RICMS/BA, no CFOP 5.124 - Industrialização efetuada para outra empresa, classificam-se as saídas de mercadorias industrializadas para terceiros, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial.

Logo, a conclusão fiscal é que nas operações de saídas para dentro do Estado, por contribuinte que não possui habilitação para o diferimento, através das notas fiscais objeto da autuação, não foi atendida nenhuma das condições descritas no RICMS/BA, por entender a fiscalização que ocorreu a venda das mercadorias.

Na defesa o autuado não discordou dos números consignados às fls.09, 15, 48 e 77, porém impugnou o lançamento com base no argumento de que as receitas oriundas da industrialização por encomenda de terceiros (contribuintes estabelecidos neste Estado), relativamente ao valor adicionado, nos termos do art. 343, 615, 616 e 617, todos do RICMS/BA, são operações submetidas ao diferimento do ICMS, e como uma espécie de substituição tributária por diferimento, tais receitas não deveriam ser oferecidas à tributação do ICMS no Programa Gerador do DAS (PGDAS), consignando-as como Imunidade.

O autuante, por seu turno, discordou do sujeito passivo, dizendo que a opção encontrada no PGDAS, diz respeito a situação de operações amparadas por imunidade constitucional.

Portanto, a questão em discussão se resume exclusivamente em se considerar as receitas oriundas da industrialização por encomenda de terceiros, para fins de tributação no PGDAS como operações enquadradas no regime de substituição tributária por diferimento.

Verifico que no mérito, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF, a exemplo do julgamento do AI nº 222549.0004/11-2 (Limaber Indústria de Calçados Ltda), através Acórdão JJF Nº 0257-04/11, da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que trata da mesma matéria, bem como a quase literalidade das argüições trazidas pela defesa e informação fiscal.

Verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido no Acórdão acima citado (decisão não-unânime), cujo entendimento do Ilustre Relator Eduardo Ramos de Santana, acolho para integrar o presente voto, passando, assim, a reproduzir parte da conclusão do aludido voto, quanto ao mérito em questão, *in verbis*:

(....)

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 defendente 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. Constata-se 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.

Assim, acompanhando o mesmo entendimento do citado julgamento, realmente as operações praticadas pelo autuado de industrialização efetuada para outra empresa, estão contempladas no regime de substituição tributária por diferimento. Contudo, ressalto que o disposto no artigo 18, § 4º, Inciso IV, da Lei Complementar 123/2006, diz respeito a Substituição Tributária por Antecipação, relativamente às operações que já tenham sido objeto de antecipação tributária com encerramento da tributação. Nos casos sujeitos ao Diferimento, 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), razão porque, considero que foi acertado o procedimento fiscal no sentido de que o autuado deveria ter incluído tal receita no cálculo do Simples Nacional os valores apurados no levantamento fiscal.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **097689.0003/11-1**, lavrado contra **CALÇADOS BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$270.094,66**, acrescido da multa de 75%, prevista no artigo 35 da LC 123/06; artigo 44, inciso I, da Lei Federal nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR