

PROCESSO - A. I. N° 222549.0004/11-2
RECORRENTE - LIMABER INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA. (LIMABER CALÇADOS)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0257-04/11
ORIGEM - INFAS SERRINHA
INTERNET - 08.01.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0124-13/12

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. Os contribuintes inscritos no Simples Nacional que realizem industrialização por encomenda para outras sociedades, estão sujeitos às alíquotas contidas na Tabela 9 da Sessão II do Anexo II da Resolução nº 05/2007, que prevê percentual de 0% para o ICMS, haja vista que suas operações estão obrigatoriamente submetidas ao diferimento, que é uma das hipóteses de substituição tributária. Não há que se exigir que tal receita seja oferecida à tributação pelo Regime do Simples Nacional pelo contribuinte substituído, sob pena de acarretar cobrança do ICMS em duplicidade. Modificada a Decisão recorrida. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão de primeira instância que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 31/03/2011 para exigir ICMS no valor total de R\$ 179.345,00 por falta de recolhimento de ICMS em razão de considerar receita tributável como não tributável, apurado dentro do tratamento diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no Simples Nacional. Período dezembro 2007, janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Multa de 75%.

A Primeira Instância, em decisão não unânime (vencido o voto do Relator, que entendeu que as operações em tela estão sujeitas à substituição tributária com postergação do lançamento e, portanto, nada há que ser recolhido a título 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) julgou Procedente a atuação com base nos seguintes fundamentos:

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 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 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.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Aduziu que, em situação idêntica à dos autos, em Agosto/2011, a 2ª JJF (Acórdão JJF Nº 0214-02/11) concluiu pela nulidade do Auto de Infração, pois caberia exclusivamente à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) representar privativamente a União, na execução de dívida tributária decorrente de imposto exigido pelo Simples Nacional.

Ressaltou o fato de que “resta incontroverso que as receitas que o lançamento entende que deveriam ser lançadas como receitas tributáveis no Programa Gerador do DAS-PGDAS, decorrem de industrialização por encomenda de terceiros”. Alega que tais operações estão sujeitas ao diferimento do ICMS nos termos dos arts. 343, 615, 616 e 616 do RICMS-BA e, partindo-se da premissa de que diferimento é uma espécie de substituição tributária, aplicam-se ao caso as regras contidas no art. 18, §4º, IV e §5º, da LC 123/06.

No seu entender, havendo substituição tributária do ICMS, a empresa optante do Simples Nacional tem o direito de enquadrar a receita decorrente das operações relativas às industrializações por encomenda, sujeitas ao diferimento do ICMS, de forma destacada na tabela do aplicativo (sistema) que estabelece o percentual do ICMS igual a zero.

Assevera que eventual enquadramento equivocado da receita decorrente da industrialização por encomenda no DAS, por parte do recorrente, não tem o condão de modificar a real natureza da receita, tornando-a tributável.

Aduz 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. Tudo em respeito ao princípio constitucional da Não-Cumulatividade.

Faz alusão ao voto vencido no julgamento de primeira instância, no qual o relator frisou que “*o autuado atuou na condição de contribuinte substituído em relação ao valor que agregou à mercadoria:*” e que “*a legislação em análise aparta para tributação fora do regime diferenciado do Simples Nacional todas as espécies de substituição tributária.*”.

Chamou atenção, ainda, para o trecho do voto vencido que defende que diferimento é uma das espécies de substituição tributária e faz referência a Parecer (nº 13846/2007) emitido pela Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, que confirma tal entendimento.

Requer a extinção do crédito tributário constituído no Auto de Infração em análise.

VOTO

Diante dos fatos narrados verifico que o cerne da questão está na tributação ou não, pelo regime diferenciado do Simples Nacional, da receita decorrente da atividade de industrialização por encomenda, realizada pelo Recorrente, para terceiros.

Com efeito, o contribuinte se equivocou 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, no entanto, acaso isso não gere prejuízo ao Erário Estadual, não há que se falar em cobrança de imposto. Resta saber se o contribuinte deveria ou não ter lançado tais receitas na apuração do imposto devido pelo regime beneficiado do Simples Nacional.

Entendo que o erro do contribuinte não implicou em prejuízo ao Erário Estadual, pois, as operações de retorno de mercadoria industrializada por encomenda tem o ICMS deferido para o momento em que o encomendante realizar a saída subsequente da mercadoria, conforme determina o art. 617, do RICMS. Ou seja, está-se diante de uma norma de substituição tributária com diferimento (substituição pra trás), pois, o ICMS incidente sobre o valor acrescido à mercadoria em razão da industrialização por encomenda somente será devido quando da saída subsequente e pelo encomendante, e não pelo industrializador.

Assim, não há que se cobrar ICMS do contribuinte que devolveu as mercadorias objeto de industrialização por encomenda. O fato de esse contribuinte estar enquadrado no regime do Simples Nacional justificaria tal cobrança? Acredito que não, pois, se o fato gerador não gera obrigação para o contribuinte no regime normal, porque geraria para o contribuinte que faz *jus* ao regime beneficiado? Seria contrário à própria intenção do legislador criar exceção dessa natureza.

Em verdade, existem sim exceções que implicam ao contribuinte inscrito no regime do Simples Nacional situação mais desfavorável que os contribuintes inscritos no regime normal, como é, por exemplo, a ausência de direito ao crédito do imposto recolhido nas etapas anteriores de circulação de mercadoria. Contudo, entendo que esta exceção não se confunde com a que aqui quer fazer incidir o autuante.

Veja-se que, no presente caso, quer-se cobrar imposto, calculado pelo regime do Simples Nacional, sobre fato gerador que não seria oferecido à tributação, pelo menos nesse momento, se o contribuinte estivesse inscrito no regime normal de tributação. A situação em tela ensejaria a cobrança de imposto duplamente, pois, o mesmo fato gerador seria tributado novamente, dessa vez apurado pela alíquota normal, quando o encomendante da mercadoria realizasse a operação de saída subsequente.

Até se entende a vedação do direito ao creditamento aos contribuintes inscritos no Simples Nacional, pois, o imposto recolhido nas etapas anteriores foi feito pelo regime normal, que denota uma alíquota maior, enquanto que o débito com o qual o crédito será compensado é apurado por uma alíquota bem menor. Há, neste exemplo, alguma lógica, no entanto, no caso dos autos, não há lógica alguma se cobrar, pelo Simples Nacional, o imposto cujo fato gerador foi diferido, e depois cobrar de novo, pelo regime normal, quando da saída subsequente da mercadoria.

Além disso, conforme bem asseverou o relator no voto vencido do julgamento de primeira instância, o art. 18, § 4º da LC 123/06, determina que, para fim de pagamento no regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional o contribuinte microempresa e EPP comercial deverá considerar, destacadamente receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária. No caso, em análise, como imposto será recolhido pelo encomendante quando da saída subsequente (substituição para trás) o Recorrente está certo destacar a receita oriunda da saída relativa ao retorno de mercadoria industrializada para terceiro e não oferecer à tributação pelo Simples Nacional, pois o tributo será recolhido pelo encomendante, em momento posterior e pelo regime normal de tributação.

Frise-se, ainda, que o entendimento majoritário da 4ª JJF foi revisto em Decisão proferida posteriormente à que ora se analisa, pois, em 06 de março de 2012, quando foi proferido o Acórdão nº 0053-04/12, cuja autoria é dos mesmos julgadores que analisaram o presente caso em primeira instância, decidiu-se, de forma não unânime, pela improcedência de Auto de Infração idêntico ao ora analisado. Transcreve-se trecho do voto vencedor do referido acórdão:

As sociedades empresárias que realizam operações denominadas de industrialização por encomenda devem recolher os tributos que compõem o SIMPLES NACIONAL com base na Tabela 9 da Sessão II da Resolução nº 05/2007, pois são as alíquotas contidas nesta Tabela que se aplicam às vendas de produtos industrializados por encomenda. É o que dispõe expressamente o caput da Sessão II do Anexo II da Resolução nº 05/2007:

Seção II: Receitas decorrentes da venda de mercadorias por elas industrializadas sujeitas à substituição tributária, exceto as receitas decorrentes da venda de mercadorias por elas industrializadas para exportação.

Portanto, os contribuintes que possuem por objeto a industrialização por encomenda para outras sociedades, tais como restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação, entre outros, estão sujeitos às alíquotas contidas na Tabela 9 da Sessão II do Anexo II da Resolução nº 05/2007, que prevê percentual de 0% para o ICMS, haja vista que suas operações estão obrigatoriamente submetidas ao diferimento, que é uma das hipóteses de substituição tributária.

Do contrário, estaria o sujeito passivo da obrigação tributária recolhendo duplamente o imposto e recebendo tratamento desigual em face dos que não aderiram ao SIMPLES NACIONAL, os quais não estão sujeitos a tal exação.

Ressalte-se, ainda, que não há que se exigir a habilitação do contratante da industrialização por encomenda para que seja aplicado o diferimento, pois, segundo se depreende da ressalva constante na parte final do Parágrafo Único do art. 617, do RICMS/BA, tal habilitação somente é exigida nos casos em que o diferimento ocorrer em razão de eventual mercadoria enquadrada nesse regime, não se aplicando aos casos de industrialização por encomenda, a qual prescinde de habilitação para dar ensejo ao diferimento do imposto incidente sobre o valor adicionado decorrente da industrialização.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 222549.0004/11-2, lavrado contra **LIMABER INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA. (LIMABER CALÇADOS)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de Dezembro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS