

**A. I. Nº** - 232368.0006/11-6  
**AUTUADO** - CALÇADOS PRISMA LTDA.  
**AUTUANTE** - PEDRO PAULO CARNEIRO RIOS  
**ORIGEM** - INFRAZ SERRINHA  
**INTERNET** - 12.03.2012

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACORDÃO JJF Nº 0053-04/12**

**EMENTA:** ICMS. Os contribuintes que possuem por objeto a 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. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 14/06/11, exige ICMS no valor de R\$94.559,51 em decorrência da falta do recolhimento do ICMS em razão de considerar receita tributável como não tributável (imunidade, isenção ou valor fixo) acrescido da multa de 75% prevista no art. 35 da LC 123/06. Consta na descrição dos fatos que considerou receita decorrente de industrialização, efetuada para outra empresa, como imunes do ICMS no Programa Gerador do DAS (PGDAS).

O autuado em sua impugnação às fls. 95/98, inicialmente discorre sobre a infração e afirma que a mesma deve ser afastada conforme argumentos que passou a expor.

Ressalta que os demonstrativos do levantamento fiscal relacionam documentos emitidos com código fiscal de operação cujas receitas auferidas entende deveriam ter sido lançadas como tributáveis no Programa Gerador do DAS (PGDAS), decorrentes de industrialização por encomenda de terceiros.

Alega que conforme disposto no do art. 343, XXXVI do RICMS/BA, “é diferido o lançamento do ICMS incidente nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, de mercadorias remetidas para industrialização.....relativamente ao valor acrescido, desde que o autor da encomenda e o estabelecimento executor da industrialização ou serviço sejam situados neste Estados e que as mercadorias se destinem a comercialização ou industrialização com subsequente saída tributada, para o momento previsto nos arts. 617 e 629”.

Destaca que o dispositivo legal citado está inserido na Seção I do Capítulo III do RICMS/BA, que trata da substituição tributária por diferimento e da substituição tributária por antecipação.

Entende que neste contexto, partindo-se da premissa de 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 destinatário da mercadoria (encomendante) é responsável pelo pagamento do imposto, quando da ocorrência da etapa posterior, assume a posição de substituto tributário. Conclui afirmando que na condição de sujeito passivo (substituído) não cometeu nenhuma infração, nem falta de recolhimento de ICMS correspondente às operações objeto da autuação.

Ressalta que as receitas oriundas da industrialização por encomenda de terceiros nos termos dos art. 343, 615, 616 e 617 do RICMS/BA, são operações submetidas ao diferimento do ICMS.

Manifesta que sendo o diferimento uma espécie de substituição tributária, se aplica às receitas correspondentes as regras contidas no art. 18, §4º, IV e §5º, da LC 123/06, sendo nos termos do art.

17, da Res. nº 51/08 do CGSN, direcionada no PGDAS automaticamente para a tabela de ICMS igual a zero.

Salienta que se tratando de receita de industrialização submetida ao regime de substituição tributária do ICMS, entende ser correto o procedimento adotado de enquadrar a receita sujeitas ao diferimento de forma destacada no aplicativo que estabelece o percentual do ICMS igual a zero.

Observa que o espírito da norma de regência do SIMPLES NACIONAL ao retirar tais receitas da base de tributação, foi o de manter o diferimento do ICMS para etapa seguinte, em consonância com o princípio constitucional da não-cumulatividade, não sendo tributada nesta fase. Requer que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente.

O autuante na sua informação fiscal (fls. 110/114) inicialmente discorre sobre a infração e diz que não procedem os argumentos de anulação do lançamento visto que preenche todos os requisitos legais.

Quanto à alegação de que as receitas decorrentes de industrialização por conta e ordem de terceiros relativamente ao valor adicionado são amparadas pelo diferimento, uma espécie de substituição tributária que não deveria ser oferecida a tributação, diz que há uma controvérsia, pois se estas receitas correspondessem a uma venda com substituição tributária deveria utilizar esta opção para segregar as receitas no PGDAS, mas não foi o que ocorreu.

Afirma que tal argumento não corresponde à hipótese prevista no art. 18, §4º, IV da LC 123/06, visto que lançou as receitas a título de “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 com imunidade” conforme extrato do Simples Nacional.

Diz que o contribuinte buscou uma opção por conta e risco no PGDAS onde pudesse encaixar o diferimento do imposto e como não há esta hipótese no citado aplicativo, buscou meios para fazê-lo indicando como operação albergada pela imunidade ao invés de oferecer a tributação. Entende que as operações imunes são as prescritas constitucionalmente, que não é o caso da situação presente.

Destaca que não se pode confundir os institutos do diferimento com a substituição tributária por antecipação, tendo em vista que o primeiro trata da postergação do lançamento e pagamento do imposto incidente sobre dada operação efetuada para um momento futuro, enquanto o segundo vai no sentido contrário por exigir o recolhimento antecipado do imposto em função da realização de determinada operação futura, com encerramento da tributação.

Transcreve os artigos 342 e 352 do RICMS/BA e 7º e 9º da Lei 7.014/96 (fls. 112/113) para evidenciar tais diferenças, ressaltando que com a antecipação do imposto encerra a fase de tributação.

Transcreve o art. 18, §4º, IV da LC 123/06 e afirma que tal dispositivo trata da substituição tributária por antecipação e não por diferimento como pretende o autuado, salientando que a intenção do legislador foi retirar da incidência dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional as operações que já tenham sido objeto de tributação [ICMS] com encerramento da tributação o que não ocorre nos casos de receitas contempladas pelo instituto do diferimento.

Ressalta ainda, que o art. 18 da mencionada Lei no seu caput refere-se textualmente à microempresa e a empresa de pequeno porte COMERCIAL que são afetadas à sistemática da substituição tributária por antecipação, aplicando-se às regras tão somente às empresas comerciais optantes pelo regime. Mantém a ação fiscal na sua totalidade.

## **VOTO**

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 decorrente 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 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 percentuais 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 diferido 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 estejam 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 percentuais 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 com encerramento de tributação previstas no art. 18, IV da LC 123/06.

Entretanto, conforme ressaltado pelo autuante o contribuinte informou no PGDAS, a exemplo do mês de agosto/09 (fl. 27) que se tratava de receita de venda de mercadorias industrializadas, sem substituição tributária monofásica/antecipação com encerramento de tributação.

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 sujeita a 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. 8 e 23, 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 conseqüentemente 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.

#### **VOTO VENCEDOR**

Peço respeitosa vênia para registrar entendimento contrário ao do senhor relator.

Não concordo que o legislador, com respeito ao art. 18, § 4º da Lei Complementar 123/2006, no inciso IV, tenha se referido tão somente às receitas com mercadorias sujeitas à substituição tributária concentrada em uma única etapa (monofásica), assim como, no que tange ao ICMS, à antecipação tributária com encerramento de tributação, ou seja, a apenas duas situações.

Em verdade, estamos a tratar de atecnia legislativa, entre as inúmeras existentes no sistema jurídico pátrio, onde o texto em tela faz referência a três institutos, que, em verdade, são um só: substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação. Poderia a redação legal ter feito referência apenas à substituição tributária, expressão que engloba as outras duas, o que evitaria interpretações divergentes ou dúvidas entre os operadores do direito.

O diferimento é o regime tributário que transfere o momento do lançamento e do recolhimento do ICMS para o futuro. Trata-se de uma espécie de substituição tributária onde, ao contrário do que ocorre naquela conhecida como antecipação, o pagamento é efetuado posteriormente.

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.

Como apreciado anteriormente, e dito expressamente pelo ilustre relator, 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 pagamento do ICMS. Não cabe analisar se há enquadramento do diferimento nas operações de tributação monofásica ou com imposto pago por antecipação com encerramento de tributação, posto que – por sua própria natureza – o mesmo é espécie de substituição tributária e, portanto, contemplado no art. 18, § 4º, IV da Lei Complementar 123/2006.

Conforme ressaltado pelo autuante, o contribuinte informou no PGDAS, a exemplo do mês de agosto/09 (fl. 27), que o diferimento se tratava de receita de venda de mercadorias industrializadas, sem substituição tributária monofásica ou antecipação com encerramento de tributação. Entretanto, o erro ou omissão no preenchimento de documento de informação econômico fiscal traduz descumprimento de obrigação acessória, que não tem força jurídica nem é fundamento para exigir tributo.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232368.0006/11-6** lavrado contra **CALÇADOS PRISMA LTDA**.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de março de 2012.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR/VOTO VENCEDOR