

Acórdão: 17.820/06/1<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010118030-70  
Impugnante: Comercial Cirilo Ltda  
Proc. S. Passivo: Flávia Renata Vilela/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000152029-40  
Inscr. Estadual: 062.567185.00-95  
Origem: DF/BH-4

**EMENTA**

**NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO – INDUSTRIALIZAÇÃO – TRANSFORMAÇÃO DE VEÍCULOS.** Contatado falta de recolhimento do ICMS sobre valores referentes a mão de obra empregada em modificações/adaptações realizadas em veículos diversos, atividade que se caracteriza como industrialização. Infração caracterizada nos termos do art. 43, inciso VII, Parte Geral do RICMS/02. Exigências mantidas.

**ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a emissão de nota fiscal com destaque a menor de ICMS, em razão da aplicação incorreta de alíquota em saídas interestaduais de mercadorias destinadas a não contribuintes do imposto. Infração caracterizada nos termos do art. 42, inciso II subalínea “a.1” do RICMS/02. Exigências de ICMS, MR e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei 6.763/75 mantidas.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a outubro de 2005, apurado mediante recomposição da Conta Gráfica, em razão do que se segue:

- 1) deixar de tributar os valores de mão de obra empregada em modificações/adaptações realizadas em veículos diversos, caracterizadas como industrialização;
- 2) emissão de notas fiscais com destaque a menor de ICMS, em razão da aplicação incorreta de alíquota em operações de saídas interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto.

Exige-se ICMS, MR e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 598/607, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 882/886.

### **DECISÃO**

Versa o feito em análise sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a outubro de 2005, em razão da aplicação incorreta de alíquota em saídas interestaduais de mercadorias destinadas a não contribuintes do imposto, bem como sobre falta de retenção e recolhimento de ICMS sobre o valor da mão de obra realizada em modificações/adaptações em veículos diversos, caracterizadas como industrialização.

Exige-se ICMS, MR e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei 6.763/75.

Inicialmente é de se ressaltar que, da análise do Auto de Infração recebido pela Impugnante, verifica-se que o mesmo contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infringências e penalidades, nos termos do artigo 58, da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, não devendo, portanto, ser acatada a arguição de insubsistência do mesmo.

Relativamente à ilegitimidade do Estado para exigir ICMS sobre o fornecimento de mão-de-obra alegada pela Impugnante, tem-se que a atividade objeto da autuação em comento não se resume a um simples beneficiamento executado em um bem de terceiro aperfeiçoando-o para uso como quer fazer crer a Autuada. O que foi realizado é caracterizado como *industrialização*, pois a partir de um veículo específico, na maioria das vezes recebido direto da montadora, com a possibilidade de diferentes usos, é feita uma alteração completa, transformando-o em um novo veículo, um novo produto, inclusive com *classificação diferente na Tabela do IPI*. Não se trata de uma simples customização que apenas adapta um bem de terceiro de acordo com a vontade do proprietário sem alterar completamente a finalidade de seu uso.

Assim, sujeita-se, à tributação pelo ICMS, conforme disposições contidas no RICMS/02, art. 43, inciso VII, c/c art. 222, inciso II, alínea “b”, *in verbis*:

#### V Da Base de Cálculo

**Art. 43** - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

.....

VII - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, o valor total da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação, compreendendo o valor da mercadoria e o dos serviços prestados;

Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

.....

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo, tais como:

.....

b - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

As alegações da Impugnante de que o serviço foi prestado para consumidor final, na fase seguinte ao ciclo de produção, não corresponde à realidade, visto que a grande maioria das industrializações executadas foram destinadas a empresas revendedoras de veículos conforme se verifica do quadro II, anexo ao relatório fiscal e cópias de notas fiscais de fls. 21/552.

Observa-se, portanto, que tais empresas revendedoras de veículos receberam um novo produto para ser objeto de comercialização. Importante, também ressaltar que, para a situação em comento é irrelevante que o destinatário seja consumidor final, pois está plenamente caracterizada a realização de uma industrialização com incidência de ICMS, conforme já constatado.

Tal conclusão é reforçada pela resposta da DLT/SRE à consulta de nº048/2004, publicada no Minas Gerais de 13/04/2004, ao afirmar que o imposto incide quando:

“ Das atividades realizadas pela Consulente, a comercialização de produtos e **a transformação de veículos encontram-se sob o campo de incidência do ICMS, incluindo-se no valor da operação todos os valores cobrados do cliente, inclusive aquele referente à mão-de-obra empregada.** Também a reforma de veículo adquirido para posterior revenda pela própria Consulente é atividade incluída no campo de incidência do imposto estadual, não havendo, aqui, prestação de serviços.” (G.N.)

Não bastasse isso, ressalta-se que em diversas notas fiscais emitidas pela Contribuinte está aposto carimbo com identificação do novo modelo por ela industrializado, além de que foram emitidas algumas notas fiscais de venda com o valor total da operação (compreendendo o valor da mercadoria e dos serviços prestados).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que concerne à alegação de bitributação vale ressaltar que a atividade da Impugnante encontra-se no campo de incidência apenas do ICMS, conforme demonstrado. Não havendo, portanto que se falar em bitributação.

Relativamente à irregularidade 1.2 do Auto de Infração, emissão de notas fiscais com destaque a menor de ICMS em razão da aplicação incorreta de alíquota, tem-se que a Autuada promoveu a remessa de mercadorias para fora do Estado para não contribuintes do imposto, utilizando indevidamente a alíquota interestadual, haja vista o disposto no § 1º do art. 12 da Lei n.º 6.763/75, que assim dispõe:

“Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

.....

§ 1º - Em relação a operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto.
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte”.

Nos termos do art. 43, inciso II, alínea “a” do RICMS/96, nas operações interestaduais, adotar-se-á a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

A alíquota interestadual somente será aplicada quando a operação for destinada para contribuinte do imposto, consoante a alínea “a.2” do inciso II do art. 43 do RICMS/96.

A fiscalização calculou o ICMS devido, aplicando a alíquota de 18%, e deduzindo do valor apurado o valor do ICMS destacado no documento fiscal, conforme Quadro III anexo ao Auto de Infração.

Assim, por não ter a Autuada observado as determinações do Regulamento que tratam da alíquota do ICMS, correta a exigência do ICMS e respectiva Multa de Revalidação.

Também restou constatada, relativamente às notas fiscais de saída interestadual para destinatários não contribuinte do imposto, que as mesmas foram emitidas com indicações incorretas, o que resultou na exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei 6.763/75, *in verbis*:

“Art. 54- As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI- Por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente- de 1 (uma) a 100(cem) UFEMG por documento.”

Assim, evidenciadas as transgressões apontadas no Auto de Infração, devem prevalecer as exigências fiscais nele contidas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte a Conselheira Juliana Diniz Quirino, que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências fiscais relativas às notas fiscais destinadas a consumidores finais. Sustentou oralmente, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além da Conselheira supramencionada e do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Aparecida Gontijo Sampaio.

**Sala das Sessões, 06/09/06.**

**Roberto Nogueira Lima  
Presidente/Relator**

Rnl/ml

Acórdão: 17.820/06/1<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010118030-70  
Impugnante: Comercial Cirilo Ltda  
Proc. S. Passivo: Flávia Renata Vilela/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000152029-40  
Inscr. Estadual: 062.567185.00-95  
Origem: DF/BH-4

---

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

Decorre o presente processo de interpretação divergente da natureza dos trabalhos realizados, pela empresa epigrafada, em veículos pertencentes a seus clientes.

Estes serviços referem-se, em geral, à instalação – em microônibus, vans e assemelhados – de itens e acessórios internos (como, p.e., bancos, tapetes, seguradores), que possibilitem o uso ou os aperfeiçoem para tal.

Ao Auto de Infração, o agente fazendário anexou as notas fiscais de serviço, de devolução do veículo e de venda das peças/produtos utilizados.

Defendeu-se o contribuinte sob a alegação de que as alterações foram efetuadas para consumidores finais, de acordo com especificações destes (“customização”).

Por seu turno, o Fisco estadual considera-as “industrialização por encomenda”.

Nesta, está-se diante de uma atividade meio, a qual visa a obtenção de um novo produto o aperfeiçoamento daquele submetido ao processo, destinando-o a posterior etapa de industrialização ou comercialização.

Naquela, o processo de aperfeiçoamento ocorre a partir de uma necessidade específica do cliente.

O verbo “customizar”, que ainda não faz parte da maioria dos dicionários brasileiros, é auto-explicativo. Tem sua origem vocábulo inglês “*customer*”, “cliente”. Literalmente, customizar significa tornar um objeto ou bem qualquer personalizado e adequado à necessidade específica do cliente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Percebe-se, portanto, não haver substancial diferença entre os serviços prestados em um ou outro caso – são feitos a pedido do proprietário do bem, de acordo com as necessidades dele; são, portanto, personalíssimos.

O que definirá a natureza do trabalho será o momento em que é executado: se no curso da cadeia industrial/comercial ou se finda esta, já destinando o bem ao consumidor final.

Senão, veja-se.

Estabelece a Lei Complementar n.º 116/03 que:

Art. 1º - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Mencionada lista elege, em seu item 14.5, como hipótese de incidência do imposto municipal:

“Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer”.

O Decreto-Lei n.º 406/1968 já arrolava hipótese assemelhada:

Item 72 - Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização.

Fácil perceber que este diploma legal afastava, expressamente, as operações destinadas a posterior industrialização ou comercialização, quando incidiria o imposto estadual sobre circulação de mercadorias.

Esta infeliz alteração na redação do texto complementar, em um primeiro momento, poderia ser interpretada como impeditiva da possibilidade de exigência de ICMS, nas operações que envolvessem um dos processos constantes do item 14.5, não importando a etapa do ciclo mercadológico no qual estivessem inseridas.

Entretanto, não é dado interpretar um dispositivo legal isoladamente.

Até que um bem seja oferecido ao consumidor final, poderá sofrer várias intervenções, que lhe alterem a aparência, a utilidade ou mesmo a essência, que visem seu aprimoramento ou meramente sua conservação. Nestes casos, as correspondentes

prestações não serão alcançadas pelo imposto sobre serviço, mas pelo ICMS – e, em alguns casos, IPI.

Sobre o tema, elucidativas as lições de Sérgio Pinto Martins:

"Beneficiamento é a operação que importa modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto. (...) O produto em si continua sendo o mesmo, mantém sua individualidade, apenas são aperfeiçoados seu funcionamento, sua utilização, aparência ou acabamento, sem que sua classificação seja alterada, daí se distinguindo da transformação, em que se obtém produto novo.

É congênere aos itens mencionados a transformação. Transformação é a operação feita sobre a matéria-prima ou produto intermediário com objetivo de obter espécie nova.

Se os objetos são destinados a industrialização ou comercialização, não há a incidência do ISS, mas de IPI ou ICMS. O beneficiamento, pintura, anodização etc., devem ser feitos ao usuário final do serviço, que o encomenda. Se o serviço é prestado pelo próprio comerciante ou industrial que vende ou explora o objeto beneficiado, pintado, anodizado etc., haverá a incidência do IPI ou do ICMS". (*Manual do imposto sobre serviços*, 6. ed. atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2004, p. 249-250).

O douto jurista Aires Barreto complementa:

"as atividades-meio, aquelas que fazem parte de etapa do processo de industrialização, não se submetem à incidência de ISS, porquanto 'alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim (...) somente podem ser tomadas, para compensação do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integralidade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em descon sideração à hipótese de incidência do ISS". (*ISS: serviços de despachos aduaneiros/momento de ocorrência do fato*



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

imponível/local da prestação/base de cálculo/arbitramento, em Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, p. 114-115).

É, com efeito, a linha adotada pelos tribunais pátrios. Exemplifica-se.

→ APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA N. 2006.0021220-1, DE SÃO BENTO DO SUL.

RELATOR: DES. SUBSTITUTO JAIME RAMOS.

DATA DA DECISÃO: 15.08.2006

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - TRIBUTÁRIO - ISS - SERVIÇOS DE BENEFICIAMENTO DE MADEIRA PARA INDÚSTRIA MOVELEIRA - ITEM 14.05 DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/03 E DA CORRESPONDENTE LEI MUNICIPAL - OPERAÇÃO QUE INTEGRA PARTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO - SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPI - ART. 46, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN C/C ARTS. 3º E 4º, INCISOS I, II, E III, DO DECRETO Nº 4.544/02 (REGULAMENTO DO IPI) - PEDIDO JULGADO PROCEDENTE PARA DESOBRIGAR A IMPETRANTE DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTU MUNICIPAL - SENTENÇA EM REEXAME CONFIRMADA.

(...)

O BENEFICIAMENTO DE MADEIRA, POR CONSTITUIR PARTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRODUTO, NÃO PODE SER ENQUADRADO NA HIPÓTESE DE TIPIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISS, ESTANDO A ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA IMPETRANTE SUJEITA AO PAGAMENTO DE IPI, DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO.

(...)

ALIÁS, O ITEM 72, DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N. 406, DE 31.12.1968, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR N. 56/97, MUITO MAIS CONSENTÂNEO COM A REALIDADE, JÁ TRAZIA A ADVERTÊNCIA DE QUE NÃO HAVERIA INCIDÊNCIA DO ISS SE O BENEFICIAMENTO FOSSE DE OBJETOS "DESTINADOS A INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO".

→ APELAÇÃO CÍVEL N. 2005.040543-2, DE TROMBUDO CENTRAL.

RELATOR: DES. VANDERLEI ROMER.

DATA DA DECISÃO: 30.03.2006

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE TECELAGEM E TINGIMENTO DE FIOS. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NOVA FASE DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. RECURSO DO ENTE MUNICIPAL DESPROVIDO.

(...)

ENTRETANTO, NO CASO EM DEBATE, É NÍTIDO QUE OS SERVIÇOS DE TECELAGEM E TINGIMENTO PRESTADOS PELA APELADA, AINDA QUE FEITOS SOB ENCOMENDA DE TERCEIROS, FAZEM PARTE DE UMA CADEIA MERCANTIL.

TRATA-SE, NA VERDADE, DE UMA ETAPA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, UMA VEZ QUE O PRODUTO É DESTINADO PELO ENCOMENDANTE A UMA NOVA FASE DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU A COMERCIALIZAÇÃO.

A LIÇÃO DOUTRINÁRIA DE CONDORCET REZENDE E GUSTAVO BRIGAGÃO, TAMBÉM CITADA NA BEM-LANÇADA SENTENÇA MERECE SER REPRODUZIDA, JÁ QUE ELUCIDA COM PRECISÃO A *QUAESTIO*.

CONFIRA-SE:

[...] DE FATO, SE UMA INDÚSTRIA REMETE PRODUTOS SEMI-MANUFATURADOS PARA SEREM BENEFICIADOS EM ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DE TERCEIRO, DEVENDO OS PRODUTOS BENEFICIADOS RETORNAR O ESTABELECIMENTO ENCOMENDANTE PARA FINS DE COMÉRCIO OU *INDUSTRIALIZAÇÃO*, A OPERAÇÃO DE '*BENEFICIAMENTO*' NADA MAIS É DO QUE UMA ETAPA DO PROCESSO DE *INDUSTRIALIZAÇÃO*, QUE, POR SE INSERIR NA FASE INDUSTRIAL, DEVE FICAR SUJEITA À INCIDÊNCIA DO IPI E DO *ICMS*, E NÃO DO *ISS*. [...] NA '*INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA*', É INDISCUTÍVEL QUE AQUELAS ATIVIDADES SE DÃO NO CICLO DE *INDUSTRIALIZAÇÃO*, NA MEDIDA EM QUE O ENCOMENDANTE, PELO QUE DETERMINA A LEGISLAÇÃO EM VIGOR, NECESSARIAMENTE DESTINA O PRODUTO DELA RESULTANTE OU A NOVA FASE DE *INDUSTRIALIZAÇÃO* OU A COMERCIALIZAÇÃO.

(...)

**ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DOS SUBITENS 14.01, 14.03, 14.04, 14.05, 14.06, 14.12 E 14.13 DA LC N. 116/03, DEVE SER NO SENTIDO DE QUE AS ATIVIDADES NELES ELENCADAS, QUANDO REALIZADAS NUMA OPERAÇÃO DE 'INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA', NÃO PODERÃO SUJEITAR-SE À INCIDÊNCIA DO ISS POR SEREM ATIVIDADES EXERCIDAS AINDA NO CICLO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS, DENTRO, PORTANTO, DA COMPETÊNCIA FEDERAL" [GRIFAMOS] (FLS. 131 A 133).**

SENDO ASSIM, POR CERTO QUE QUANDO SE TRATA DE PRODUÇÃO DE MATERIAL FEITO SEGUNDO AS ESPECIFICAÇÕES DO ENCOMENDANTE, COMO É O CASO DE CONFECÇÃO DE IMPRESSOS PERSONALIZADOS DESTINADOS AO USO EXCLUSIVO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO CONSUMIDOR FINAL, CARACTERIZADA ESTÁ A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, O QUE GERA A INCIDÊNCIA DO ISS”.

*A contrario sensu*, quando o bem não é destinado à posterior industrialização e/ou comercialização, incide o imposto municipal sobre serviços.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas às notas fiscais destinadas a consumidores finais.

**Sala das Sessões, 06/09/06.**

**Juliana Diniz Quirino  
Conselheira**

*Jdq/ml*

CC/MIG