

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

Acórdão: 19.774/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000172422-72  
Impugnação: 40.010131218-12  
Impugnante: Laborótica Distribuidora Ltda  
IE: 702724446.00-16  
Proc. S. Passivo: Adão Henrique Félix  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA-ICMS/ISSQN-FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Apurou-se a falta de emissão de documento fiscal e de recolhimento do ICMS referente às operações de industrialização de lentes ópticas, ao argumento de se tratar de prestação de serviço. Conforme restou caracterizado nos autos, a atividade da Impugnante consiste em adquirir matéria-prima em seu próprio nome e produzir as lentes sob medida para os encomendantes varejistas, de acordo com as especificações dos consumidores, o que caracteriza a atividade de industrialização. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a realização de industrialização, que consiste no beneficiamento de lentes e montagens de óculos por encomenda de estabelecimentos varejistas, desacobertada de documentação fiscal, no período de 01/01/06 a 31/12/10, com emprego/fornecimento de material próprio, apurada mediante o confronto de notas fiscais de prestação de serviço e e-mails com solicitação dos procedimentos, emitidos pelos estabelecimentos varejistas contratantes.

O processo encontra-se devidamente instruído com o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 13/14); Auto de Infração – AI (fls. 02/03); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 04/06); Relatório Fiscal com demonstrativo do crédito tributário (fls. 08/12); Comunicados da DF Uberlândia (fls. 15/18); planilhas de levantamento das notas fiscais de serviço e cálculo do ICMS normal devido (fls. 25/83) e e-mails com relatórios de serviços com as cópias das notas fiscais de serviços (fls. 85/4865).

Exige-se, ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II na alínea “a” ambos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 4867/4885, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 4895/4904.

A 3ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 4912, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 4916/4966, com a manifestação do Fisco às fls. 4968/4970.

A Autuada apresenta Laudo Técnico demonstrando suas atividades industriais (fls. 4971/5030). O Fisco novamente se manifesta (fls. 5032/5033).

### **Das Impugnações**

Em síntese a Impugnante propugna pela exclusão do lançamento por entender que a atividade desenvolvida no seu estabelecimento é puramente a de prestação de serviços por encomenda de terceiros, prevista na Lei Complementar nº 116/03.

Justifica que semelhante enquadramento à sua atividade é dada pela legislação que rege o IPI e que reconhece o ICMS tributado por substituição tributária nas vendas de mercadorias, mas que, nas industrializações das lentes e montagens de óculos recolhe o ISSQN, tendo em vista considerar a prestação de serviços ao consumidor final por encomenda com receita médica específica e individualizada.

Em atendimento ao despacho interlocutório da 3ª Câmara de Julgamento, a Impugnante confirma que os estabelecimentos óticos remeteram lentes para o seu estabelecimento, que não comercializou armações, que estas remessas foram efetuadas sem documento fiscal, que solicitou elaboração de laudo técnico demonstrando a operacionalização da sua atividade e se intitula prestadora de serviços, elencando legislação do IPI para embasar o alegado.

### **Das Manifestações Fiscais**

O Fisco rebate a argumentação da Impugnante alegando que o exercício da atividade de industrialização por encomenda de outros contribuintes do ICMS, dentro da cadeia comercial, com a execução por vezes de atividades industriais e noutras atacadista, sendo que, a existência de um consumidor final encomendante não descaracteriza as reais operações.

Não admite a justificativa elaborada pela Defesa com base na legislação do IPI em virtude da divisão constitucional das competências dos entes tributantes, apresenta parte do Parecer DOLT/SUTRI nº 005/2007, que corrobora com sua tese e propugna pela procedência do lançamento.

Novamente comparece o Fisco aos autos após o atendimento do despacho interlocutório reafirmando a cobrança sobre os serviços de industrialização realizados para as óticas, identificando na manifestação da Impugnante a comprovação destes fatos, e, que a Defesa não inovou com a apresentação dos dados, motivo pelo qual mantém o pedido de procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

### Do Mérito

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante pleiteia ao final de uma de suas manifestações nos autos, a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo. Contudo, não apresenta quesitos que pretende ver respondidos.

O legislador estadual foi claro nos termos do art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008, sobre o indeferimento do pedido de prova pericial quando não há apresentação de quesitos, a saber:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária face aos fundamentos e documentos constantes dos autos, razão pela qual não se valida a pretensão da Defendente neste sentido.

A Impugnante invoca a aplicação do art. 112 do CTN, em virtude da dúvida estabelecida em relação se é ou não devido o ICMS ou o ISS, porém não cabe razão a Autuada, pelo exposto a seguir.

Inicialmente, é fundamental ressaltar que como consta no Relatório Fiscal de fls. 08 e do próprio Auto de Infração de fls. 02, a atividade da Autuada resulta de um processo de encomenda exclusiva de outros contribuintes do imposto, sediados dentro e fora do Estado, ainda que o destino posterior seja um já definido consumidor final. Esse fato não descaracteriza, de modo algum, a cadeia de circulação que somente findará com a venda posterior pela ótica varejista ao seu cliente, usuário do bem.

A própria Autuada admite tratar-se de um custo do processo industrial a ser suportado e/ou computado no valor final da mercadoria pelo varejista encomendante, documento de fls. 4881, que obviamente o repassará na composição do respectivo preço mercantil ao usuário final. Destarte, pelas práticas mercadológicas habituais é normal que, sobre esse custo, ainda haja agregação de margem mercantil pelo estabelecimento varejista.

Portanto, o desempenho da Autuada é típico de industrial e/ou comércio atacadista, sem qualquer atendimento direto ao consumidor final, justificativa do seu enquadramento no Código Nacional de Atividades Econômicas - CNAE nº 4649-4/99 – Comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se que o PTA encontra-se instruído com as cópias devidamente autenticadas das notas fiscais de serviço, emitidas no intuito de acobertar a denominada prestação de serviço, que constam das fls. 101/4865 dos autos, onde é possível perceber essa efetiva destinação.

Ao contrário do entendimento da Defesa, as provas dos autos conduzem à conclusão de que as saídas de lentes ópticas produzidas pela Impugnante se dão pela industrialização por encomenda (compra) dos clientes, que são óticas varejistas que adquirem as lentes de forma individualizada em atendimento às características constantes de prescrição médica que acompanha cada pedido. Portanto, a Impugnante adquire blocos de lentes ou lentes em estado bruto, que passam por transformações e beneficiamento, com o concurso de vários insumos, resultando na produção da lente acabada, no grau e característica constante da prescrição médica, ou seja, cada par de lentes é produzido de acordo com a encomenda de cada consumidor final, que é o cliente das lojas varejistas, que adquirem as lentes junto à ora Defendente.

Eis o cerne da questão, as regras dos itens 14.05 e 14.06 da Lista de Serviços (anexa à Lei Complementar n.º 116/03) não se aplicam ao caso dos autos, uma vez que as transformações mencionadas pela Defesa não ocorre em mercadorias de terceiros, mas sim em matéria-prima de sua propriedade, ainda que sejam vendidas no mesmo momento às óticas contratantes.

As operações praticadas pela Impugnante caracterizam-se como industrialização, a teor da regra contida no inciso II do art. 222 da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

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 a 3º deste artigo, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

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

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

(...)

A vasta tese da Defesa alicerçada na Lei Complementar nº 116/03, nas atribuições de competência tributária estatuídas pela CF/88 e no regramento para a cobrança do IPI, em nada modifica a base da imputação fiscal da ausência de tributação estadual sobre a parcela relativa ao serviço de industrialização prestado ao varejista.

É mister ressaltar que, apesar da existência de um consumidor final munido de prescrição médica para o produto acabado, cliente das óticas, os encomendantes dos serviços de industrialização para a Autuada sempre são os estabelecimentos varejistas inseridos na cadeia comercial e, portanto, sujeitos aos ditames existentes para os contribuintes dos variados tributos existentes.

Isto reforça a desvinculação da atividade da Autuada com as prestações de serviços elencadas na LC nº 116/03, uma vez que, se prevalecentes, feririam princípios de direito como o da não cumulatividade tributária, pois cerceariam o direito ao creditamento do tributo cobrado na etapa anterior, uma vez que o ISSQN comporia o custo do encomendante/revendedor do produto acabado, que por sua vez deve tributar a venda ao consumidor final.

A inserção da tributação municipal sobre a industrialização no bojo da cadeia produtiva e/ou comercial, não condiz com a lógica tributária, pelas razões acima dispostas, fato transposto aos consumidores da Impugnante na elaboração da base de cálculo da etapa posterior à tributação municipal efetivada, com tributação estadual a incidir sobre este tributo, se tivesse existido a correta emissão dos documentos fiscais.

É de bom alvitre recordar, que a Defesa declara nos autos a prática de movimentação de mercadorias sem a existência de documentação fiscal hábil, conforme se depara às fls. 4916.

Outra tese defensiva que merece rebate é a da definitividade da cobrança do ICMS incidente sobre os produtos com os quais trabalha. Notório que nas vendas dos produtos no estado em que foram adquiridos não há que se falar em nova tributação ou mesmo se as saídas ocorressem diretamente ao consumidor final após a industrialização encomendada sem perda da característica de identificação e classificação do produto final.

Contudo, a amostra vista nos autos remete a prática da emissão da nota fiscal de venda de produto já sujeito à tributação do ICMS por substituição tributária casada com a encomenda da industrialização pelo estabelecimento varejista contratante dos serviços, confirmando a imputação fiscal.

Ao atender ao despacho interlocutório, a Impugnante não carrou aos autos qualquer prova no sentido de comprovar a industrialização por encomenda, deixando claro, assim, que a industrialização (serviço) decorre de suas atividades, para atender aos pedidos dos clientes, que são as lojas varejistas de óculos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas às operações demonstradas na planilha de fl. 4918. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Adão Henrique Felix e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 29 de agosto de 2012.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator / Designado**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	19.774/12/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000172422-72	
Impugnação:	40.010131218-12	
Impugnante:	Laborótica Distribuidora Ltda	
	IE: 702724446.00-16	
Proc. S. Passivo:	Adão Henrique Félix	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre a realização de industrialização, que consiste no beneficiamento de lentes e montagens de óculos por encomenda de estabelecimentos varejistas, desacobertada de documentação fiscal, no período de 01/01/06 a 31/12/10, com emprego/fornecimento de material próprio, apurada mediante o confronto de notas fiscais de prestação de serviço e e-mails com solicitação dos procedimentos, emitidos pelos estabelecimentos varejistas contratantes.

A 3ª Câmara de Julgamento na sessão realizada em 04/04/12, exarou despacho interlocutório, para que no prazo de 30 dias, após o recebimento da intimação a Impugnante:

- 1) esclareça se ocorreram remessas de lentes pelos encomendastes (ópticas);
- 2) informe se ocorreu comercialização, pela Laborótica, de armações para óculos;
- 3) caso as respostas sejam afirmativas para os 02 (dois) itens acima, ou se apenas para um deles, elabore planilha contendo os dados das notas fiscais (nº, data da emissão, emitentes, endereço, descrição dos produtos e valor), emitidas pelas ópticas na remessa das lentes e/ou pela Autuada na comercialização de armações, anexando, por amostragem, cópias dos referidos documentos;
- 4) traga cópias, por amostragem, das notas emitidas na comercialização de lentes;
- 5) traga, por amostragem, cópias das Ordens de Serviços encaminhadas pelas ópticas junto com a solicitação do trabalho nos óculos.

Importante destacar, que o objetivo da Câmara era apurar, de acordo com a Impugnante, o que realmente comercializou, industrializou, ou efetivamente o que executou de prestação de serviço, nos termos do item 14.5 da Lista de Serviços, previstas a Lei Complementar nº 116/03, ou seja, separando o que industrializou da efetiva prestação de serviços.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante, as fls. 4918 dos autos, apresenta um quadro demonstrativo, apontando as ordens de serviços, com os dados das óticas, paciente, tipo de lente, nota fiscal de compra da armação e lente e a nota fiscal de serviços.

Com isto, a Impugnante com relação a estas notas fiscais de serviços conseguiu demonstrar que trata de efetiva prestação de serviços elencados no item 14.5 da Lei Complementar nº 116/03 e não a industrialização como aponta o Fisco.

Isto posto, no tocante a planilha de fls. 4.918 dos autos, onde a Impugnante consegue demonstrar e vincular com as suas notas fiscais de serviços, a efetiva prestação de serviços, devem ser excluídas as exigências referentes as notas fiscais de serviços apontadas na respectiva planilha.

**Sala das Sessões, 29 de agosto de 2012.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**