

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.076/16/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000400625-95
Impugnação: 40.010139609-38
Impugnante: Cofercil Serviços de Construção Ltda
IE: 367113546.00-36
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

CONFLITO DE COMPETÊNCIA – ICMS/ISSQN – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatado falta de emissão de nota fiscal hábil para o transporte de mercadorias e a consequente falta de recolhimento de ICMS devido na operação. A atividade de transformação de barras e/ou rolos de ferro, produzindo armação de aço destinada à construção civil constitui hipótese de incidência do ICMS, nos termos do subitem 7.02 da Lista de Serviços da LC 116/03. Infração caracterizada, ratificando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada na alínea “a” do inc. II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, no período de outubro de 2010 a maio de 2013, referente a operações de industrialização de barras e rolos de ferro, desacobertas de documentação fiscal hábil. A Autuada emitiu nota fiscal de serviço nas saídas de tais produtos, contrariando a legislação de regência do ICMS.

Exige-se se o ICMS, acrescido das Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, capitulada na alínea “a” do inc. II do art. 55 da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 64/86, com juntada de documentos de fls. 87/142, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 146/166.

Considerando a transcrição das Consultas Internas/SUTRI de nºs 045/2008 e 019/2005 na manifestação fiscal, abriu-se vista à Contribuinte, nos termos do art. 140 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA.

A Impugnante adita sua peça defesa, reiterando seu pedido de improcedência do lançamento e a Fiscalização apresenta manifestação final às fls. 181, também mantendo seu posicionamento, em sentido contrário.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, em virtude de a Autuada ter promovido operações de industrialização de barras e/ou rolos de ferro, desacobertadas de documentação fiscal hábil, quais sejam, notas fiscais de prestação de serviço.

A Impugnante, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), sustenta a tese de que teria ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública vir a constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de outubro a dezembro de 2010, pois alega ter havido, neste período, o recolhimento do ICMS que se entendia devido, além de não ter o Contribuinte incorrido em dolo, fraude ou simulação.

Argumenta, ainda, que a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, equivaleria a negar a vigência ao art. 150, § 4º, do CTN, vez que condicionaria a sua aplicação, em qualquer caso, à concordância integral da Fiscalização com o pagamento realizado pelo contribuinte. Que se a Fiscalização lança o tributo por recolhimento a menor, naturalmente, há reconhecimento implícito do recolhimento de parte do tributo que entende devido.

Porém, razão não lhe assiste.

O art. 150, § 4º do CTN aplica-se tão somente em relação a fatos e valores que foram efetivamente declarados pelo contribuinte em auto lançamento, extinto, ainda, o crédito correspondente com o pagamento integral antecipado do imposto, ficando, dessa forma, passíveis de reconhecimento pela Fiscalização por meio da chamada homologação tácita, o que, como se vê, não é o caso dos autos.

Saliente-se que, tampouco, está tratando-se, no presente caso, de recolhimento a menor de ICMS, mas sim, da ausência de recolhimento de ICMS referente às operações de industrialização de barras e/ou rolos de ferro.

No caso em tela, estamos tratando de valores não lançados, que ficam submetidos ao lançamento de ofício, o qual encontra regra própria de decadência no inciso I do art. 173 do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo disposto no art. 173, retrocitado, o qual determina que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.907/12/CE, 4.238/14/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 21.483/14/2ª.

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA

PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)."

(RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente expirou em 31/12/15, conforme disposto no inciso I do art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido.

Quanto ao mérito propriamente dito, insta, primeiramente, detalhar a operação realizada de forma triangular envolvendo o cliente (Construtor ou o dono da obra civil), a Impugnante (empresa Prestadora de Serviços) e a empresa fornecedora fabricante das barras e/ou rolos de ferro:

- o cliente compra as barras e/ou rolos de ferro do fabricante;
- o fabricante emite nota fiscal de venda ao cliente, com destaque do ICMS e nota de remessa por conta e ordem, do cliente, ao prestador, sem destaque do ICMS (suspensão – RICMS/02, art. 304);
- o prestador devolve a mercadoria ao cliente, referindo-se à nota fiscal de remessa do cliente (ICMS suspenso);
- o prestador fatura o serviço prestado ao cliente, emitindo nota fiscal de serviço, destacando o ISSQN.

Esclareça-se que a atividade desempenhada pela Impugnante enquadra-se no conceito de industrialização, assim considerada qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o aperfeiçoe para o consumo, conforme estabelecido no art. 222, inciso II, alínea “a” do RICMS/02:

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);

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

(Grifou-se).

Acrescenta-se que a industrialização em comento (corte, dobra e armação) ocorre sobre a mercadoria (barras e/ou rolos de ferro) fora do canteiro de obras, portanto, em etapa da cadeia de circulação, motivo pelo qual a operação encontra-se incluída no campo de incidência do ICMS, observada a determinação constitucional de repartição de competência tributária:

RICMS/02

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço:

a) não compreendido na competência tributária dos Municípios;

(...)

A Impugnante discorda do lançamento efetuado com base no subitem 7.02 da Lei Complementar nº 116/03, posto que, segundo seu entendimento, os serviços de corte, dobra e armação prestados estão previstos no subitem 14.05 da mesma lei. Acrescenta que a própria interpretação literal do subitem 7.02 é suficiente para demonstrar a improcedência do suposto enquadramento legal dos serviços prestados por ela.

Alega que serviços de armação de aço são serviços personalizados, prestados para empresas de construção civil, consumidores finais do aço, depois de encerrada a cadeia de circulação econômica da mercadoria. Menciona nesse aspecto a Decisão Normativa CAT-4, de 29/12/03.

Sustenta que o caso concreto trata-se da obrigação de “fazer”, remunerada pelo preço da mão de obra empregada.

Segundo seu entendimento, a Cofercil presta serviços de armadura sobre o aço pertencente às construtoras, aprimorando-o para consumo em cada canteiro de obras, segundo as especificações que lhe são fornecidas diretamente pelo cliente. Nota-se que, no processo de industrialização por encomenda, não há transformação do aço em nova espécie, mas beneficiamento.

Defende que o atendimento às especificações da demanda de cada cliente torna a atividade autuada autêntica prestação de serviços, personalizada e personalíssima, inteiramente destoante do processo industrial, cuja característica determinante é a produção massificada de bens segundo um padrão único pré-definido (escala industrial).

Diz que, para incidir a exceção prevista no subitem 7.02, o prestador de serviços deve, necessariamente, além de prestar o serviço, vender a mercadoria produzida fora do local da prestação de serviços, ou seja, a Impugnante deveria, além de comercializar a mercadoria, também a produzir, o que não ocorre.

A Lei Complementar nº 116 de 31/07/03, traz as seguintes previsões com relação aos serviços relacionados à construção civil:

Art. 1º. (...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS) (grifou-se)

(...)

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

14.06 - Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

Veja que, no caso concreto, a ferragem recebida pelo industrializador foi cortada, dobrada e amarrada, sendo transformada em um novo produto conhecido como armadura ou armação e por isso não se enquadra no subitem 14.05 da LC 116/03.

Os serviços efetivamente prestados não se encaixam no conceito de beneficiamento como naqueles em que ocorre somente o corte e dobra da ferragem. Assim sendo, no caso concreto, não existe o aprimoramento do aço (beneficiamento) e sim a obtenção de um novo produto (transformação), que é a armação. Por consequência, não há que se falar em obrigação de “fazer” que se resumiria apenas no corte e dobra do aço.

A interpretação literal da exceção descrita no subitem 7.02, ao contrário do arguido pela Impugnante, se amolda perfeitamente aos serviços objeto deste PTA, realizados pela Cofercil.

Quanto ao fato de ser ou não considerada como prestadora de serviços de construção civil ou de outras obras semelhantes, tem-se que, além de seus clientes serem empresas de Construção Civil e proprietários de obras de construção civil, a mesma possui em seu cadastro junto a Fazenda Pública Estadual como CNAE-F Principal 4399-1/99 - Serviços especializados para construção não especificados anteriormente e como CNAE-F Secundário 4299-5/99 - Outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente.

Ainda, pela Orientação DOLT/SUTRI Nº 002/05:

CONCEITO E OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS:

1) QUAIS SÃO AS EMPRESAS CONSIDERADAS COMO CONSTRUTORAS OU DE CONSTRUÇÃO CIVIL?

R: AS EMPRESAS QUE EXECUTAM OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, HIDRÁULICA OU SEMELHANTES, SÃO DENOMINADAS EMPRESA DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSTRUÇÃO CIVIL OU CONSTRUTORA PARA FINS DE INSCRIÇÃO ESTADUAL E CUMPRIMENTO DAS DEMAIS OBRIGAÇÕES FISCAIS.

2) PARA FINS DE CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS, QUAIS SÃO AS ATIVIDADES CONSIDERADAS COMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL?

R: ENTENDE-SE COMO ATIVIDADES RELATIVAS À OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, HIDRÁULICA OU SEMELHANTES A:

A) CONSTRUÇÃO, DEMOLIÇÃO, REFORMA OU REPARO DE EDIFICAÇÕES;

(...)

Para a questão acerca do termo fornecimento de mercadorias, repete-se que a ferragem foi transformada em um novo produto conhecido como armadura ou armação. Neste processo, além das mercadorias relacionadas por amostragem no Anexo V do PTA, às fls. 44/58, foi agregado também energia elétrica e mão de obra.

O RICMS/02, no seu art. 222, inciso I, nos traz a definição de mercadoria para efeito de aplicação do imposto, *in verbis*:

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

I - mercadoria é qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semovente, energia elétrica, substâncias minerais ou fósseis, petróleo e seus derivados, lubrificante, combustível sólido, líquido ou gasoso e bens importados por pessoa física ou jurídica para uso, consumo ou incorporação no ativo permanente;

(...)

Ainda, no mesmo sentido do subitem 7.02 da lista de serviços, o inciso II do art. 176 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, assim dispõe:

Art. 176. O imposto incide quando a empresa de construção promover:

II - a saída, de seu estabelecimento, de material de produção própria, produzido fora do local da prestação do serviço, inclusive de casas e edificações pré-fabricadas; (grifou-se)

No que tange ao argumento de que o atendimento personalizado à demanda do cliente torna a atividade autêntica prestação de serviço, destoante do processo industrial de produção massificada em escala industrial, há de se elucidar que o que determina a repartição dos impostos, como anteriormente já abordado, é o fato do serviço prestado estar ou não expressamente contido na Lei Complementar nº 116 de 31/07/03.

No caso dos autos, a atividade desenvolvida pela Autuada é a de industrialização por encomenda de terceiros, sendo estes terceiros, empresas de construção civil, ou com a destinação dessas mercadorias a construções, com a produção realizada fora do canteiro de obras, estando, portanto, abrangida pela exceção do subitem 7.02 e, por isso, não enquadrado na Lista de Serviços.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Decisão Normativa CAT-4, de 29/12/03 citada pela Impugnante, que trata da Industrialização por conta de terceiro - Retorno da mercadoria ao estabelecimento autor da encomenda – não se aplica ao caso, visto que o assunto abordado neste PTA não está na Lista de Serviços contida na Lei Complementar nº 116, de 31/07/03, tendo a infringência sido capitulada no art. 2º., inciso IX, alínea “a” do RICMS/02, a saber:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

IX - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Quanto às Consultas e Decisões trazidas aos autos pela Impugnante, deve-se considerar que embora tratem de assuntos semelhantes ao abordado neste PTA, não possuem as especificidades do caso em questão.

Lado outro, o assunto objeto desta autuação foi especificamente tratado nas Consultas Internas abaixo transcritas, estando o trabalho fiscal alicerçado no tratamento dado pela Superintendência de Tributação às questões suscitadas, que objetiva e corretamente analisou a matéria. Confira-se:

CONSULTA INTERNA Nº 045/2008 – 27/02/2008

ASSUNTO: ICMS – INCIDÊNCIA

TEMA: INDUSTRIALIZAÇÃO – FERRAGEM PARA CONSTRUÇÃO CIVIL

EXPOSIÇÃO:

CONTRIBUINTES MINEIROS, REGIME DE DÉBITO E CRÉDITO, FABRICANTES DE AÇO PARA CONSTRUÇÃO CIVIL (FABRICANTE), TÊM FEITO ACORDOS COM TERCEIROS (PRESTADOR) PARA PRESTAR SERVIÇO DE CORTE, DOBRA, SOLDA E MONTAGEM UTILIZANDO AS BARRAS DE AÇO DE SUA FABRICAÇÃO E PRODUZINDO ELEMENTOS ESTRUTURAIS PARA USO EM CONSTRUÇÃO CONFORME AS NECESSIDADES ESPECÍFICAS DE SEUS CLIENTES, NA MAIORIA EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL (CLIENTE).

O CLIENTE ESPECIFICA A FERRAGEM QUE VAI NECESSITAR, O PRESTADOR RECEBE AS BARRAS OU ROLOS DO FABRICANTE, CORTA E DOBRA NAS MEDIDAS E ÂNGULOS ESPECIFICADOS PELO CLIENTE E, EVENTUALMENTE, SOLDA OU MESMO AMARRA VÁRIOS ELEMENTOS, TUDO FEITO PARA CONSTITUIR UNIDADES PRONTAS PARA APLICAÇÃO EM OBRA, EM CONFORMIDADE COM ESPECIFICAÇÃO DO CLIENTE, DE FORMA QUE AS PEÇAS PRODUZIDAS, A PRINCÍPIO, SÓ TÊM SERVENTIA PARA ESTE CLIENTE, PARA UMA UTILIZAÇÃO ESPECÍFICA.

A OPERAÇÃO É REALIZADA DE FORMA TRIANGULAR:

A - O CLIENTE COMPRA AS BARRAS DE AÇO DO FABRICANTE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

B - O FABRICANTE EMITE NOTA FISCAL DE VENDA AO CLIENTE, COM DESTAQUE DO ICMS E NOTA DE REMESSA POR CONTA E ORDEM, DO CLIENTE, AO PRESTADOR, SEM DESTAQUE DO ICMS (SUSPENSO – RICMS/02, ART.304).

C - O PRESTADOR DEVOLVE A MERCADORIA AO CLIENTE, REFERINDO-SE À NOTA FISCAL DE REMESSA DO CLIENTE (ICMS SUSPENSO). O PRESTADOR DESCREVE, EM SUA NOTA FISCAL DE DEVOLUÇÃO, A MERCADORIA COM A MESMA DESCRIÇÃO DA RECEBIDA, ÀS VEZES FAZENDO MENÇÃO, NO CORPO DA NOTA, TÃO-SOMENTE À OPERAÇÃO DE CORTE REALIZADA, OMITINDO A DOBRA E A MONTAGEM QUE REALIZOU.

D - O PRESTADOR FATURA O SERVIÇO PRESTADO AO CLIENTE EMITINDO NOTA FISCAL DE SERVIÇO, DESTACANDO O ISSQN, DESCREVENDO COMO OPERAÇÃO TÃO-SOMENTE O CORTE, OMITINDO A DOBRA E A MONTAGEM REALIZADAS.

CONSIDERAÇÕES ADICIONAIS

A LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003 – LISTA DE SERVIÇOS SUJEITOS AO ISSQN – PREVÊ, EXAUSTIVAMENTE, TODAS AS OPERAÇÕES QUE SE SUJEITAM AO ISSQN, ENTRE ELAS:

7.02 - EXECUÇÃO, POR ADMINISTRAÇÃO, EMPREITADA OU SUBEMPREITADA, DE OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, HIDRÁULICA OU ELÉTRICA E DE OUTRAS OBRAS SEMELHANTES, INCLUSIVE SONDAGEM, PERFURAÇÃO DE POÇOS, ESCAVAÇÃO, DRENAGEM E IRRIGAÇÃO, TERRAPLANAGEM, PAVIMENTAÇÃO, CONCRETAGEM E A INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE PRODUTOS, PEÇAS E EQUIPAMENTOS (EXCETO O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, QUE FICA SUJEITO AO ICMS).

14.05 - RESTAURAÇÃO, RECONDICIONAMENTO, ACONDICIONAMENTO, PINTURA, BENEFICIAMENTO, LAVAGEM, SECAGEM, TINGIMENTO, GALVANOPLASTIA, ANODIZAÇÃO, CORTE, RECORTE, POLIMENTO, PLASTIFICAÇÃO E CONGÊNERES, DE OBJETOS QUAISQUER.

14.06 - INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE APARELHOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, INCLUSIVE MONTAGEM INDUSTRIAL, PRESTADOS AO USUÁRIO FINAL, EXCLUSIVAMENTE COM MATERIAL POR ELE FORNECIDO.

NO CASO EM TELA, OCORRE A MONTAGEM DE ESTRUTURA FORA DO LOCAL DA OBRA, QUE PODERIA SER ENQUADRADA NO ITEM 7.02 DA LEI COMPLEMENTAR E, PORTANTO, EXCLUÍDA DA INCIDÊNCIA DO ISSQN E SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ICMS.

AO MESMO TEMPO, E ANTAGONICAMENTE, A OPERAÇÃO PODERIA SER CONSIDERADA PREVISTA NO ITEM 14.06 DA MESMA NORMA, O QUE A INCLUIRIA NA INCIDÊNCIA DO ISSQN E A EXCLUIRIA DA INCIDÊNCIA DO ICMS.

A OPERAÇÃO DE DOBRA NÃO FOI TEXTUALMENTE PREVISTA NO ITEM 14.05 ACIMA, MAS PODERIA, EM TESE, SER CONSIDERADA INCLUÍDA NO TERMO "CONGÊNERE" UTILIZADO PELA LEI COMPLEMENTAR, O QUE A INCLUIRIA NA INCIDÊNCIA DO ISSQN, EXCLUINDO DO ICMS.

A FALTA DE MENÇÃO À DOBRA OU MONTAGEM DA FERRAGEM NA DOCUMENTAÇÃO FISCAL SE DEVE, APARENTEMENTE, A INTERESSE DO CONTRIBUINTE EM NÃO DOCUMENTAR OPERAÇÃO QUE POSSA VIR A SER, EM TESE, CONSIDERADA TRIBUTADA PELO ICMS E DIFICULTA SOBREMANEIRA DISTINGUIR AS OPERAÇÕES QUE SE SUJEITARAM EFETIVAMENTE APENAS AO CORTE DAQUELAS QUE SE SUJEITARAM, TAMBÉM, A DOBRA OU MONTAGEM, PORQUE O QUE FOI EFETIVAMENTE EXECUTADO NÃO ESTÁ CORRETAMENTE DESCRITO NA DOCUMENTAÇÃO FISCAL.

A FERRAGEM CORTADA, DOBRADA E/OU MONTADA PODE SER CONSIDERADA UMA MERCADORIA DIFERENTE DE UMA FERRAGEM APENAS CORTADA E O RICMS/02 PREVÊ, EM SEU ART. 149:

ART. 149 - CONSIDERA-SE DESACOBERTADA, PARA TODOS OS EFEITOS, A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO OU A MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIA:

III - EM QUE A QUANTIDADE, ESPÉCIE, MARCA, QUALIDADE, TIPO, MODELO OU NÚMERO DE SÉRIE, ISOLADA OU CUMULATIVAMENTE, SEJAM DIVERSOS DOS DISCRIMINADOS EM DOCUMENTO FISCAL, NO TOCANTE À DIVERGÊNCIA VERIFICADA.

IV - COM DOCUMENTO NÃO ENQUADRADO NAS HIPÓTESES DO INCISO ANTERIOR OU DO INCISO V DO CAPUT DO ART. 216 DESTA REGULAMENTO E QUE CONTENHA INFORMAÇÕES QUE NÃO CORRESPONDAM À REAL OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO.

A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PREVÊ, EM SEU ART. 155, II, AO ESTABELECEER A COMPETÊNCIA DOS ESTADOS SOBRE O ICMS:

"§ 2º O IMPOSTO PREVISTO NO INCISO II, ATENDERÁ AO SEGUINTE:"

IX - INCIDIRÁ TAMBÉM:

B) SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, QUANDO MERCADORIAS FOREM FORNECIDAS COM SERVIÇOS NÃO COMPREENDIDOS NA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS;

PERGUNTAS:

1 – A OPERAÇÃO DE DOBRA DE BARRA DE FERRO REALIZADA PELO PRESTADOR A PEDIDO DE CLIENTE, PARA CONSUMO PRÓPRIO, COM FORNECIMENTO, PELO PRÓPRIO CLIENTE, DO MATERIAL A SER DOBRADO, É SUJEITA À TRIBUTAÇÃO PELO ICMS?

2 – A OPERAÇÃO DE MONTAGEM DE ELEMENTOS ESTRUTURAIS, BEM ENTENDIDA COMO A UNIÃO DE BARRAS DE FERRO PARA CONSTRUÇÃO FORMANDO UM ELEMENTO ÚNICO CONFORME AS

NECESSIDADES DO CLIENTE, PARA CONSUMO PRÓPRIO, REALIZADA PELO PRESTADOR, QUANDO TODO O MATERIAL É FORNECIDO PELO CLIENTE, É SUJEITA À TRIBUTAÇÃO PELO ICMS?

3 – NO CASO DE AFIRMATIVAS AS RESPOSTAS ANTERIORES, ESSA OPERAÇÃO PODERIA SER CONSIDERADA “FORNECIMENTO COM SERVIÇOS NÃO COMPREENDIDOS NA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS” E SER, PORTANTO, TODO O VALOR ATRIBUÍDO AOS SERVIÇOS TRIBUTADO PELO ICMS? SE NÃO, COMO SEPARAR O VALOR DE CADA SERVIÇO PRESTADO?

4 – NO CASO DE AFIRMATIVAS AS RESPOSTAS ANTERIORES, AO OMITIR AS OPERAÇÕES DE DOBRA E/OU MONTAGEM REALIZADAS, QUANDO DA DEVOLUÇÃO DAS MERCADORIAS, ESTARIA O CONTRIBUINTE PRESTADOR, EMITENTE DA NOTA FISCAL DE DEVOLUÇÃO, DESCREVENDO OUTRA MERCADORIA E, PORTANTO, INCORRENDO NOS EFEITOS DO ART. 149, III E/OU IV DO RICMS/02? SE NÃO, A QUAL OUTRA PENALIDADE ESTARIA SUJEITO?

RESPOSTAS:

1 A 4 – INICIALMENTE, IMPORTA RESSALTAR QUE A REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO QUANDO A MERCADORIA NÃO DEVA TRANSITAR PELO ESTABELECIMENTO DO ENCOMENDANTE ENCONTRA-SE DISCIPLINADA NOS ARTS. 300 A 303, PARTE 1 DO ANEXO IX DO RICMS/02.

NA HIPÓTESE EM QUESTÃO, SE CONSIDERADO QUE O CONTRATANTE É O CONSTRUTOR OU O DONO DA OBRA CIVIL, FICA CARACTERIZADA INDUSTRIALIZAÇÃO (FABRICAÇÃO) DE PRODUTO PRÓPRIO PARA CONSUMO NA CONSTRUÇÃO CIVIL, CUJA OPERAÇÃO CORRESPONDENTE ENCONTRA-SE INCLUÍDA NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS, UMA VEZ QUE TAL FABRICAÇÃO FOI EFETUADA FORA DO CANTEIRO DE OBRAS. É HIPÓTESE ASSEMELHADA À FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS DE CIMENTO (LAJES, VIGAS, ETC.) FORA DO LOCAL DA OBRA, AINDA QUE SOB ENCOMENDA E COM MATERIAL FORNECIDO PELO CLIENTE.

NO CASO EM EXAME, A FERRAGEM RECEBIDA PELO INDUSTRIALIZADOR É CORTADA, DOBRADA E AMARRADA OU SOLDADA, SENDO TRANSFORMADA EM UM NOVO PRODUTO CONHECIDO COMO ARMADURA OU ARMAÇÃO. PORTANTO, NÃO SE ENQUADRA NOS SUBITENS 14.05 E 14.06, MAS, SIM, NA PARTE FINAL DO SUBITEM 7.02 – EXECUÇÃO, POR ADMINISTRAÇÃO, EMPREITADA OU SUBEMPREITADA, DE OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, HIDRÁULICA OU ELÉTRICA E DE OUTRAS OBRAS SEMELHANTES, INCLUSIVE SONDAGEM, PERFURAÇÃO DE POÇOS, ESCAVAÇÃO, DRENAGEM E IRRIGAÇÃO, TERRAPLANAGEM, PAVIMENTAÇÃO, CONCRETAGEM E A INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE PRODUTOS, PEÇAS E EQUIPAMENTOS (EXCETO O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, QUE FICA SUJEITO AO ICMS),

TODOS DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/03.

CASO, POR OUTRO LADO, FIQUE COMPROVADO QUE O CONTRATANTE DA FABRICAÇÃO DA ARMADURA OU ARMAÇÃO É O VENDEDOR DO AÇO, FICA CARACTERIZADA A INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA DESTA, E A CONSEQUENTE COMERCIALIZAÇÃO, POR ELE, DO PRODUTO ELABORADO, SENDO COMPRADOR O CLIENTE. TAMBÉM NESTA SITUAÇÃO NÃO SE VERIFICA ENQUADRAMENTO DA HIPÓTESE NA LISTA DE SERVIÇOS, ESTANDO TAIS OPERAÇÕES, A INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA E A COMERCIALIZAÇÃO, NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS.

DOLT/SUTRI

CONSULTA INTERNA Nº 019/2015 – 1º/04/2015

ASSUNTO: ICMS - INDUSTRIALIZAÇÃO - DOBRA E CORTE DE BARRAS OU ROLOS DE FERRO E MONTAGEM DE ELEMENTOS ESTRUTURAIS

ORIGEM: DF/JUIZ DE FORA

CONSULENTES: SUELI BERNO NUNES DE OLIVEIRA

MOISÉS BARBOSA DE ALBUQUERQUE

MANOEL JOSÉ DE MAGALHÃES

EXPOSIÇÃO/PERGUNTA:

DETERMINADO CONTRIBUINTE DO ICMS DOMICILIADO NO MUNICÍPIO DE JUIZ DE FORA/MG, CADASTRADO NO REGIME DE DÉBITO E CRÉDITO E COM ATIVIDADE DE “OUTRAS OBRAS DE ENGENHARIA NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE” (CNAE 4299-5/99), EXECUTA ATIVIDADES DE BENEFICIAMENTO EM BARRAS OU ROLOS DE FERRO, COMO O CORTE, A DOBRA, A MONTAGEM E A SOLDA DE ELEMENTOS ESTRUTURAIS (PILARES E VIGAS) PARA USO EM OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, NA MAIORIA DAS VEZES ATENDENDO AS ESPECIFICAÇÕES DE SEUS CLIENTES, SENDO TAIS SERVIÇOS EXECUTADOS NO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR.

OU SEJA, O CLIENTE ADQUIRE O PRODUTO JUNTO AO FABRICANTE (MATÉRIA-PRIMA EM FERRO OU AÇO, QUE PODE SER EM BARRAS OU EM ROLOS), COM A EMISSÃO DE DUAS NOTAS FISCAIS: UMA COM DESTAQUE DO ICMS E DESTINADA AO ADQUIRENTE E OUTRA DE REMESSA “POR CONTA E ORDEM” PARA O REFERIDO PRESTADOR DE SERVIÇO, SEM DESTAQUE DE IMPOSTO – ESTE, POR SUA VEZ, REALIZA OS MENCIONADOS SERVIÇOS NOS PRODUTOS RECEBIDOS E EMITE DUAS NOTAS FISCAIS: UMA DE DEVOLUÇÃO (COM MENÇÃO À NOTA FISCAL DE REMESSA) E OUTRA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, COM DESTAQUE APENAS DO ISSQN.

NESTE ÚLTIMO DOCUMENTO, HÁ A DESCRIÇÃO DO SERVIÇO COMO SENDO “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE CORTE E DOBRA” E/OU “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ARMADO” (ESTA ÚLTIMA ATIVIDADE SE REFERE À MONTAGEM DE ESTRUTURAS, NA QUAL AS BARRAS OU ROLOS DE FERRO SÃO CORTADOS E/OU DOBRADOS E MONTADOS COM APLICAÇÃO DE SOLDA E USO DE MÃO DE OBRA MANUAL OU MECÂNICA, PARA FORMAÇÃO DE UMA ESTRUTURA (PILAR OU VIGA) DE ACORDO COM AS ESPECIFICAÇÕES DO ENCOMENDANTE).

OS CLIENTES DO REFERIDO PRESTADOR DE SERVIÇO SÃO CONSTRUTORAS, FÁBRICAS DE ESTRUTURAS METÁLICAS, COMERCIANTES VAREJISTAS DE FERRAGENS, DE MADEIRA E/OU DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, MONTADORAS DE INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS E ESTRUTURAS METÁLICAS, CONDOMÍNIOS, INCORPORADORAS E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS.

O ART. 222, INCISO II, ALÍNEA “B”, DO RICMS/02 DISPÕE QUE “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”, COMO “A QUE IMPORTE EM MODIFICAR, APERFEIÇAR OU, DE QUALQUER FORMA, ALTERAR O FUNCIONAMENTO, UTILIZAÇÃO, O ACABAMENTO OU A APARÊNCIA DO PRODUTO (BENEFICIAMENTO)”.

NA SITUAÇÃO EM ESPÉCIE, O CONTRIBUINTE PRESTADOR DE SERVIÇO PROMOVE A INDUSTRIALIZAÇÃO QUANDO RECEBE BARRAS OU ROLOS DE FERRO E OS TRANSFORMA EM ESTRUTURAS DE PILARES.

A LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31/07/2003, TRAZ AS SEGUINTE PREVISÕES COM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS RELACIONADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL:

ART. 10. (...)

§ 2º RESSALVADAS AS EXCEÇÕES EXPRESSAS NA LISTA ANEXA, OS SERVIÇOS NELA MENCIONADOS NÃO FICAM SUJEITOS AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS, AINDA QUE SUA PRESTAÇÃO ENVOLVA FORNECIMENTO DE MERCADORIAS.

(...)

7.02 – EXECUÇÃO, POR ADMINISTRAÇÃO, EMPREITADA OU SUBEMPREITADA, DE OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, HIDRÁULICA OU ELÉTRICA E DE OUTRAS OBRAS SEMELHANTES, INCLUSIVE SONDAGEM, PERFURAÇÃO DE POÇOS, ESCAVAÇÃO, DRENAGEM E IRRIGAÇÃO, TERRAPLANAGEM, PAVIMENTAÇÃO, CONCRETAGEM E A INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE PRODUTOS, PEÇAS E EQUIPAMENTOS (EXCETO O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS

FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, QUE FICA SUJEITO AO ICMS).

(...)

14.05 – RESTAURAÇÃO, RECONDICIONAMENTO, ACONDICIONAMENTO, PINTURA, BENEFICIAMENTO, LAVAGEM, SECAGEM, TINGIMENTO, GALVANOPLASTIA, ANODIZAÇÃO, CORTE, RECORTE, POLIMENTO, PLASTIFICAÇÃO E CONGÊNERES, DE OBJETOS QUAISQUER.

EMBORA O SERVIÇO DE “DOBRA” NÃO TENHA SIDO DESCRITO NO SUBITEM 14.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03, MAS APENAS O DE “CORTE”, ELES PODERIAM SER CONSIDERADOS CONGÊNERES PARA FINS DE ENQUADRAMENTO NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ISSQN.

POR OUTRO LADO, CONSOANTE O DISPOSTO NO SUBITEM 7.02 DA LISTA DE SERVIÇOS REFERIDA, O CONTRIBUINTE EM QUESTÃO PROMOVE A “MONTAGEM DE PRODUTOS” ESPECIFICADA NESTE DISPOSITIVO E IDENTIFICADA COMO “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ARMADO”, COM APLICAÇÃO DE SOLDA PELO PRESTADOR E AS BARRAS OU ROLOS DE FERRO FORNECIDOS PELO ENCOMENDANTE, SENDO OS SERVIÇOS EXECUTADOS NO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR, OU SEJA, FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, QUE, COM ISSO, FICA SUJEITA AO ICMS.

EM PESQUISA ENVOLVENDO O TRATAMENTO CONFERIDO À SITUAÇÃO POR OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, DEPARAMOS COM UMA DECISÃO DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (PROCESSO Nº DRT/12-17837/06), FAVORÁVEL À FAZENDA PÚBLICA PAULISTA, QUE CONSIDEROU OS SERVIÇOS DE CORTE E DOBRA COMO INDUSTRIALIZAÇÃO, QUANDO EXECUTADOS FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

DIANTE DE TODO O EXPOSTO, QUESTIONA-SE:

1) OS SERVIÇOS DE DOBRA E CORTE DE BARRAS OU ROLOS DE FERRO REALIZADOS PELO CONTRIBUINTE PRESTADOR EM SEU ESTABELECIMENTO, SOB ENCOMENDA DE CLIENTES PARA CONSUMO PRÓPRIO (EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, CONDOMÍNIOS, INCORPORADORAS E OUTROS CONSUMIDORES FINAIS), COM FORNECIMENTO DA MATÉRIA-PRIMA PELO ENCOMENDANTE, ADQUIRIDA JUNTO A TERCEIROS (FABRICANTE), SUJEITA-SE À TRIBUTAÇÃO PELO ICMS?

2) A ATIVIDADE DENOMINADA “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO ARMADO”, QUE CONSISTE NA MONTAGEM DE ELEMENTOS ESTRUTURAIS (TAIS COMO PILARES OU VIGAS) NO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR, OU SEJA, FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, DE ACORDO COM AS ESPECIFICAÇÕES E COM A MATÉRIA-PRIMA (BARRAS OU ROLOS DE FERRO) FORNECIDA PELO ENCOMENDANTE, É TRIBUTADA PELO ICMS?

RESPOSTA:

SITUAÇÃO SEMELHANTE FOI OBJETO DE ANÁLISE POR ESSA DIRETORIA NA CONSULTA INTERNA Nº 045/2008, CONFORME RESPOSTA ABAIXO REPRODUZIDA:

“1 A 4 – INICIALMENTE, IMPORTA RESSALTAR QUE A REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO QUANDO A MERCADORIA NÃO DEVA TRANSITAR PELO ESTABELECIMENTO DO ENCOMENDANTE ENCONTRA-SE DISCIPLINADA NOS ARTS. 300 A 303, PARTE 1 DO ANEXO IX DO RICMS/02.

NA HIPÓTESE EM QUESTÃO, SE CONSIDERADO QUE O CONTRATANTE É O CONSTRUTOR OU O DONO DA OBRA CIVIL, FICA CARACTERIZADA INDUSTRIALIZAÇÃO (FABRICAÇÃO) DE PRODUTO PRÓPRIO PARA CONSUMO NA CONSTRUÇÃO CIVIL, CUJA OPERAÇÃO CORRESPONDENTE ENCONTRA-SE INCLUÍDA NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS, UMA VEZ QUE TAL FABRICAÇÃO FOI EFETUADA FORA DO CANTEIRO DE OBRAS. É HIPÓTESE ASSEMELHADA À FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS DE CIMENTO (LAJES, VIGAS, ETC.) FORA DO LOCAL DA OBRA, AINDA QUE SOB ENCOMENDA E COM MATERIAL FORNECIDO PELO CLIENTE.

NO CASO EM EXAME, A FERRAGEM RECEBIDA PELO INDUSTRIALIZADOR É CORTADA, DOBRADA E AMARRADA OU SOLDADA, SENDO TRANSFORMADA EM UM NOVO PRODUTO CONHECIDO COMO ARMADURA OU ARMAÇÃO. PORTANTO, NÃO SE ENQUADRA NOS SUBITEMS 14.05 E 14.06, MAS, SIM, NA PARTE FINAL DO SUBITEM 7.02 – EXECUÇÃO, POR ADMINISTRAÇÃO, EMPREITADA OU SUBEMPREITADA, DE OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, HIDRÁULICA OU ELÉTRICA E DE OUTRAS OBRAS SEMELHANTES, INCLUSIVE SONDAGEM, PERFURAÇÃO DE POÇOS, ESCAVAÇÃO, DRENAGEM E IRRIGAÇÃO, TERRAPLANAGEM, PAVIMENTAÇÃO, CONCRETAGEM E A INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE PRODUTOS, PEÇAS E EQUIPAMENTOS (EXCETO O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, QUE FICA SUJEITO AO ICMS), TODOS DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/03.

CASO, POR OUTRO LADO, FIQUE COMPROVADO QUE O CONTRATANTE DA FABRICAÇÃO DA ARMADURA OU ARMAÇÃO É O VENDEDOR DO AÇO, FICA CARACTERIZADA A INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA DESTA, E A CONSEQUENTE COMERCIALIZAÇÃO, POR ELE, DO PRODUTO ELABORADO, SENDO COMPRADOR O CLIENTE. TAMBÉM NESTA SITUAÇÃO NÃO SE VERIFICA ENQUADRAMENTO DA HIPÓTESE NA LISTA DE SERVIÇOS, ESTANDO TAIS OPERAÇÕES, A INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA E A COMERCIALIZAÇÃO, NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS.”

AS CONSULTAS DE CONTRIBUINTES Nº 013/2013 E 261/2014 TAMBÉM TRATAM DE SITUAÇÕES ANÁLOGAS.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, resta claro que “quando a ferragem recebida pelo industrializador é cortada dobrada e amarrada ou soldada, sendo transformada em um novo produto conhecido como armadura ou armação”, neste caso, “não se enquadra nos subitens 14.05 e 14.06, mas, sim, na parte final do subitem 7.02, todos da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03.”

Por fim, aduz a Defesa que as penalidades aplicadas, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo supostamente devido e multa isolada de 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação, perfazem um montante desproporcional em relação à irregularidade indicada, e, por consequência, representa verdadeiro confisco.

Como bem destaca a Fiscalização, lhe cabe tão somente verificar o correto enquadramento das penalidades segundo as infringências cometidas, conforme art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nesse escopo, observa-se que as multas aplicadas o foram em conformidade e nos limites da lei aplicável, e respeitam o princípio da reserva legal.

Assim, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim prescreve:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Derec Fernando Alves Martins Leme (Relator) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgavam improcedente. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 21 de junho de 2016.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora designada**

CC/CMG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.076/16/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000400625-95
Impugnação: 40.010139609-38
Impugnante: Cofercil Serviços de Construção Ltda
IE: 367113546.00-36
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pelo Conselheiro Derc Fernando Alves Martins Leme, 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 falta de recolhimento de ICMS, no período de outubro de 2010 a maio de 2013, referente a operações de industrialização de barras e/ou rolos de ferro desacobertadas de documentação fiscal hábil.

A Contribuinte alega que serviços de armação de aço são serviços personalizados, prestados para empresas de construção civil, consumidores finais do aço, depois de encerrada a cadeia de circulação econômica.

A Fiscalização, em contrapartida, argui que a ferragem recebida pela Autuada é cortada, dobrada e amarrada, sendo transformada em um novo produto conhecido como armadura ou armação. Portanto, não se enquadraria nos subitens 14.05 e 14.06 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03, mas, sim, na parte final do subitem 7.02, que trata justamente de excluir daquela Lista a execução dos serviços da espécie em questão.

Com tudo, conforme demonstrado no processo, a Autuada, prestadora credenciada do Sistema Belgo Pronto, desenvolve a atividade de armação sob encomenda, sobre aço de propriedade de terceiro, sendo certo que, após a conclusão do processo de industrialização por encomenda, o aço armado retorna ao estabelecimento da construtora.

Assim, tem-se que a transferência do domínio da mercadoria, por meio da tradição real, ocorre no momento em que a Siderúrgica, Arcelormitta, deixa a mercadoria, por conta e ordem do cliente (construtora civil), aos cuidados da prestadora de serviços escolhida pela construtora, *in casu* a Cofercil. Serviços de Construção Ltda.

A circulação jurídica do aço ocorre, portanto, entre a Arcelormittal e as empresas adquirentes, em geral ligadas à construção civil. Assim, o fato gerador do ICMS jamais poderia ser os serviços de armação prestados pela Impugnante, já que a incidência do referido imposto está ligada à ocorrência de negócios relativos à circulação de mercadorias, nos termos do art. 155, inciso II da CF/88.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

No entanto, para que a alegação da Fiscalização fosse correta, a Autuada deveria, além de prestar o serviço, produzir/vender/fornecer uma nova mercadoria fora do local da prestação de serviços, o que definitivamente não é o caso dos autos. Vejamos a redação do item 7.02:

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). Grifamos.

Como percebe, não há “fornecimento”, produção ou venda de aço pela Impugnante. Fica claro a este Conselheiro o aplicação do subitem 14.05 da lista de serviços anexa à LC nº. 116/03. Uma coisa é fabricar e vender aço, obrigação de “dar”; outra, é prestar serviços de corte, dobra e armação de aço.

14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer. Grifou-se.

Contudo, irrelevante, posto que a jurisprudência pacífica do STJ distingue a questão quando a industrialização por encomenda é realizada pelo consumidor final (fora da cadeia produtiva – ISS) e quando é realizada a pedido do produtor quando ainda comercializará a mercadoria em momento posterior (dentro da cadeia produtiva – ICMS).

A ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO CONSTA NO SUBITEM 14.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03 E SOMENTE SE INSERE NA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS QUANDO PRESTADA A CONSUMIDOR FINAL. INCIDE O ICMS, NESSE TIPO DE ATIVIDADE, EM ETAPA DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO NAS OPERAÇÕES DESTINADAS À INDÚSTRIA E AO COMÉRCIO.

(CC/MG, ACÓRDÃO 4.098/13/CE, PTA/AI 01.000171572-08, REL. CONS. CARLOS ALBERTO MOREIRA ALVES, J. 12.07.2013, PUBLICAÇÃO 05.10.2013).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“TRATANDO-SE ESPECIFICAMENTE DA ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO, A SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS JÁ EXPÔS SEU ENTENDIMENTO EM DIVERSAS CONSULTAS DE CONTRIBUINTES SUBMETIDAS À SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO (SUTRI), UM DOS ÓRGÃOS RESPONSÁVEIS PELA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, APÓS A EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03.

(...)

COMO VISTO, CONSIDERANDO-SE QUE O BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO SE INSERE NUMA ETAPA DA CADEIA DE PRODUÇÃO DE UM PRODUTO FINAL, EM QUE O MINÉRIO É UMA DAS MATÉRIAS PRIMAS, INCIDE NESSA ETAPA O ICMS E NÃO O ISSQN.

(...).

DESSE MODO, OCORRE A SUSPENSÃO DO IMPOSTO NA OPERAÇÃO DE REMESSA DA MERCADORIA, A SUSPENSÃO DO IMPOSTO NA OPERAÇÃO DE RETORNO DA MERCADORIA, SEM PREJUÍZO DO IMPOSTO DEVIDO SOBRE O VALOR DO BENEFICIAMENTO/INDUSTRIALIZAÇÃO (ITEM 5 DO ANEXO III DO RICMS).”

(CC/MG, ACÓRDÃO 19.001/10/2ª, PTA/AI 01.000163224-85, REL. CONS. RENÉ DE OLIVEIRA E SOUZA JÚNIOR, J. 17.11.2010, PUBLICADO 11.12.2010).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. ISS. BENEFICIAMENTO E POLIMENTO DE PEÇAS DE METAL. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE BENEFICIAMENTO E POLIMENTO DE PEÇAS DE METAL, POR ENCOMENDA ("INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA"), SUBSUME-SE À PREVISÃO CONTIDA NO ITEM 14.05 DA LISTA ANEXA À LC 116/2003, RAZÃO PELA QUAL É LEGÍTIMA A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A ATIVIDADE. NESSE SENTIDO: RESP 888.852/ES, 1ª TURMA, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 01/12/2008; RESP 1.097.249/ES, 1ª TURMA, REL. MIN. DENISE ARRUDA, DJE DE 26.11.2009; RESP 959.258/ES, 2ª TURMA, REL. MIN. HERMAN BENJAMIN, DJE DE 27.8.2009; AGRG NO AG 1.362.310/RS, 1ª TURMA, REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, DJE DE 6.9.2011. [...] 3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(STJ, PRIMEIRA SEÇÃO, AGRG NOS EAG 1360188/RS, REL. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, J. 11.06.2014, DJE 17.06.2014.)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL.
"INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DE ISS. PRECEDENTES.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. AS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO DESTA CORTE TÊM ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO SENTIDO DE QUE A "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA" CARACTERIZA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA À INCIDÊNCIA DE ISS, E NÃO DE ICMS. PRECEDENTES: AGRG NO AG 1369818/PR, REL. MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 05/03/2013, DJE 11/03/2013 E AGRG NO ARESP 328.624/ES, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 17/09/2013, DJE 25/09/2013)

2. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(STJ, AGRG NO AG 136144/RS, PRIMEIRA TURMA, REL. MIN. SÉRGIO KUKINA, J. 10.12.2013, PUBL. 17.12.2013).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. VERIFICAÇÃO DA NECESSIDADE DE NOVA PERÍCIA TÉCNICA. INDEFERIMENTO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SUJEIÇÃO AO ISS. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS QUE LEVARAM O TRIBUNAL DE ORIGEM A AFASTAR A NECESSIDADE DE NOVA PERÍCIA TÉCNICA É INVIÁVEL NA ESPÉCIE, POR DEMANDAR O REVOLVIMENTO DO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, APLICANDO-SE A SÚMULA 7/STJ.

2. "A TURMA DE DIREITO PÚBLICO DO STJ POSSUEM PRECEDENTES NO SENTIDO DE QUE A 'INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA' CARACTERIZA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA À INCIDÊNCIA DE ISS, E NÃO DE ICMS" (AGRG NO RESP 1.280.329/MG, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJE 13/4/12).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(AGRG NO AG 1369818/PR, REL. MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 05.03.2013, DJE 11.03.2013).

APELAÇÃO CÍVEL. MANDANDO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". INDEVIDA COBRANÇA DO ICMS. ORDEM CONCEDIDA. RECURSO PROVIDO. SE INDUBITÁVEL QUE NA "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA" É DEVIDA A INCIDÊNCIA DE ISSQN E NÃO A DO ICMS, SE DOCUMENTALMENTE COMPROVADO QUE A EMPRESA VEM SENDO OBRIGADA A RECOLHER ICMS PELA REALIZAÇÃO DESSA ATIVIDADE ESPECÍFICA ("INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA"), SE SUA PRESTAÇÃO É PERFEITAMENTE DIVISÍVEL DE TODAS AS OUTRAS

ATIVIDADES PRESTADAS PELA EMPRESA PARA FINS CONTÁBEIS E, POR FIM, SE A EMPRESA DELIMITOU INEQUIVOCAMENTE SEU PEDIDO NO "MANDAMUS" PARA QUE FOSSE ORDENADO À AUTORIDADE COATORA QUE SE ABSTIVESSE "DE EXIGIR DA IMPETRANTE PAGAMENTO DE ICMS - (...) RELATIVAMENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA (...) CÓDIGO CFOP 5124", NÃO HÁ SE FALAR EM AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA DO DIREITO ALEGADO E NEM TAMPOUCO EM RISCO DE "DEFERIMENTO GENÉRICO DA SEGURANÇA.

(TJMG, AC Nº 1.0707.12.021687-4/001, REL. DES. PEIXOTO HENRIQUES, 7ª CÂMARA CÍVEL, JULGADO EM 04.11.2014, DJE 07.11.2014).

(...) - A LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003, NO ITEM 14 DA LISTA DE SERVIÇOS, QUE FAZ REFERÊNCIA AOS "SERVIÇOS RELATIVOS A BENS DE TERCEIROS", PREVÊ A INCIDÊNCIA DO ISSQN QUANDO HÁ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE BENEFICIAMENTO, QUE NADA MAIS É DO QUE O PROCESSO DE MODIFICAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO OU ALTERAÇÃO DE FUNCIONAMENTO DE UM PRODUTO JÁ EXISTENTE.

- DE ACORDO COM OS DOCUMENTOS ACOSTADOS AO CADERNO PROCESSUAL, TEM-SE QUE AS EMPRESAS ENVIARAM SEUS PRÓPRIOS PRODUTOS PARA QUE A EMPRESA, ORA EXECUTADA, REALIZASSE O BENEFICIAMENTO. NÃO HOUE FORNECIMENTO DE MERCADORIA, NÃO HOUE ALTERAÇÃO DE TITULARIDADE, TRATANDO-SE DE BENEFICIAMENTO DE PRODUTOS JÁ EXISTENTES E PERTENCENTES À EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO.

- A EMPRESA QUE PROCEDE AO BENEFICIAMENTO DE PRODUTO DE PROPRIEDADE DE TERCEIRO, ENCERRA SUA ATIVIDADE COM A DEVOLUÇÃO, AO ENCOMENDANTE, DO PRODUTO BENEFICIADO. NAS OPERAÇÕES DE REMESSA DE BENS OU MERCADORIAS PARA "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA", A SUSPENSÃO DO RECOLHIMENTO DO ICMS, REGISTRADA NAS NOTAS FISCAIS DAS TOMADORAS DO SERVIÇO, DECORRE DO POSTERIOR RETORNO DOS BENS OU MERCADORIAS AO ESTABELECIMENTO DAS EMPRESAS ENCOMENDANTES, QUE DARÃO DESTINAÇÃO AOS PRODUTOS OU À NOVA ETAPA DE INDUSTRIALIZAÇÃO. PORTANTO, A "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA", ELENCADE NA LISTA DE SERVIÇOS DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003, CARACTERIZA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER), FATO JURÍDICO TRIBUTÁVEL PELO ISSQN, NÃO SE ENQUADRANDO, DESTE MODO, NAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO ICMS.

(TJMG, AC Nº 1.0079.12.065727-9/003, REL. DES. DÁRCIO LOPARDI MENDES, 4ª CÂMARA CÍVEL, DJE 06.11.2014, (GRIFAMOS).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não se trata de nenhuma novidade que as decisões trazem entendimento consolidado de que a industrialização por encomenda, realizada fora da cadeia produtiva e a pedido do consumidor final, caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência do ISSQN, e não do ICMS.

Ora, na medida em que não há fornecimento de mercadoria nova, muito menos transferência de titularidade da mercadoria, já que o beneficiamento ocorre sobre produtos já existentes e pertencentes à empresa tomadora do serviço, no caso as construtoras, não há que se falar em ICMS.

Sendo assim, por todo o exposto e diante da análise dos elementos de provas constantes dos autos, bem como dos fundamentos supracitados julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 21 de junho de 2016.

**Derec Fernando Alves Martins Leme
Conselheiro**