

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.667/16/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000400625-95
Recurso de Revisão: 40.060140858-81
Recorrente: Cofercil Serviços de Construção Ltda.
IE: 367113546.00-36
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
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. Constatada a falta de recolhimento de ICMS incidente nas saídas de armações destinadas à construção civil, produzidas a partir de barras e rolos de ferro/aço, desacobertadas de documentos fiscal. Corretas as exigências de ICMS, devido nos termos do subitem 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS, no período de outubro de 2010 a maio de 2013, relativamente às saídas de armações destinadas à construção civil, produzidas a partir de barras e rolos de ferro/aço, desacobertadas de documento fiscal.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada cominada no art. 55, inciso II, ambas da Lei nº 6.763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.076/16/3ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento, vencidos os Conselheiros Derec Fernando Alves Martins Leme (Relator) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgavam improcedente.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 212/232, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se, em parte, os fundamentos utilizados no âmbito da decisão *a quo*.

Consoante relatado acima, a atuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS, no período de outubro de 2010 a maio de 2013, relativamente às saídas de armações destinadas à construção civil, produzidas a partir de barras e rolos de ferro/aço, desacobertas de documento fiscal hábil, haja vista que foram utilizadas, no caso, notas fiscais de prestação de serviço.

A Recorrente, 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, nesse período, o recolhimento do ICMS que 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, uma vez que condicionaria a sua aplicação, em qualquer caso, à concordância integral da Fiscalização com o pagamento realizado pelo contribuinte.

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 não se está a tratar, 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/aço.

No caso em tela, cuida-se de valores não devidamente lançados pela Autuada, que ficam submetidos ao lançamento de ofício, o qual dispõe de regra própria de decadência, prevista 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 (CC/MG) tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo disposto no retrocitado art. 173, 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, tal como efetuado no acórdão recorrido, convém detalhar a operação objeto do lançamento em apreço, de sorte a explicitar o papel de cada um dos partícipes na transação:

- o cliente compra as barras e/ou rolos de ferro/aço do fabricante;
- o fabricante emite nota fiscal de venda ao cliente, com destaque do ICMS e emissão de nota de remessa por conta e ordem para a Recorrente, sem destaque do ICMS;
- a Recorrente devolve a mercadoria ao cliente, referindo-se à nota fiscal de remessa do cliente (com ICMS suspenso);
- a Recorrente emite a respectiva fatura, contra o seu cliente, bem como a nota fiscal de serviço, com destaque do ISSQN.

Pela descrição acima, resulta evidente que trata-se, *in casu*, da chamada industrialização por encomenda, realizada pela Recorrente a pedido de seus clientes.

Com efeito, a propósito do conceito de industrialização, assim dispõe o RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Cabe assinalar, por oportuno, que a própria Recorrente não diverge quanto a este ponto, tanto assim que afirma em sua peça recursal (fls. 22/223):

“Conclui-se, pois, que a atividade desempenhada pela autuada se caracteriza como nítida prestação de fazer (beneficiamento) a recair sobre bens de terceiros (empresas de construção civil), desacompanhada de qualquer fornecimento de mercadorias, razão pela qual, conforme se demonstrará adiante, merece ser reformada a decisão recorrida”.

Assim, em que pese o seu entendimento no sentido de que a industrialização realizada não ocorre em etapa da cadeia de circulação e tampouco na modalidade “transformação”, a Recorrente não discrepa quanto ao fato de que, efetivamente, resta configurada a hipótese de industrialização sob encomenda, na espécie “beneficiamento”.

Sendo incontroversa a realização da industrialização (a despeito da discussão acerca da modalidade), urge enfrentar, portanto, a questão consistente em definir se tal industrialização insere-se ou não na cadeia de circulação da mercadoria.

Tendo presente que os encomendantes da industrialização de que se cuida são empresas de construção civil, convém revisitar a legislação de regência da matéria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, assinala-se de plano que, a teor do disposto no art. 1º, inciso II, do Regulamento do ICMS:

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:

II - o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço:

a) não compreendido na competência tributária dos Municípios;

(...)

Por outro lado, a Lei Complementar nº 116, de 31/07/03, traz, dentre outras, as seguintes previsões com relação aos serviços relacionados à construção civil:

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.

A Recorrente 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 estariam enquadrados 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 ainda, como dito, que o corte a dobre que resultam na armação de aço constitui serviço personalizado, prestado para empresas de construção civil, consumidoras finais do aço, depois de encerrada a cadeia de circulação econômica da mercadoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Discorre também, em seu Recurso de Revisão, acerca da taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, citando julgados do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema e pugna pela aplicação da disposição contida no art. 112 do CTN.

Todavia, não lhe assiste razão.

Conforme se depreende da legislação acima transcrita, dúvida não há que a atividade de construção civil constitui prestação de serviço tributável por via de ISSQN, a teor do disposto no item 7 da lista de serviços anexa à referida Lei Complementar nº 116/03.

Entretanto, cumpre destacar, a propósito, que a Lei Complementar nº 87/96 assim dispõe, *in verbis*:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. (grifou-se)

Em consonância com tal disposição, a própria Lei Complementar nº 116/03, veiculadora das normas gerais em matéria de ISSQN, prevê:

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.

(...) (grifou-se)

Vê-se, portanto, que a legislação expressamente determina a incidência do ICMS nos casos em que, a despeito de tratar-se de prestação de serviço sujeita ao imposto municipal, afigurar-se caracterizada a realização de operação relativa à circulação de mercadorias, caracterização esta determinada a juízo do legislador complementar.

No exercício deste *mister*, aprovou o referido legislador instituir a ressalva da incidência de ICMS nos casos de fornecimento de mercadoria, produzida pela empresa de construção civil, fora do local da obra.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal comando legal, previsto no subitem 7.02, ao contrário do arguido pela Recorrente, se amolda perfeitamente ao presente caso.

Como descrito acima, dúvida não há acerca do fato de que inexistente fato gerador do ICMS relativamente às mercadorias de propriedade das empresas de construção (rolos e barras de ferro/aço), remetidas à Recorrente para fins de industrialização e posteriormente devolvidas (após submetidas ao processo industrial), as quais são movimentadas ao abrigo da suspensão do imposto.

O objeto do presente lançamento cinge-se, destarte, à tributação da operação realizada pela Recorrente, consubstanciada no valor por ela cobrado de seus clientes, expressamente consignado nas notas fiscais de serviço que (equivocadamente) emitiu.

Como é cediço, a submissão desta operação à tributação por via de ICMS ocorre quando caracterizada a realização de operação relativa à circulação de mercadoria.

No caso em apreço, precisamente por se tratar de mercadorias produzidas sob encomenda de empresas de construção civil, com materiais por ela fornecidos e segundo as suas próprias especificações, produção esta realizada, evidentemente, fora dos locais de obra, tendo por objeto armações de ferro/aço destinados a emprego exatamente nestas obras, resulta plenamente configurada a hipótese de que trata o subitem 7.02, *in fine*, da Lei Complementar nº 116/03.

Cumpra registrar que, 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)

Instada a se manifestar sobre a matéria, a Superintendência de Tributação esposou o mesmo entendimento ora explicitado. Confira-se:

CONSULTA INTERNA Nº 045/2008 – 27/02/08

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.
- 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 (suspensão – RICMS/02, art.304).
- c - O prestador devolve a mercadoria ao cliente, referindo-se à nota fiscal de remessa do cliente (ICMS suspensão). 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, exhaustivamente, 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,

corde, recorde, 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 "congêneres" 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 deste Regulamento e que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação.

A Constituição da República prevê, em seu art. 155, II, ao estabelecer 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 deste, e a conseqüente comercialização, por ele, do produto elaborado, sendo comprador o cliente. Também nessa 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/04/15

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, aperfeiçoar 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 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.

(...)

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 caracteriza 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 deste, e a consequente comercialização, por ele, do produto elaborado, sendo comprador o cliente. Também nessa 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

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 Recorrente que as penalidades aplicadas, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo 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, cabe-lhe 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Desse modo, 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 Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe davam provimento, nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Eduardo de Souza Assis.

Sala das Sessões, 07 de outubro de 2016.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

D