

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

Acórdão: 19.960/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000164370-88  
Impugnação: 40.010127274-07  
Impugnante: Rima Industrial S/A  
IE: 708159937.00-78  
Proc. S. Passivo: Bernardo de Vasconcellos Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/Montes Claros

***EMENTA***

**NOTA FISCAL - FALTA DE DESTAQUE DO ICMS - RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.** Constatou-se o retorno ao estabelecimento de origem, de mercadoria, recebida para industrialização, em operações amparadas pela suspensão, acobertadas por notas fiscais nas quais não houve o destaque do ICMS incidente na operação de saída dos produtos resultantes do processo de industrialização. Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a saída de mercadoria resultante do processo de industrialização, infringindo o item 5 do Anexo III do RICMS/02.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 46/56, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 74/78.

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

A Impugnante apresenta sua peça de defesa alegando, em preliminar, que a capitulação legal feita pela Fiscalização é imprecisa, pois não houve adequada indicação sobre quais dispositivos da legislação foram infringidos.

Entretanto, observando os consistentes fundamentos jurídicos trazidos na Impugnação, denota-se que a Impugnante teve clara percepção da acusação fiscal, ainda que se possa dizer que a capitulação legal tenha sido falha, implicando em subsunção ao disposto no art. 92 do RPTA, aprovado pelo Decreto 44.747, de 2008, a saber:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 92.** As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

Na linha da interpretação do Direito Penal, pode-se dizer que o sujeito passivo defende-se dos fatos narrados no Auto de Infração, consubstanciando-se o instituto que na seara penal denomina-se “*emendatio libelli*”.

Assim, extrai-se da descrição no Auto de Infração que o ilícito cometido decorreu da falta de destaque de ICMS nas notas fiscais emitidas para acobertar a saída das mercadorias resultantes do processo de industrialização efetuado pela Impugnante, conforme cópia de notas fiscais – de remessa e de “retorno” - anexadas pelo Fisco às fls. 12/39.

Ressalte-se que o AI contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. Todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento foram observados, conforme previsão no RPTA.

Assim não se justifica a alegada nulidade do Auto de Infração, nem mesmo se vislumbra qualquer cerceamento do direito de defesa.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa o presente contencioso sobre a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre o processo de industrialização (sic) de mercadorias, infringindo o item 5 do Anexo II do RICMS/02.

A Impugnação apresentada funda-se no argumento de não reconhecer a responsabilidade da Autuada, sob a alegação de que ocorreu, na verdade, uma prestação de serviço sujeita ao ISS e não uma operação sujeita à incidência do ICMS.

Esclareça-se que tanto a remessa dos insumos para industrialização quanto o retorno destes insumos, ainda que de forma simbólica, ocorre com a suspensão do imposto, conforme se observa nos itens 1 e 5, Anexo III, Parte Geral do RICMS/02, *verbis*:

#### ANEXO III

#### DA SUSPENSÃO

(a que se refere o artigo 19 deste Regulamento)

#### ITEM HIPÓTESES/CONDIÇÕES

1 Saída de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, ressaltadas as operações, para fora do Estado..., observado o disposto nas notas "2" a "4", ao final deste Anexo.

"5 - Saída de mercadoria de que tratam os itens anteriores, em retorno ao estabelecimento de origem, sem prejuízo do imposto devido pela industrialização ou pelo emprego de mercadoria em decorrência de serviço, quando for o caso." (G.N)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Justifica-se a menção a retorno “simbólico” na medida em que há situações de industrialização em que os insumos remetidos não retornam no mesmo estado em que são enviados, já que podem sofrer processo de transformação. Assim, a título de exemplo, a madeira transforma-se em móveis, as chapas em equipamentos e o tecido em vestuário.

Mas também há casos em que os insumos recebem simples tratamento químico ou acondicionamento, sem alteração de seu estado externo, mas sofrendo processo de industrialização, como é o caso dos autos.

Todavia, configurada a industrialização por qualquer das suas modalidades, a subsequente saída do produto “acabado”, é hipótese de incidência do ICMS, sujeitando o remetente ao destaque do imposto sobre essa saída, cuja base de cálculo será o valor cobrado do encomendante para a realização da “industrialização”, nos termos do disposto no inciso XIV, art. 43, Parte Geral do RICMS/02.

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

...

XIV - na saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento que a tiver remetido, com suspensão, para industrialização, o valor desta, acrescido do preço da mercadoria empregada, se for o caso; (grifos nosso)

É exatamente para exigir o ICMS sobre este valor cobrado pela Impugnante, base de cálculo na saída das mercadorias industrializadas é que se lavrou o presente PTA.

Tem-se que a autuação fiscal baseou-se no confronto entre as notas fiscais de emissão da empresa Barra do Guaicuí S/A (fls. 12 a 21) com o fim de “remessa para industrialização” e as notas fiscais emitidas pela Impugnante com a natureza de retorno (fls. 22 a 39), com a descrição nas notas fiscais de “chapa de aço” e “prestação de serviço utilizado no encapsulamento...”.

Destarte, nos termos das notas fiscais emitidas pela Impugnante, claro está que o retorno dos produtos refere-se a processo de industrialização efetivado sobre os produtos especificados nas notas fiscais de entrada.

Ainda que o retorno dos produtos ocorra com suspensão, também se constata nas notas fiscais que houve processo de industrialização, o que gerou falta de recolhimento do ICMS relativo à saída da mercadoria resultante dessa industrialização.

A alegação da Impugnante de que os serviços prestados enquadram-se nos itens 14.05 e 14.06 da Lista de Serviços a que se refere à Lei complementar nº 116/03 não procede.

É certo que a Lei complementar nº 116/03 revogou expressamente quase a totalidade do que dispunha o Decreto Lei nº 406/68, dando nova redação aos dispositivos que enumeram as situações de prestações de serviços.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O item 14 da Lista Anexa à LC nº 116/2003 e seus subitens tratam de serviços relativos a bens de terceiros. Veja-se:

"14. serviços relativos a bens de terceiros:

(...)

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...(..."

É bem verdade que os itens 14.05 e 14.05 da Lei Complementar nº 116/03 têm praticamente a mesma redação dos itens 72 e 74 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68.

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

74. Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido;

Na interpretação da redação desses dispositivos do Decreto-lei nº 406/68, tinha-se que a incidência do ISS ou ICMS dependia do fim dado pelo encomendante ao produto resultante da industrialização, incidindo ISS se destinado a uso/consumo e incidindo ICMS se o produto fosse utilizado como insumo na etapa do processo de industrialização.

Ora, deve ser entendido que o fato de o item 14.05 não mais conter a ressalva final tratada no item 72 não implicou em alteração do entendimento quanto à necessidade de se perquirir o fim a ser dado ao produto encomendado.

Os serviços sujeitos ao ISS arrolados no item 14 da Lista anexa à nova Lei são aqueles prestados ao encomendante na condição de usuário final, tais como os casos de manutenção, limpeza, conservação de máquinas e equipamentos, serviço de marcenaria, serralheria, que configuram prestação de serviços sobre um "bem de uso" pertencente à outra pessoa.

Extrai-se essa exegese da redação da "cabeça" do item 14 quando diz que o ISS incide na prestação de serviço em "bens" de terceiros. É senso comum que "bem" se distingue de mercadoria. Ainda que toda mercadoria seja um bem, nem todo bem é mercadoria. Assim, quando a "coisa industrializada" se destina à comercialização ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

industrialização diz-se que é mercadoria e quando destinada ao consumo final, será um bem.

Dessa forma, o legislador complementar poderia dizer no item 14 “bens ou mercadorias”. Porém, ao empregar apenas o vocábulo “bens”, certamente objetivou manter a mesma interpretação que sempre foi dada ao item 72 do Decreto-lei nº 406/68, como forma de repartir a receita tributária entre o Estado e o Município.

Relativamente ao item 14.06 a legislação complementar deixa bem claro que a condição determinante para a incidência do ISS é a prestação do serviço (seja designado na montagem ou instalação), ao usuário final (encomendante do produto), exclusivamente com material por ele mesmo fornecido.

Ao contrário, se a própria empresa industrializa o bem, e realiza os referidos atos (sejam designados montagem ou instalação), com aplicação de materiais seus, estará se cogitando de uma etapa final de industrialização – (incidiria o ICMS excluindo-se o ISS).

No judiciário, a questão relativa à industrialização por encomenda já foi enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 888.852/ES, de 2008, relatoria do Ministro Luiz Fux, com decisão unânime pela incidência somente do ISS, independentemente do fim dado pelo encomendante, sob o fundamento de que o “prestador da industrialização” realiza obrigação de fazer e não de dar.

No entanto, essa decisão do STJ não veio em sede de recurso repetitivo e ainda que haja outras decisões na mesma linha não se pode dizer que seja posição consolidada daquele tribunal.

Logo, a exegese adotada pelo Fisco não encontra reparos, não havendo de se questionar acerca da incidência do ICMS sobre a industrialização por encomenda de mercadoria, mesmo como advento da LC nº 116/03.

Quanto a não incidência, de acordo com a LC 116/03, o ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do país, excetuados os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique.

Veja-se que não há óbice em que a própria Impugnante remeta a mercadoria industrializada para exportação, por conta e ordem da encomendante e ao abrigo da imunidade tributária, desde que cumpridas as obrigações acessórias que demonstrem a ocorrência da exportação.

No entanto, reforce-se, a exigência desse PTA não diz respeito à operação de exportação promovida pelo encomendante, mas à industrialização efetivada, ainda que por simples acondicionamento.

O que se exige neste PTA é o imposto incidente na remessa (entrega) do produto industrializado ao encomendante, ainda que essa operação não ocorra fisicamente, em decorrência da triangulação autorizada pelo RICMS/02 para fins de exportação.

Assim, torna-se necessária a transcrição do art. 222, do RICMS/02, o qual esclarece o conceito de industrialização:

## 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 e 2º deste artigo, tais como:

...

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); (grifo nosso)

Como afirma a própria Impugnante na Impugnação, ocorreu o processo de industrialização consubstanciado no encapsulamento, (acondicionamento) dos produtos enviados pela encomendante, seja o "ferro cálcio/silício" ou o "siliceto de cálcio", ficando demonstrado que houve uma alteração da apresentação do produto.

Desta forma, restando caracterizada a infração apontada pelo Fisco, legítimas se mostram as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Vander Francisco Costa e Danilo Vilela Prado.

**Sala das Sessões, 04 de agosto de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente / Revisor**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Relator**

*Sha/ml*