

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.885/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000171498-84
Impugnação: 40.010131001-14
Impugnante: Pavidez Engenharia Ltda
IE: 441559851.00-83
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DFT/Guaxupé

EMENTA

CONFLITO DE COMPETÊNCIA - ICMS/ISSQN - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA. Imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS referente às operações de venda de mercadorias, desacobertadas de documentação fiscal hábil, vez que a empresa fornecedora da mercadoria utilizou nota fiscal de serviço nas saídas de massa asfáltica, contrariando a legislação. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei, majorada nos termos do art. 53, § 7º da mesma lei. Entretanto, excluem-se as exigências fiscais, haja vista que as atividades que a Autuada realizou, enquadram-se na hipótese de não incidência prevista na LC nº 87/96 (art. 3º, inciso V) e na Lei nº 6763/75 (art. 7º, inciso XXIV).

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - Constatado que a Autuada deixou de atender à intimação efetuada pelo Fisco, para apresentação do livro de registro e Apuração do ICMS. Infração caracterizada nos termos do art. 190 da Parte Geral do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2010, em decorrência de fornecimento de massa asfáltica e/ou emulsão asfáltica, destinada a consumidores finais, apurada por meio do confronto de notas fiscais emitidas a título de prestação de serviço, contratos e outros documentos.

Constatou-se, ainda, que a Autuada deixou de entregar o livro de Registro e Apuração de ICMS, descumprindo a intimação fiscal.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multas Isoladas capituladas nos arts. 54, inciso VII, alínea “a” e 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos do disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 806/822 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

O Fisco lavra o Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 1.185), de modo a incluir no item “Penalidades” a referência ao art. 53 § 7º da Lei nº 6763/75 e excluí-la do item “Infringência”.

Intimada, a Impugnante ratifica os termos da Impugnação (fls. 1.188).

Em seguida, o Fisco intima a Autuada a apresentar cópia de notas fiscais relativas às operações com a PROMECON (fls. 1.191) e declaração relativa aos serviços prestados, resultando na manifestação da Autuada às fls. 1.196.

O Fisco, em manifestação de fls. 1.200/1.211, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

Em decorrência da juntada dos documentos de fls. 1.212/1.278, abre-se vista dos autos à Impugnante que comparece às fls. 1.283/1.284, enquanto o Fisco se manifesta às fls. 1.287/1.293.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1296/1309, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

O feito fiscal em referência versa sobre a imputação fiscal de que o sujeito passivo (Autuada) promoveu, no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2010, saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais hábeis para acobertar as operações fiscalizadas. Segundo o Fisco, a Autuada utilizou-se de notas fiscais de serviço para contabilizar a receita da venda de CBUQ (massa asfáltica) e da industrialização das mercadorias recebidas, cobrada do autor da encomenda.

Constatou-se, ainda, que a Autuada deixou de entregar o livro de Registro e Apuração de ICMS, descumprindo a intimação fiscal.

O Crédito Tributário encontra-se demonstrado no “Anexo I (fls. 9), com a Multa Isolada exigida com uma majoração de 50% (cinquenta por cento), em decorrência da constatação de reincidência, conforme documentos de fls. 798/799.

O “Anexo II” (fls. 11/24) contém a relação dos diversos contratos firmados entre a Impugnante e os adquirentes de massa asfáltica, estando nos autos as cópias das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pelo estabelecimento (fls. 26/272), compondo o “Anexo III” do Auto de Infração.

O Fisco elaborou, ainda, o “Anexo IV”, contendo as cópias de diversos contratos firmados entre as partes (fls. 273/794).

A Impugnante discorre sobre a não incidência do ICMS sobre serviço de preparação de massa asfáltica, trazendo conceitos elaborados pelo Sindicato da Indústria da Construção Pesada e Cartilha de Instruções Técnicas de Engenharia e Arquitetura da Secretaria de Estado de Obras Públicas de Minas Gerais.

Sustenta a Defesa que a massa asfáltica não pode ser caracterizada como mercadoria, uma vez que a mistura física dos materiais é apenas uma etapa do serviço, que se inicia no estabelecimento da Autuada e se encerra na pavimentação das vias públicas.

Prossegue a Impugnante colacionando decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, versando sobre o fornecimento de concreto para a construção civil, defendendo a tese de que a única diferença em relação aos dois processos é que na concretagem a matéria-prima é o concreto cimento, enquanto na usinagem da massa a matéria-prima é o concreto asfáltico.

Salienta a Autuada que no caso dos autos, todos os contratos firmados (grande parte com Prefeituras) têm por objeto a prestação de serviços de mistura de massa asfáltica para utilização em operação tapa-buraco em diversas vias públicas dos municípios, sendo irrelevante se a aplicação da massa estava ou não sob a responsabilidade do executor da mistura, reforçando o entendimento de que a mistura dos materiais é a primeira etapa dos serviços.

Nesta linha de raciocínio, no tocante ao descumprimento da obrigação principal, cinge-se a controvérsia acerca da identificação de qual tributo (ICMS ou ISSQN) deve incidir sobre as operações realizadas pela Impugnante, consistente na industrialização e venda de massa asfáltica (CBUQ) e/ou emulsão asfáltica para construtoras para aplicação em obras de construção civil.

Em relatório do Auto de Infração (AI), o Fisco pontua que as circunstâncias flagradas pela Fiscalização conduziram à legitimidade das exigências contidas no presente AI.

Entretanto, não merece acolhimento a acusação fiscal em comento pelo que resta demonstrado nos autos.

A discussão sobre a tributação de operações envolvendo CBUQ em casos parecidos como o dos autos não é nova na esfera administrativa que durante anos, processos eram analisados sem solução técnica, e ao final, chegou-se ao entendimento de que aqueles casos debatidos eram mesmo de prestação de serviços que não estavam sujeitos à tributação do ICMS. A matéria hoje no ordenamento mineiro está expressamente lançada no inciso XXIV, do art. 7º da Lei nº 6763/75 referendando esta “não incidência” na saída de concreto, *in verbis*:

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

XXIV - a saída de concreto cimento ou asfáltico promovida pelo empreiteiro ou subempreiteiro responsável pela aplicação em obra de construção civil, ainda que preparado fora do local da obra.

Novamente então, vem o debate com o argumento de que a não incidência considerada na legislação não alcança o caso vertente porque a Autuada não comprovou sua responsabilidade pela aplicação em obra de construção civil. Ou melhor, que a massa asfáltica foi por ele próprio (fornecedor) aplicada.

Assim, sob o argumento de que nas suas relações comerciais com diversos consumidores finais, a Autuada não se obrigava a aplicar a massa asfáltica, a Fiscalização enquadrou a atividade como sendo uma operação de circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS.

Entretanto, ao contrário do que afirma a Fiscalização, parte da documentação analisada não comprova “claramente que não estava incluída na obrigação contratual da Autuada a responsabilidade pela aplicação da massa”.

Outrossim, em vários casos, ao disponibilizar o caminhão pelo tempo que se fizer necessário para a operação tapa buraco (Prefeituras), a Autuada está também participando da aplicação da massa asfáltica, a exemplo do que ocorre nas operações com o concreto cimento.

Com efeito, naqueles casos em que a Autuada se responsabiliza pelo transporte da massa até o local da sua aplicação não há dúvida de que ela está participando da aplicação da massa.

Da Prestação de Serviço de Pavimentação Asfáltica

Não bastassem as questões pontuais que foram abordadas pelo Fisco e pela Autuada tem-se, de outra forma, que enfrentar também a questão de fundo destes autos que requer a compreensão da atividade/operação autuada pelo Fisco.

Tecnicamente falando, reporta-se aqui ao parecer exarado pelo Sindicato da Indústria da Construção Pesada – SICEPOT/MG (fls. 411/420 – PTA nº 01.000168453-81) atestando que o serviço de pavimentação asfáltica envolve desde a realização da terraplanagem, retirada da cobertura asfáltica anterior, eventual recuperação de tubulações subterrâneas, preparação do piso para recebimento do novo asfalto, preparação e colocação da massa asfáltica, até a colocação e assentamento do meio fio.

Assim, a preparação (mistura da massa asfáltica), constitui uma das etapas da prestação do serviço de pavimentação asfáltica, que, por sua vez, constitui um dos tipos de serviços abrangidos pelo contrato da obra de construção civil firmado pela empresa de engenharia com seu cliente. Tecnicamente, os autos mostram que esta prestação feita pela Autuada é uma destas etapas e não há nos autos nada em sentido contrário, até porque, reconhecida a idoneidade técnica do citado SICEPOT/MG que apresenta esta conceituação que é vigente pelo documento citado, desde 1993, ou seja, não se trata nem de uma “prova” elaborada ou dirigida em face desta autuação.

Trata-se de elemento técnico que precede inclusive aos fatos geradores.

Assim sendo, tem-se que o serviço de preparação da massa asfáltica pode ser realizado pelo próprio empreiteiro ou mesmo subcontratado com terceiro.

Assim sendo, reputa-se que no caso vertente a aplicação da massa asfáltica precisa também ser vista dentro deste contexto “macro” colocado, ou seja, levando em conta todas as etapas externadas pela autoridade no assunto: o SICEPOT/MG.

Da Não Incidência do ICMS

Colocada a dinâmica lançada no parecer técnico exarado pelo SICEPOT/MG que dá conta de que em uma prestação de serviços de pavimentação a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mistura física dos materiais é apenas uma etapa do serviço, tem-se, no caso presente que insistir também que não há na hipótese que falar em incidência do ICMS.

Aliás, é fato demonstrado nos autos também que a massa asfáltica não é vendida ao dono da obra, pois, está dentro de uma etapa da prestação de serviço de pavimentação.

Até o Supremo Tribunal Federal, por meio do recurso colacionado na defesa da Contribuinte, externou isso quando decidiu:

“...A MISTURA FÍSICA DE MATERIAIS NÃO É MERCADORIA PRODUZIDA PELO EMPREITEIRO, MAS PARTE DO SERVIÇO A QUE ESTE SE OBRIGA, AINDA QUANDO A EMPREITADA ENVOLVE FORNECIMENTO DE MATERIAIS. MATERIAL, MESMO MISTURADO PARA O FIM ESPECÍFICO DE UTILIZAÇÃO EM CERTAS OBRAS, NÃO SE CONFUNDE COM MERCADORIA (RE 82.501/SP TRANSCRITO NA PEÇA DE DEFESA A FLS. 377 DO PTA Nº 01.000168453-81)

Como se vê, o concreto (mistura) é considerado serviço e não mercadoria. Tecnicamente não há nada nos autos que traga outra definição.

A Impugnante também colaciona a Súmula 167 do STJ e decisão do TIT de São Paulo referendando esta situação de que a massa asfáltica não pode ser isolada do resto da atividade pontuada aqui e que estando ela dentro do contexto da obra de construção civil não pode ser considerada como “mercadoria”, portanto, não existe tributação pelo ICMS.

Ademais, o que se depreende do caso “massa asfáltica” é que nunca se buscou a sua tributação considerando a sua peculiaridade dentro da construção civil. Não se trata de isenção e sim de “não incidência”. É assim que trata a legislação mineira, isto é, como “não incidência”.

O já citado art. 7º, inciso XXIV da Lei nº 6.763/75 não obsta a aplicação do concreto por empreiteiro ou subempreiteiro, ou seja, ainda que a subcontratação alcance apenas a realização da mistura do concreto, ficando a aplicação por conta do empreiteiro, o ICMS não incide sobre a saída do concreto para aplicação na obra de construção civil. Esta é a regra do ordenamento mineiro.

O que importa para a não incidência do ICMS não é quem aplica o concreto na obra, mas sim que o seu fornecimento esteja relacionado com uma determinada obra de construção civil, de tal forma que a massa encomendada somente sirva (atenda as especificidades) àquela determinada obra. E neste particular não há controvérsia de que toda a massa fornecida pela Impugnante foi destinada a atender obras de construção civil.

Em síntese, sendo incontroverso que a Impugnante promoveu a mistura do CBUQ, e tendo em vista que esta mistura não constitui mercadoria, mas sim uma parte do serviço de pavimentação, é evidente que não se pode admitir a incidência do ICMS, independentemente da discussão se houve ou não aplicação da massa pela Impugnante.

Diante de tudo isso, reputa-se que não há incidência do ICMS em casos tais seja em que caminho se tome, pois a prestação de serviços em obras como as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

registradas nos autos devem ser consideradas como um todo e a destinação, siga que caminho fora, insiste-se, é a obra civil.

Portanto, diante do exposto, excluem-se as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” e a sua majoração prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6763/75.

Falta de Entrega do Livro de Registro e Apuração de ICMS

Exige o Fisco a penalidade capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6763/75, por descumprindo da intimação fiscal, consubstanciado na não entrega do livro de Registro e Apuração do ICMS.

A penalidade, equivalente a 1.000 UFEMGs encontra-se lançada ao final do Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 9).

Com efeito, consta na intimação de fls. 796 a determinação de entrega do mencionado livro fiscal, sem o atendimento por parte da Autuada.

Assim, reputa-se correta a penalidade exigida, calculada sobre o valor da UFEMG vigente no ano de 2010, por descumprimento da intimação de entrega do referido livro.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, observada a rerratificação de fls. 1.185, para excluir as exigências relativas à saída de mercadorias desacobertadas (ICMS, MR e Multa Isolada do art. 55, II, “a” da lei nº 6763/75), mantendo somente a Multa Isolada do art. 54, VII, “a” da mesma lei citada. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Relator) e Cindy Andrade Moraes, que excluía apenas a majoração, em razão da reincidência, da Multa Isolada do art. 55, II, “a” da Lei nº 6763/75 a partir de 16/01/09. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

Sala das Sessões, 27 de novembro de 2012.

André Barros de Moura
Presidente

Sauro Henrique de Almeida
Relator designado

MI/T

19.885/12/2ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.885/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000171498-84	
Impugnação:	40.010131001-14	
Impugnante:	Pavidez Engenharia Ltda. IE: 441559851.00-83	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DFT/Guaxupé	

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, 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.

Trata-se de discordância quanto à exclusão das exigências (ICMS, MR e MI) relativas à infração de saída desacobertada de massa asfáltica e/ou emulsão asfáltica decidida por esta Câmara, pelo voto de qualidade, sob o argumento de que as operações elencadas pelo Fisco não se sujeitariam ao ICMS, mas, sim, ao ISS.

Com a devida vênia, tal entendimento não está em consonância com o disposto na legislação tributária, e se baseia em um suposto conflito de competência que não está presente no caso dos autos.

A incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) recai exclusivamente sobre os serviços expressamente listados no anexo da Lei Complementar nº 116/03, consoante seu art. 1º:

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

A própria lei complementar referida faz menção à incidência do ICMS quando da execução dos serviços nela listados ocorre o fornecimento de mercadorias, nas hipóteses em que há ressalva expressa, conforme § 2º do mesmo 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. **(destacou-se)**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Referida exceção está presente no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, o qual inclui a execução de pavimentação, conforme se segue:

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).

Desse modo, a execução de pavimentação está sujeita à incidência do imposto municipal, com exceção das mercadorias produzidas fora do local da obra e eventualmente fornecidas pelo prestador desse serviço, que se sujeitariam ao ICMS.

No entanto, no caso dos autos, a acusação fiscal é de que a Autuada não realiza a execução da pavimentação, mas tão somente fornece a massa asfáltica no local da obra, sendo a pavimentação executada por terceiros, que inclui o próprio adquirente do produto (prefeituras).

Portanto, no caso em tela, não há sequer conflito de competência porquanto a atividade realizada pela Impugnante se limitou à operação de circulação da mercadoria, sujeita integralmente ao ICMS.

A própria Impugnante reconhece no item 22 de sua impugnação à fl. 812 que a pavimentação envolve a realização de terraplanagem, retirada da cobertura asfáltica anterior, eventual recuperação de tubulações subterrâneas, preparação do piso para recebimento do novo asfalto e sua aplicação nas vias públicas.

Na mesma linha, o Manual DNER-ES-P 22-71 juntado pela Autuada esclarece sobre os equipamentos utilizados no simples transporte da massa asfáltica e aqueles necessários para sua aplicação, conforme fl. 904.

O equipamento para o transporte do produto se limita a caminhões basculantes, enquanto que para a pavimentação em si são necessários equipamentos específicos para o espalhamento e acabamento (pavimentadoras automotrizes e acabadoras) e para a compressão (rolo pneumático).

A Impugnante sustenta que o mero fornecimento do produto no local da obra compreenderia uma etapa do serviço de pavimentação.

Se tomá-lo como correto, seria o caso de, por exemplo, um estabelecimento que produz pisos cerâmicos que ao vendê-los e entregá-los em uma determinada obra emitisse uma nota fiscal de serviço em vez de uma nota fiscal de venda de mercadoria, sob o fundamento de que a venda dos pisos seria uma etapa que integra a execução do serviço de “assentamento” (obra de construção civil) a ser realizado no local da obra por um terceiro, que poderia ser o seu próprio proprietário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, com a devida vênia, confundir o mero fornecimento de mercadoria com a própria execução do serviço realizada por terceiros significa desprezar que a obrigação contratual da Autuada nas operações elencadas pelo Fisco circunscreve-se ao fornecimento da massa asfáltica, fato este que a própria Impugnante não contesta em relação à maior parte dos contratos juntados às fls. 273/794.

Somente em alguns casos específicos, a Autuada alega que no contrato também havia a obrigação de executar o serviço de pavimentação. Contudo, tal alegação não se confirmou a partir da verificação dos autos, conforme a bem fundamentada análise da Assessoria deste Conselho, que abaixo se transcreve:

Assim, analisando os 124 (cento e vinte e quatro) contratos e outros documentos anexos ao Auto de Infração, que estabeleceram as relações comerciais da Autuada com os consumidores, constata-se que não há qualquer referência no objeto desses contratos no sentido de que a Autuada tenha aplicado a massa asfáltica.

Frise-se que a aplicação da massa asfáltica é uma atividade onerosa e que envolve responsabilidade técnica e, certamente, para ser cumprida pelo construtor deve estar consignada como uma obrigação do contratado.

Para destacar as diferenças contratuais quando a contratada tem a obrigação ou não de aplicar a massa asfáltica, tome-se como exemplo 2 (dois) contratos celebrados com o município de Tapiratiba - SP:

	SEM APLICAÇÃO DA MASSA ASFÁLTICA	COM APLICAÇÃO DA MASSA ASFÁLTICA
Data	23/05/06	20/05/09
Licitação	Convite 21/06	Convite 06/09
Objeto	2.1- A CONTRATADA obriga-se a executar obras e serviços de usinagem de 400 toneladas de massa asfáltica tipo c.b.u.q.. (concreto betuminoso usinado a quente), e 4800 litros de emulsão RR-2C, para operação tapa buraco em diversas vias públicas da cidade de TAPIRATIBA-SP.	2.1- A CONTRATADA obriga-se a executar obras e serviços de operação tapa buraco em c.b.u.q.. (concreto betuminoso usinado a quente), incluindo, limpeza, remoção do material para bota fora, usinagem, transporte, pintura de ligante e <u>aplicação da massa asfáltica</u> em diversas vias públicas da cidade de Tapiratiba/SP., conforme as especificações constantes do anexo ao convite 06/09.

Note-se que no primeiro caso, a obrigação é a usinagem (industrialização) da mercadoria, enquanto o segundo

contempla a usinagem da massa asfáltica e sua aplicação nas vias públicas.

A primeira hipótese diz respeito a comercialização pura e simples da mercadoria (massa asfáltica), enquanto a segunda operação constitui a prestação de serviço amparada pela não incidência.

Assim, a circulação da mercadoria resta demonstrada no presente caso, tendo em vista que ocorre a circulação física, consubstanciada na movimentação de um ponto a outro; jurídica, em razão da mudança de titularidade da propriedade; e econômica, por constituir uma etapa do processo econômico de circulação.

Noutro giro, o fato da Impugnante disponibilizar o veículo transportador da massa asfáltica durante o tempo necessário para a operação tapa-buracos não caracteriza a realização dos serviços de pavimentação, sendo esta uma condição que há de ser cumprida integralmente e comprovada pela remetente da mercadoria.

De igual modo, o transporte em veículo da Autuada ocorre em decorrência da característica do produto, mas não significa que a operação tapa-buracos fora realizada pela remetente da massa asfáltica.

Note-se que no contrato mencionado pela Defesa (Prefeitura Municipal de Tapiratiba/SP), muito embora exista a obrigação de disponibilizar “o caminhão pelo tempo que se fizer necessário”, consta expressamente que a operação tapa-buracos será realizada pela prefeitura (fls. 871).

Como visto no exemplo alhures e em outros destacados pelo Fisco na Manifestação Fiscal, quando a avença contempla a aplicação da massa asfáltica, esta hipótese consta claramente no objeto do contrato.

No caso do contrato com o Município de Muzambinho, afirma a Impugnante que os documentos (fls. 1.110/1.160) atestam com bastante clareza que o serviço contratado foi de usinagem de massa asfáltica para aplicação em tapa-buracos em diversas ruas do Município.

Sem razão a defesa, uma vez que esta informação é genérica, haja vista que toda a massa asfáltica negociada se presta para a pavimentação de vias, quer em operação tapa-buracos ou de pavimentação de vias.

Basta observar que as notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela Autuada constam, de forma

padrão, o percentual de 10% (dez por cento) a título de “mão de obra tapa-buracos”.

Analisando os contratos, percebe-se que o objeto é a usinagem de massa asfáltica em CBUQ, contratado em toneladas, sem qualquer ajuste no tocante à execução dos serviços de recuperação de vias públicas.

Para refutar definitivamente a afirmação contida na Impugnação, o Fisco promoveu a juntada do ofício 238/2011, da Prefeitura Municipal de Muzambinho, confirmando que a Autuada forneceu apenas o material betuminoso e que a execução se deu por conta da Secretaria de Obras daquele Município (fls. 1.258).

No tocante às alegações relativas às operações com a PROMECON, a Autuada foi intimada a apresentar mais detalhes sobre os documentos mencionados na defesa (intimação de fls. 1.191), mas não atendeu ao pedido do Fisco, conforme narra a correspondência de fls. 1.196.

Como se observa pela análise dos documentos, o orçamento 110/2007 (fls. 761) é uma proposta de fornecimento de 20 toneladas de massa asfáltica para a PROMECON, a ser entregue no município de Cláudio, e não indica quais serviços deveriam ser prestados.

Destaca-se, ainda, que o critério de medição era através do somatório dos tickets de balança, forma de pagamento típica de contrato de compra e venda. Para ilustrar, o Fisco anexa contratos firmados entre a Autuada e Prefeituras, onde se observa que os serviços de pavimentação foram contratados com o escopo bem definido e por preço que inclui diversos outros serviços, todos fazendo parte do Contrato.

Assim, conclui-se que o termo “pavimentação” mencionado no documento não se refere a uma real operação de pavimentação, pois na realidade a Autuada apenas forneceu massa asfáltica sem nenhum outro serviço adicional à Promecon.

Neste caso, não cabe ao Fisco provar que a Autuada não aplicou a massa, mas ao contrário, é a Impugnante que deve comprovar que efetivamente aplicou o produto, de modo a realizar a operação sob o amparo da não incidência do ICMS.

A Impugnante cita, ainda, o inciso XXIV do art. 7º da Lei nº 6.763/75 e a Súmula do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nº 167, para defender a não incidência do ICMS nas operações por ela promovidas, conforme se segue:

Lei nº 6.763/75

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

XXIV - a saída de concreto cimento ou asfáltico promovida pelo empreiteiro ou subempreiteiro responsável pela aplicação em obra de construção civil, ainda que preparado fora do local da obra.

Súmula STJ nº 167

O FORNECIMENTO DE CONCRETO, POR EMPREITADA, PARA CONSTRUÇÃO CIVIL, PREPARADO NO TRAJETO ATÉ A OBRA EM BETONEIRAS ACOPLADAS A CAMINHÕES, É PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, SUJEITANDO-SE APENAS A INCIDÊNCIA DO ISS.

No entanto, cabe esclarecer que ambas as normas retrotranscritas têm como pressuposto que o fornecedor do concreto também participa da execução da obra de construção civil (no caso da Súmula 167, trata-se de “concreto” fornecido em razão de contrato de empreitada), vale dizer, ambas as normas vieram para dirimir o conflito de competência no tocante ao disposto no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, mormente a sua ressalva:

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). (destacou-se)

Desse modo, entendeu-se que o processo de produção do concreto extrapola os limites do estabelecimento fabricante e executor da obra de construção civil, encerrando-se apenas no local da obra, o que determina a incidência apenas do ISS, conforme a ressalva expressa do item 7.02 retrotranscrito.

Como já exposto, o caso dos autos é diverso, tendo em vista que a acusação fiscal é de que a Autuada apenas forneceu massa asfáltica, não executando qualquer obra de pavimentação.

A Impugnante também alega que não haveria incidência do ICMS por conta de as operações por ela promovidas se tratarem de uma industrialização por encomenda feita por consumidor final (prefeituras), e, portanto, sujeita ao ISS.

Também não merece guarida tal alegação porquanto a industrialização por encomenda realizada por consumidor final somente se submete ao ISS na hipótese em que tal industrialização está expressamente relacionada na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/03, tal como no caso de seu item 24.01:

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres. (destacou-se)

Assim, no exemplo dado, a produção de carimbos, placas, banners e congêneres realizada por encomenda de consumidor final está sujeita apenas ao ISS.

Contudo, ressalte-se que a referida lista de serviços não inclui a produção de massa asfáltica como uma espécie de serviço sujeita ao ISS, o que implica que a venda realizada a consumidor final pelo estabelecimento industrial que a fabricou por encomenda seja tributada integralmente pelo ICMS.

Pelo exposto, afiguram-se corretas as exigências de ICMS e da respectiva Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 no tocante à infração de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Quanto à Multa Isolada capitulada na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, deve-se excluir sua majoração, em virtude de reincidência, a partir de 16 de janeiro de 2009, tomando-se como base a data da decisão definitiva deste Conselho quanto ao PTA anterior que cominou a mesma penalidade, conforme fl. 1.279 e nos termos do § 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75:

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

Dos créditos relativos às entradas de matéria-prima e produto intermediário

Quanto ao pleito para que considere os créditos relativos às entradas de matéria-prima e produto intermediário no período autuado, cumpre observar que a Lei Complementar nº 87/96 que disciplina o regime de compensação do imposto, conforme determinação da própria Constituição Federal, assim dispõe em seu art. 23:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Desse modo, fica claro que o legislador definiu que a compensação do débito do imposto com valores a título de crédito é um direito condicionado, vale dizer, para o seu gozo o contribuinte deve observar as condições impostas pelo legislador.

Uma dessas condições é exatamente a escrituração da documentação fiscal nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Por certo, tal condição não é um preciosismo do legislador, como parece crer quem a desconsidera.

É possível vislumbrar ao menos duas razões para que a escrituração do documento fiscal seja uma condição para o crédito do imposto, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) a escrituração de documentos fiscais é a forma por meio da qual o contribuinte declara para o Fisco o exercício do seu direito de crédito, possibilitando a este o efetivo controle da conta corrente fiscal do contribuinte.

2) a escrituração do documento fiscal para fins de crédito do imposto demarca o termo inicial para a contagem do prazo de decadência, dentro do qual é possível ao Fisco a verificação da correção do crédito apropriado, no que se refere, por exemplo, à idoneidade da documentação fiscal e à sua legitimidade frente as restrições previstas na legislação tributária.

Acrescente-se, ainda, que a concessão de crédito no aqodamento de um processo tributário administrativo afronta o princípio geral de direito que preconiza que a ninguém é dado o direito de se beneficiar de sua própria torpeza, que adaptado ao direito tributário determina que aquele que comete uma infração não deve se beneficiar da infração cometida.

Isso porque tal medida (concessão de crédito no curso de um PTA) retira do Fisco o prazo decadencial, que legalmente teria para verificar a idoneidade e legitimidade dos créditos destacados em documentos fiscais de aquisição de bens, mercadorias e serviços sujeitos ao ICMS.

Assim, se impõe uma diferenciação inadmissível em nosso ordenamento jurídico entre o contribuinte que regularmente recolheu o ICMS nas operações de venda de massa asfáltica, que se sujeitaria, portanto, ao prazo decadencial previsto na legislação tributária para que o Fisco verificasse a idoneidade e legitimidade dos créditos por ele escriturados em seu livro fiscal, e aquele que comete uma infração como no caso dos autos, que teria a concessão dos créditos sem se sujeitar ao prazo decadencial previsto em lei.

Ressalte-se que o descumprimento do prazo regular previsto na legislação tributária para a escrituração não priva o contribuinte do exercício do seu direito de crédito, tendo em vista a permissão para o chamado “aproveitamento extemporâneo de crédito”, desde que escriturado o documento no respectivo livro fiscal, consoante § 2º do art. 67 do RICMS/02.

Assim, cabe à Autuada promover o procedimento previsto no dispositivo retrocitado, para fins de se apropriar dos créditos a que teria direito, nos termos da legislação tributária.

Por todo o exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, observada a rerratificação de fl. 1.185, para excluir a majoração, em razão da reincidência, da Multa Isolada do art. 55, II, “a” da Lei nº 6763/75 a partir de 16/01/09.

Sala das Sessões, 27 de novembro de 2012.

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Conselheiro