

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.012/18/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000970368-61	
Impugnação:	40.010145815-82	
Impugnante:	Renovadora Segurança Ltda	
	IE: 261292120.00-78	
Proc. S. Passivo:	Nathaniel Victor Monteiro de Lima/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

---

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECAUCHUTAGEM DE PNEUS - ENCOMENDA POR NÃO USUÁRIOS FINAIS.** Saídas de mercadorias desacobertas de nota fiscal, referentes à industrialização (recauchutagem de pneus), erroneamente consideradas como serviços tributados pelo ISSQN. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de saídas desacobertas de documento fiscal, referentes à industrialização (recondicionamento de pneus) por encomenda de terceiros, erroneamente consideradas como serviços tributados pelo imposto municipal (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN), uma vez que a industrialização foi realizada para pessoas que não são os usuários finais dos pneus.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 165/177, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 201/207.

---

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação fiscal versa sobre a falta de pagamento de ICMS em razão da constatação de saídas desacobertas de documento fiscal, referentes a industrialização (recondicionamento de pneus) por encomenda de terceiros, erroneamente consideradas como serviços tributados pelo imposto municipal ISSQN, uma vez que a industrialização foi realizada para pessoas que não são os usuários finais dos pneus.

O levantamento fiscal baseou-se na atividade econômica exercida pelos destinatários e/ou pela inexistência de propriedade de veículos que utilizam os tipos de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pneus enviados para industrialização e outros elementos de prova que constam no PTA. E, com relação aos encomendantes, pessoas físicas, a constatação fiscal se deu pelo volume e habitualidade na prática das operações de industrialização por encomenda.

Os documentos que compõem o levantamento são:

- listagem com os dados das notas fiscais eletrônicas autorizadas pelo município, as quais foram indevidamente utilizadas pela Impugnante para acobertar as operações de industrialização por encomenda, sujeitas ao ICMS e não ao ISSQN – Anexo Ia, fls. 12/28 (frente e verso);

- listagem das notas fiscais eletrônicas autorizadas pelo Estado, relativas às saídas de pneus que foram recondicionados/industrializados nas operações objeto da exigência fiscal, totalizando-os por encomendante/destinatário, para demonstrar os aspectos de volume e habitualidade – Anexo II, fls. 30/68 (frente e verso);

- telas de consulta de CNPJ no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e telas de consultas no DETRAN sobre “Pesquisa de veículos por CNPJ” – fls. 69/123 (frente e verso);

- Demonstrativo do crédito tributário, mês a mês, relativo aos exercícios autuados de 2013 a 2016 – Anexo Ib, fls. 29.

Referidos documentos contêm todas as informações e dados suficientes para a conferência e compreensão da imputação fiscal por parte da Impugnante.

A Impugnante alega que a sua atividade de recauchutagem de pneus encontra-se expressamente inserida no âmbito da incidência do ISSQN, conforme item 14.04 da Lista de Serviços da LC nº 116/03 e, dessa forma, não faz parte de etapa de circulação de mercadoria, pois os pedidos de recauchutagem são feitos por consumidores finais.

Entretanto, tal entendimento não basta para se aferir corretamente a incidência tributária, tanto do ICMS quanto do ISSQN, em relação a atividade desenvolvida pela Autuada. É necessário, verificar, nesse caso, a situação do encomendante do serviço, ou seja, se ele é ou não o usuário final do pneu, o que configura ou não um novo ciclo de circulação do pneu recondicionado.

Ficam sujeitos à tributação do ICMS, por exemplo, os recondicionamentos de pneus para comerciantes de pneus, para outras indústrias recondicionadoras de pneus, para borracheiros e para pessoas físicas, cujo volume e habitualidade configuram o intuito comercial.

Em relação aos destinatários, pessoas físicas, a caracterização de determinada pessoa como contribuinte do imposto independe de encontrar-se inscrita ou não, bastando que essa pratique, de forma habitual, operações ou prestações sujeitas a incidência do tributo, conforme preceitua o art. 55, § § 1º e 2º do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação referida no *caput* deste artigo.

§ 2º Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

Assim, essas pessoas físicas destinatárias dos pneus, tais quais as pessoas jurídicas, são, para o caso das operações descritas nos autos, contribuintes do imposto.

A Fiscalização explica e comprova a habitualidade nas operações com pneus recauchutados, de acordo com o demonstrativo de fls. 30/68 (frente e verso) e os documentos de fls. 69/123.

Destaca-se, a título de exemplo, o caso do encomendante RUI LOPES que num período de pouco mais de 3 anos recebeu 288 (duzentos e oitenta e oito) pneus da Impugnante. E, ainda, o caso de JOAZ ALEXSANDRO ALVES VIEIRA que contratou no período de pouco mais de 1 ano, 143 (cento e quarenta e três) recondicionamento de pneus.

Vale destacar que, além do volume e habitualidade de operações, claramente demonstrados no Anexo II, consta nos autos provas de que os clientes da Impugnante não possuem veículos que utilizam os pneus enviados para recondicionamento, conforme os documentos de fls. 69/123 (frente e verso), 90 (frente e verso), 101 e 118.

A Impugnante alega que foge ao seu alcance as hipóteses e possibilidades de posterior comercialização por parte de seus clientes.

Entretanto, não é isso que se afigura nos autos. Conforme se verifica dos documentos apresentados pela Fiscalização, a Autuada se responsabiliza pela coleta e posterior transporte do pneu recondicionado na maioria das operações, de acordo com o descrito nas notas fiscais eletrônicas emitidas por ela, exemplificadas às fls. 137/162.

Além disso, restou comprovado que a contratação do serviço é feita por meio de representantes seus, conforme consta no campo “Discriminação” das notas fiscais eletrônicas autorizadas pelo município, cujos arquivos eletrônicos estão na mídia eletrônica, às fls. 11.

Alguns casos merecem ser destacados, como os das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) nº 218714, de 23/11/16 e 218791, de 24/11/16, em que o motorista do veículo transportador (de propriedade da Impugnante) é o próprio encomendante/destinatário dos pneus. E, ainda, a Nota Fiscal nº 215846, de 08/04/16, em que o encomendante/destinatário do pneu é também o representante da Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante disso, não há que se falar em desconhecimento por parte da Impugnante dos atributos que envolvem os seus clientes, tais como: atividade exercida, estabelecimento físico, pois tudo isso pode ser facilmente observado nos documentos fiscais emitidos por ela.

Nesses termos e, de acordo com a documentação apresentada pela Fiscalização, verifica-se que as operações que foram objeto de autuação tiveram como encomendantes da industrialização pessoas físicas e jurídicas que, na realidade, não são os usuários finais dos pneus reconicionados pela Impugnante, ficando caracterizado o fato gerador do imposto (industrialização por encomenda) com a incidência exclusiva do ICMS à alíquota de 18% (dezoito por cento) e base de cálculo prevista no inciso XIV do art. 43 do RICMS/02, como assim procedeu a Fiscalização.

A Impugnante alega, ainda, que o RICMS/02 dispõe no inciso I do art. 19 e no Anexo III, item 1 a previsão de suspensão do ICMS nas operações realizadas pela empresa.

Entretanto, a suspensão do imposto ali prevista se refere a saída de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, ressalvadas as operações, para fora do Estado, o que não se aplica ao presente caso, que trata de industrialização realizada pela Impugnante no bem (carcaça de pneu) do encomendante.

Quanto à alegação da Impugnante de que o lançamento fiscal estaria eivado de ilegalidade, por inobservância do princípio da não cumulatividade do ICMS, uma vez que não foram concedidos a ela os créditos decorrentes das operações de entrada, há que se observar que o § 2º do art. 67 do RICMS/02, dispõe que os créditos poderão ser levantados, apurados e aproveitados pela Impugnante, bastando o atendimento aos requisitos ali previstos. Examine-se:

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

(...)

§ 2º O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

I - escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, se o documento fiscal ainda não houver sido lançado neste livro, fazendo-se, na coluna "Observações" e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea;

II - escrituração de seu valor no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no campo "Outros Créditos", se o documento fiscal já houver sido lançado no livro Registro de Entradas,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consignando-se observação esclarecedora da ocorrência;

III - comunicação do fato à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

§ 3º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento.

Em relação à alegação de que houve exigência indevida de ICMS sobre Recibos Provisórios de Serviços – RPS e sobre nota fiscal de serviço correspondente, caracterizando bitributação, a Fiscalização informa que o levantamento fiscal não levou em consideração nenhum RPS, mas tão somente as notas fiscais eletrônicas de serviços, cujos arquivos eletrônicos – XML foram entregues pela Impugnante.

Diante disso, não há que se falar na alegada bitributação.

A Impugnante reclama que a Fiscalização aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento), sem a observância das operações interestaduais.

No entanto, conforme se verifica do demonstrativo de fls. 12/28 (frente e verso), foram apontadas operações com o estado do Rio de Janeiro, sendo aplicada, em todas elas, a alíquota de 12% (doze por cento).

No que diz respeito à alegação de que as multas de revalidação e isolada foram aplicadas de forma cumulativa, em percentuais com o caráter confiscatório, há que se ressaltar que a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS -

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

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 da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que o julgava improcedente e vencida, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a multa isolada cominada. Designada relatora a Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes (Revisora). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 10 de julho de 2018.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Maria Vanessa Soares Nunes**  
**Relatora designada**

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

---

Acórdão: 23.012/18/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000970368-61  
Impugnação: 40.010145815-82  
Impugnante: Renovadora Segurança Ltda  
IE: 261292120.00-78  
Proc. S. Passivo: Nathaniel Victor Monteiro de Lima/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

---

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Trata-se da cobrança de ICMS sobre a operação de industrialização por encomenda em estabelecimentos de terceiros consistente na atividade de recondicionamento de pneus.

A Autoridade ao longo do procedimento de fiscalização concluiu que a maior parte das atividades da Contribuinte caracterizava fato gerador do imposto municipal ISSQN.

Entretanto, restou comprovado que uma pequena parcela das notas fiscais emitidas tinha como destinatários pessoas físicas ou jurídicas que não podiam ser classificadas como consumidoras finais do 'serviço', fato que justificou o presente lançamento.

Embora concorde com a Relatora quanto ao mérito, no sentido da incidência do ICMS nas operações realizadas no meio da etapa de industrialização/comercialização, como ocorre nos recondicionamentos de pneus para comerciantes de pneus, para outras indústrias recondicionadoras de pneus, para borracheiros e para pessoas físicas, cujo volume e habitualidade configuram o intuito comercial, divirjo do seu entendimento acerca da aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

Referido dispositivo legal possui a seguinte redação:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base



exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

Da leitura do dispositivo depreende-se o entendimento de que a multa tem como objetivo a penalização de contribuinte que, efetuando operações tributadas à margem do sistema, acaba por sonegar o pagamento de imposto devido ao estado. Penalizar a saída desacoberta de mercadoria é ação que deve ser dosada a partir de uma interpretação sistemática do ordenamento, podendo e devendo ser valorada a real conduta motivadora do descumprimento do dever instrumental.

O professor Heleno Taveira Torres, no artigo intitulado “Sistema de ICMS é algo do nosso desenvolvimento” (Revista Consultor Jurídico) defende que a atuação da Administração Tributária não pode desconsiderar a conduta de boa-fé do Contribuinte e deve seguir o preceito entabulado pelo art. 112, do CTN, norma geral vinculante para a aplicação da legislação tributária, além das garantias constitucionais. O jurista destaca que:

As obrigações acessórias ou deveres instrumentais têm função bem definida no âmbito do Direito Tributário. Servem à finalidade de permitir a fiscalização e arrecadação tributária. São *instrumentos* para que o Fisco acompanhe as atividades que envolvam a realização de *fatos impositivos (fatos geradores in concreto)*, a fim de garantir a arrecadação.

Ora, a imposição de deveres instrumentais, assim como das respectivas sanções pelos seus descumprimentos, deve estar em conformidade com os princípios constitucionais, dentre outros, a legalidade, a segurança jurídica, o não-confisco, a razoabilidade, a proporcionalidade e a moralidade administrativa.

(...)

O Estado de Direito material requer justiça e, ao mesmo tempo, que a liberdade seja respeitada pela tributação. Diga-se o mesmo quanto à realização concreta dessa justiça, na determinação exata dos efeitos dos atos praticados pelos contribuintes no cumprimento das suas obrigações acessórias. Destarte, à *proibição de excesso* cabe a função de servir como bloqueio axiológico aos excessos oriundos do arbítrio, da escolha do meio mais gravoso ou de qualquer lei ou ato administrativo que supere os limites do suportável. Esse é o motivo pelo qual sanções tributárias devem ser objeto de urgente reforma tributária, à luz dos valores constitucionais. As atuações fiscais não podem deixar de observar a boa-fé, a ausência de prejuízos ao erário e o exame da correção no cumprimento das obrigações, numa praticabilidade coerente com os ditames da *eficiência da boa administração privada dos interesses*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*fazendários* (decorrência da transferência de suas funções de controle).

Se observamos a descrição dos fatos feitas na própria manifestação fiscal é possível perceber que a conduta da Contribuinte era condizente com sua interpretação dada à legislação tributária. Conforme afirmado, de fato, a maior parte das operações realizadas pelo estabelecimento caracterizava fato gerador do ISS, as operações apuradas pela Fiscalização eram exceções e ainda assim tais operações foram realizadas sob o abrigo da respectiva emissão da nota fiscal de serviço.

Quero dizer que no caso, o lançamento foi motivado em razão de um erro escusável na interpretação da norma instituidora da regra matriz de incidência. Ora, se nem mesmo neste Conselho de Contribuinte há um consenso acerca da melhor interpretação a ser dada ao conflito de competência travado entre os entes federados nas operações como a apurada, e tendo havido a emissão – ainda que errônea – do documento fiscal, deve-se concluir que violaria o princípio da razoabilidade penalizar o Contribuinte por conduta motivada exclusivamente por erro na interpretação da norma.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para afastar a imputação de multa isolada.

**Sala das Sessões, 10 de julho de 2018.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**

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

---

Acórdão:	23.012/18/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000970368-61	
Impugnação:	40.010145815-82	
Impugnante:	Renovadora Segurança Ltda	
	IE: 261292120.00-78	
Proc. S. Passivo:	Nathaniel Victor Monteiro de Lima/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação versa sobre a constatação de saídas desacobertadas de documento fiscal, referentes a industrialização (recondicionamento de pneus, também conhecido como recauchutagem de pneus) por encomenda de terceiros, consideradas como serviços tributados pelo imposto municipal ISSQN.

Restou incontroverso nos autos que a Autuada é uma empresa que presta serviços por encomenda a terceiros – denominado recondicionamento de pneus/recauchutagem de pneus.

A decisão proferida no acórdão, julgou procedente o lançamento, por entender que os destinatários das mercadorias não “são os usuários finais dos pneus recondicionados pela Impugnante”.

Todavia, a nosso juízo, o lançamento não possui amparo na legislação vigente, conforme passa a elucidar.

Conforme é ressabido, a Constituinte atribuiu aos Entes da Federação a competência para instituir determinados tributos, para custear as suas respectivas despesas.

Neste sentido, o art. 155, inciso II da Carta Magna, atribuiu aos Estados a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Sendo certo que delimitou uma ressalva, na alínea “b” do inciso IX do § 2º do art. 155, a qual dispõe:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 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;

(Grifou-se).

É possível concluir da leitura deste dispositivo que o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, ou seja, caso seja fato gerador do ISSQN, não há que se falar em fato gerador do ICMS.

Nesta mesma linha, a Lei Complementar nº 87/96 dispõe que não incidirá o ICMS nas operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios.

Pelo exposto, resta incontroverso que a legislação de regência do ICMS, exclui expressamente as mercadorias que se destinem a ser utilizadas na prestação de serviço de competência dos Municípios.

Desta feita, como restou incontroverso nos autos que a Fiscalização pretende cobrar o ICMS sobre prestação de serviços encomendados por terceiros denominado recauchutagem de pneus, é imprescindível verificar se este fato da vida está previsto na Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

O art. 1º da LC116/03 é claro ao dispor que o ISSQN incide os sobre a prestação de serviços que constam na lista anexa a lei, a qual no item 14.04 cita expressamente a recauchutagem ou regeneração de pneus.

Por oportuno, é imprescindível destacar decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que em caso análogo, declarou inexigível a cobrança do ICMS, por entender ser irrelevante a questão atinente a destinação do produto, uma vez que a LC 116/03 prevê expressamente o condicionamento/recauchutagem de pneus como hipótese de incidência do ISSQN:

APELAÇÃO CÍVEL DEMANDA DECLARATÓRIA PRETENSÃO À DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA COM RELAÇÃO À FAZENDA DO ESTADUAL E A EVENTUAL COBRANÇA DE ICMS SOBRE ATIVIDADE DE RENOVAÇÃO DE PNEUS, POR ENCOMENDA DE TERCEIROS, INDEPENDENTE DA FINALIDADE FUTURA E RECONHECIMENTO DA INCIDÊNCIA DE ISSQN

IMPROCEDÊNCIA NA ORIGEM INCONFORMISMO CABIMENTO IMPOSTO MUNICIPAL INCIDENTE RECONDICIONAMENTO DE PNEUS - OPERAÇÃO MISTA PREVISTA NA LISTA ANEXA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 PREPONDERÂNCIA DO SERVIÇO COM RELAÇÃO À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA PNEUS REGENERADOS QUE NÃO SE CARACTERIZAM COMO INSUMOS DE PRODUÇÃO PRECEDENTES DO E. STF, DO A. STJ E DESTA C. CORTE SENTENÇA REFORMADA APELO PROVIDO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 3006039-86.2013.8.26.0363, JUIZ PROLATOR: DR. FÁBIO RODRIGUES FAZUOLI).

Diante da similitude e relevância da questão, é imprescindível destacar excertos do acórdão, os quais evidenciam que, como o recondicionamento/recauchutagem de pneus está previsto na Lei Complementar nº 116/03 e não contém nenhuma ressalva atinente à incidência do ICMS, bem como inexistente ressalva quanto à destinação final do bem, este fato é uma hipótese de incidência do ISSQN:

CONQUANTO NÃO SE OLVIDE QUE, CONSOANTE NORMA CONSTITUCIONAL, TEM-SE A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ICMS EM OPERAÇÕES MISTAS, ISTO É, NAQUELAS EM QUE HAJA CONCORRÊNCIA ENTRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS, MOSTRA-SE INDISPENSÁVEL, PARA TANTO, OBSERVAR SE OS SERVIÇOS A SEREM TRIBUTADOS NÃO ESTÃO COMPREENDIDOS PELA COMPETÊNCIA MUNICIPAL.

(...) PARA O EXERCÍCIO DE DIVISÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, DEVE-SE CONSIDERAR QUE: (A) ATRIBUI-SE O ICMS ÀS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO; (B) SOBRE OPERAÇÕES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COMPREENDIDOS NA LISTA DE QUE TRATA A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003, INCIDE ISSQN E (C) ÀS OPERAÇÕES MISTAS OU HÍBRIDAS, QUE ENVOLVEM MERCADORIAS E SERVIÇOS, INCIDE O ISSQN SEMPRE QUE O SERVIÇO AGREGADO ESTIVER COMPREENDIDO NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR E INCIDE ICMS SEMPRE QUE O SERVIÇO NÃO ESTIVER PREVISTO NA REFERIDA LISTA.

(...) CONSTA DA LISTAGEM MENCIONADA QUE NÃO SÃO ATRIBUÍVEIS ICMS ÀS OPERAÇÕES DE RELATIVAS A “SERVIÇOS RELATIVOS A BENS DE TERCEIROS” E DE “RECAUCHUTAGEM OU REGENERAÇÃO DE PNEUS”, DE ACORDO COM O ITEM 14 E 14.04, RESPECTIVAMENTE, INEXISTINDO RESSALVA QUANTO À DESTINAÇÃO FINAL DO BEM, CONFERIDA PELO TERCEIRO.

(...) TORNA-SE CLARO QUE A DEFINIÇÃO DO DESTINO A SER DADO À MERCADORIA REGENERADA PELO TERCEIRO NÃO PREJUDICA A ANÁLISE DA QUESTÃO COM BASE NA LEI COMPLEMENTAR PORQUE (I) A LEGISLAÇÃO NADA FALA SOBRE A DESTINAÇÃO FINAL DO PRODUTO RECONDICIONADO PARA QUE SE EXCLUA O IMPOSTO ESTADUAL, NÃO HAVENDO RESSALVA; (II) A OPERAÇÃO DE COMERCIALIZAÇÃO FUTURA NÃO ESTÁ ABARCADA NA MESMA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DE RECONDICIONAMENTO POR

ENCOMENDA, SÃO INDIVIDUALIZÁVEIS E TRIBUTÁVEIS E (III) SOBRE A EVENTUAL OPERAÇÃO FUTURA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA PLENAMENTE DISTINGUÍVEL INCIDIRÁ O ICMS, NÃO SE VISLUMBRANDO PREJUÍZO À APELADA.

DESTE MODO, COLOCANDO O APRENDIZADO EM PRÁTICA, NO CASO EM TELA, QUANTO ÀS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA APELANTE, INCIDE AO RECONDICIONAMENTO DE PNEUS USADOS, ADQUIRIDOS PELA AUTORA COM O FIM DE COMERCIALIZAÇÃO FUTURA O ICMS, POIS HOUVE A AQUISIÇÃO DE MERCADORIA PELA PRÓPRIA PESSOA JURÍDICA PARA POSTERIOR CIRCULAÇÃO, AO PASSO QUE, **AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A CONSUMIDORES FINAIS OU A REALIZAÇÃO DE RECAUCHUTAGEM POR ENCOMENDA CONSUBSTANCIAM FATOS GERADORES DE ISSQN, PORQUANTO PREPONDERANTEMENTE, SERVEM À FINALIDADE DE ATENDER A UM TERCEIRO.**

(GRIFOU-SE).

O Superior Tribunal de Justiça, em caso análogo, quando analisa a questão atinente à montagem de pneu, prevista no item 14.01 da LC 116/03, decidiu:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DISCUSSÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ICMS OU ISS SOB A MONTAGEM DE PNEUS. PREVISÃO NA LISTA ANEXA DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003, ITEM 14.01. INCIDÊNCIA DO ISS.

1. CINGE-SE A CONTROVÉRSIA DOS AUTOS ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ISS OU ICMS SOB A MONTAGEM DE PNEUS. 2. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ, VEM SE MANIFESTANDO NO SENTIDO DE QUE QUANDO HOVER O DESENVOLVIMENTO DE OPERAÇÕES MISTAS, DEVE SER VERIFICADO A ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA EMPRESA, A FIM DE DEFINIR O IMPOSTO A SER RECOLHIDO. SENDO QUE SE "A ATIVIDADE DESENVOLVIDA ESTIVER SUJEITA À LISTA DO ISSQN, O IMPOSTO A SER PAGO É O ISSQN, INCLUSIVE SOBRE AS MERCADORIAS ENVOLVIDAS, COM A EXCLUSÃO DO ICMS SOBRE ELAS, A NÃO SER QUE CONSTE EXPRESSAMENTE DA LISTA A EXCEÇÃO" (EDCL NO AGRG NO AGRG NO RESP 1.168.488/SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJE 21/6/10). 3. A LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC 116/2003, QUE ESTABELECE QUAIS SERVIÇOS SOFREM A INCIDÊNCIA DO ISS, COMPORTA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA, PARA ABRANGER OS SERVIÇOS CORRELATOS ÀQUELES PREVISTOS EXPRESSAMENTE, UMA VEZ QUE, SE ASSIM NÃO FOSSE, TER-SE-IA, PELA SIMPLES MUDANÇA DE NOMENCLATURA DE UM SERVIÇO, A INCIDÊNCIA OU NÃO DO ISS. 4. REALIZANDO-SE UMA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA VERIFICA-SE QUE O SERVIÇO DE MONTAGEM DE PNEUS ENCONTRA-SE INSERIDO DENTRO DO ITEM 14.01 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003, POR SE ENQUADRAR DENTRO DO ITEM MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VEÍCULOS. DESTA FORMA NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INCIDÊNCIA DO ICMS QUANTO AO SERVIÇO DE MONTAGEM DE PNEUS. 5. VALE DESTACAR QUE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A SEGUNDA TURMA DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 33.880, DE RELATORIA DO MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI 406/1968 (QUE QUANTO AO PONTO POSSUI ITEM COM IDÊNTICA REDAÇÃO À ATUAL - MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VEÍCULOS) ASSENTOU QUE O SERVIÇO DE MONTAGEM DE PNEUS NÃO ESTARIA SUJEITO AO ICMS, MAS SIM AO ISS. 6. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. (RESP 1307824 / SP, RELATOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 09/11/2015).

Por todo o exposto, tendo em vista que restou incontroverso que o lançamento busca enquadrar o recondicionamento/recauchutagem de pneus por encomenda de terceiros como fato gerador do ICMS sem amparo legal, uma vez que trata de fato gerador do ISSQN, face sua previsão expressa na LC 116/03, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 10 de julho de 2018.**

**Marcelo Nogueira de Moraes  
Conselheiro**