

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.257/09/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000156739-42  
Impugnação: 40.010122298-49  
Impugnante: Engresa Ltda.  
IE: 567989409.00-31  
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO – INDUSTRIALIZAÇÃO.** Constatada a saída de mercadoria resultante de industrialização sob encomenda, sem emissão de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto devido sobre o valor agregado a título de industrialização, cuja base de cálculo é a prevista no inciso VII, art. 43 do RICMS/02. Incide o ICMS e não o ISSQN, quando a atividade se refere à transformação ou beneficiamento de mercadoria em uma etapa da cadeia de circulação por se tratar de operação relativa à circulação de mercadorias. Infração caracterizada nos termos estabelecidos na alínea "a", item 2, § 1º, art. 5º, da Lei 6763/75. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, II, "a", da Lei 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL.** Constatado o exercício de atividades de industrialização em estabelecimento não inscrito regularmente no cadastro de contribuintes deste Estado. Infração caracterizada. Legítima a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, I, da Lei nº. 6763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada deixou de recolher o ICMS devido, além de não ter emitido notas fiscais Modelo 1, no período 01/01/2002 a 30/06/2007, em razão da realização de industrialização, através de usinagem, processo este que envolve serviços de solda e trabalho de torno e fresas mecânicas, em peças e equipamentos destinados a comercialização ou a outras etapas de industrialização.

Versa, também, sobre a constatação do desenvolvimento de atividades de industrialização em estabelecimento não inscrito no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação nos termos do artigo 56 inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei 6763/75. Cobrou-se também a penalidade da Multa Isolada, nos termos do artigo 54, inciso I, da lei 6763/75 por exercer atividades de industrialização em estabelecimento, situado à Avenida das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nações, nº. 4069, Bairro Industrial, Cidade Vespasiano, não inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado.

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 221 a 231 do PTA.

Após a Impugnação o Fisco junta novos documentos dos quais é dado vista a Autuada que não se manifesta.

A Manifestação fiscal é apresentada às fls. 277/289.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 290/299, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão de julgamento do dia 13 de agosto de 2008, a 2ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade, deferiu o requerimento de adiamento do julgamento.

Na sessão de julgamento do dia 19 de agosto de 2008 a 2ª Câmara de Julgamento, em preliminar, por maioria de votos, declarou nulo o Auto de Infração.

O Estado de Minas Gerais interpôs Recurso de Revisão às fls. 314/323 dos autos, com apresentação de contra-razões pela Autuada às fls. 326/330.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 332/340, opina pelo conhecimento e provimento do recurso.

Em sessão de julgamento do dia 5 de dezembro de 2008 a Câmara Especial, em preliminar, pelo voto de qualidade conheceu do Recurso de Revisão e quanto ao mérito, também pelo voto de qualidade, deu provimento ao mesmo, determinando o retorno dos autos à Câmara de Julgamento para apreciação do mérito.

Em sessão realizada em 20/02/09, presidida pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 13/03/09.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: o Conselheiro André Barros de Moura (Relator), Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Raimundo Francisco da Silva, que julgam procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Célio Lopes Kalume.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

De início, quanto à arguição de decadência parcial do crédito tributário, não assiste razão à Autuada, face ao disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A regra do citado § 4º, do art. 150 do CTN, invocada pela Autuada, não se aplica ao caso, haja vista que se refere a valores oferecidos à tributação, ou seja, declarados/lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento. A irregularidade apontada nos autos diz respeito a recolhimento a menor do imposto devido em operações para as quais se quer foram emitidos documentos fiscais, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito, ocultar, diminuir ou anular a obrigação tributária principal.

Assim, em relação aos valores subtraídos da declaração, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício, circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

No caso em análise, em relação aos fatos geradores anteriores a novembro/02 questionados pela Impugnante, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 1º de janeiro de 2003, findando-se em 31 de dezembro de 2007, conforme preceitua o inciso I, do mencionado art. 173 do CTN.

Tendo sido a Autuada intimada do Auto de Infração em 19 de dezembro de 2007 (fl.04), ou seja, dentro do referido prazo, não há que se falar em decadência quanto ao crédito tributário referente ao período anterior a novembro de 2002.

Versa o presente contencioso sobre exigências fiscais lançadas em decorrências da prática de irregularidades pelo Sujeito Passivo, ocorridas no período de janeiro/2002 a junho/2007, a saber:

1) promoveu saída de mercadoria resultante da atividade de industrialização sob encomenda, sem emissão de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto devido sobre os valores agregados na operação, cuja base de cálculo foi apurada com base nas notas fiscais de prestação de serviços, Série “A”, autorizadas pelo Município, emitidas, indevidamente, para efeito de tributação do ISS. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação, e Multa Isolada (20%) prevista no art. 55, II, alínea “a”, Lei 6763/75.

2) na condição de contribuinte, exerceu atividades de industrialização em estabelecimento diverso do autuado, sem estar, naquele endereço, regularmente inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado. Exige-se MI, prevista no art. 54, I, da Lei nº. 6763/75 (500 UFEMG).

À vista do disposto na Cláusula 2ª do Contrato Social depreende-se que o objetivo da sociedade empresarial, desde 01/01/2001, *“passou para a fabricação, usinagem e recuperação de peças para equipamentos industriais diversos, consertos industriais e mecânicos, prestação de serviços industriais e mecânicos, locação de máquinas e equipamentos”* (fl.263).

O cerne principal do trabalho está na constatação de que a Autuada realizou operação de industrialização por encomenda, através da usinagem, onde se envolve com serviços de solda e trabalhos de torno e fresa mecânica, em peças e equipamentos destinados à comercialização ou a outras etapas de industrialização, sem a emissão de notas fiscais hábeis para o acobertamento e o destaque do ICMS devido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tais atividades estão previstas na lista de serviços anexa à Lei complementar nº. 56/87, item 72 (efeitos até 31/07/03) e deve ser observada a destinação dada ao produto, onde haveria a incidência do ICMS, quando esse se destinasse à comercialização ou à industrialização, *in verbis*:

“Art. 1º A Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação determinada pelo Decreto-lei nº. 834, de 8 de setembro de 1969, passa a ter a redação da lista anexa a esta lei complementar.

(...)

LISTA DE SERVIÇOS

(...)

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

A Lei Complementar 116/03, item 14.05 (efeitos a partir de 01/08/03) condiciona em que o mesmo não se referisse a bens de terceiros, *in verbis*:

“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.

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

Item 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.”

Por se tratar de atividade relacionada a beneficiamento de mercadoria em etapas da cadeia de industrialização, feita sob solicitação do encomendante, existe entendimento sedimentado para a tributação do ICMS.

A existência de um contrato de locação firmado entre a Autuada e a encomendante/destinatária das mercadorias, Bucyrus Brasil Ltda., permite inferir que se criou um arcabouço jurídico respaldado em “gerenciamento tributário”, cuja finalidade seria a redução da carga tributária incidente na cadeia produtiva, vez que as alíquotas incidentes nos impostos de tributação municipal são menores, em relação às do ICMS, e

que compensariam a impossibilidade de abatimentos dos créditos do ICMS, oriundos das aquisições de matérias-primas e insumos, pelo princípio da não-cumulatividade.

A documentação constante nos autos revela que o beneficiamento das mercadorias visa o atendimento a uma Ordem de Compra feita pela encomendante/destinatária, Bucyrus Brasil Ltda., solicitando a entrega de peças industrializadas, cujo valor total da industrialização ficaria distribuído no custo de mão-de-obra e na locação de equipamentos, comprometendo-se a Impugnante pela entrega das peças industrializadas.

Pelas cópias de ordens de compras e ordens de serviços, fls.105 a 207, constata-se que a encomendante/destinatária (Bucyrus Brasil Ltda.) pleiteia, no escopo destes documentos, a entrega de produtos industrializados à Autuada, *in verbis*: “Aos Srs., Por Meio Desta Pedimos a Entrega Dos Seguintes Produtos de Acordo com as Cond. Entrega”.

Observa-se que o valor a ser pago pela industrialização encontra-se discriminado no preço constante na ordem de compra, ou seja, nestas, não existem quaisquer referências de que se tratam de serviços de locações de equipamentos ou de fornecimento de mão-de-obra, e sim, um preço fechado ou pré-definido para o fornecimento da industrialização.

Da análise das cópias de notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Autuada (fls. 39 a 103), constata-se que as mesmas foram emitidas com base nas ordens de compras da destinatária (Bucyrus Brasil Ltda.), e que, uma única nota fiscal pode compreender diversos tipos de industrializações.

Quanto à formação dos preços, observa-se que a partir de setembro de 2003, o montante cobrado pela industrialização passou a ser dividido em quotas, sendo 70% (setenta por cento) para a locação de equipamento, e 30% (trinta por cento) para os serviços de mão-de-obra. Nota-se, então, a inexistência de critérios técnicos factíveis, visto que para diversos tipos de serviços de industrialização, cobra-se uma porcentagem fixa para a locação de equipamentos, independente de se utilizar ou não, as máquinas e equipamentos, na mesma proporção.

Da análise do contrato firmado entre a Impugnante e a encomendante (Bucyrus Brasil Ltda.), constata-se que a Autuada não é uma mera fornecedora de mão-de-obra. Além de fornecer a mão-de-obra, a mesma é responsável pela montagem de uma estrutura de apoio, tais como: assistência a seus funcionários (alimentação, vestuário e transporte); provisão de recursos e equipamentos para o trabalho (máquinas, ferramentas de medida, ferramentas de corte, óleo de corte).

Nota-se que a responsabilidade da Autuada fica bastante clara, pois a mesma se responsabiliza em concluir a solicitação com atenção ao custo (menor preço), à qualidade, ao acabamento e à data de entrega. Já a encomendante se responsabiliza somente pelo o que foi solicitado na ordem de compra e nada mais. Isto é, só assume o ônus da perda de uma peça fabricada, desde que a mesma esteja de acordo com os critérios o que foi solicitado na ordem de compra.

A encomendante (Bucyrus Brasil Ltda.) também reconhece, através do referido contrato, a existência de estabelecimento distinto, visto que, permite à Autuada

se ocupar de atividades não relacionadas com o seu objeto contratual na sua própria unidade industrial.

Resta claro que a Autuada realiza industrialização por encomenda dentro das dependências da Bucyrrus Brasil Ltda, localizado a Avenida das Nações nº. 4.069 Distrito Industrial de Vespasiano - M.G. A obrigação de transformar a matéria-prima, e no final desta, entregar o produto acabado, confeccionado sob sua responsabilidade e risco, evidencia que a Autuada promove a industrialização, agindo como sujeito passivo da obrigação tributária, e conseqüentemente, a impõe a obrigação de inscrever-se no Cadastro de Contribuinte do ICMS.

A condição de contribuinte do ICMS requer a realização, com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial, de operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto, independentemente de estar a pessoa em questão constituída ou registrada. Cita-se o artigo 55, caput e § 1º 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”.

**§ 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 referidas no caput deste artigo.”

A classificação da atividade da Autuada como sendo um serviço previsto no item 14.05 da “Lista de Serviços” anexa à Lei Complementar 116/03 a qual independe do destino dado ao produto beneficiado, considerado, por parte do estabelecimento autuado como um serviço, e não uma industrialização, não procede. Para tanto, torna-se necessário o esclarecimento dos conceitos de industrialização e de mercadoria a luz da legislação.

Para o entendimento da industrialização o RICMS/96, mantido pelo RICMS/02, define claramente no seu inciso II, artigo 222, *in verbis*:

“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);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 recondicionamento);

(...)

§1º - São irrelevantes para caracterizar a operação como industrialização:

I - o processo utilizado para a obtenção do produto;

II - a localização e as condições das instalações ou dos equipamentos empregados.

§ 2º -

§ 3º - Considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do caput deste artigo."

A industrialização em questão, ocorre sobre a mercadoria em determinada etapa da cadeia de circulação, motivo pelo qual a atividade encontra-se incluída no campo de incidência do ICMS, observada disposição constitucional de repartição de Competência Tributária. Cabe ao Estado tributar, dentre outros fatos, a circulação de mercadorias em suas diversas fases, durante o ciclo comercial, inclusive a industrialização sob encomenda.

A Diretoria de Orientação e Legislação Tributária DOLT/SUTRI/SEF, em Consulta Fiscal 227/2007, manifestou entendimento em matéria de idêntica natureza, pela incidência do ICMS (fls.15/17).

O Sujeito Passivo da presente autuação não apresentou aos autos nenhuma documentação comprobatória informando que os produtos industrializados por ela eram pertencentes ao ativo imobilizado da contratante (Bucyrus Brasil Ltda.).

Com efeito, restou comprovado que foram industrializados, pela Impugnante, peças e equipamentos caracterizados como mercadorias e que seriam comercializados pelo encomendante/destinatário, caracterizando-se assim, em situação impositivo do fato gerador do ICMS ocorrido em etapas da industrialização.

A apresentação de entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil "Ato Declaratório Interpretativo Nº. 20 de 13 de dezembro de 2007" ultrapassa a instância de análise e foge do mérito de análise do presente trabalho.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, caracterizada a infringência à legislação tributária, identificado o Sujeito Passivo, demonstradas corretamente as exigências, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento anterior iniciado em 20/02/09, nos termos da Portaria nº 04, de 19/02/2001, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor), Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 13 de março de 2009.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Relator**

*Abm/ml*

CC/MG