



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

ACÓRDÃO 008/2014

Processo N°: 30.851/2014.

Recorrente: Bildes Construções e Incorporações Ltda.

Assunto: Recurso Voluntário – ISSQN

Auto de Infração: 05/2014

Ementa: Direito Tributário. ISSQN. Base de Cálculo. Dedução dos valores relativos aos materiais empregados em obras de Construção Civil e à subempreitada na Implementação de "Kit Conforto". Homologação em razão do habite-se. Impossibilidade. É devido o ISSQN sobre o valor total dos serviços prestados no caso de empreitada global, os materiais aplicados são insumos. O ISSQN não é um imposto não cumulativo impossível à dedução de subempreitada. A figura do substituto tributário não se confunde com a do contribuinte. O imposto devido como substituto tributário não se comunica com o imposto devido como contribuinte. A liberação do Habite-se não é ato homologatório. Recurso não provido por unanimidade.

Bildes Construções e Incorporações Ltda., empresa inscrita no Cadastro Municipal de Contribuinte sob o n.º 49993, CNPJ 00.876.233/0001-52, situada a Rua Domingos Martins n.º 360 sala 204, neste Município, após ação fiscal regular, processo n.º 66.994/2013, restou autuada.

Inconformada com a autuação, por meio do processo n.º 10028/2014-1 impugnou o feito, apresentando além dos argumentos de direito e de fato, tabelas onde discrimina valores da execução do "Kit conforto", por imóvel, alvo da autuação.

Sustenta, dentre os argumentos que o "Kit conforto" é opcional razão pela qual nem todos os imóveis tiveram a implantação do mesmo de forma global.

Afirma que a base de cálculo usada pelo fiscal considerou os valores existentes nos aditivos dos contratos de promessa de compra e venda dos imóveis, porém os valores ali contidos não se referem somente ao "Kit conforto", mas também a variação do INCC. Traz a exame a não revogação do §2º, e suas alíneas, do art. 9º do Decreto-Lei n.º 406/68.

O Grupo Julgador de Primeira Instância não acolheu os argumentos da empresa, mantendo o Auto de Infração n.º 05/2014 incólume.

A ausência do acolhimento pelo Grupo Julgador levou o autuado a buscar neste Conselho novo exame da matéria.

É o Relatório.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação... ACÓRDÃO 008/2014

Realizada a defesa oral pelo procurador da recorrente, a matéria foi debatida entre os demais conselheiros, após o que passo a decidir.

Senhora Presidente:

O "Kit conforto" oferecido e implementado pelo recorrente nas unidades autônomas configura prestação de serviços sujeito a incidência do ISS, nesse tópico não há divergência entre o fisco e o autuado.

Buscando esclarecer a natureza dos "Kits conforto", os fiscais solicitaram ao autuado, por meio do Ofício n.º 94/ISS/DAT/SMF, respostas a alguns quesitos.

No quesito n.º 2 o fisco questiona: "Foram vendidos itens extras ao contrato de compra e venda, como churrasqueiras, teto rebaixado de gesso, espera para ar-condicionado, aquecimento de água, torneira na sacada, etc.?"

A resposta foi taxativa: "A empresa não vende itens extras, e sim acrescentou complementos nos apartamentos, com o "Kit conforto", durante a construção. Estes serviços vieram a requerer acréscimos de mão de obra, tanto própria como terceirizada, estas últimas devidamente pagas por contrapartida de notas fiscais, com as retenções tributárias previstas na legislação, lançadas, contabilmente, no centro de custos do empreendimento."

Os fiscais foram diligentes ao buscar junto à instituição financeira, por meio do Ofício n.º 113/ISS/DAT/SMF, confirmação do reconhecimento do valor adicional ao contrato de compra e venda. Em resposta a Caixa Econômica Federal informou:

1. "O valor de avaliação e de compra e venda dos imóveis financiados pelo Programa Minha Casa Minha Vida com recursos do FGTS têm como base o valor de mercado deste imóvel como se pronto estivesse, projeto aprovado pela Prefeitura Municipal e Memorial Descritivo registrado".
2. Outros contratos feitos entre as construtoras e os compradores não são considerados como aditivos ao CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE TERRENO E MÚTUO PARA CONSTRUÇÃO DE UNIDADE HABITACIONAL COM FIANÇA, ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA E OUTRAS OBRIGAÇÕES – APÓIO A PRODUÇÃO DE HABITAÇÕES E PROGRAMA MINHA CASA MINHA VIDA – RECUSROS DO FGTS assinado com a Caixa."

Inegável, os "Kits conforto" não fazem parte do Memorial descritivo, logo a implementação destes, seja parcial ou global, configura serviços tributáveis.

O próprio recorrente sustenta em sua defesa que os serviços foram executados em parte por terceiros "em subempreitadas, onde a recorrente reteve e fez o recolhimento de todos os impostos pertinentes, como responsável tributário. Vale destacar que os serviços foram coordenados pela Bides, junto aos contratados, sendo repassados aos mesmos os recursos obtidos dos clientes. A



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 008/2014

Construtora não auferiu lucro ou utilizou estes pagamentos como receita própria quando da execução do denominado 'Kit conforto'.

Em primeiro lugar a auferição de lucro em qualquer prestação de serviços não é considerada para fins de tributação, ocorrendo no mundo fenomênico o fato gerador do imposto este é devido independentemente do resultado financeiro obtido.

Em segundo lugar quando o recorrente acertou a implementação dos "Kits" nas unidades autônomas, o imóvel já pertencia aos compradores assumindo desta feita a condição de sujeito passivo em relação ao tributo. Impossível imaginar a instalação de "Kit conforto" antes do imóvel já estar na posse do comprador.

A execução ocorreu como empreitada global ensejando a exigência da obrigação principal sobre todo o valor. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, no caso de empreitada global é o valor total acertado entre as partes, logo o fato de ter utilizado terceiros para execução de parte dos serviços não descharacteriza a obrigação de recolher o imposto sobre o preço do serviço ajustado, que no caso é o valor total.

Aduz que o aditivo além dos valores referentes ao "kit conforto" comporta variação do INCC sobre os valores financiados, os quais não foram contemplados no contrato firmado com o agente financeiro.

Examinando com mais rigor um dos contratos de compra e venda existente no processo de revisão fiscal n.º 66.994/2013, fl. 67-75, que culminou no Auto de Infração em discussão verifica-se na cláusula terceira a forma de quitação: parte à vista (TED bancário) e o saldo quitado de duas formas, parte parcelado cujo instrumento são notas promissórias e parte mediante financiamento junto à Caixa Econômica Federal.

É precisamente em relação ao saldo (parcelado e financiado) que observamos estar a variação do INCC contemplada, transcrevo o acerto firmado:

"- Saldo de R\$111.064,00 (Cento e onze mil e sessenta e quatro reais) a ser pago da seguinte forma: R\$20.863,00 (vinte mil, oitocentos e sessenta e três reais), representados por 21 Notas Promissórias, sendo as 20 primeiras no valor de R\$1.000,00 (Um mil reais) e a de n.º 21 no valor de R\$863,30 (oitocentos e sessenta e três reais e trinta centavos), vencendo-se a primeira no dia 10/08/2011 e as demais de 30 (trinta) em 30 (trinta) dias e o saldo de R\$90.201,00 (noventa mil, duzentos e um reais), através de financiamento a ser obtido na Caixa Econômica Federal S/A, corrigido pela variação positiva do índice do INCC emitido pelo SINDUSCON-RS, da assinatura deste compromisso até a quitação da dívida com a assinatura do contrato de financiamento com o agente financeiro. OBSERVAÇÕES: As primeiras 06 parcelas representadas por Notas Promissórias e descritas acima terão seus



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 008/2014

valores reajustados pelo índice de variação do INCC e as demais, pelo índice do INCC mais os juros de 1% ao mês.”.

Portanto, quando do acerto financeiro em relação a venda da unidade, trazida como exemplo, tomou o cuidado devido e legítimo de precaver-se em relação a oscilação da economia estabelecendo os reajustes com índice da variação do INCC, inclusive para a maioria das Notas Promissórias estabeleceu juros de 1% ao mês, que no caso, pela forma como foi expresso é capitalizado.

Como defesa argumenta a inclusão nos aditivos da variação do INCC por não ter sido contemplado no financiamento junto à Caixa Econômica Federal.

No §1º da cláusula terceira consta:

Parágrafo primeiro: Na hipótese do valor do financiamento obtido pelo PROMITENTE COMPRADOR não satisfaça integralmente o valor referido no caput desta Cláusula, a diferença será paga pelos PROMITENTES COMPRADORES À PROMITENTE VENDEDORA no ato da assinatura do contrato de financiamento.

Se houve lapso temporal ou financiamento a menor do que o estabelecido no contrato que justifique a aplicação da variação do INCC, não há nenhuma evidência material (prova) que sustente a alegação.

Oportuno frisar que no Ofício 94/ISS/DAT/SMF o primeiro quesito feito pelo fisco questiona; “*Do que se tratam esses aditivos?*” A resposta do recorrente afirma tratar-se da instalação dos *kits confortos*. Em nenhum momento, mesmo nas respostas dos demais quesitos formulados, trouxe ao conhecimento do fisco a variação do INCC sobre os valores financiados junto à Caixa Econômica Federal.

Por outro lado, no processo de revisão fiscal há comprovantes de valores pagos a título de Kits conforto (fl. 86 e 87), balizando a ação do fisco.

A alegação de ser parte dos valores nos aditivos o fruto de variação do INCC não se sustenta.

Refere que o empreendimento foi vistoriado pela fiscalização da Secretaria da fazenda tendo sido “considerado conforme no quesito tributação do ISS, pelo que foram expedidos os certificados de ‘habite-se’ de todas as unidades. Não houvesse esta regularidade certamente este documento legal não teria sido fornecido”.

De fato, a liberação do habite-se, segundo dispõe a legislação deste Ente Federativo, somente ocorre mediante a quitação do imposto.

Para fins de liberação do certificado de habite-se o fisco não abre procedimento de auditoria fiscal, dito de outra forma, não há notificação de início de revisão fiscal nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), que possa ao fim e



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 008/2014

ao cabo resultar, quando devido, em lançamento de ofício nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ainda que o ato de liberação do certificado de habite-se fosse dentro do previsto no dispositivo legal citado, o fisco tem resguardado o seu direito/dever de rever de ofício os seus atos, nos termos do art. 149 do CTN, que prevê diversas situações distintas em seus incisos.

Ademais, a liberação do certificado de habite-se não é ato homologatório, razão não assiste ao recorrente.

Em relação à alegação do Bis In Idem concordo com a posição adotada pelo Grupo Julgador de 1^a Instância.

O recorrente, na condição de responsável tributário, tem obrigação de reter e recolher o imposto dos serviços que lhe são prestados, e, isso não afasta a sua obrigação de recolher aos cofres públicos a obrigação principal devida na qualidade de contribuinte.

As figuras de responsável tributário e contribuinte são distintas, o imposto devido por essas figuras não se comunica.

Na lição de Ives Grandra da Silva Martins:

"Se alguém pretende que o imposto sobre serviços de qualquer natureza seja imposto não cumulativo, pois implícito estaria no texto constitucional, não encontraria um argumento a apoia-lo, até porque sempre que o fez, a Magna Carta ao adotar a técnica da não-cumulatividade, também expressamente determinou de que forma esta técnica seria veiculada [...]. Quanto a cumulatividade do ISS, Geraldo Ataliba e eu, ofertamos, há mais de 20 anos, parecer a Prefeitura de São Paulo, deixando claro que a não-cumulatividade era apenas técnica imposta constitucionalmente para o IPI e o ICMS."¹

Numa primeira análise, pode parecer injusto incluir na base de cálculo o valor do imposto devido pela subempreitada e já recolhido aos cofres públicos.

¹ MARTINS, Ives Grandra da Silva. Cobrança de ISS por Municípios servidos por estradas objeto de privatização – Necessidade de repasse ao preço tarifário – Parecer. Disponível em: www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/.../0465-01.doc Acessado em: 04/07/2014.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 008/2014

Contudo importante lembrar que no presente caso a relação jurídica com o fisco é como contribuinte, em face da prestação de serviços como empreitada global, e, que o ISS não tem natureza não cumulativa. Logo, os valores recolhidos na condição de responsável tributário, cuja relação é estabelecida com as terceirizadas, não comporta dedução da base de cálculo na empreitada global, e este é o caso.

Traz o recorrente ao exame do Conselho a tese da não revogação do art. 9º do Decreto-lei 406/68. Oportuno registrar que o Presidente da República ao examinar o Projeto que culminou na LC 116/03 vetou a redação existente, se o desejo do legislador fosse manter vivo o dispositivo deveria ter lançado mão do instrumento legislativo adequado, ou seja, derrubar o veto. Não tendo escolhido esse caminho vetado está o dispositivo.

Como bem destaca o Grupo Julgador, na vigência do Decreto-lei 406/68 a ordem legal de dedução das subempreitadas era observada por esse fisco.

Preceitua o recorrente em sua defesa o direito de abater os materiais da base de cálculo do ISS com fulcro no inciso I, do §2º, do art.7º da LC 116/03. Esse ponto é bastante controvérsio, por isso ainda que o Grupo Julgador tenha colacionado jurisprudência a favor do fisco e o recorrente a seu favor, todas elas são decisões para casos concretos, não gerando efeito *erga omnes*.

A jurisprudência, como vem se observando, nos últimos tempos está oscilando, portanto no âmbito administrativo não pode ser adotada como pacificada.

Ademais, a decisão do STF com base no RE 603.497/MG abrange o exame da constitucionalidade do abatimento de materiais na vigência do Decreto-lei 406/68.

Reproduzo para não pairar dúvidas:

O Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao agravo regimental, assentando a impossibilidade de se deduzir, da base de cálculo do ISS devido pelas empresas da construção civil, o valor dos materiais empregados na obra. Segundo consta do acórdão impugnado, a base de cálculo do tributo deve corresponder ao preço total do tributo. Os embargos declaratórios interpostos contra o acórdão foram desprovidos.

No extraordinário interposto com alegada base na alínea "a" do permissivo constitucional, articula-se com a ofensa aos artigos 59 e 146, inciso III, letra "a", da Constituição Federal. Sustenta-se: o Decreto-lei 406/68, vigente na época dos fatos geradores, foi recepcionado como lei complementar pela Constituição de 1988 e não poderia ser alterado por norma inferior – a Lei 2.518/94, do município de Betim/MG.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 008/2014

A conclusão desta Conselheira é a mesma do Grupo Julgador, a decisão proferida no RE 603.497/MG não alcança fatos geradores ocorridos na vigência da LC 116/2003.

Nesse contexto não vislumbro ilegalidade, não havendo espaço para acolher as alegações do recorrente.

Ante o exposto, voto pela manutenção do AI 05/2014 na íntegra.

Os conselheiros, Ligia Maria Portilho Mello (suplente), Amadeu Bassani Soares, Marcelo Luiz Scariot, Lauren Fernandes Brugnera e Gerson Untertriefallner Costa, acompanharam o voto do relator, negando provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 29 de julho de 2014.

Ondina Maria Paulino Pinós
Conselheira Relatora

Patrícia de Souza Leandro
Presidente



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

ACÓRDÃO 009/2014

Processo nº 42.853 /2014

Recorrente: MHD - Produtos Eletroeletrônicos Ltda.

Assunto: Recurso Voluntário - ISSQN

Auto de Infração nº 30/2014

Ementa: Tributário. ISS. Prestação de serviço. Industrialização por encomenda. Subitem 14.05 da lista de serviços do anexo I Lei Municipal 4818/03. Incidência do tributo.

O presente processo administrativo tem sua origem no Procedimento de Revisão Fiscal nº 86.759/2013, instaurado em 10 de dezembro de 2013 a fim de analisar o cumprimento das obrigações fiscais relativas ao recolhimento do ISS próprio pelo contribuinte, no período abrangido entre os meses de janeiro/2009 a dezembro/2011.

Após a análise dos documentos solicitados ao contribuinte, (livros contábeis – diário e razão, notas fiscais, livro de registro do ISS, guias de recolhimento de ISS, etc.), foi constatada pela autoridade fiscal a prestação de serviços de industrialização por encomenda cujas receitas não foram oferecidas à tributação do imposto municipal, incidente sobre tais atividades. Consequentemente, foi lavrado o Auto de Infração nº 30/2014.

A empresa autuada apresentou Impugnação ao Auto de Infração, tendo sido negado provimento pelo Grupo Julgador de 1ª Instância, que manteve na íntegra a autuação atacada.

Da decisão do órgão julgador *a quo*, sobreveio o presente Recurso Voluntário, com requerimento de produção de prova pericial, sendo postulada a reforma da decisão recorrida, a fim de desconstituir o Auto de Infração objeto do processo em análise.

O representante da Fazenda Pública Municipal manifestou-se pelo desprovimento do recurso interposto, amparando as suas razões no julgamento de primeira instância.

Por se tratar de manifestação tempestiva, nos termos do artigo 83 da Lei 1.783/77 (Código Tributário Municipal), o presente Recurso Voluntário merecer ser conhecido, passando a ser analisado o seu mérito.

É o relatório.

mfp 1 20



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 009/2014

Realizada a defesa oral pelo procurador da recorrente, a matéria foi debatida entre os demais conselheiros, após o que passo a decidir.

I – PRELIMINARMENTE: DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL

A empresa recorrente solicita em suas razões recursais a produção de prova pericial, a fim de demonstrar que as atividades por ela desenvolvidas (e que foram alvo da autuação), enquadram-se nas hipóteses elencadas no Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados – RIPI, como processo de industrialização.

A realização do pedido de diligência e perícia está diretamente relacionada à formação da livre convicção do julgador, não cabendo coleta de prova para interesse único da defesa do contribuinte. Constando nos autos elementos suficientes à solução da lide, é desnecessária a sua realização.

Portanto, indefiro a perícia requerida, haja vista que a documentação comprobatória constante nos autos, no entender desta autoridade julgadora, já é o suficiente para a formação de sua convicção.

II – NO MÉRITO

Alega a recorrente que teve lavrado contra si o Auto de Infração nº 30/2014, face ao não recolhimento de ISS sobre as operações de industrialização por encomenda, as quais, segundo afirma, estão sujeitas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ou ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

A autoridade fiscal sustenta que os serviços prestados pela autora são de beneficiamento de matéria-prima de terceiros para fins de industrialização, e que tal processo consiste na chamada industrialização por encomenda ou terceirização de etapa de formação industrial, sendo cabível a incidência do ISS pelos serviços de beneficiamento, de acordo com o subitem 14.05 da lista de serviços do anexo I da Lei Municipal 4.818/03.

Conforme o Relatório de Atividades Fiscais que embasou a lavratura do Auto de Infração discutido, é descrito que a empresa recorrente prestou no período objeto da revisão fiscal, serviços de montagem, soldagem, revisão e testes de componentes eletrônicos fornecidos pelos contratantes de seus serviços, sendo o contribuinte recorrente o responsável pela realização dos referidos serviços e posterior devolução do produto final ao contratante.

m 2
RL



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 009/2014

Os registros contábeis e documentos fiscais da empresa recorrente, também permitem aferir pela descrição dos serviços prestados, que os mesmos se tratam de atividade de beneficiamento, pois classificam as operações como

"Industrialização efetuada para outra empresa" e ainda demonstram a entrada das mercadorias para beneficiamento, de propriedade do tomador de serviço.

Para que o beneficiamento seja tratado como serviço, sujeito, portanto, ao ISS, é necessário que resulte em melhoria no aspecto do objeto (sem modificar sua natureza, finalidade ou, ainda, que resulte no seu aperfeiçoamento), o que é o caso do presente processo, já que não são gerados novos produtos, havendo apenas um aprimoramento da matéria-prima, esta enviada de início pelo tomador do serviço.

Há previsão de incidência de ISS nos casos de industrialização por encomenda, estando tal atividade elencada no item 14.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03:

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.

Tal item é repetido literalmente pela Lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 4818/03.

Deve ainda ser salientado que, no caso em tela, a industrialização por encomenda é atividade-fim do contribuinte, sendo as afirmativas da autoridade fiscal corroboradas pelo próprio objeto social da empresa recorrente, conforme se pode aferir pelo seu contrato social consolidado, que apresenta em sua cláusula 2^a a seguinte redação:

"A sociedade terá por objeto social o ramo de indústria/eletroeletrônica, **preSTAçãO dE SERVIÇO INDUSTRIAL sOb ENCOMENDA** e comércio de peças e equipamentos eletroeletrônicos." (grifei).

m.j. 3/2



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 009/2014

Já é entendimento consolidado, inclusive no âmbito do Judiciário que o beneficiamento ou industrialização de mercadorias por encomenda de terceiros, constitui-se obrigação de fazer, em contraposição a uma obrigação de dar, sobre a qual incidiria ICMS, caracterizando, portanto, fato gerador tributável através de ISS. A execução do serviço é feita de acordo com o interesse exclusivo do cliente.

Não resulta da atividade a geração de novos produtos, mas apenas a melhoria do aspecto ou das propriedades do objeto através da aplicação sobre ele de outros materiais, sem modificar sua natureza ou finalidade.

Com efeito, como a própria empresa recorrente realça em sua resposta ao ofício nº 005/2014, não é ela contratada pelo fornecimento de materiais, mas, sim, pela excelência da sua atividade fabril. O contribuinte utiliza-se dos componentes fornecidos pelos próprios clientes a fim de executar os serviços de montagem, soldagem manual e após realiza a revisão e os testes das placas montadas, de tal forma que é de clareza hialina a preponderância do "fazer" sobre o "dar", ensejando a tributação das atividades em análise pelo ISS.

A fim de corroborar o argumento acima citado, valho-me do entendimento proferido no julgamento do paradigma sobre a matéria pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 888.852, de lavra do Ministro Luiz Fux, a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA. 1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar. 2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa "obrigação de dar" (artigo 155, II, da CF/88), na qual o



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 009/2014

interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num "dar um produto industrializado" pelo próprio realizador da operação jurídica. "Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente" (José Eduardo Soares de Melo, in "ICMS - Teoria e Prática", 8^a Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65). 3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar. 4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma "obrigação de fazer" (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado). 5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS "é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em desconsideração à hipótese



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 009/2014

de incidência do ISS." (Aires Barreto, no artigo intitulado "ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento", in Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 - citação efetuada por Leandro Paulsen, in Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul - ESMAFE, pág. 457). 6. Assim, "sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de 'prestação-fim', saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas 'prestações-meio' da sua realização" (Marcelo Caron Baptista, in "ISS: Do Texto à Norma - Doutrina e Jurisprudência da EC 1865 à LC 116/03", Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284). **7. In casu, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.** 8. O Item 14, Subitem 14.05, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor: "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." **9. A "industrialização por encomenda" constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista**



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 009/2014

que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o "prestador" (responsável pelo serviço encomendado) e o "tomador" (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

10. Ademais, nas operações de remessa de bens ou mercadorias para "industrialização por encomenda", a suspensão do recolhimento do ICMS, registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, decorre do posterior retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização.

11. Destarte, a "industrialização por encomenda", elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal).

14. Recurso especial provido. (REsp 888.852/ES, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04/11/2008, DJe 01/12/2008) (grifei)

Também são diversos os julgados do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul sobre a matéria, sendo colacionadas a seguir algumas ementas de recentes decisões:

AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MUNICÍPIO DE CAXIAS. PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. Não é necessária a produção de prova pericial quando o acervo probatório mostrar-se

mf 7
Y



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 009/2014

suficiente ao juízo de convencimento motivado. Caso em que o exame da matéria sub judice independe da realização de perícia contábil. Precedentes. ISS SOBRE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ATIVIDADE DE GALVANOPLASTIA. INCIDÊNCIA. Há incidência de ISS sobre a industrialização por encomenda, por se enquadrar no conceito de prestação de serviço e na previsão do item 14.05 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03. Irrelevante que os bens sejam posteriormente comercializados por quem os encomendou, uma vez que a atividade fim é a prestação de serviços. AGRAVO DESPROVIDO. UNÂNIME. (Agravo nº 70058685249, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em 27/03/2014) (grifei).

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE NO ITEM 14.05 DA LISTA ANEXA À LC 116/03. A industrialização por encomenda, com beneficiamento de bens de terceiros, constitui-se atividade-fim da empresa em relação a este ponto, e enquadra-se na Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar n. 116/2003, estando prevista no item n. 14.05. Precedentes do STJ e deste Tribunal de Justiça. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível nº 70056928765, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 20/11/2013) (grifei).

PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. TEMPESTIVIDADE. (...) TRIBUTÁRIO. INDUSTRIALIZAÇÃO TERCEIRIZADA OU POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISS. ARTIGOS 146, I, 155, § 2º, IX, "B", 156, III, CF/88, E ART. 1º, § 2º, LC N°



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 009/2014

116/2003, E ITEM 14.05, LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. A contar da vigência da LC nº 116/03 e respectiva lista de serviços anexa, desimporta, a efeitos de incidência do ISS, a destinação do bem ou sua incorporação ao processo produtivo, prevalecendo a atividade desenvolvida à encomendada, ausente qualquer ofensa ao sistema tributário estabelecido pela Constituição Federal, cujo art. 155, § 2º, IX, "b", estabelece a prevalência do tributo municipal do art. 156, III, nas denominadas operações mistas. (Apelação Cível nº 70042213520, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Arminio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 25/05/2011) (grifei).

ISS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BENEFICIAMENTO. JATEAMENTO. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. MULTA. CONFISCO. 1. Os serviços descritos no item 14.05 da Lei Complementar 116/03 - restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres de objetos - ainda que realizados por encomenda e destinados à industrialização, sujeitam-se ao ISS. Tratando-se de atividade-fim do prestador de serviço, afigura-se irrelevante, ao efeito tributário, sejam os bens utilizados, posteriormente, no processo de industrialização. 2. Comprovada a prática de infração à legislação tributária (deixar de escriturar devidamente no Livro Registro do ISSQN e de recolher, em até 90 dias após o prazo legal, o tributo devido), correta a aplicação da multa. Art. 83, inciso III, da Lei Complementar nº 12/94. A multa de 40% não se constitui em confisco. Recurso desprovido. (Apelação Cível nº 70038111134, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 28/10/2010) (grifei).

m
9
J



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 009/2014

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ISS. EXIGIBILIDADE.

A industrialização por encomenda caracteriza-se prestação de serviço, consistindo em obrigação de fazer, devendo ser tributado pelo ISS, uma vez que tal hipótese encontra-se elencada expressamente na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, no item 14.05. A parte impetrante tem como objeto a fundição de metais e ferro, cromagem, bem como prestação de serviço de mão de obra na fabricação de peças e máquinas industriais. Apelo provido. (Apelação Civil nº 70029902194, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Jorge Maraschin dos Santos, Julgado em 25/08/2010).

Desta forma, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Voluntário interposto, negando-lhe provimento quanto à prova pericial pretendida bem como para fins de manter, na íntegra, o Auto de Infração nº 30/2014.

Outrossim, intimado o recorrente da presente decisão, deverá ser oportunizado ao contribuinte o desconto nas multas aplicadas em caso de pagamento ou parcelamento voluntário, nos termos do artigo 69, da Lei 1.783/77.

Os conselheiros, Ligia Maria Portilho Mello (suplente), Lauren Fernandes Brugnera e Ondina Maria Paulino Pinós, acompanharam o voto do conselheiro relator, negando provimento ao recurso.

Sala das sessões, 29 de agosto de 2014.

Marcelo Luiz Scariot
Conselheiro Relator

Patricia de Souza Leandro
Presidente



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

ACÓRDÃO 010/2014

Processo nº 42.860/2014

Recorrente: MHD - Produtos Eletroeletrônicos Ltda.

Assunto: Recurso Voluntário - ISSQN

Auto de Infração nº 29/2014

Ementa: Tributário. ISS. Prestação de serviço. Industrialização por encomenda. Subitem 14.05 da lista de serviços do anexo I Lei Municipal 4818/03. Incidência do tributo.

O presente processo administrativo tem sua origem no Procedimento de Revisão Fiscal nº 86.759/2013, instaurado em 10 de dezembro de 2013 a fim de analisar o cumprimento das obrigações fiscais relativas ao recolhimento do ISS próprio pelo contribuinte, no período abrangido entre os meses de janeiro/2009 a dezembro/2011.

Após a análise dos documentos solicitados ao contribuinte, (livros contábeis – diário e razão, notas fiscais, livro de registro do ISS, guias de recolhimento de ISS, etc.), foi constatada pela autoridade fiscal a prestação de serviços de industrialização por encomenda cujas receitas não foram oferecidas à tributação do imposto municipal incidente sobre tais atividades. Consequentemente, foi lavrado o Auto de Infração nº 29/2014.

A empresa autuada apresentou Impugnação ao Auto de Infração, tendo sido negado provimento pelo Grupo Julgador de 1ª Instância, que manteve na íntegra a autuação atacada.

Da decisão do órgão julgador *a quo*, sobreveio o presente Recurso Voluntário, com requerimento de produção de prova pericial, sendo postulada a reforma da decisão recorrida, a fim de desconstituir o Auto de Infração objeto do processo em análise.

O representante da Fazenda Pública Municipal manifestou-se pelo desprovimento do recurso interposto, amparando as suas razões no julgamento de primeira instância.

Por se tratar de manifestação tempestiva, nos termos do artigo 83 da Lei 1.783/77 (Código Tributário Municipal), o presente Recurso Voluntário merecer ser conhecido, passando a ser analisado o seu mérito.

É o relatório.

mf J



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação... **ACÓRDÃO 010/2014**

Realizada a defesa oral pelo procurador da recorrente, a matéria foi debatida entre os demais conselheiros, após o que passo a decidir.

I – PRELIMINARMENTE: DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL

A empresa recorrente solicita em suas razões recursais a produção de prova pericial, a fim de demonstrar que as atividades por ela desenvolvidas (e que foram alvo da autuação), enquadram-se nas hipóteses elencadas no Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados – RIPI, como processo de industrialização.

A realização do pedido de diligência e perícia está diretamente relacionada à formação da livre convicção do julgador, não cabendo coleta de prova para interesse único da defesa do contribuinte. Constando nos autos elementos suficientes à solução da lide, é desnecessária a sua realização.

Portanto, indefiro a perícia requerida, haja vista que a documentação comprobatória constante nos autos, no entender desta autoridade julgadora, já é o suficiente para a formação de sua convicção.

II – NO MÉRITO

Alega a recorrente que teve lavrado contra si o Auto de Infração nº 29/2014, face ao não recolhimento de ISS sobre as operações de industrialização por encomenda, as quais, segundo afirma, estão sujeitas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ou ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

A autoridade fiscal sustenta que os serviços prestados pela autora são de beneficiamento de matéria-prima de terceiros para fins de industrialização, e que tal processo consiste na chamada industrialização por encomenda ou terceirização de etapa de formação industrial, sendo cabível a incidência do ISS pelos serviços de beneficiamento, de acordo com o subitem 14.05 da lista de serviços do anexo I da Lei Municipal 4.818/03.

Conforme o Relatório de Atividades Fiscais que embasou a lavratura do Auto de Infração discutido, é descrito que a empresa recorrente prestou no período objeto da revisão fiscal, serviços de montagem, soldagem, revisão e testes de componentes eletrônicos fornecidos pelos contratantes de seus serviços, sendo o contribuinte recorrente o responsável pela realização dos referidos serviços e posterior devolução do produto final ao contratante.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 010/2014

Os registros contábeis e documentos fiscais da empresa recorrente, também permitem aferir pela descrição dos serviços prestados, que os mesmos se tratam de atividade de beneficiamento, pois classificam as operações como “Industrialização efetuada para outra empresa” e ainda demonstram a entrada das mercadorias para beneficiamento, de propriedade do tomador de serviço.

Para que o beneficiamento seja tratado como serviço, sujeito, portanto, ao ISS, é necessário que resulte em melhoria no aspecto do objeto (sem modificar sua natureza, finalidade ou, ainda, que resulte no seu aperfeiçoamento), o que é o caso do presente processo, já que não são gerados novos produtos, havendo apenas um aprimoramento da matéria-prima, esta enviada de início pelo tomador do serviço.

Há previsão de incidência de ISS nos casos de industrialização por encomenda, estando tal atividade elencada no item 14.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03:

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.

Tal item é repetido literalmente pela Lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 4818/03.

Deve ainda ser salientado que, no caso em tela, a industrialização por encomenda é atividade-fim do contribuinte, sendo as afirmativas da autoridade fiscal corroboradas pelo próprio objeto social da empresa recorrente, conforme se pode aferir pelo seu contrato social consolidado, que apresenta em sua cláusula 2^a a seguinte redação:

“A sociedade terá por objeto social o ramo de indústria/eletroeletrônica, prestação de serviço industrial sob encomenda e comércio de peças e equipamentos eletroeletrônicos.” (grifei)



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 010/2014

Já é entendimento consolidado, inclusive no âmbito do Judiciário que o beneficiamento ou industrialização de mercadorias por encomenda de terceiros, constitui-se obrigação de fazer, em contraposição a uma obrigação de dar, sobre a qual incidiria ICMS, caracterizando, portanto fato gerador tributável através de ISS.

A execução do serviço é feita de acordo com o interesse exclusivo do cliente.

Não resulta da atividade a geração de novos produtos, mas apenas a melhoria do aspecto ou das propriedades do objeto através da aplicação sobre ele de outros materiais, sem modificar sua natureza ou finalidade.

Com efeito, como a própria empresa recorrente realça em sua resposta ao ofício nº 005/2014, não é ela contratada pelo fornecimento de materiais, mas, sim, pela excelência da sua atividade fabril. O contribuinte utiliza-se dos componentes fornecidos pelos próprios clientes a fim de executar os serviços de montagem, soldagem manual e após realiza a revisão e os testes das placas montadas, de tal forma que é de clareza hialina a preponderância do "fazer" sobre o "dar", ensejando a tributação das atividades em análise pelo ISS.

A fim de corroborar o argumento acima citado, valho-me do entendimento proferido no julgamento do paradigma sobre a matéria pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 888.852, de lavra do Ministro Luiz Fux, a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. "INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA". LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA. 1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar. 2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 010/2014

"obrigação de dar" (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num "dar um produto industrializado" pelo próprio realizador da operação jurídica. "Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente" (José Eduardo Soares de Melo, in "ICMS - Teoria e Prática", 8^a Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65). 3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar. 4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma "obrigação de fazer" (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado). 5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS "é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas corresponesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação... ACÓRDÃO 010/2014

em desconsideração à hipótese de incidência do ISS." (Aires Barreto, no artigo intitulado "ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento", in Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 - citação efetuada por Leandro Paulsen, in Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8^a ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul - ESMAFE, pág. 457). 6. Assim, "sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de 'prestações-fim', saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas 'prestações-meio' da sua realização" (Marcelo Caron Baptista, in "ISS: Do Texto à Norma - Doutrina e Jurisprudência da EC 1865 à LC 116/03", Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284). 7. In casu, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização. 8. O Item 14, Subitem 14.05, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor: "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." 9. A "industrialização por encomenda" constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 010/2014

relação jurídica instaurada entre o "prestador" (responsável pelo serviço encomendado) e o "tomador" (encomendante); a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado. 10. Ademais, nas operações de remessa de bens ou mercadorias para "industrialização por encomenda", a suspensão do recolhimento do ICMS, registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, decorre do posterior retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização. 11. Destarte, a "industrialização por encomenda", elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria - obrigação de dar - e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal). 14. Recurso especial provido. (REsp 888.852/ES, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04/11/2008, DJe 01/12/2008) (grifei).

Também são diversos os julgados do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul sobre a matéria, sendo colacionadas a seguir algumas ementas de recentes decisões:

AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MUNICÍPIO DE CAXIAS. PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. Não é necessária a produção de prova pericial quando o acervo probatório mostrar-se suficiente ao juízo de convencimento motivado. Caso em que o exame da matéria sub judice independe da realização de perícia contábil. Precedentes.



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 010/2014

ISS SOBRE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ATIVIDADE DE GALVANOPLASTIA. INCIDÊNCIA. Há incidência de ISS sobre a industrialização por encomenda, por se enquadrar no conceito de prestação de serviço e na previsão do item 14.05 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03. Irrelevante que os bens sejam posteriormente comercializados por quem os encomendou, uma vez que a atividade fim é a prestação de serviços. AGRAVO DESPROVIDO. UNÂNIME. (Agravo nº 70058685249, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cesar, Julgado em 27/03/2014) (grifei).

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE NO ITEM 14.05 DA LISTA ANEXA À LC 116/03. A industrialização por encomenda, com beneficiamento de bens de terceiros, constitui-se atividade-fim da empresa em relação a este ponto, e enquadra-se na Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar n. 116/2003, estando prevista no item n. 14.05. Precedentes do STJ e deste Tribunal de Justiça. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível nº 70056928765, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 20/11/2013) (grifei).

PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. TEMPESTIVIDADE. (...) TRIBUTÁRIO. INDUSTRIALIZAÇÃO TERCEIRIZADA OU POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISS. ARTIGOS 146, I, 155, § 2º, IX, "B", 156, III, CF/88, E ART. 1º, § 2º, LC Nº 116/2003, E ITEM 14.05, LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. A contar da vigência da LC nº 116/03 e respectiva lista de serviços anexa, desimporta, a efeitos de incidência do ISS, a destinação do bem ou sua incorporação ao processo produtivo, prevalecendo a atividade desenvolvida à encomendada, ausente



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação... ACÓRDÃO 010/2014

qualquer ofensa ao sistema tributário estabelecido pela Constituição Federal, cujo art. 155, § 2º, IX, "b", estabelece a prevalência do tributo municipal do art. 156, III, nas denominadas operações mistas. (Apelação Cível nº 70042213520, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Arnínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 25/05/2011) (grifei).

**ISS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.
BENEFICIAMENTO. JATEAMENTO. LEI
COMPLEMENTAR 116/2003. MULTA. CONFISCO.**

1. Os serviços descritos no item 14.05 da Lei Complementar 116/03 - restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres de objetos - ainda que realizados por encomenda e destinados à industrialização, sujeitam-se ao ISS. Tratando-se de atividade-fim do prestador de serviço, afigura-se irrelevante, ao efeito tributário, sejam os bens utilizados, posteriormente, no processo de industrialização. 2. Comprovada a prática de infração à legislação tributária (deixar de escriturar devidamente no Livro Registro do ISSQN e de recolher, em até 90 dias após o prazo legal, o tributo devido), correta a aplicação da multa. Art. 83, inciso III, da Lei Complementar nº 12/94. A multa de 40% não se constitui em confisco. Recurso desprovido. (Apelação Cível nº 70038111134, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 28/10/2010) (grifei).

9



ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuação...

ACÓRDÃO 010/2014

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. ISS. EXIGIBILIDADE.

A industrialização por encomenda caracteriza-se prestação de serviço, consistindo em obrigação de fazer, devendo ser tributado pelo ISS, uma vez que tal hipótese encontra-se elencada expressamente na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, no item 14.05. A parte impetrante tem como objeto a fundição de metais e ferro, cromagem, bem como prestação de serviço de mão de obra na fabricação de peças e máquinas industriais. Apelo provido. (Apelação Cível nº 70029902194, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Jorge Maraschin dos Santos, Julgado em 25/08/2010).

Desta forma, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Voluntário interposto, negando-lhe provimento quanto à prova pericial pretendida bem como para fins de manter, na íntegra, o Auto de Infração nº 29/2014.

Outrossim, intimado o recorrente da presente decisão, deverá ser oportunizado ao contribuinte o desconto nas multas aplicadas em caso de pagamento ou parcelamento voluntário, nos termos do artigo 69, da Lei 1.783/77.

Os Conselheiros, Ligia Maria Portilho Mello (suplente), Lauren Fernandes Brugnera e Ondina Maria Paulino Pinós, acompanharam o voto do conselheiro relator, negando provimento ao recurso.

Sala das sessões, 29 de agosto de 2014.

Marcelo Luiz Scariot
Conselheiro Relator

Patrícia de Souza Leandro
Presidente