

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.471/11/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168435-58  
Impugnação: 40.010128843-16  
Impugnante: UNICAPA – União dos Aplicadores de Pavimento Asfáltico Ltda  
IE: 001374817.01-22  
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

### **EMENTA**

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA – ICMS/ISSQN – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CBUQ (MASSA ASFÁLTICA). Constatou-se falta de recolhimento de ICMS referente a operações de venda de Concreto Betuminoso Usinado a Quente (CBUQ), desacobertas de documentação fiscal hábil, uma vez que a empresa fornecedora da mercadoria utilizou nota fiscal de serviço nas saídas de tal produto, contrariando a legislação de regência do ICMS. Infração caracterizada, haja vista que a UNICAPA não realizou prestações de serviços de aplicação de massa asfáltica, bem como a atividade por ela desenvolvida não se subsume à hipótese de não incidência prevista na LC nº 87/96 (art. 3º, inciso V) e na Lei nº 6763/75 (art. 7º, inciso XXIV). Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada na alínea “a” do inciso II do art. 55 da mesma lei. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS referente à venda de massa asfáltica (CBUQ) e/ou industrialização para empresa de construção e/ou engenharia, no período de 01/01/05 a 31/12/06, desacoberta de documentação fiscal hábil, tendo em vista a utilização de nota fiscal de prestação de serviços autorizada pelo município.

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

Insta destacar que, do trabalho de auditoria fiscal realizado na empresa União dos Aplicadores de Pavimento Asfáltico Ltda (UNICAPA), culminou na lavratura de 16 (dezesesseis) Autos de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que no dia 15/09/10 foi realizada a copiagem em arquivos eletrônicos no estabelecimento da empresa UNICAPA conforme documentos e CD-R acostados às fls. 373/393 – Anexo VII do PTA nº 01.000168435-58.

A Fiscalização elegeu como sujeito passivo da obrigação tributária a empresa fornecedora da mercadoria (UNICAPA – União dos Aplicadores de Pavimento Asfáltico Ltda), que consta no Auto de Infração com a seguinte denominação: Sujeito Passivo.

Observa-se que, neste Processo Tributário Administrativo, a sujeição passiva é composta apenas pela UNICAPA, configurando-se exceção aos demais processos, cujo polo passivo é formado pela UNICAPA e pelas empresas destinatárias da mercadoria.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a empresa UNICAPA, ora denominada Autuada, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 396/411.

Alega a Defesa em síntese que, independente de fornecer e aplicar, ou, somente fornecer a massa asfáltica a construtoras, a hipótese é de incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e não de ICMS, como quer o Fisco.

Informa que a UNICAPA possui equipamentos e pessoal para aplicar a massa asfáltica.

Cita jurisprudência, doutrina, pareceres, consultas e legislação tributária que entende lhe socorrer.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em Manifestação de fls. 566/591, refuta as alegações da defesa aos seguintes argumentos, em síntese.

Alega que a UNICAPA industrializa a massa asfáltica e vende para construtoras, sendo estas que a aplica em obras de construção civil.

Sustenta que durante todo o processo de apuração dos fatos a Autuada, por meio do sócio Sr. Túlio Menin de Oliveira Santos, sempre fez questão de deixar claro que apenas fazia usinagem da massa asfáltica e que não fazia a aplicação do produto, fato devidamente declarado pelo citado sócio, conforme documentação juntada aos autos.

Informa que nos vários PTAs emitidos foram acostados diversos documentos, apresentados pelas empresas construtoras, em resposta a termos de intimação, nos quais foi possível verificar que a relação das construtoras com a UNICAPA era estritamente comercial, cabendo a esta, apenas, a venda do Concreto Betuminoso Usinado a Quente (CBUQ) (massa asfáltica).

Explica que a empresa UNICAPA foi intimada a apresentar documentos que demonstrassem ter realizado e/ou ter capacidade para realização dos serviços de aplicação de massa asfáltica em várias oportunidades.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta que, em resposta por escrito, o sócio Sr. Túlio Menin de Oliveira Santos deixou claro que o serviço prestado pela empresa para os quais foram emitidas notas fiscais de serviço, se restringia em seus dizeres “a usinagem do material em nosso estabelecimento” e que os únicos equipamentos utilizados em pavimentação asfáltica que apresentara tem como objetivo a locação.

Destaca que, mesmo após intimação, cientificando a UNICAPA de que a não incidência do ICMS ocorre apenas no caso dela ser a aplicadora da massa asfáltica, atuando neste caso como empresa de construção civil, deu nova oportunidade para que a empresa apresentasse documentos que comprovassem a realização dos serviços típicos da construção civil e nada foi apresentado, concluindo, então, que a empresa não apresentou tal documentação porque nunca atuou com serviços de pavimentação asfáltica, e sim, com a venda e industrialização de massa asfáltica para terceiros, construtoras.

Com relação aos contratos com a Copasa, apresentados por algumas das construtoras, que permitiam a subcontratação desde que com prévio credenciamento, o Fisco informa que intimou a UNICAPA a apresentar autorizações/credenciamentos junto à Copasa no caso de ter realizado serviço de recomposição da pavimentação asfáltica, entretanto, a empresa nada apresentou.

Ao final, pede pela procedência do lançamento.

### **Do Julgamento**

Em sessão realizada em 03/08/11, presidida pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelos Conselheiros Antônio César Ribeiro e Fernando Luiz Saldanha, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 16/08/11.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Relator) que julgou procedente o lançamento e o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor) que julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a Coobrigada do polo passivo da obrigação tributária. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

Em sessão realizada em 16/08/11, presidida pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, em preliminar, à unanimidade, a 1ª Câmara de Julgamento, decidiu pela prorrogação do pedido de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos da Portaria nº 04/01, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 23/08/11.

---

### ***DECISÃO***

Cinge-se a controvérsia acerca da identificação do tributo – se ICMS ou ISSQN – que deve incidir sobre as operações realizadas pela empresa UNICAPA, consistente na venda e industrialização de massa asfáltica (CBUQ) para construtoras para que estas a aplicasse em obras de construção civil.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado pelo Fisco, em diligência ao estabelecimento da Autuada, evidenciou-se que a Contribuinte tem como atividade a industrialização e venda de Concreto Betuminoso Usinado a Quente (CBUQ) (massa asfáltica), o que será demonstrado adiante.

### Do Conjunto Probatório

Conforme informações constantes nos autos, no momento da ação fiscal, o Fisco lavrou termo de intimação no qual solicitou à UNICAPA, ora Autuada, a apresentação de diversos documentos com a finalidade de verificar a condição de contribuinte do ICMS da empresa.

Em resposta ao citado termo de intimação, a Autuada apresentou, dentre outros, os seguintes documentos acostados ao Anexo 3 dos autos:

1 – recibo de documentos contendo declaração assinada pelo sócio Sr. Túlio Menin de Oliveira Santos de **“nunca ter locado equipamento de terceiros nem mesmo equipamentos de sua propriedade a terceiros”**;

2 – relação de equipamentos e veículos;

3 – documento no qual consta informação, dada pelo citado sócio da UNICAPA, de que os equipamentos adquiridos conforme notas fiscais em anexo, abaixo citadas, têm por objetivo futura locação, e, também, esclarecimento acerca dos dizeres **“valor de material e equipamentos na execução da obra.....” “das notas fiscais de serviço se referem a usinagem do material em nosso estabelecimento, situado na BR 381 KM 425,3 no bairro Jardim Piemont em Betim/MG”**, constando ainda, a observação de que **“o equipamento referido é a usina de asfalto e os materiais referidos são necessários para o funcionamento da mesma”**;

4 – cópia da Nota Fiscal de Entrada nº 001885, datada de 24/08/10, emitida por Egesa Engenharia S/A, referente à compra de ativo imobilizado (motoniveladora hidráulica);

5 – cópia do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 13087, datado de 21/07/10, cujo emitente é a empresa Linck S/A Equipamentos Rodoviários e Industriais, referente à compra de vibrocabadora de asfalto;

6 – cópia do DANFE nº 00002, datado de 08/07/10, cujo emitente é a empresa Martop – Construções e Terraplanagem, referente à compra de rolo compactador;

7 – cópia do DANFE nº 8276, datado de 20/07/10, cujo emitente é a empresa Ciber, Equipamentos Rodoviários e Industriais, referente à compra de rolo compactador;

8 – cópia do DANFE nº 000040, datado de 15/03/10, cujo emitente é a empresa Ciber, BHMáquinas Imp. Export. Ltda Serra, referente à compra de rolo compactador;

9 – notas fiscais de serviço utilizadas no período de janeiro/04 a julho/10 (as cópias de tais documentos encontram-se no Anexo 6 dos autos a que elas se referem).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, em busca da verdade material dos fatos, intimou as empresas de construção civil/engenharia, clientes da UNICAPA, a apresentarem os contratos que mantinham com esta empresa. Os documentos apresentados por estas empresas estão acostados no Anexo 4 dos Autos de Infração emitidos.

Abaixo, segue quadro contendo, em síntese, respostas às intimações do Fisco apresentadas pelas empresas construtoras/engenharia (Anexo 4 dos autos):

PTA nº	Sujeição Passiva	Síntese do conteúdo das respostas das empresas construtoras/engenharia em atendimento às intimações do Fisco - fls. dos autos
01000168435-58	Somente UNICAPA	Nestes autos o Fisco acostou documentação contendo respostas das Construtoras no sentido de que a empresa UNICAPA fornecia a massa asfáltica; ARTs; partes de contratos - fls. 38/104.
01000168461-15	UNICAPA/ Construtora Temer Ltda	A Construtora informa, por escrito, que embora a Copasa não tenha expressa e formalmente autorizado a contratação da referida subempreitada, realizada junto a UNICAPA, é importante lembrar que tal subcontratação em momento algum foi questionada pela Copasa, enquanto contratante principal dos serviços, de modo que os serviços subcontratados foram efetiva e devidamente prestados, quitados e inclusive tributados pelo ISSQN, segundo se infere pelas NFs de serviços apresentadas; apresenta parte de contrato entre a Construtora e a Copasa com cláusula de que a subcontratação só é permitida com autorização expressa e prévia da Copasa; fls. 29/70.

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

01000168475-11	UNICAPA/Progeo Engenharia Ltda	A empresa não apresentou contrato com a UNICAPA, somente com a contratante da obra; fls. 27/50.
01000168452-08	UNICAPA/Construtora Zag Ltda	A construtora apresentou relação das obras as quais aplicou CBUQ usinado pela UNICAPA; fls. 27/33.
01000168458-79	UNICAPA/ Seisan Engenharia e Construção	A Construtora apresentou declaração do diretor informando que o compromisso da UNICAPA com ela era de fornecimento de massa asfáltica em sua usina em Betim/MG; apresenta contratos entre a Construtora e contratantes (Pref. Mun. de Contagem) com cláusula de não subcontratação; fls. 30/55.
01000168454-61	UNICAPA/Sabril Pavimentação e Urbanização	A Construtora apresentou, por escrito, esclarecimento acerca da compra de massa asfáltica da empresa UNICAPA, informando que os carreteiros da Sabril ou terceirizados retiram a massa asfáltica, já pronta, nas dependências da UNICAPA em Betim, sendo emitida NF de usinagem de asfalto..., apresentou NF de serviço de pavimentação asfáltica por ela emitida para os contratantes; fls. 28/38.
01000168476-93	UNICAPA/EMTEL Empreendimentos Tecnológicos	A empresa apresentou contratos de empreitada entre ela e a Copasa com cláusula de subcontratação só com prévia e expressa autorização; fls. 27/39.
01000168456-15	UNICAPA/Sonel Engenharia	A empresa de engenharia enviou e-mail ao Fisco informando que não há contratos de subempreitada de prest. de serviço com a UNICAPA e que não houve autorização expressa pela Copasa para autorizar subempreitada com a UNICAPA; fls. 28/77.

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

01000168491-81	UNICAPA/Infrater Engenharia Ltda	A empresa de engenharia informa que os contratos com a UNICAPA foram verbais e que esta presta serviços com utilização de material, equipamento e mão de obra em usinagem de CBUQ, em suas instalações na Rod. BR. 381, KM 475, bem como aplicação CBUQ em várias obras de responsabilidade dela, conforme notas fiscais relacionadas no termo de intimação. Apresenta relação de obras nas quais foram utilizados os materiais das NFs; contratos entre a empresa de engenharia e a Prefeitura de Nova Serrana, contendo cláusula de não poder subcontratar as obrigações contratuais sem prévia e expressa concordância da Prefeitura por escrito e outro que veda a subcontratação total ou parcial a terceiros; ARTs; fls. 28/99.
01000168457-98	UNICAPA/Momento Engenharia e Empreendimentos Ltda	A empresa informa que a UNICAPA faz parte do seu quadro de fornecedores, atendendo com o fornecimento de emulsão asfáltica e concreto betuminoso; informa que gerava uma ordem de compra para a UNICAPA e retirava a mercadoria; apresenta as citadas ordens de compra; apresenta contratos com a Copasa com cláusula de que subcontratação só com prévia e expressa autorização; fls. 33/50.
01000168477-74	UNICAPA/Consirel Construtora Silveira	A Construtora apresenta relação das obras em que foram utilizados os materiais fornecidos pela UNICAPA; apresenta cópias dos contratos de serviços entre a Construtora e a Copasa com cláusula de que a subcontratação só com prévia e expressa autorização e as ARTs pertinentes; fls. 34/70.
01000168484-36	UNICAPA/Senic Serv. de Engenharia	A empresa de engenharia apresenta partes de contratos com a Copasa com cláusula de subcontratação somente com prévia e expressa autorização; ARTs pertinentes; fls. 32/39.

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

01000168436-39	UNICAPA/Sergel Engenharia	A empresa de engenharia apresenta cópias de contratos entre ela e a UNICAPA, constando como objeto a prestação de serviços de execução de CBUQ nas obras da Sergel em diversos municípios de Minas Gerais; ARTs; partes de contratos entre a Sergel e a Copasa constando cláusula de que a subcontratação total ou parcial a terceiros dependerá de prévia e expressa autorização da Copasa; contratos de subempreitada para pavimentação com fornecimento e aplicação de CBUQ entre a Sergel e a Global Engenharia - entre a Sergel e a Prefisan Ltda; contrato entre a Sergel e o Serviço Municipal de Água e Esgoto de Ouro Preto com cláusula de que a execução dos serviços não poderá ser cedida ou sublocada exceto por motivos de força maior ou caso fortuito; cópia proposta comercial entre a Sergel e a Construtora Sanenco; fls. 37/138.
01000168453-81	UNICAPA/Construtora R Fonseca Ltda	A Construtora apresenta relação de contas a pagar à UNICAPA; ARTs; partes de contratos com a Copasa com cláusula de que a subcontratação só com prévia e expressa autorização; fls. 48/117.
01000168460-34	UNICAPA/Construtora Comim Ltda	A Construtora apresenta declaração informando que os contratos com a UNICAPA para fornecimento de massa asfáltica em suas obras foram verbais, apresenta relação das obras constando o contratante e serviços realizados; fls. 32/57.
01000168474-48	UNICAPA/GPO Mercantil e Engenharia Ltda	A empresa de engenharia informa que os contratos com a UNICAPA foram verbais; apresenta relação de obras, ARTs e contrato entre a Pref. Mun. de Contagem e a empresa de engenharia com cláusula de não subcontratação; fls. 28/40.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frise-se, por oportuno, que a UNICAPA, por meio do sócio Sr. Túlio Menin de Oliveira Santos, deixou consignado que apenas fazia usinagem da massa asfáltica e que não fazia a aplicação do produto, conforme se observa da documentação anexada aos autos pelo Fisco.

Vale citar excertos da manifestação fiscal, com algumas adequações de estilo, referente ao PTA nº 01.000168477-74, cujo conteúdo é o mesmo em todos os Autos emitidos, nos quais o Fisco analisa os elementos probantes constantes no lançamento:

- o Fisco extraiu do arquivo eletrônico copiado do estabelecimento da UNICAPA, a título exemplificativo, para demonstrar a incapacidade operacional da empresa para realizar o serviço de aplicação o seguinte: a existência de 21 obras que receberão material da UNICAPA para aplicação da massa asfáltica no mesmo dia, 01/02/06. Para que a UNICAPA realizasse tais serviços de aplicação da massa asfáltica, necessitaria de um número muito maior de equipamentos (do que os cinco apresentados em sua defesa) e de funcionários operacionais (1 operador de usina, 6 motoristas e 6 ajudantes, à época do dia analisado, conforme relação apresentada às fls. 258/279) para operar as duas usinas e aplicar a massa asfáltica nestas obras, ainda que fossem todas de simples tapa buracos;

- a industrialização no estabelecimento da Autuada que possui 2 usinas (nome do equipamento que faz a mistura) no endereço, exige, no mínimo, 2 funcionários para operar as duas usinas, 1 funcionário para operar a pá carregadeira que abastece as usinas, 1 funcionário para controlar a pesagem na saída dos veículos e motoristas para buscar brita e areia utilizadas na mistura, portanto, dos funcionários operacionais (ajudantes e operador) apresentados, há apenas três a mais do que o mínimo necessário, restando óbvio que este número é suficiente apenas para o funcionamento da usina em caso de folgas, férias, afastamentos médicos e faltas;

- a operação de vibroacabadora necessita de profissional específico e que a realização de serviço de aplicação da massa asfáltica necessita de um Engenheiro responsável, conforme Lei Federal Nº 6.496/77 que disciplina a Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), que não consta do quadro de funcionários da Impugnante;

- nenhum dos veículos utilizados para dar saída na massa asfáltica confere com a relação apresentada pela empresa constando veículos de sua propriedade. Em consulta por amostragem, identificou-se que alguns veículos são de propriedade do cliente identificado na

última coluna da planilha constante na manifestação fiscal;

- a UNICAPA foi intimada a apresentar documentos que demonstrassem ter realizado e/ou ter capacidade para realização dos serviços de aplicação da massa asfáltica. Em resposta, conforme documentos constantes no Anexo 3 do Auto de Infração, a empresa declara que os serviços prestados por ela, para os quais se emitiu notas fiscais de serviço, se restringia em seus dizeres “a usinagem do material em nosso estabelecimento” e que os únicos equipamentos utilizados em pavimentação asfáltica que apresentara tem como objetivo a locação;

- a UNICAPA foi cientificada de que a não incidência do ICMS ocorre apenas no caso dela ser a aplicadora da massa asfáltica, atuando neste caso como empresa de construção civil. Mesmo intimada, a empresa não apresentou documentos que comprovem a realização dos serviços típicos da construção civil; entendendo, o Fisco, que ela nunca atuou com serviços de pavimentação asfáltica, pois um serviço que exige transporte para a movimentação de máquinas de grande porte e que tem como principais clientes órgãos públicos haveria de possuir diversos documentos arquivados, documentos relativos a licitações, conhecimentos de transporte etc.;

- nas respostas à intimação das construtoras, foram apresentados alguns contratos com a Copasa que permitia a subcontratação desde que com prévio credenciamento. Intimada a apresentar autorizações/credenciamentos junto a Copasa no caso de ter realizado serviço de recomposição da pavimentação asfáltica, novamente, a UNICAPA nada apresentou;

- a UNICAPA, em sede de defesa, apresentou um recibo de uma suposta aquisição de equipamento (máquina vibrocabadora) de uma das empresas que figura junto com ela no polo passivo de um dos Autos de Infração lavrados, PTA nº 01.000168491.81, todavia, tal documento não pode ser considerado como prova idônea, pois não foi apresentado, como no caso dos demais equipamentos, a nota fiscal de aquisição e nenhum comprovante idôneo de pagamento. Os documentos dos demais equipamentos apresentados (3 rolos compactadores, 1 compactador de pneus, 1 pá carregadeira e locação de 1 retroescavadeira em 2009), continua sendo muito aquém do necessário para se demonstrar capacidade para efetuar a pavimentação de todas as obras cujas saídas se deram no mesmo dia;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ainda que se admitisse que a máquina vibroacabadora, a época dos fatos, realmente pertencesse à UNICAPA, em razão das diversas obras concomitantes, do reduzido número de pessoal, da quantidade de equipamentos insuficientes e da falta de pessoal qualificado, pode-se concluir que a UNICAPA não possuía capacidade para executar os serviços de pavimentação;

- verificado que a alegação de compra de máquina vibroacabadora destoa do que foi declarado pela Contribuinte durante o início dos trabalhos, intimou-se, novamente, a UNICAPA e a empresa que forneceu o recibo de venda da máquina supracitada para que apresentassem comprovantes idôneos que possam confirmar a veracidade da aquisição de tal máquina, todavia, as empresas não conseguiram apresentar nenhum documento idôneo que comprovasse a operação e **nem mesmo a movimentação durante anos de uma máquina de 14 toneladas;**

- o Fisco acostou aos autos cópia do livro Diário da empresa que forneceu o recibo da citada máquina, demonstrando não possuir qualquer lançamento da entrada de valores correspondente ao recibo nem da saída da máquina;

- o Fisco anexou cópia da declaração de imposto de renda pessoa jurídica da UNICAPA, na qual não constam compras para o Ativo Permanente no exercício de 2006;

- o Fisco não acatou as cópias dos livros Diário e Razão do exercício de 2006 apresentados pela UNICAPA, alegando a compra do equipamento, por não estarem revestidos das formalidades legais, conforme comprova a certidão emitida pela Junta Comercial acostada aos autos;

- O Fisco intimou a UNICAPA para que fosse apresentado o comprovante de transporte da máquina. Entretanto, a referida empresa informou não possuir comprovantes de transporte da máquina para as diversas obras porque a transportava em veículo próprio. Ocorre que este veículo é um caminhão de carroceria com capacidade de carga de 9 toneladas (a máquina, conforme informado anteriormente, pesa 14 toneladas);

- o Fisco acostou aos autos informação prestada pelo representante de vendas do equipamento em Minas Gerais constando que **tal equipamento pesa 14,7 toneladas e que o transporte deve ser feito por caminhão prancha;**

- A UNICAPA apresentou a NF-e de entrada nº 171, de 04/03/11, emitida por Tratoranel Tratores Ltda, com intuito de comprovar que tal máquina lhe pertencia e que em 2011, após uma reforma, conforme foto anexada, foi revendida. Todavia, tal documento foi emitido irregularmente por um suposto vendedor na qualidade de pessoa física, sem documento que comprove a propriedade;
- explica o Fisco que, diante da incapacidade das duas empresas possuírem documentos idôneos capazes de comprovar a suposta transação comercial, conclui-se que a propriedade da máquina não foi provada e que, no PTA, ficou plenamente demonstrado que o recibo possui diversos indícios de fraude, não sendo considerado como documento hábil para fazer prova no presente processo;
- o Fisco ainda intimou as empresas, clientes da Autuada, para apresentar documentos que pudessem demonstrar onde e quem efetivamente efetuou os serviços de aplicação da massa asfáltica. Em resposta, conforme documentos constantes no Anexo 4, as empresas apresentaram declarações, contratos e ARTs das obras, nos quais foi possível verificar que a relação das construtoras com a UNICAPA era estritamente comercial, cabendo a UNICAPA, apenas, o fornecimento da mercadoria Concreto Betuminoso Usinado a Quente - CBUQ (massa asfáltica).

Outrossim, a declaração prestada pelo sócio Sr. Túlio Menin de Oliveira Santos de que não aplicava a massa asfáltica mas, apenas a fornecia, somada aos demais elementos e circunstâncias dos autos, tal declaração certamente milita em favor da Fiscalização uma vez que, como se verá adiante, no caso concreto, a sujeição ativa é mesmo do Estado de Minas Gerais, cabendo a este o imposto incidente na operação.

Assim, da análise do conjunto probatório dos autos restou demonstrada a incapacidade operacional da empresa UNICAPA para realizar o serviço de aplicação da massa asfáltica e que a atividade por ela desenvolvida é a industrialização e a venda de tal produto.

### **Da Incidência do Imposto Estadual**

Nesse diapasão, vale definir o que é a mercadoria Concreto Betuminoso Usinado a Quente (CBUQ). Segundo definição da Faculdade de Engenharia da Universidade Federal de Juiz de Fora – Departamento de Transportes e Geotécnica:

O concreto asfáltico, também chamado de Concreto Betuminoso Usinado a Quente (CBUQ), é um revestimento flexível, resultante da mistura a quente, em usina apropriada, de agregado mineral graduado, material de enchimento (*filer*) e material betuminoso, espalhada e comprimida a quente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É a mistura de mais alta qualidade, em que um controle rígido na dosagem, mistura e execução deve atender às exigências de estabilidade, durabilidade, flexibilidade e resistência ao deslizamento preconizadas pelas Normas Construtivas.

(...)

Geralmente são utilizados os seguintes materiais na composição de um concreto asfáltico:

- Materiais betuminosos: CAP 30/45, 50/70, 85/100.
- Agregados graúdos: pedra britada, escória britada, seixo rolado britado ou não.
- Agregados miúdos: areia, pó de pedra ou mistura de ambos.
- Filer: Cimento Portland, cal, pó calcário (...)

(TRN 032 - pag 169. Pavimentação – Prof. Geraldo Luciano de Oliveira Marques)

Como bem salientou o Fisco, a massa asfáltica é um produto obtido por meio de um processo de industrialização, na modalidade de transformação.

Cuida-se o lançamento de operações, cuja controvérsia foi disciplinada pela Constituição Federal, que definiu os limites entre os campos de competência tributária de Estados e Municípios relativamente a ICMS e ISSQN, *verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de 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.

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

Assim, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir ICMS sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior" (CF/88, 155, II) e "sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios" (CF/88, art. 155, IX, b).

Aos Municípios compete instituir o ISSQN que incidirá sobre os "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II, definidos em lei complementar" (CF, art. 156, III).

Por força do art. 146, inciso III da CF/88, cabe à lei complementar definir o fato gerador dos impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (grifou-se)

Nesse sentido, com relação ao ICMS, assim define a Lei Complementar nº 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Importante destacar que, para confirmar a incidência do ICMS é imprescindível que haja operação de circulação de mercadoria.

Portanto, são requisitos necessários à ocorrência do fato gerador do imposto em comento a operação, a circulação e a mercadoria.

Para que haja operação é necessário vislumbrar a existência de um negócio jurídico que promova a transferência de bens e/ou mercadorias, conforme comprovado nos autos.

Assim, a circulação da mercadoria também restou demonstrada no presente caso, tendo em vista que houve circulação física, consubstanciada na movimentação de

um ponto a outro; jurídica, em razão da mudança de titularidade da propriedade; e econômica, por constituir uma etapa do processo econômico de circulação.

A propósito, conforme lição de CARRAZZA (2010, p. 42) “mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia”.

A finalidade mercantil da massa asfáltica produzida pela UNICAPA está fartamente comprovada nos autos.

Nestes termos, os requisitos para incidência do ICMS encontram-se presentes e confirmados pelas provas constantes dos autos.

Por outro lado, acerca do ISSQN, assim dispõe a LC nº 116/03:

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.

(...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Examinando a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, verifica-se a existência dos seguintes serviços:

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

(...)

7 - Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

(...)

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, **pavimentação**, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (**exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS**). (grifou-se)

Deduz-se, da regra retromencionada, que se sujeitam ao ISSQN todos os serviços de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, **e que somente o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do canteiro de obras se sujeitam ao ICMS.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frise-se, o que o item 7.02 da Lista de Serviços quer dizer é que os materiais produzidos pelo prestador do serviço fora do canteiro de obras, em fábrica ou indústria, **ou por terceiros que não são empresas de construção civil, como no caso da UNICAPA, são legítimas “mercadorias”,** sujeitas, assim, ao ICMS (por força do art. 155, inciso II da Constituição Federal).

Nesse diapasão, importante trazer à baila a regra da não incidência prevista na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6763/75, no que interessa o caso em tela:

LC nº 87/96

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

V - 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, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar; (grifou-se)

Lei nº 6763/75

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

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

"XXIV - a saída de concreto cimento ou asfáltico para emprego em obra de construção civil, quando preparado por construtor no trajeto até a obra."

Efeitos de 21/11/2001 a 29/12/2005 - Acrescido pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 33, ambos da Lei 14.062, de 20/11/2001, MG de 21. (grifou-se)

Imperioso salientar que, é condição *sine qua non* para a não incidência do ICMS, prevista no art. 7º, inciso XXIV da Lei nº 6763/75 c/c com o art. 3º, inciso V da LC 87/96, **que a saída da mercadoria tenha sido promovida pelo responsável da aplicação, in casu, pelo executor (empreiteiro ou subempreiteiro) da pavimentação asfáltica. Condição que há de ser cumprida integral e comprovadamente.**

O posicionamento e a interpretação adotados pela Fiscalização no lançamento em análise, qual seja, de que a venda de massa asfáltica pela indústria a empresas construtoras não está inserida na hipótese de não incidência prevista na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6763/75 coaduna-se com a decisão do Tribunal de Justiça/MG abaixo colacionada, senão veja-se:

**CONSTATA-SE, DOS AUTOS, QUE A APELADA DEDICA-SE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DENTRE ELES A PAVIMENTAÇÃO DE ESTRADAS E VIAS PÚBLICAS, NOS QUAIS SE UTILIZA DA MASSA ASFÁLTICA DENOMINADA CBUQ (CONCRETO BETUMINOSO USINADO A QUENTE). ESTA É PREPARADA E**



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCESSADA EM USINA PRÓPRIA DA APELADA, QUE, DEPOIS, SE ENCARREGA DE TRANSPORTÁ-LA AO LOCAL DA OBRA, EM VEÍCULOS ESPECIAIS, PARA POSTERIOR APLICAÇÃO NO SERVIÇO PRESTADO.

QUER A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL CARACTERIZAR A SAÍDA DESTA MASSA ASFÁLTICA COMO SAÍDA DE MERCADORIAS E, VIA DE CONSEQÜÊNCIA, TRIBUTÁ-LA POR MEIO DO ICMS. OCORRE, PORÉM, QUE NÃO PODE SER ELA CARACTERIZADA COMO MERCADORIA, UMA VEZ QUE SUA PRODUÇÃO SE DÁ, ATENDENDO ÀS PECULIARIDADES DAS OBRAS A SEREM REALIZADAS PELA APELADA, OBSERVADOS OS PADRÕES TÉCNICOS ESPECÍFICOS DA ESTRADA OU VIA PÚBLICA QUE SERÁ PAVIMENTADA.

**ASSIM, AO QUE PARECE, NÃO HÁ QUALQUER ATO DE MERCANCIA NA PRODUÇÃO DA MASSA ASFÁLTICA E SUA POSTERIOR UTILIZAÇÃO NAS OBRAS CONTRATADAS À APELADA E, POR ISSO, SUA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO DAQUELA NÃO PODE SER CONSIDERADA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ICMS.**

**SITUAÇÃO DIVERSA OCORRERIA, SE A APELADA TIVESSE COMO OBJETIVO SOCIAL A PRODUÇÃO E A VENDA DO CBUQ (CONCRETO BETUMINOSO USINADO A QUENTE). AÍ, SIM, ESTARIA CARACTERIZADA A CIRCULAÇÃO, A JUSTIFICAR A QUESTIONADA INCIDÊNCIA.** APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.334.493-4/00 (EM CONEXÃO COM A APELAÇÃO CÍVEL Nº 334.500-6) - COMARCA DE BELO HORIZONTE - DATA DA PUBLICAÇÃO: 29/08/2003 - RELATOR: DES. AUDEBERT DELAGE. (GRIFOU-SE)

Vale destacar a Consulta de Contribuintes em que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) se manifestou sobre a questão, dando solução nos seguintes termos:

CONSULTA Nº 006/2007

(...)

Solução:

(...)

**2 - As operações com massa asfáltica estarão alcançadas pela não-incidência do ICMS quando promovidas pela empreiteira ou subempreiteira responsável pela aplicação do produto em obra de construção civil, conforme estabelecido pelo inciso XX, art. 5º, Parte Geral do RICMS/2002. Esta situação constitui hipótese alcançada pelo ISS, de competência municipal, consoante disposição contida no item 7.02 da Lista de Serviços a que se refere a Lei Complementar nº. 116/2003.**

Sendo assim, em se tratando de tomadora de serviço que promova somente operações alcançadas pelo ISS, não estará configurada sua condição de contribuinte

do imposto estadual, não se aplicando, por conseqüência, a isenção sobre a prestação de serviço realizada. **Caso, entretanto, a tomadora promova saídas de massa asfáltica desvinculadas da condição de empreiteira ou subempreiteira, suas operações serão tributadas pelo ICMS e as prestações alcançadas pela isenção do imposto. (grifou-se)**

*In casu*, a atividade da UNICAPA consiste na industrialização e venda de massa asfáltica para diversas construtoras, para que estas apliquem tal produto em obras de construção civil, e não se encontra prevista na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, o que implica reconhecer a incidência do ICMS.

Em vista do caráter residual do ISSQN, o professor Ricardo Lobo Torres sobre o tema ensina:

“... o ISS incide sobre os fatos geradores não incluídos na órbita dos outros impostos sobre a produção e circulação de riquezas (IPI, ICMS, IOF) e por essa extrema complexidade carece da enumeração taxativa da lei complementar.” (Torres, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 11ª ed.: Renovar, 2004, pp. 397 e 398).

Sendo assim, a fabricação de CBUQ (massa asfáltica), atividade da Autuada, não constitui prestação de serviço, e sim, produção de mercadoria para a prática de atos de mercancia, tributável pelo ICMS.

Conforme afirmado alhures, na situação vertente, restou demonstrada, com provas robustas, a circulação econômica, jurídica e física da mercadoria – massa asfáltica.

Na mesma linha de entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), vale transcrever decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em que ficou consignada a não aplicabilidade da Súmula nº 167 em razão do concreto cimento ser produto diferente do concreto asfáltico, conforme abaixo:

1. TRATA-SE DE AGRAVO DE INSTRUMENTO DE DECISÃO QUE DEIXOU DE ADMITIR RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO EM FACE DE ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL QUE, EM EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITOS DE ICMS, DEU PROVIMENTO À APELAÇÃO DO ORA AGRAVADO PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO, DECIDINDO QUE INCIDE ICMS SOBRE MASSA ASFÁLTICA PRÉ-MISTURADA TRANSPORTADA ATÉ O LOCAL DA OBRA. NO RECURSO ESPECIAL, FUNDADO NAS ALÍNEAS A E C DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL, O RECORRENTE APONTA, ALÉM DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL, OFENSA AO ITEM 32 DO DECRETO-LEI 406/68 E À SÚMULA 167/STJ, AO ARGUMENTO DE QUE (A) NÃO HÁ O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, MAS SOMENTE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASFALTAMENTO, DE MODO QUE NÃO SE TRATA DA EXCEÇÃO CONTIDA NO REFERIDO ITEM 32 A ENSEJAR INCIDÊNCIA DE ICMS; (B) A MASSA ASFÁLTICA É SEMELHANTE À MASSA DE

CONCRETO A QUE ALUDE O REFERIDO VERBETE, NÃO HAVENDO SENTIDO EM NÃO SE ESTENDER ÀS EMPRESAS QUE REALIZAM ASFALTAMENTO DE VIAS O MESMO TRATAMENTO CONFERIDO ÀS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, EM FACE DA IDENTIDADE DAS ATIVIDADES POR ELAS REALIZADAS. A INADMISSÃO DO RECURSO ESPECIAL FEZ-SE A CONSIDERAÇÃO DE QUE (A) AFASTAR A CONCLUSÃO DO ACÓRDÃO DE QUE NÃO SE TRATA DA HIPÓTESE DO ITEM 32 DO DECRETO-LEI 406/68, QUE PREVÊ A INCIDÊNCIA DE ISS, ENCONTRA ÓBICE NA SÚMULA 7/STJ, **JÁ QUE FICOU ASSENTADO EXISTIR FORNECIMENTO DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, QUE FICA SUJEITO AO ICMS;** (B) A DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO FOI DEVIDAMENTE COMPROVADA. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, O AGRAVANTE ALEGA, ESSENCIALMENTE, E QUE (A) SE TRATA DA HIPÓTESE DO ALUDIDO ITEM 32; (B) O DISSENSO PRETORIANO FOI DEVIDAMENTE DEMONSTRADO. 2. O ACÓRDÃO RECORRIDO AMPARA SUA CONCLUSÃO NAS SEGUINTE BASES FÁTICAS: (A) **“A PRÓPRIA APELADA TRANSFORMA A MASSA EM ASFALTO, OU SEJA, HÁ FORMAÇÃO DE OUTRO MATERIAL FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, COM DESTINAÇÃO COMERCIAL, DAÍ POR QUE SER CONSIDERADA AQUELA MERCADORIA PARA FINS TRIBUTÁRIOS” (FL. 157);** (B) **“NÃO É HIPÓTESE DO ITEM 32 DO DECRETO-LEI Nº 406/68, PREVENDO A INCIDÊNCIA DE ISS, PORQUANTO É EXECUTADO O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS, FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, QUE FICA SUJEITO AO ICMS” (FL. 158);** (C) **“NÃO PODE SER APLICADA A SÚMULA 167 DO STJ, POIS A MESMA TRATA DE FORNECIMENTO DE CONCRETO, PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL, PREPARADO NO TRAJETO ATÉ A OBRA EM BETONEIRAS ACOPLADAS, NÃO SENDO O CASO DOS AUTOS, CUJO PRODUTO É FORMADO EM MOMENTO ANTERIOR AO TRANSPORTE.** AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 654.176 - RS (2005/0013182-8), 09/06/2005, RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

### **Da Capacidade Financeira dos Sócios**

Ressalte-se que, em sede de impugnação, a UNICAPA acostou aos autos, dentre outros documentos, cópias de registro de empregados, em que consta o sócio Sr. Túlio Menin de Oliveira Santos como gerente administrativo assalariado, com remuneração de R\$ 840,94 (oitocentos e quarenta reais e noventa e quatro centavos), conforme documento de fl. 486.

Já na nona alteração contratual da Autuada, datada de 06/08/09, acostada pela Defesa na fase de impugnação, verifica-se que seus sócios, o Sr. Nísio Caetano Araújo (sócio administrador) e o Sr. Túlio Menin de Oliveira Santos (sócio capitalista) residem no mesmo prédio em Contagem, no bairro Eldorado, classificado como sendo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

um bairro de baixo poder aquisitivo, onde residem, em regra, operários. Imperioso frisar que se trata um bairro industrial de baixa renda.

Em contradição com o acima exposto, o responsável técnico, conforme contrato social anexo aos autos, reside em um bairro de alta renda – Luxemburgo – em Belo Horizonte.

Ora, ao conjugar as informações relativas ao padrão de vida adotado pelos sócios da UNICAPA, com os dados desta empresa, que exige capital elevado e um alto nível financeiro de contratos assinados, por ser uma grande indústria de massa asfáltica, constata-se patente a contradição.

Some-se a isto, a evidente falta de capacidade financeira do sócio Sr. Túlio Menin de Oliveira Santos que, de empregado com baixo salário, conforme comprovado nos autos, passa a ser sócio capitalista de uma indústria que movimenta muitos contratos/fornecimentos de mercadorias de valores significativos.

Da mesma forma, o outro sócio Sr. Nísio Caetano Araújo, embora dele não tenha outras informações nos autos, é inegável que a sua capacidade econômica/financeira é discutível.

Embora simples, a Fiscalização não cuidou de anexar comprovantes de renda (Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física), certidão de propriedades de bens, dentre outros, visto que entendeu suficiente a farta documentação anexada aos Autos de Infração emitidos.

Diante do exposto, vê-se dos autos que a UNICAPA se situa à margem da legislação, com um quadro societário composto por pessoas com condições econômico-financeiras incompatíveis, ou, no mínimo, questionáveis, ao porte da empresa, que certamente atua baseada em um “acordo” com as destinatárias construtoras/empresas de engenharia.

O referido “acordo” entre a UNICAPA e as construtoras/empresas de engenharia resta demonstrado quando se observa que, em relação ao ICMS suprimido, agrega-se um plus de 21,95% (vinte e um vírgula noventa e cinco por cento) (alíquota relativa ao cálculo do ICMS “por dentro”) ao custo das empresas autuadas, percentual que representa o imposto que deixa de ser incorporado ao valor da massa asfáltica.

Dessa forma, tem-se quadro claro de simulação.

Repita-se, pela importância, que se trata de evidente simulação, no caso, com o fito de driblar o Fisco mineiro já que, ao tributar a venda de massa asfáltica pelo ISSQN, contrariamente à legislação de regência desses impostos, conforme demonstrado alhures, a Autuada habilitou-se, *ipso facto*, à fruição de vantagens financeiras concedidas pela tributação por este imposto em detrimento do ICMS.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 16/08/11. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que o julgavam improcedente. Na oportunidade o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, retificou o seu voto. Participaram do julgamento, além do

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

signatário, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), Fernando Luiz Saldanha e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 23 de agosto de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente / Relator**

*MHG/cam*

CC/MIG

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

---

Acórdão:	20.471/11/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000168435-58	
Impugnação:	40.010128843-16	
Impugnante:	UNICAPA – União dos Aplicadores de Pavimento Asfáltico Ltda	
	IE: 001374817.01-22	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O feito fiscal em referência versa sobre a imputação fiscal de que o sujeito passivo (Autuada) promoveu saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais hábeis para acobertar as operações fiscalizadas. Segundo o Fisco, a Autuada utilizou-se de notas fiscais de serviço para contabilizar a receita da venda de CBUQ (massa asfáltica) e da industrialização das mercadorias recebidas, cobrada do autor da encomenda.

Em extenso relatório anexo ao Auto de Infração (AI), o Fisco pontua que circunstâncias flagradas ali pela fiscalização conduziram à legitimidade das exigências contidas no presente AI, tais como o fato de que a Autuada, primeiramente, “recebia mercadorias diretamente faturadas para seus clientes a título de pagamento da usinagem do CBUQ e/ ou mercadoria enviada para usinagem”; “até março de 2010 não possuía nenhum dos equipamentos necessários para realizar a atividade de aplicação de massa asfáltica, seja próprio ou locado de terceiro”; “não mantinha em seu quadro de pessoal profissionais, contratados ou terceirizados, habilitados a prestar o serviço de aplicação do CBUQ em obras de pavimentação asfáltica”; “Em 2010, a empresa adquiriu equipamentos para aplicação de massa asfáltica. Entretanto, os mesmos se encontravam em sua filial na cidade de Lavras com destino à locação, exclusivamente”; “A Autuada operava desde 1999 sem inscrição estadual, à margem da Legislação Estadual, fornecendo concreto betuminoso a quente – CBUQ a diversas construtoras industrializado por ela”.

Sobre tais itens pontuados no relatório fiscal há também uma extensa explicação do Fisco a consagrar a legitimidade das exigências fiscais.

Exigem-se ICMS, MR e MI (capitulada no artigo 55, II, letra “a” da Lei nº 6763/75)

“Data maxima vênia”, não merece acolhimento a acusação fiscal em comento pelo que resta demonstrado nos autos.

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

Novamente então vem o debate que é agora temperado com o argumento de que a não incidência prestigiada na legislação não alcança o caso vertente, porque a autuada (Unicapa) não aplica o CBUQ em obra de construção civil. Não há, no entanto, qualquer flagrante “*in loco*” atestando esta situação defendida pelo Fisco que utiliza de conjecturas tais como: a falta de capacidade técnica e de pessoal da Unicapa no mister desta atividade.

#### DOS EQUIPAMENTOS TÉCNICOS

No que diz respeito aos equipamentos, o Fisco argumenta que somente a partir de março de 2010 a Unicapa detinha equipamentos necessários à aplicação de massa asfáltica.

No conjunto probatório, no entanto, o processo foi instruído com notas fiscais e recibos de pagamento de equipamentos adquiridos pela Autuada em período anterior a esta data de 2010. Há equipamentos adquiridos em 2005 e anos seguintes também (fls. 422/435 do PTA nº 01.000168453-81), como também há demonstração de locação de equipamentos e transporte dos mesmos em datas anteriores a esta defendida pelo Auto de Infração.

Há recibo inclusive de que a Autuada “vendeu” em janeiro de 2006 um equipamento denominado de “Máquina Acabadora” da marca “Ciber AS-12”, ou seja, vendeu o que estava em seu acervo “maquinário” que era usado na aplicação da massa asfáltica (fls. 422 do PTA nº 01.000168453-81). Há aquisições até mesmo em leilão (fls. 429 do PTA nº 01.000168453-81) de rolo vibratório que, do ponto de vista dos autos, é também usado na aplicação da massa asfáltica.

Na discussão do feito, quando do julgamento, restou festejado o documento de fls. 28 (PTA nº 01.000168453-81) que está compondo também os demais feitos, dando conta que o sócio TÚLIO MENIN DE OLIVEIRA, prestou declaração dando conta em setembro de 2010 que nunca locou equipamentos de terceiros e nunca também locou equipamentos a terceiros.

Ora, esta declaração não pode e não deve ser levada a ferro e fogo e isolada nos autos porque, primeiramente, prestada em setembro de 2010. Os fatos geradores em debate são de 2005 até julho de 2007 (PTA nº 01.000168453-81), portanto é crível admitir que uma locação “pontual” e isolada tenha passado “batido” pela declarante, tal

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como a locação demonstrada nos autos, às fls. 435 (PTA nº 01.000168453-81), que foi definitivamente assinada por outro representante da empresa Sr. Cleber Oliveira atestando que a Autuada de fato já locou equipamentos.

Porém, com a devida “vênia”, analisando esta declaração com as demais provas contidas neste feito percebe-se que de fato a empresa detinha equipamentos de “aplicação de massa asfáltica” a época dos fatos geradores.

Aliás, com a redobrada e necessária “vênia”, nem nos debates quando do julgamento e muito menos nas manifestações fiscais restou esclarecido o que os equipamentos enumerados aqui às fls. 422/425 (PTA nº 01.000168453-81), adquiridos, vendidos e locados pela Unicapa, estavam fazendo lá na empresa à época dos fatos geradores (?) estando o Fisco a insistir que ela, Unicapa, não tinha equipamento técnicos necessários à aplicação da massa asfáltica.

Ora, esta afirmativa do Fisco não encontra respaldo no conjunto probatório, pois se ela não tinha, que não a partir de março de 2010, equipamentos necessários ao mister da aplicação da massa asfáltica, o que estes equipamentos lançados e noticiados aqui e que são próprios à aplicação da massa asfáltica estavam fazendo lá na empresa Autuada na época dos fatos geradores?

Com a devida “vênia” a nosso sentir esta afirmativa da Fiscalização acerca da “falta de equipamentos técnicos” não se condiz com o conjunto probatório constante dos autos. Aliás, não condiz com a própria natureza da empresa, pois os próprios autos dão conta que ela, Unicapa, lida com esta atividade há mais de 10 (dez) anos, ou seja, não se pode negar que ela, Autuada não tenha “know how” nesta labuta.

Da mesma forma, não existe nos autos qualquer elemento técnico dando conta que os equipamentos apresentados pela Autuada não sejam próprios para aplicação de massa asfáltica na forma definida na peça de impugnação.

Outro ponto defendido pelo Fisco em peças anexas ao AI está no fato de que, às fls. 29 (PTA nº 01.000168453-81), há uma declaração da Autuada de que os equipamentos contidos nos documentos fiscais apresentados, às fls. 31/35 do mesmo PTA em comento, atestando que os equipamentos adquiridos “naquelas notas fiscais apresentadas”, seriam apenas para futura locação.

Ora, em que isso socorre o trabalho fiscal?

A nosso sentir nada, pois a declaração, primeiramente, é pontual no sentido de informar que **SOMENTE AQUELES EQUIPAMENTOS DAQUELAS 5 (cinco) notas fiscais** seriam destinados a futura locação, ou seja, a declaração não abarca **OS DEMAIS EQUIPAMENTOS DA AUTUADA**.

Em segundo plano, esta declaração não alcança os fatos geradores de maneira preponderante.

Portanto, também este documento quando confrontado com a prova material, contida nos autos, dá outra conotação ao caso que trilha em favor da defesa.

### **DA MÃO DE OBRA APLICADA**



Outro ponto defendido pelo Fisco no sentido de afastar a aplicação da massa asfáltica feita pela Autuada está no fato de que ela não possui funcionários técnicos capazes de tal aplicação e nem quantidade técnica necessária, no entanto, sequer o Fisco aponta, tecnicamente, nos autos, qual seria o “*expert*” necessário a tal labor e qual seria também a quantidade correta para cada caso, pois, analisando o caso de um simples “tapa buraco” usando massa asfáltica, observa-se que é uma atividade feita também pela Autuada e, como se vê no dia-a-dia nas ruas e avenidas da Capital, não se vê em casos tais nem equipamentos estrondosos e muito menos profissionais diferenciados àqueles de uma obra de construção civil.

Efetivamente, não se extrai dos autos que os empregados contidos e apresentados no processo como sendo da Autuada não detenham capacidade técnica à aplicação da massa asfáltica e nem há nos autos também que a quantidade que a Autuada detém seja insuficiente a tal mister.

Portanto, também aqui observamos a fragilidade do feito fiscal em comento, “permissa vêniam”.

#### **DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PAVIMENTAÇÃO ASFÁLTICA**

Não bastassem as questões pontuais que foram abordadas pelo Fisco e pela Autuada e que foram objeto de registro no presente voto vencido, temos, de outra forma, que enfrentar também a questão de fundo destes autos que a nosso sentir requer a compreensão da atividade/operação autuada pelo Fisco.

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

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

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

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

A vedação da subcontratação defendida também pelo Fisco em casos tais há de convir não alcança esta hipótese, até porque, ainda que se enfrente eventual impedimento contratual, temos no caso vertente que se trataria na pior hipótese de um

ilícito civil que nunca torna “incidente” o que não tem tributação pelo ICMS. O fato é que a subcontratação está demonstrada nos autos por vários documentos sendo crível e necessário registrar que muitos pactos desta ordem ocorrem inclusive verbalmente, até porque não foi o serviço total que foi “subcontratado”, mas sim uma única “etapa” dele.

Até porque, no feito fiscal nº 01.000168476-58 julgado em conjunto com os demais feitos sequer consigna vedação nos contratos de subcontratação, como também há outros feitos, como no caso da “Teme Engenharia” (PTA 01.000168461-15) que atuou como coobrigada ali, dando conta que subcontratou empresas e que este fato nunca foi questionado pela COPASA e demais municípios interessados, portanto, nem ilícito civil pode ser enxergado em casos tais.

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

### **DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS**

Colocada a dinâmica lançada no parecer técnico exarado pelo SICEPOT/MG que dá conta de que em uma prestação de serviços de pavimentação a mistura física dos materiais é apenas uma etapa do serviço, temos, no caso presente que insistir também que não há na hipótese que falar em incidência do ICMS.

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

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

**“...A mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga, ainda quando a empreitada envolve fornecimento de materiais. Material, mesmo misturado para o fim específico de utilização em certas obras, não se confunde com mercadoria (RE 82.501/SP transcrito na peça de defesa a fls. 377 do PTA nº 01.000168453-81)**

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

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

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

O já citado art. 7º, inciso XXIV da Lei 6.763/75 não obsta a aplicação do concreto por empreiteiro ou subempreiteiro, ou seja, ainda que a subcontratação alcance

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apenas a realização da mistura do concreto, ficando a aplicação por conta do empreiteiro, o ICMS não incide sobre a saída do concreto para aplicação na obra de construção civil. Esta é a regra do ordenamento mineiro.

Acrescenta-se ainda que mesmo se a Autuada (Unicapa) não aplicasse a massa asfáltica, o que é dito em respeito ao debate, não haveria incidência do ICMS, pois a Construtora (que fornece todo o material), pretensa encomendante da massa asfáltica, teria utilizado a mistura na realização do serviço de pavimentação, não havendo, portanto, subsequente industrialização ou comercialização a ensejar o ICMS. As consultas, 217/2.005 e 245/2010, referendam tal interpretação.

Diante de tudo isso, reputo que não há incidência do ICMS em casos tais seja em que caminho se tome, pois a prestação de serviços em obras como a registradas nos autos devem ser consideradas como um todo e a destinação, siga que caminho fora, insiste-se, é a obra civil.

Diante do exposto, e pedindo “vênia” aos votos condutores, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 23 de agosto de 2011.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**