

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

Acórdão: 23.244/19/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001142208-57  
Impugnação: 40.010146770-41  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.  
IE: 362094007.13-72  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens alheios à atividade do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Corretas as exigências do ICMS apurado, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de novembro de 2013 a agosto de 2018, relativos a bens utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento autuado, uma vez que destinados a obras de construção civil (utilizados em “Estradas, Pontes e Arruamentos Internos” e “Acesso Mina do Andrade”).

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31/43, acompanhada dos documentos de fls. 44/80, com as seguintes alegações, em síntese:

- sustenta que a legislação estadual não faz distinção entre ativos ligados à linha principal e à linha marginal, existindo óbice ao crédito apenas em relação aos bens absolutamente alheios à atividade produtiva;

- entende que o art. 70, § 3º do RICMS/02 veda o crédito tão somente nas situações em que o bem não seja utilizado direta ou indiretamente na atividade industrial;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- alega que as condições a serem preenchidas para o direito ao crédito oriundo de aquisições de bens integrantes do Ativo Imobilizado são menores do que aquelas relacionadas às entradas de mercadorias em geral, sob o fundamento de a necessidade de interação direta entre o bem e a posterior saída tributada não é aplicável;

- relata que os itens autuados têm função indireta no seu processo produtivo, o que lhe garante as apropriações de créditos de ICMS efetuadas quando de suas aquisições, haja vista sua classificação como materiais utilizados em obras de construção civil associadas às linhas de produção, de escoamento de produção ou de chegada e recebimento de matérias-primas;

- conclui que a vedação ao crédito de mercadorias empregadas em obras de construção civil somente se aplica caso as obras não possuam nexo de causalidade com as operações tributadas;

- aponta que caso um maquinário utilizado no processo produtivo possa gerar crédito quando de sua entrada, as entradas dos bens que compõem a estrutura construtiva em que ele se apoia também devem permitir os creditamentos de ICMS correspondentes;

- destaca a vinculação dos itens autuados com os seus processos produtivos e comercial;

- descreve, de forma resumida, o processo siderúrgico;

- acosta planilhas informativas a respeito dos bens que compõe a estrutura construtiva e destaca que eles foram utilizados como componentes da linha férrea que dá acesso à mina de minério de ferro de “Andrade”, filial da Impugnante, situada no município de Bela Vista de Minas, ou na construção de estradas, pontes e arruamentos internos;

- aduz que em relação aos materiais aplicados na construção da linha férrea que dá acesso à “Mina do Andrade”, por comporem a ferrovia, que tem como objetivo viabilizar o transporte de minério de ferro para o processo de sinterização, estes itens visam à expansão da capacidade produtiva do seu estabelecimento e, por conseguinte, se relacionam à consecução da sua atividade econômica;

- informa que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG já havia reconhecido o direito ao crédito relacionado a estes tipos de materiais;

- cita Acórdão nº 16.153/03/1ª do CC/MG;

- defende as apropriações dos créditos referente aos itens empregados na construção de estradas, pontes e arruamentos internos, sob o argumento de que as vias construídas têm o propósito de escoar suas matérias-primas e seus produtos acabados;

- entende que a aplicação cumulativa da multa de revalidação e isolada, caracteriza *bis in idem*;

- requer a realização de prova pericial e elenca os quesitos de fls. 40/41.

Pede a procedência da impugnação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização manifesta-se às fls. 83/94, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 104/129, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 40/41.

No entanto, a perícia requerida afigura-se desnecessária, pois a matéria versada nos autos é eminentemente de direito, restringindo-se à análise da legitimidade dos créditos relativos a bens utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento autuado, uma vez que destinados a obras de construção civil (rubricas “Estradas, Pontes e Arruamentos Internos” e “Acesso Mina do Andrade”).

Assim sendo e considerando-se que as informações contidas nos autos são suficientes para o desate da matéria, o que ficará evidenciado na análise de mérito, indefere-se a prova pericial requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, a saber:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º. Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de novembro de 2013 a agosto de 2018, relativos a bens utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento autuado, uma vez que destinados a obras de construção civil

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(utilizados em “Estradas, Pontes e Arruamentos Internos” e “Acesso Mina do Andrade”).

Segundo informação do Fisco lançada no próprio relatório do Auto de Infração, a rubrica “Acesso Mina do Andrade” refere-se “à construção, reforma ou reparo da ferrovia que dá acesso à mineradora que abastece a usina siderúrgica”, filial do estabelecimento autuado, IE 062.094007.16-30.

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, conforme demonstrativo acostado à fl. 27.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, após se reportar ao art. 20, § 1º e 2º da Lei Complementar nº 87/96 e aos arts. 29 e 32, inciso III da Lei nº 6.763/75, afirma que, “conquanto não tenha a lei definido em que condições os ativos em geral serão considerados alheios (com exceção do veículo de uso pessoal), a premissa a ser adotada para tanto deve se pautar em um critério lógico de causalidade entre o bem específico e a concretização da atividade tributada pelo ICMS. Afinal, a lei complementar autoriza o referido crédito na proporção de tais saídas tributadas”.

Acrescenta que, a própria definição contábil já encerra, em si mesma, a necessária afetação do ativo à operação desenvolvida pelo sujeito passivo, pois “o artigo 179 da Lei nº 6.404/76 – a ser observado pela legislação tributária por força do art. 110 do CTN -, se refere aos ‘... bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade”.

Pondera, assim, que “será então alheio à atividade do estabelecimento o ativo que não exercer um papel naquilo que consiste a atividade-fim do contribuinte, vale dizer, todo bem que, uma vez retirado, deixe de gerar saídas tributadas pelo imposto”.

Aduz que “o ativo imobilizado difere das mercadorias em geral quanto às condições para gerar o direito de crédito do ICMS. Para esses outros bens, a norma exige não só que sejam pertinentes à atividade do estabelecimento, mas, também, que não sejam destinados ao uso e consumo deste (art. 33, I), pressupondo uma ligação direta e intrínseca com a mercadoria objeto de saída tributada”, tanto é que esse critério adicional foi refletido na legislação estadual que, em relação a tais bens, exige, para tanto, sejam “... consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”.

Entende, dessa forma, que “as exigências para fins de concessão do direito de crédito de um ativo imobilizado devem ser menores do que aquelas dirigidas às mercadorias em geral, é dizer, a necessidade de interação direta entre o bem e a posterior saída tributada não se lhe aplica”, tanto é que o parágrafo 3º do art. 70 do RICMS/02 estabelece que são considerados alheios à atividade do estabelecimento “todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação”.

A seu ver, “será diretamente utilizado na atividade industrial, por exemplo, o maquinário no qual é beneficiada a matéria-prima, gerando o produto objeto de

*posterior saída tributada. Mas, afora a máquina, em si, permite-se o crédito pela aquisição de ativos que atuam de forma indireta, ou seja, aquilo que o meio direto (máquina) necessita para operar. Neste contexto se enquadra, obviamente, a estrutura construtiva em que se apoia, obrigatoriamente, todo equipamento industrial de porte”.*

Complementa afirmando que “o artigo 1º, III, da Instrução Normativa DLT nº 1/98, deve ser interpretado no sentido de que as mercadorias destinadas a construção ou ampliação do estabelecimento não conferem crédito do ICMS somente e na medida em que a construção ou ampliação não possuir relação de causalidade com as operações tributadas”, vale dizer, “o termo ‘estabelecimento’ consignado no referido permissivo coincide com o conceito de espaço físico que serve de apoio administrativo à atividade-fim do contribuinte, dissociado de suas áreas produtivas”.

Ao discorrer sobre a vinculação dos bens autuados com o processo produtivo e comercialização, a Impugnante afirma que os itens cujos créditos de ICMS foram glosados dizem respeito a:

- (I) estruturas metálicas utilizadas na fabricação da extensão do galpão do hall de sucata;
- (II) estrutura do galpão do alto forno;
- (III) estruturas metálicas utilizadas na fabricação do galpão de expedição de tarugos;
- (IV) estruturas metálicas utilizadas na fabricação do galpão do Trem Laminador nº 3;
- (V) materiais utilizados na construção de estradas, pontes e arruamentos internos;
- (VI) componentes utilizados na linha férrea que dá acesso à mina de minério de ferro de Andrade.

Descreve sucintamente o papel desempenhado por cada uma das áreas supracitadas, da seguinte forma:

“A matéria-prima que inicia todo o processo produtivo é a sucata de aço, que é inspecionada e preparada para alimentar o alto forno, ficando condicionada no galpão denominado hall de sucata, a partir de onde segue para a próxima etapa.

No alto-forno ocorre a fusão das diversas ligas metálicas e a obtenção do aço líquido, que passa ainda por três outras espécies de fornos (com a adição de ferroligas) e, em seguida, por um processo de lingotamento contínuo em que o aço é solidificado sob a forma de tarugos.

Os referidos produtos são acondicionados no setor de expedição (de tarugos) e dali são remetidos para o galpão de laminação, que consiste basicamente no reaquecimento dos tarugos e sua conformação ao perfil, bitola e dimensão desejados, através de cilindros de laminação.” (Grifos originais).

Prosseguindo, a Impugnante destaca que, “*por sua vez, todo e qualquer equipamento industrial de porte, inclusive aqueles relacionados à atividade de siderurgia desempenhada pela Autuada, necessitam de um espaço físico para que possam funcionar adequadamente*”.

Salienta que “*não se pode, por variadas razões, instalar equipamentos ao ar livre, sujeitando-os (os equipamentos) aos efeitos do clima que não só aceleram sua deterioração, mas, também, acarretam até mesmo a paralisação da atividade por eles desempenhada, pois não se tratam de itens impermeáveis, de forma que, submetidos a certo volume de umidade, certamente apresentarão falhas de funcionamento. Outrossim, tanto a matéria prima quanto os produtos em elaboração devem, igualmente, ser protegidos das condições climáticas exteriores, sob pena de comprometer a elaboração dos produtos finais*”.

Acrescenta, nesse sentido, que, “*enquanto as máquinas, em si, têm papel direto na fabricação, os galpões ou outras estruturas que as acobertam tem função indireta, evitando-se os efeitos deletérios do clima sobre eles e sobre matérias primas e produtos em elaboração, já que viabilizam o funcionamento adequado daquelas*”.

Da mesma forma, segundo a Impugnante, “*há que se considerar indevida, ainda, a glosa de créditos relativos a aquisições de itens visando também à expansão da capacidade produtiva do estabelecimento, como aqueles para compor a linha férrea, com o objetivo de realizar o transporte de minério para o processo de sinterização, visando ao final a obtenção do gusa líquido, tais como trilhos e dormentes, por não haver dúvidas de que são utilizados para a consecução da atividade econômica da Impugnante*”, oportunidade em que cita o Acórdão nº 16.153/03/1ª que, na sua visão, corrobora a sua tese quanto à legitimidade dos créditos em questão.

Pelas mesmas razões, a Impugnante sustenta que devem ser preservados “*os créditos referentes à aquisição de materiais para construção de estradas, pontes e arruamentos internos, que servem ao escoamento de matéria-prima e do produto acabado, ensejando, assim, o processo produtivo da Impugnante, já que por óbvio é indispensável produzir sem a comunicação entre os setores acima*”

Finaliza afirmando que todos os itens autuados são vinculados ao seu processo produtivo, “*na esteira do próprio artigo 3º da INSTRUÇÃO NORMATIVA nº 01 (MG de 26/06/2014), segundo o qual ‘... entende-se por processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem’ o que abrange, pois, todos os projetos acima relacionados, conforme, ainda, planilha anexa*”

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente relacionados a bens utilizados em fins alheios à sua atividade-fim (siderurgia – produção de laminados longos de aço, exceto tubos – CNAE Fiscal 2423-0702), por serem destinados a obras de construção civil (utilizados em “Estradas, Pontes e Arruamentos Internos” e “Acesso Mina do Andrade”).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, antes da análise da matéria sob a ótica da legislação vigente, mister se faz destacar, inicialmente, que, à exceção das rubricas “Estradas, Pontes e Arruamentos Internos” e “Acesso Mina do Andrade”, a Impugnante se equivocou ao afirmar que os itens cujos créditos de ICMS foram glosados dizem respeito a:

- (I) estruturas metálicas utilizadas na fabricação da extensão do galpão do hall de sucata;
- (II) estrutura do galpão do alto forno;
- (III) estruturas metálicas utilizadas na fabricação do galpão de expedição de tarugos;
- (IV) estruturas metálicas utilizadas na fabricação do galpão do Trem Laminador nº 3;
- (V) materiais utilizados na construção de estradas, pontes e arruamentos internos;
- (VI) componentes utilizados na linha férrea que dá acesso à mina de minério de ferro de Andrade.

Tal conclusão, quanto ao equívoco da Impugnante, pode ser verificada mediante a seguinte documentação acostada aos autos. Confira-se:

a) Anexo 2 do AI (fls. 12/23):

São cópias, por amostragem, de extratos do CIAP que ilustram como foram cadastrados os materiais objeto da presente autuação na Escrituração Fiscal Digital (EFD) da Impugnante, onde se observa que o “Bem Principal”, onde esses materiais foram aplicados, foi descrito como “ESTRADAS PONTES ARRUAMENTOS INTERNO” ou “ACESSO MINA ANDRADE”;

b) Anexo 3 do AI (fls. 25):

Trata-se de mídia eletrônica acostada aos autos pelo Fisco, contendo a totalidade dos lançamentos que tiveram os seus créditos glosados, onde se verifica que todos os itens relacionados se referem exclusivamente às rubricas supracitadas, quais sejam: “ESTRADAS PONTES ARRUAMENTOS INTERNO” ou “ACESSO MINA ANDRADE”;

c) Mídia Eletrônica Anexada à Impugnação (fls. 80):

Na referida mídia, foi inserida pela Impugnante a planilha intitulada “Cópia de Relação de Bens e Valores - Projeto – Monlevade”, na qual merece especial destaque a aba denominada “Itens”, coluna “Auto de Infração” de sua respectiva planilha.

Nessa aba, consta a indicação de 07 (sete) Autos de Infração, a saber:

→ 01.001142208-57 e 01.001141640-01:

Trata-se do presente processo e do PTA de natureza complementar nº 01.001141640-01, que estão tramitando de forma conjunta neste E. Conselho.

Selecionando a opção relativa aos PTAs em questão, verifica-se que todos os materiais que tiveram os seus créditos glosados se referem exclusivamente às rubricas “Estradas, Pontes e Arruamentos Internos” e “Acesso Mina Andrade”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

→ 01.001145253-81:

No PTA em destaque, a glosa dos créditos se restringiu ao produto “Telhas”, que, segundo a Impugnante, se destinavam à cobertura de galpões. Esse PTA também tramitará em conjunto com o presente processo.

→ 01.001143354-68 e 01.001143160-72:

Nos processos acima, que também deverão tramitar juntamente com o presente PTA, a glosa dos créditos se restringiu ao produto “Condicionadores de Ar/Aparelhos de Ar-Condicionado”.

→ 01.001141328-26 e 01.001141029-60:

Segundo a mídia eletrônica acostada aos autos pela Impugnante, são esses dois processos que têm como objeto a glosa de créditos relativos a estruturas utilizadas em galpões do hall de sucata, do alto forno, de expedição de tarugos e do trem laminador.

Esses PTAs, no entanto, segundo informações constantes no SICAF, ainda se encontram em fase de manifestação fiscal, vale dizer, sequer ingressaram neste E. Conselho.

Assim, há que se reiterar, uma vez mais, que a Impugnante se equivocou ao afirmar que o presente processo inclui glosa de créditos relativos a estruturas utilizadas em galpões do hall de sucata, do alto forno, de expedição de tarugos e do trem laminador, pois, como visto, a glosa dos créditos a ser analisada neste PTA se refere, única e exclusivamente, aos materiais empregados nas rubricas “Estradas, Pontes e Arruamentos Internos” e “Acesso Mina Andrade”, sendo que esta (“Acesso Mina Andrade”) refere-se à “ferrovia que dá acesso à mineradora que abastece a usina siderúrgica”, filial do estabelecimento atuado, IE 062.094007.16-30.

Feitas essas observações, resta trazer à baila a legislação que rege a matéria em apreço, sempre considerando que a análise ficará restrita às duas rubricas supracitadas (“Estradas, Pontes e Arruamentos Internos” e “Acesso Mina Andrade”), cujos materiais nelas empregados tiveram seus créditos glosados, por serem destinados a obras de construção civil, ou, em outro sentido, por terem sido utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento atuado.

De acordo com o disposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, não geram direito a créditos do ICMS as entradas de mercadorias alheias à atividade-fim do estabelecimento.

LC nº 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

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

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Na legislação mineira, a vedação ao crédito relativo a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento foi estabelecida através do art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 e art. 70, inciso XIII do RICMS/02. Examine-se:

Lei nº 6.763/75:

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

RICMS/02:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Por sua vez, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, estabelece as seguintes definições:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

(...)

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

(...)

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

(Grifou-se).

Assim, para que determinado bem possa ser classificado como não alheio à atividade do estabelecimento, não basta que ele seja utilizado na consecução da atividade econômica da empresa, como alega a Impugnante.

É necessário, também, que o bem exerça alguma ação intrínseca na atividade-fim do estabelecimento (siderurgia – produção de laminados longos de aço, no presente caso), nos termos estabelecidos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98.

Logo, o termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. Como visto, sob o prisma meramente tributário, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que não sejam utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços (produção ou comercialização de laminados longos de aço, no presente caso).

Assim, os bens que não estejam intrinsecamente ligados à atividade fabril do estabelecimento autuado (siderurgia) ou na comercialização dos produtos finais não geram direito a créditos de ICMS.

Por outro lado, de acordo com o inciso III do art. 1º da instrução normativa supracitada, são considerados alheios à atividade-fim de contribuinte do ICMS os bens que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento, que é exatamente o caso dos autos, pois os bens que tiveram seus créditos glosados foram aplicados em vias férreas (“Acesso Mina Andrade” - ferrovia que dá acesso à mineradora que abastece a usina siderúrgica, filial do estabelecimento autuado, IE 062.094007.16-30), como trilhos e dormentes, por exemplo, e/ou na construção de estradas, pontes e arruamentos internos.

Resumindo, considera-se ativo imobilizado, para os fins do aproveitamento de crédito disposto na Lei Complementar nº 87/96, aquele caracterizado nos termos da Lei nº 6.404, de 15/12/76, e que atenda, também, aos requisitos contidos nos §§ 3º, 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 (IN 01/98).

Os materiais empregados na construção, reforma ou ampliação do estabelecimento não ensejam aproveitamento de crédito do ICMS, pois são considerados bens alheios à atividade da Impugnante, nos termos do inciso III e da alínea “c” do inciso II do art. 1º da IN supracitada.

Acrescente-se que a via férrea é um bem imóvel, nos termos da escoreita fundamentação contida no Acórdão nº 2.897/03/CE, *in verbis*:

“... A CONCLUSÃO SEGURA É DE QUE CONSTRUÇÃO, REPARO, REFORMA E CONSERVAÇÃO DE FERROVIA É ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL, TRIBUTÁVEL PELO ISS, PORTANTO, FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS DESCRITO NA REGRA-MATRIZ DA CF/88.

[...]

POR OUTRAS PALAVRAS, A FERROVIA É UM BEM IMÓVEL, RESULTANTE DE UMA CONSTRUÇÃO CIVIL, UMA NÃO MERCADORIA. PORTANTO, NÃO TEM INCIDÊNCIA DO ICMS, OU DE OUTRO MODO, NÃO É EVENTO TRIBUTÁVEL PELO ICMS.

[...]

EM DECORRÊNCIA DE TAL CARACTERÍSTICA, CONCLUEM QUE "OS MATERIAIS EMPREGADOS NA SUA CONSTRUÇÃO, REFORMA, MANUTENÇÃO OU CONSERVAÇÃO NÃO GERAM CRÉDITO DE ICMS.

[...]

NO CASO, A CONSTRUÇÃO, REFORMA, MANUTENÇÃO OU CONSERVAÇÃO DE ESTRADAS DE FERRO ESTÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO DO ISSQN, DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL, CONSOANTE ITENS 32 E 34 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68.

OUTROSSIM, A APLICAÇÃO DE TAIS MATERIAIS NA VIA PERMANENTE DECORRE DA OBRIGAÇÃO ASSUMIDA PELA AUTUADA JUNTO AO PODER PÚBLICO DA UNIÃO ("CONCEDENTE"), COMO CONCESSIONÁRIA, DE "EXECUTAR OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE POR SUA CONTA E RISCO, COM EFICIÊNCIA, SEGURANÇA E ATUALIDADE, MEDIANTE O USO DE EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES MODERNAS, E ZELANDO PELA SUA CONSERVAÇÃO, BEM COMO PROPICIANDO MELHORIA E EXPANSÃO DE TAIS SERVIÇOS. (ARTIGOS 2º, INCISO II; 6º, CAPUT E §§ 1º, 2º E 31, INCISO VII, DA LEI FEDERAL Nº 8.987, DE 13/02/95)."

Assim, todo e qualquer bem ou material utilizado na reforma ou na manutenção de vias férreas não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação contida no art. 70, inciso XIII do RICMS/02, o mesmo se aplicando aos bens utilizados para construção de estradas, pontes e arruamentos internos.

A alegação da Impugnante no sentido de que os créditos por ela apropriados seriam legítimos, uma vez que os bens em análise seriam utilizados, ainda que de forma indireta, em sua atividade-fim, não procede.

Com efeito, a expressão "utilizados direta ou indiretamente" a que faz alusão o § 3º do art. 70 do RICMS/02 deve ser interpretada de forma harmônica com o disposto art. 66, inciso II, § 5º do RICMS/02, vale dizer, o bem do imobilizado deve ser utilizado na atividade-fim do estabelecimento (atividades operacionais do contribuinte), o que não é o caso dos autos, pois os bens em análise, como já afirmado, foram utilizados na reforma ou na manutenção de vias férreas e/ou na construção de estradas, pontes e arruamentos internos.

É esse o entendimento exposto no Acórdão nº 4.872/17/CE, *in verbis*:

"VÊ-SE, AQUI, QUE A MENÇÃO À UTILIZAÇÃO "DIRETA OU INDIRETA" HARMONIZA-SE COM A EXPRESSÃO UTILIZADA NO INCISO II DO § 5º DO ART. 66 DO RICMS/02 ("ATIVIDADES

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OPERACIONAIS DO CONTRIBUINTE”), ANTERIORMENTE COMENTADA.

[...]

... AO MESMO TEMPO EM QUE NÃO PODE NEGAR SIGNIFICADO AO TERMO “INDIRETO”, REPUTA-SE INCABÍVEL TAMBÉM QUE SEJA INCLUÍDO TODO E QUALQUER BEM NO CONCEITO DE ATIVO, COM FUNDAMENTO NUMA INTERPRETAÇÃO AMPLA DO REFERIDO TERMO, POIS TAL CONDUTA IMPLICARIA DESCONSIDERAR O SENTIDO PRÓPRIO E ESPECÍFICO QUE LHE FOI ATRIBUÍDO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A CORRETA INTERPRETAÇÃO HÁ DE SER DERIVADA, REPITA-SE, DA ANÁLISE SISTEMÁTICA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS E REGULAMENTARES, OS QUAIS CONDUZEM À CONCLUSÃO DE QUE A UTILIZAÇÃO DO BEM “DIRETA OU INDIRETAMENTE” CORRESPONDE PRECISAMENTE À SUA UTILIZAÇÃO “NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS” LEVADAS A CABO NO ESTABELECIMENTO.” (GRIFOU-SE) .

Diferentemente dos equipamentos propriamente ditos, tais como os próprios laminadores e os fornos de reaquecimento, os materiais utilizados nas vias férreas e/ou na construção de estradas, pontes e arruamentos internos não desempenham qualquer ação direta ou indireta ligada à industrialização do aço.

A conclusão quanto à vedação dos créditos relativos a trilhos, dormentes e às as partes e peças necessárias à instalação e manutenção da via férrea é corroborada, também, pela decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.285/11/3ª, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 20.285/11/3ª

PTA/AI: 01.000168259-91

IMPUGNANTE: VALE S.A.

“... B) APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS CONCERNENTES ÀS ENTRADAS DE ATIVOS PERMANENTES CONSIDERADOS ALHEIOS ÀS ATIVIDADES DA EMPRESA.

A FISCALIZAÇÃO ESTORNOU OS CRÉDITOS APROPRIADOS NAS AQUISIÇÕES DOS PRODUTOS INDICADOS NA LISTAGEM DE FLS. 31/64 E 78/87, PROMOVEDO A RECOMPOSIÇÃO DO LIVRO CIAP.

COMO BEM DESTACOU A PRÓPRIA IMPUGNANTE, A MAIORIA DOS PRODUTOS REFERE-SE A ITENS EMPREGADOS NA MANUTENÇÃO DAS VIAS FÉRREAS, DENTRE ELAS: JACARÉ, DORMENTES, TRILHOS, CONTRATRILHOS, ALMOFADA, APARELHO DE MUDANÇA DE VIA E AGULHAS.

[...]

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE TAIS ITENS ADMITEM A IMOBILIZAÇÃO CONTÁBIL, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO PRÓPRIA E SÃO ESSENCIAIS PARA O AUMENTO DA PRODUTIVIDADE, EXPLICANDO EM DETALHES A FUNCIONALIDADE DO SISTEMA DE CHOQUE E TRAÇÃO E DO “SISTEMA SOLID TRACK”.

A FISCALIZAÇÃO SE REPORTA À FUNDAMENTAÇÃO CONTIDA NO ACÓRDÃO Nº 2.897/03/CE DO CC/MG, DECISÃO ESTA RELATIVA À ORA IMPUGNANTE, PARA SUSTENTAR QUE A APLICAÇÃO DE TAIS ITENS ESTÁ VINCULADA À ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

A DECISÃO MENCIONADA ABORDA, DE FATO, A MESMA MATÉRIA DOS AUTOS. DE IGUAL MODO, O ACÓRDÃO Nº 18.456071ª TAMBÉM TRATA DA MATÉRIA UTILIZANDO IGUAL FUNDAMENTAÇÃO.

[...]

NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À ESPÉCIE, REPUTAR-SE-ÃO, RESPECTIVAMENTE, COMO LEGÍTIMOS OU ILEGÍTIMOS OS CRÉDITOS ENTÃO APROPRIADOS, EM FACE DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 20, C/C ART. 33, INCISOS I E III, AMBOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, INSERIDAS, COM O MESMO TEOR, NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DESTE ESTADO:

[...]

A LEGISLAÇÃO DESTE ESTADO, NA ESTEIRA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 VEDA A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE BENS ALHEIOS, CONFORME SEGUE:

[...]

NA MESMA LINHA, DEVE SER LEMBRADO O ACÓRDÃO Nº. 2.897/03/CE, QUE TRANSCRÉVE, APROPRIADAMENTE, PARTE DO BEM FUNDAMENTADO PARECER ELABORADO PELOS AUDITORES FISCAIS MAURO HELENO GALVÃO E ANTÔNIO LOURIVAL DE RESENDE, QUE OFERTAM A SEGUINTE CONCLUSÃO:

[...]

CORRETA, PORTANTO, A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADAS NO ARTIGO 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6763/75, EM DECORRÊNCIA DO ESTORNO DO CRÉDITO IRREGULARMENTE APROPRIADO..."

(GRIFOU-SE).

Como já afirmado, a conclusão acima, quanto à vedação da apropriação de créditos de ICMS, também se aplica aos materiais empregados na construção de estradas, pontes e arruamentos internos, por força do disposto no art. 1º, inciso III da Instrução Normativa nº 01/98.

A alegação da Impugnante no sentido de que o Acórdão nº 16.153/03/1ª ratificaria o seu entendimento quanto à legitimidade dos créditos por ela apropriados não se sustenta, pois a referida decisão foi reformada pelo Acórdão nº 2.897/03/CE, o qual será integralmente reproduzido, em função de seus brilhantes ensinamentos sobre a vedação ao crédito não só dos bens empregados na construção, manutenção ou ampliação de vias férreas, como também daqueles utilizados na construção de qualquer outro bem conceituado como bem imóvel, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 16.153/03/1ª

EMENTA:

“RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA. OS ELEMENTOS DOS AUTOS SÃO SUFICIENTES PARA ELUCIDAÇÃO DOS FATOS QUESTIONADOS, TORNANDO-SE DESPICIENDO O OBJETO DA PERÍCIA REQUERIDA. RECURSO DE AGRAVO NÃO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME. CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. A IMPUTAÇÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS EM AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, NÃO SE ENCONTRA SUFICIENTEMENTE COMPROVADA NOS AUTOS, DIANTE DA INCONSISTÊNCIA DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELO FISCO, ANTE À INEXISTÊNCIA DE NORMA REGULADORA DA MATÉRIA À ÉPOCA EM QUE OS CRÉDITOS FORAM APROVEITADOS. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS FISCAIS CANCELADAS. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.”

ACÓRDÃO Nº 2.897/03/CE

(REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 16.153/03/1ª)

EMENTA:

“CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS EM DECORRÊNCIA DE AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. REFORMADA A DECISÃO ANTERIOR, PARA MANTER AS EXIGÊNCIAS FISCAIS NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADA PELO FISCO. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO, À UNANIMIDADE, E PROVIDO, POR MAIORIA DE VOTOS.”

RELATÓRIO:

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS EM DECORRÊNCIA DE AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.

A DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 16.153/03/1ª, PELO VOTO DE QUALIDADE, EXCLUIU INTEGRALMENTE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS E MR (50%).

[...]

DECISÃO:

NO MÉRITO, RAZÃO TAMBÉM ASSISTE À RECORRENTE.

COM EFEITO, O BEM ELABORADO PARECER DA AUDITORIA FISCAL, DE FLS. 97/108, FEZ DEMONSTRAR ESTAR ASSENTE NA JURISPRUDÊNCIA DESTES CONSELHO DE CONTRIBUINTES, A IMPOSSIBILIDADE DO PRESTADOR DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE CARGAS APROPRIAR-SE DO ICMS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECORRENTE DAS AQUISIÇÕES DE TRILHOS, PERFIS E DORMENTES, EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO, REFORMA OU AMPLIAÇÃO DE LINHAS FÉRREAS (FLS. 109/141).

ASSIM PORQUE, NOS TERMOS DO ART. 1.º, G, DO DECRETO-LEI FEDERAL N.º 9.760/46, AS ESTRADAS DE FERRO SÃO CONSIDERADAS BENS IMÓVEIS, E, COMO TAL, OS MATERIAIS NELAS EMPREGADOS O FORAM NO CONTEXTO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, COMO SE DESSUME DO ART. 177, II, ANEXO IX, DO RICMS/96.

NO CASO, A CONSTRUÇÃO, REFORMA, MANUTENÇÃO OU CONSERVAÇÃO DE ESTRADAS DE FERRO, ESTÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO DO ISSQN, DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL, CONSOANTE ITENS 32 E 34 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N.º 406/68.

ASSIM, TRATANDO-SE DE ATIVIDADE FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS, NÃO PODE PREVALECER O CRÉDITO DO IMPOSTO DOS MATERIAIS ADQUIRIDOS, E NAS LINHAS FÉRREAS EMPREGADOS, POR SEREM CONSIDERADOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CORROBORA ESSE ENTENDIMENTO O DISPOSTO NO ART. 1.º, II, A, E III, DA IN DLT/SRE N.º 01/98.

PARA CORROBORAR ESSE ENTENDIMENTO, TRANSCREVE-SE ABAIXO PARTE DO PARECER DE FLS. 65/72, DE AUTORIA DOS ILUSTRES FISCAIS MAURO HELENO GALVÃO E ANTÔNIO LOURIVAL DE RESENDE, QUE VERSA EXATAMENTE SOBRE A MATÉRIA ORA EM ANÁLISE:

FUNDAMENTOS JURÍDICOS PARA A VEDAÇÃO DO CRÉDITO DE ICMS - TRILHOS, DORMENTES, FIXAÇÃO E BRITA UTILIZADOS NA REPARAÇÃO, CONSERVAÇÃO E REFORMA DE FERROVIAS.

A EMPRESA CIA VALE DO RIO DOCE VEM ENTENDENDO QUE OS DORMENTES, TRILHOS E PERFIS UTILIZADOS NA REPARAÇÃO, CONSERVAÇÃO E REFORMA DA VIA PERMANENTE (VIA FÉRREA) GERAM DIREITO A CRÉDITO. POR ISSO, ESTÁ CREDITANDO DO ICMS RELATIVAMENTE A TAIS BENS E O FISCO, POR SUA VEZ, NÃO ADMITE TAL PROCEDIMENTO, O QUE ORIGINOU O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, AGORA CONTESTADO PELO IMPUGNANTE/AUTUADO.

A FIXAÇÃO DESSES BENS FORMA UM CONJUNTO DE ELEMENTOS UTILIZADOS PARA FIXAR OS TRILHOS, COMPREENDENDO, BASICAMENTE, DE GRAMPOS, PLACAS DE APOIO, PREGO DE LINHA, PARAFUSOS DE FIXAÇÃO (TIREFOM), TALA DE JUNÇÃO E PARAFUSOS. ALÉM DA FIXAÇÃO, SÃO UTILIZADOS AINDA NA VIA PERMANENTE AGULHA DE AMV, JACARÉ DE AMV, CONTRA TRILHO, QUE SERÃO CHAMADOS GENERICAMENTE DE TRILHOS, E, O AMV.

A LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96, TROUXE UMA SÉRIE DE INOVAÇÕES NA QUESTÃO DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DO

ICMS, BEM COMO O SEU ASPECTO FORMAL PRINCIPALMENTE NO TOCANTE AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, ANTERIORMENTE REGULADO PELO DECRETO-LEI Nº 406/68 (MATERIALMENTE LEI COMPLEMENTAR) E O CONVÊNIO ICMS 66/88.

EM RAZÃO DA LC 87/96, SURGIRAM DISPOSIÇÕES IDÊNTICAS NA LEI 6763/75, INTRODUZIDAS PELA LEI 9.758, DE 10/02/89.

COM AS NOVAS DISPOSIÇÕES DA LEGISLAÇÃO É CRUCIAL O CORRETO ENTENDIMENTO DO QUE VEM A SER ATIVO PERMANENTE.

POR FORÇA DO ART. 110 DO CTN, DEVEMOS BUSCAR NA LEI 6.404/76 O CONCEITO CONTÁBIL DE ATIVO PERMANENTE.

A LEI 6.404/76 PRESCREVE:

"ART. 178 - NO BALANÇO, AS CONTAS SERÃO CLASSIFICADAS SEGUNDO OS ELEMENTOS DO PATRIMÔNIO QUE REGISTREM, E AGRUPADAS DE MODO A FACILITAR O CONHECIMENTO E A ANÁLISE DA SITUAÇÃO FINANCEIRA DA COMPANHIA.

§ 1º - NO ATIVO, AS CONTAS SERÃO DISPOSTAS EM ORDEM DECRESCENTE DE GRAU DE LIQUIDEZ DOS ELEMENTOS NELAS REGISTRADOS, NOS SEGUINTE GRUPOS:

ATIVO CIRCULANTE;

ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO;

ATIVO PERMANENTE, DIVIDIDO EM INVESTIMENTOS, ATIVO IMOBILIZADO E ATIVO DIFERIDO."

"ART. 179 - AS CONTAS SERÃO CLASSIFICADAS DO SEGUINTE MODO:

(...)

IV - NO ATIVO IMOBILIZADO: OS DIREITOS QUE TENHAM POR OBJETO BENS DESTINADOS À MANUTENÇÃO DAS ATIVIDADES DA COMPANHIA E DA EMPRESA, OU EXERCIDOS COM ESSA FINALIDADE, INCLUSIVE OS DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL OU COMERCIAL;"

É NO ATIVO IMOBILIZADO QUE SERÃO CLASSIFICADOS OS "DIREITOS QUE TENHAM POR OBJETO BENS DESTINADOS À MANUTENÇÃO DAS ATIVIDADES DA COMPANHIA E DA EMPRESA OU EXERCIDOS COM ESSA FINALIDADE, INCLUSIVE OS DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL" (ART. 179, IV).

AINDA, SOBRE A DEFINIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO LECIONA HILÁRIO FRANCO: "DESTA DEFINIÇÃO, SUBENTENDE-SE QUE NESTE GRUPO DE CONTAS DO BALANÇO SÃO INCLUIDOS TODOS OS BENS DE PERMANÊNCIA DURADOURA DESTINADOS AO FUNCIONAMENTO NORMAL DA SOCIEDADE E DO SEU EMPREENDIMENTO, ASSIM COMO OS DIREITOS EXERCIDOS COM ESSA FINALIDADE" (MANUAL DE CONTABILIDADE DAS SOCIEDADES POR AÇÕES -FIPECAFI - PÁG. 198).

OS BENS FIXOS DO ATIVO IMOBILIZADO "SÃO AQUELES QUE REPRESENTAM CAPITAIS APLICADOS PELA EMPRESA EM CARÁTER PERMANENTE OU QUASE PERMANENTE E DESTINADOS A CONSTITUIR OS MEIOS DE PRODUÇÃO, COM OS QUAIS AS EMPRESAS ATINGEM SEU FIM", CONFORME LIÇÃO DO PROF. HILÁRIO FRANCO NA SUA OBRA CONTABILIDADE INDUSTRIAL.

A CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88 ATRIBUI A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA A UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS, TRAZENDO, NESTA DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA, AS HIPÓTESES OU EVENTOS NOS QUAIS SÃO POSSÍVEIS A INCIDÊNCIA DE MAIS DE UM IMPOSTO COMO, POR EXEMPLO, A INCIDÊNCIA DO IPI E ICMS NOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. À LEI COMPLEMENTAR COUBE TRATAR DOS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA.

NESTA DISCRIMINAÇÃO, OS BENS IMÓVEIS FORAM SUBMETIDOS À INCIDÊNCIA DO ITBI OU ITCD, CONFORME EXPRESSAMENTE DEFINE A CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

ASSIM, O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE HÁ DE SER ENTENDIDO SOMENTE EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS, E NUNCA NAS OPERAÇÕES COM IMÓVEIS, UMA VEZ QUE ESTAS SUJEITAM-SE A OUTRA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (ITBI OU ITCD).

POR OUTRO LADO, SEGUNDO A. LOPES DE SÁ (DICIONÁRIO DE CONTABILIDADE PÁG. 34), ATIVO IMOBILIZADO É:

"É A PARTE DO ATIVO QUE EXPRESSA OS VALORES QUE NÃO DESTINAM À VENDA, MAS AO USO; TAIS VALORES, EMBORA USADOS, FICAM COMO QUE EM RESERVA, PORÉM SEM NENHUMA INTENÇÃO DE VENDA OU ALIENAÇÃO. TAL CLASSIFICAÇÃO É MAIS APROPRIADA NAS ENTIDADES, POSTO QUE NAS EMPRESAS A FINALIDADE É SEMPRE A MAIOR RENTABILIDADE DO CAPITAL."

O ART. 20 DA LC 87/96 PREVÊ EXPRESSAMENTE O CRÉDITO DE ICMS DE MERCADORIA ENTRADA NO ESTABELECIMENTO, INCLUSIVE A DESTINADA AO SEU USO OU CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE, COM VIGÊNCIA DIFERENCIADA.

O § 1º DO ARTIGO RETROMENCIONADO PRESCREVE:

§ 1º - NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO AS ENTRADAS DE MERCADORIA OU UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS RESULTANTES DE OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS, OU QUE SE REFIRAM A MERCADORIAS OU SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.

O § 3º DO ARTIGO 20 DA LC 87/96 TRAZ OUTRAS RESTRIÇÕES AO DIREITO DE CRÉDITO, DA SEGUINTE FORMA:

§ 3º - É VEDADO O CRÉDITO RELATIVO À MERCADORIA ENTRADA NO ESTABELECIMENTO OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A ELE FEITA:

I - PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO RURAL, QUANDO A SAÍDA DO PRODUTO RESULTANTE NÃO FOR TRIBUTADA OU ESTIVER ISENTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO IMPOSTO, EXCETO SE TRATAR-SE DE SAÍDA PARA O EXTERIOR;

II - PARA COMERCIALIZAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, QUANDO AS SAÍDAS SUBSEQUENTES NÃO FOREM TRIBUTADAS OU ESTIVER ISENTA DO IMPOSTO, EXCETO AS DESTINADAS AO EXTERIOR. (GRIFOU-SE).

OBSERVA-SE PELOS DISPOSITIVOS DA LC 87/96 QUE O LEGISLADOR CONCEDEU O DIREITO AO CRÉDITO, SOMENTE PARA AS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES TRIBUTADAS OU TRIBUTÁVEIS PELO ICMS.

NESTE SENTIDO, A CONSULTA N° 114, DE 23/06/97, RESPONDIDA PELO ÓRGÃO CONSULTIVO DO ESTADO DO PARANÁ, FIRMOU ENTENDIMENTO PARA AQUELE ESTADO DA FEDERAÇÃO DE QUE:

"A LEGISLAÇÃO DO ICMS UTILIZA AS EXPRESSÕES: ATIVO FIXO, ATIVO PERMANENTE OU AINDA, ATIVO IMOBILIZADO, COM O MESMO SIGNIFICADO. ENTRETANTO A LC 87/96, RESTRINGE A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE ICMS ÀS AQUISIÇÕES DE BENS MÓVEIS, DE CARÁTER DURÁVEL, PASSÍVEIS DE SAÍDAS POSTERIORES, SEM QUE PARA TANTO, HAJA DESTRUÇÃO, MODIFICAÇÃO, FRATURA OU DANO E DESDE QUE SE VINCULEM AO OBJETO SOCIAL DA EMPRESA E NÃO TENHAM SIDO ADQUIRIDOS COM FINS MERCANTIS.

A RESTRIÇÃO AVENTADA ESTÁ PREVISTA NO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N° 87/96.

A LC 87/96 OUTORGOU DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO QUANDO DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE, MAS HÁ UMA SÉRIE DE BENS ADQUIRIDOS QUE, AINDA QUE ATIVOS, NÃO SÃO DESTINADOS À ATIVIDADE DA EMPRESA.

COMO EXEMPLO, PODEMOS CITAR OS MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO EMPREGADOS NA FEITURA OU REFORMA DE UM GALPÃO INDUSTRIAL, DE UM PRÉDIO COMERCIAL OU INDUSTRIAL, QUE APÓS CONCLUÍDOS SERÃO BENS IMÓVEIS E COMO TAL SERÃO CONTABILIZADOS. ESTES MATERIAIS E OS BENS ESTRANHOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO, SEGUNDO ENTENDIMENTO DO PROFESSOR ALCIDES JORGE COSTA, EM PALESTRA PROFERIDA, A CONVITE DO INSTITUTO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO PARANÁ, NO DIA 05.06.97, EM CURITIBA (CONSULTA N° 117/97).

PARA DAR LEGITIMIDADE AO PROCEDIMENTO DO AUTUADO/IMPUGNANTE QUANTO A UTILIZAÇÃO DE CERTOS PRODUTOS NA REFORMA, REPARAÇÃO, CONSERVAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE FERROVIA, TORNA-SE NECESSÁRIO O ESTUDO DO CONCEITO DE BENS IMÓVEIS E DO ENQUADRAMENTO DE REFORMA, REPARAÇÃO, CONSERVAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE FERROVIA, SE INDUSTRIALIZAÇÃO OU CONSTRUÇÃO CIVIL.

### **CONCEITO DE BEM IMÓVEL**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OS BENS IMÓVEIS SÃO AQUELES DEFINIDOS NO ART. 43, INCISO II, DO CÓDIGO CIVIL, QUE DISPÕE:

ART. 43. SÃO BENS IMÓVEIS:

(...)

II - TUDO QUANTO O HOMEM INCORPORAR PERMANENTEMENTE AO SOLO, COMO A SEMENTE LANÇADA A TERRA, OS EDIFÍCIOS E CONSTRUÇÕES, DE MODO QUE SE NÃO POSSA RETIRAR SEM DESTRUIÇÃO, MODIFICAÇÃO, FRATURA OU DANO;" (GRIFOU-SE).

O BEM IMÓVEL, RESULTADO DA APLICAÇÃO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, BEM IMÓVEL POR ACESSÃO FÍSICA, PELA SUA PRÓPRIA NATUREZA, É COISA ALHEIA AOS EVENTOS TRIBUTÁVEIS PELO ICMS (ESTÁ FORA DO CAMPO DA INCIDÊNCIA DEFINIDO NA REGRA-MATRIZ DA CF/88). ASSIM, NÃO HÁ COMO ASSOCIÁ-LO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.

TANTO ASSIM, QUE OS BENS IMÓVEIS RESULTANTES DA APLICAÇÃO DESTES MATERIAIS PODERÃO SER TRIBUTADOS POR OUTROS TRIBUTOS (IPTU OU ITCD), JAMAIS PELO ICMS.

UMA VEZ INCORPORADOS ÀS EDIFICAÇÕES, ESSES MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO ADQUIRIDOS, NÃO SERÃO OBJETOS DE SAÍDAS POSTERIORES (NO SENTIDO TÉCNICO DO ICMS); SÃO IMÓVEIS, CONFORME ART. 43, INCISO II, DO CÓDIGO CIVIL, PORTANTO, NÃO GERANDO DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO.

DE OUTRO MODO, AS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS FIXADOS AOS IMÓVEIS, A QUALQUER TEMPO, PODEM SER RETIRADOS SEM DANO OU DESTRUIÇÃO, SEM PERDER AS SUAS CARACTERÍSTICAS INTRÍNSECAS. ASSIM, PODEM GERAR CRÉDITO DO ICMS NA DICÇÃO DO ART. 20 DA LC 87/96.

PORTANTO, O BEM IMÓVEL TEM AS SUAS CARACTERÍSTICAS DESCRITAS NA LEGISLAÇÃO CIVIL, CUJO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO ESTÁ PRESCRITO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ITBI OU ITCD).

(...)

ATIVIDADE DE REFORMA, CONSERVAÇÃO, REPARAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE FERROVIA

A ATIVIDADE DE REFORMA, CONSERVAÇÃO, REPARAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE FERROVIA, ENQUADRA-SE NO CONCEITO DE CONSTRUÇÃO CIVIL, OU É UMA ATIVIDADE INDUSTRIAL.

(...)

O DECRETO 10.514/91 DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO ESCLARECE:

[...]

A COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DE ESTUDOS FISCAIS DA REGIÃO CENTRO-SUL, INSTITUÍDA PELA CLÁUSULA 10 DO V CONVÊNIO DO RIO DE JANEIRO, REUNIDA EM SESSÃO PLENÁRIA, DIAS 4 A 7 DE FEVEREIRO DE 1.969, OBJETIVANDO DISCIPLINAR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AS OPERAÇÕES RELATIVAS À CONSTRUÇÃO CIVIL OU OBRAS HIDRÁULICAS, DE FORMA A PERMITIR O CONTROLE E FISCALIZAÇÃO DA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADA NO CAMPO DESSAS ATIVIDADES, PELA RESOLUÇÃO Nº 7, DE 7.2.1969, APROVOU, ENTRE OUTRAS, AS SEGUINTE RECOMENDAÇÕES:

"CONSIDERAR EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, PARA FINS DE CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES FISCAIS RELACIONADAS COM O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, TODA PESSOA, NATURAL OU JURÍDICA, QUE EXECUTAR OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL OU HIDRÁULICAS, PROMOVENDO A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS EM SEU PRÓPRIO NOME OU DE TERCEIROS, ENTENDENDO-SE POR OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL:

(...)

CONSTRUÇÃO E REPARAÇÃO DE ESTRADAS DE FERRO E RODAGEM, INCLUSIVE OS TRABALHOS CONCERNENTES ÀS ESTRUTURAS INFERIOR E SUPERIOR DE ESTRADAS E OBRAS DE ARTE;"

BUSCANDO ACLARAR O ACIMA EXPOSTO, FOI EDITADA A PORTARIA Nº 80, DE 1970, DO MINISTÉRIO DA FAZENDA QUE CONSIGNA NÃO SER INDUSTRIALIZAÇÃO, MAS OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, AS SEGUINTE:

EDIFICAÇÃO (CASAS, EDIFÍCIOS, PONTES, HANGARES, GALPÕES E SEMELHANTES E SUAS COBERTURAS);

INSTALAÇÕES DE OLEODUTOS E SEMELHANTES, USINAS HIDRELÉTRICAS, TORRES DE REFRIGERAÇÃO, ESTAÇÕES E CENTRAIS TELEFÔNICAS OU OUTROS SISTEMAS DE TELECOMUNICAÇÃO E TELEFONIA, ESTAÇÕES, USINAS E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE FORÇA E LUZ;

INSTALAÇÃO DE COMPLEXOS INDUSTRIAIS, ASSIM ENTENDIDA AQUELA QUE SE LIMITE A PERMITIR A ADESÃO DA UNIDADE OU COMPLEXO INDUSTRIAL AO SOLO".

O ATUAL REGULAMENTO DO ICMS - RICM8/96 - NO ART. 177 DO ANEXO IX, PRESCREVE EXPRESSAMENTE QUE:

ART. 177 - ENTENDE-SE COMO OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, HIDRÁULICA OU SEMELHANTES:

(...)

II - CONSTRUÇÃO E REPARO DE ESTRADAS DE FERRO E DE RODAGEM, INCLUSIVE OS TRABALHOS CONCERNENTES ÀS ESTRUTURAS INFERIOR E SUPERIOR DE ESTRADAS E OBRAS DE ARTE;

DIANTE DO EXPOSTO, NÃO RESTAM DÚVIDAS DE QUE CONSTRUÇÃO E REPARAÇÃO, CONSERVAÇÃO, REFORMA DE FERROVIAS É CONSTRUÇÃO CIVIL.

TODAVIA, VISANDO ACLARAR DÚVIDAS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES DE CONSTRUÇÃO E REPARO, CONSERVAÇÃO E

REFORMA DE FERROVIA, SE ICM8 OU ISS, PASSEMOS A ANÁLISE DOS ITENS 32 E 34 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR N° 56/87, QUE TEM A SEGUINTE REDAÇÃO:

O ISS TEM COMO FATO GERADOR A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE:

32 - EXECUÇÃO, POR ADMINISTRAÇÃO, EMPREITADA OU SUBEMPREITADA, DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DE OBRAS HIDRÁULICAS E OUTRAS OBRAS SEMELHANTES E RESPECTIVA ENGENHARIA CONSULTIVA, INCLUSIVE SERVIÇOS AUXILIARES E COMPLEMENTARES (EXCETO O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS, FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, QUE FICA SUJEITO AO ICMS);

34 - REPARAÇÃO, CONSERVAÇÃO E REFORMA DE EDIFÍCIOS, ESTRADAS, PONTES, PORTOS E CÔNGÊNERES (EXCETO O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO PRESTADOR DOS SERVIÇOS FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, FICA SUJEITO AO ICMS);

COMENTANDO O ITEM 32, WALTER GASPAR ASSIM MANIFESTA:

"O LEGISLADOR COMPLEMENTAR, AO USAR A EXPRESSÃO "OBRAS SEMELHANTES", QUIS, DE FORMA INEQUÍVOCA, COLOCAR NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ISS TODAS AS OBRAS RELATIVAS À CONSTRUÇÃO CIVIL. ASSIM, ALÉM DAS OBRAS HIDRÁULICAS, TAMBÉM SÃO OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL:

AS OBRAS DE TERRA, COMO AS SONDAGENS, AS FUNDAÇÕES, OS ALICERCES E AS ESCAVAÇÕES. COMPREENDEM OS ESTAQUEAMENTOS, OS DESMONTES, AS SONDAGENS DE RECONHECIMENTO, ETC.;

AS OBRAS DE CONSTRUÇÃO DE ESTRADAS E LOGRADOUROS PÚBLICOS, COMO OS ARRUAMENTOS, OS LOTEAMENTOS, AS PRAÇAS, AS RODOVIAS E FERROVIAS; "(OB. CITADA PÁGS. 200/1)

RELATIVAMENTE AO ITEM 34, O AUTOR ACIMA CITADO, ADUZ QUE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NESSE ITEM IMPLICA TRÊS AÇÕES: REPARAÇÃO, CONSERVAÇÃO E REFORMA. A REFORMA FOI ACRESCENTADA PELA LEI COMPLEMENTAR N° 56/87, POIS ANTERIORMENTE SÓ CONSTAVAM A REPARAÇÃO E A CONSERVAÇÃO.

O REFERIDO AUTOR NOS CHAMA A ATENÇÃO NESTE ITEM, NOS SEGUINTE TERMOS: "NOTE-SE, AINDA, QUE, NESSE ITEM, APARECE NOVAMENTE A EXPRESSÃO "E CÔNGÊNERES", O QUE INDICA PODER, POR INTERPRETAÇÃO ANALÓGICA, SER INCLUÍDO OUTRO TIPO DE OBRA SEMELHANTE A ESTRADAS, PONTES E PORTOS." (OB. CIT. PÁGS. 206/7).

A CONCLUSÃO SEGURA É DE QUE CONSTRUÇÃO, REPARO, REFORMA E CONSERVAÇÃO DE FERROVIA É ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL, TRIBUTÁVEL PELO ISS, PORTANTO, FORA

DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS DESCRITO NA REGRA-MATRIZ DA CF/88.

ORA, SE A ATIVIDADE E O PRODUTO DELA RESULTANTE NÃO SÃO TRIBUTÁVEIS PELO ICMS, POR CERTO, NÃO PODE APROPRIAR DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS PRODUTOS ADQUIRIDOS, ISTO É, BRITA, FIXAÇÃO, TRILHOS E DORMENTES.

POR OUTRAS PALAVRAS, A FERROVIA É UM BEM IMÓVEL, RESULTANTE DE UMA CONSTRUÇÃO CIVIL, UMA NÃO MERCADORIA. PORTANTO, NÃO TEM INCIDÊNCIA DO ICMS, OU DE OUTRO MODO, NÃO É EVENTO TRIBUTÁVEL PELO ICMS.

POR CONSEQÜÊNCIA LÓGICA, OS MATERIAIS EMPREGADOS NA SUA CONSTRUÇÃO, REFORMA, MANUTENÇÃO OU CONSERVAÇÃO NÃO GERAM CRÉDITO DE ICMS.

TODO O ACIMA EXPOSTO SOBRE A REFORMA, CONSERVAÇÃO, REPARAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE FERROVIA DEVE AINDA SER COTEJADO COM O CONCEITO DE MERCADORIA.

A EXPRESSÃO "MERCADORIAS" UTILIZADA EM VÁRIOS DISPOSITIVOS DA LC 87/96, PARA FINS DE LANÇAMENTO NA ESCRITA FISCAL DO VALOR DO CRÉDITO A QUE TEM DIREITO O CONTRIBUINTE QUANDO DE SUA AQUISIÇÃO OU ENTRADA DIZ RESPEITO À CIRCULAÇÃO DAQUELAS MERCADORIAS EM OPERAÇÕES SUJEITAS AO ICMS, DE COMPETÊNCIA DOS ESTADOS, COMO ENSINA A DOCTRINA E O STF .

VEJAMOS:

"... SÉRIE DE OPERAÇÕES QUE LEVAM AS MERCADORIAS DA FONTE DE PRODUÇÃO ATÉ O CONSUMO FINAL DE ACORDO COM A SUA NATUREZA E FINALIDADES" (ALCIDES JORGE COSTA, ICM NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI COMPLEMENTAR, PÁGS. 86/7).

SEGUNDO, O MESTRE CARVALHO DE MENDONÇA, EM SUA OBRA TRATADO DE DIREITO COMERCIAL, MERCADORIA É "A COISA ENQUANTO SE ACHA NA DISPONIBILIDADE DO INDUSTRIAL QUE A PRODUZ CHAMA-SE PRODUTO MANUFATO OU ARTEFATO, PASSA A SER MERCADORIA LOGO QUE É OBJETO DE COMÉRCIO DO PRODUTOR OU DO COMERCIANTE POR GROSSO OU A RETALHO QUE A ADQUIRE PARA REVENDER A OUTRO COMERCIANTE OU AO CONSUMIDOR. DEIXA DE SER MERCADORIA LOGO QUE SAI DA CIRCULAÇÃO COMERCIAL E SE ACHA NO PODER OU PROPRIEDADE DO CONSUMIDOR"

"É A QUE CONFIGURA ETAPA DO PROCESSO DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA, INTEGRANDO O COMPLEXO DE SUCESSIVAS TRANSFERÊNCIAS DESTA, DESDE O PRODUTOR ATÉ O CONSUMIDOR" (STF, RTJ 64/232).

A FERROVIA É UM BEM RESULTANTE DA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL, UM BEM IMÓVEL, PORTANTO, FORA DO CONCEITO ACIMA DE MERCADORIA. PODE-SE AFIRMAR QUE A FERROVIA É UMA NÃO MERCADORIA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONCLUI-SE, COM SEGURANÇA, QUE A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO COMO PRETENDIDO PELA IMPUGNANTE/AUTUADA, RELATIVAMENTE A FIXAÇÃO, DORMENTES E TRILHOS UTILIZADOS NA REFORMA DA FERROVIA, NÃO É PERMITIDA PELO ART. 20 DA LC 87/96, EMBORA SEJA UM BEM DO ATIVO IMOBILIZADO - MAS, FRISE-SE, UM BEM IMÓVEL. (GRIFOU-SE)

ACRESCENTE-SE AINDA, O DISPOSTO NO ART. 1º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01, DE 06 DE MAIO DE 1998:

“ART. 1º - CONSIDERAM-SE ALHEIOS À ATIVIDADE DE ESTABELECIMENTO:

(...)

II - OS BENS ENTRADOS, INCLUSIVE MERCADORIAS, OU OS SERVIÇOS RECEBIDOS E QUE:

A - SEJAM UTILIZADOS EM ATIVIDADE EXERCIDA NO ESTABELECIMENTO FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO;

(...)

IV - AS MERCADORIAS OU SERVIÇOS RECEBIDOS QUE SE DESTINEM À CONSTRUÇÃO, REFORMA OU AMPLIAÇÃO DO ESTABELECIMENTO.” (GRIFOU-SE).

A ATIVIDADE DE REFORMA, CONSERVAÇÃO, REPARAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE FERROVIA NÃO ESTÁ NO CAMPO DA INCIDÊNCIA DO ICMS. É UMA ATIVIDADE ALHEIA À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO POR FORÇA DO DISPOSTO NO ART. 1º, INCISO II, ALÍNEA "A" C/C O INCISO III DA IN DLT/SRE 01/98. LEMBRANDO-SE, QUE O ART. 177 DO ANEXO IX DO RICMS/96, INCLUI COMO CONSTRUÇÃO CIVIL A CONSTRUÇÃO, REFORMA, CONSERVAÇÃO E REPAROS DE FERROVIA.

CONSIDERANDO O EXPOSTO ACIMA É DE CONCLUIR QUE A APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS CONCERNENTES A TRILHOS, DORMENTES E PERFIS NÃO ACHA ACOLHIDA NO CAMPO DO ICMS E, PORTANTO, SÃO BEM ALHEIOS À SUA ATIVIDADE.

PARA SUSTENTAR NOSSAS ASSERTIVAS, BASEAMOS NOSSA ARGUMENTAÇÃO COM SUPEDÂNEO NO ART. 43 INCISO II DO CÓDIGO CIVIL, NO ART. 177 INCISO II DO ANEXO IX DO RICMS/96 E EM OBRAS DE AUTORES CONSAGRADOS NA ÁREA JURÍDICA. “(GRIFOU-SE)

SENDO, PORTANTO, LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS, CONSECUTÓRIO LÓGICO É A REFORMA DO JULGADO.”

(GRIFOU-SE).

Por fim, resta acrescentar que a Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 25/06/14, que “*dispõe sobre a definição de produto primário resultante da extração mineral e de suas atividades complementares (beneficiamento mineral), para fins de aplicação da legislação do ICMS*” não se aplica ao caso dos autos, como tenta fazer

crer a impugnante, pois sua atividade é a siderurgia (produção de laminados longos de aço, exceto tubos) e não a mineração.

De toda forma, ainda que se admitisse o contrário, a atividade de reforma, conservação, reparação e construção de vias férreas (bem imóvel), como visto nas linhas acima, enquadra-se no conceito de construção civil, não gerando direito a créditos do ICMS, por força da vedação contida no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 c/c art. 1º, inciso III da Instrução Normativa nº 01/98.

Portanto, os bens empregados na linha férrea que dá acesso à mina de “Andrade” (estabelecimento minerador, filial da Impugnante, situado no município de Bela Vista de Minas – IE 062.094007.16-30), não geram créditos de ICMS, seja para o estabelecimento minerador, seja para a Impugnante, que explora a atividade de siderurgia, uma vez que utilizados em fins alheios à atividade-fim de ambos os estabelecimentos.

Esclareça-se que não se discute a essencialidade das obras em questão – construção/ampliação/reforma da linha férrea que dá acesso à mina de Andrade e construção de estradas, pontes e arruamentos internos – ou dos materiais nelas empregados, porém, a legislação vigente estabelece claramente a vedação ao crédito para bens empregados na construção, reforma ou ampliação do estabelecimento, como é o caso dos autos.

A Impugnante afirma que a aplicação cumulativa das penalidades a ela impostas não encontra respaldo legal, pois, a seu ver, não houve descumprimento de obrigação acessória, mas apenas de obrigação principal, devendo o montante global a ela atribuído pelo Fisco a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada por apropriação indevida de créditos.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, a apropriação de créditos de ICMS em desacordo com a legislação tributária representa, sem dúvida alguma, descumprimento de obrigação acessória, independentemente do fato de o imposto apurado como não recolhido (descumprimento de obrigação principal) ser uma consequência da obrigação acessória não observada.

Não se trata de exigência cumulativa de penalidades sobre um mesmo fato, e sim de aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

(...)

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53."

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À**

**SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE.** A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Não há que se falar, portanto, como já afirmado, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Assim, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, por consequência, as exigências constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, **ACORDA** a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Rodrigues Macedo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Ana Flávia de Freitas.

**Sala das Sessões, 28 de março de 2019.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Relator**

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