

Acórdão: 22.190/19/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001202167-00
Impugnação: 40.010147837-03
Impugnante: VLI Multimodal S.A.
IE: 001713324.00-17
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO. Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento, contrariando do disposto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de 01/01/17 a 31/12/18:

1. Aproveitamento indevido de crédito de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a materiais de uso e consumo e respectivos serviços de transporte (exigências quitadas pela Impugnante);

2. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento autuado.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 41/58.

Na oportunidade, a Impugnante reconhece e quita integralmente as exigências relativas ao item “1” (item “3.1” do Auto de Infração), conforme Documento de Arrecadação Estadual (DAE) acostado à fl. 199.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 205/220, o Fisco refuta os argumentos da Defesa e solicita a manutenção integral do feito fiscal, observada a quitação parcial efetuada pela Impugnante, já considerada nos demonstrativos de fls. 202/204.

A Assessoria do CC/MG emite seu parecer (fls. 231/256), no qual opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, pela procedência do lançamento, observada a quitação parcial do crédito tributário efetuada pela Impugnante (DAE - fl. 199), já considerada nos demonstrativos de fls. 202/204.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria deste Conselho foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Observação Inicial

A título de observação inicial, deve ser destacada a informação do Fisco (fl. 08) que o presente lançamento se trata de uma continuidade da glosa de créditos efetuada no **PTA nº 01.000963179-63**, cujo relatório possuía o seguinte teor:

VFGAR48B	S I C A F	SEF/MG
NFGAR48B	Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais	11.06.2019
M387308	Consulta Relatório do AI/NL/DE	12:15
Numero do Pta....: 01.000963179.63		
Unidade Formadora: 04.277.720		
1. PERIODO FISCALIZADO: 01 de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2016		
2. TRABALHO DESENVOLVIDO: Conferência da regularidade do crédito do ICMS lançados e aproveitados no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), nos termos do art. 194, I, da Parte Geral do RICMS/2002.		
3. IRREGULARIDADES APURADAS: Constatou-se que no período de 01 de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2016 , promoveu aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisicoes de:		
3.1 Materiais destinados ao uso ou consumo e/ou frete em sua aquisicao. Infrações caracterizadas nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02; Código de ocorrência: 02.004.009 - Material destinado a uso ou consumo		
3.2 Bens alheios a atividade produtiva do contribuinte , contrariando o disposto no inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS/02 Código de ocorrência: 02.004.011 - Bem alheio a atividade do estabelecimento		
4. EXIGÊNCIAS FISCAIS: Créditos ilegítimos/indevidos estornados mediante exigência integral, acrescidos dos juros de mora, das multas cabíveis da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento, conforme preceitua o artigo 195 da Parte Geral do RICMS/02. Exige-se o ICMS e multas cabíveis da Lei nº 6.763/75: Multa de Revalidação, conforme expressa no Art. 56, II; Multa Isolda capitulada no art. 55, inciso XXVI.		

A glosa dos créditos efetuada no processo em questão, relativa ao período de **01/01/15 a 31/12/16**, foi aprovada por este E. Conselho, mediante o Acórdão nº 21.841/18/2ª, que foi assim ementando:

ACÓRDÃO Nº 21.841/18/2ª

PTA/AI: 01.000963179-63

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPUGNANTE: VLI MULTIMODAL S.A.

IE: 001713324.00-17

EMENTA:

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO A ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATAÇÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS APURADO, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, RESPECTIVAMENTE. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

No caso do presente processo, a glosa promovida pelo Fisco se refere aos mesmos bens, cujos créditos foram apropriados no período de **01/01/17 a 31/12/18**.

Do Requerimento de Prova Pericial

A Impugnante requer a realização de prova pericial, com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, relativos à irregularidade nº 2, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 54/55.

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 classificados pelo Fisco como alheios à atividade do estabelecimento autuado.

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, decide-se pelo indeferimento da prova 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

Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Material de Uso e Consumo

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de crédito de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a materiais de uso e consumo e respectivos serviços de transporte.

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.

Como já afirmado no relatório inicial, a Impugnante reconheceu a infração e quitou integralmente as respectivas exigências, razão pela qual mostra-se desnecessária qualquer abordagem sobre o assunto, uma vez que inexistente controvérsia entre as partes.

Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Bens Alheios

A Irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento autuado.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Em seu relatório anexado ao Auto de Infração (fls. 08/17), o Fisco descreve a motivação da glosa dos créditos da seguinte forma:

“... 6. MOTIVAÇÃO DOS ESTORNOS REALIZADOS:

A VLI MULTIMODAL S.A. é uma empresa que oferece soluções logísticas que integram postos, ferrovias e terminais, com capacidade para atender parte da demanda dos principais players que movimentam a economia do país. Exerce a atividade de Transporte Ferroviário de Carga, CNAE 4911600, porém não tem a concessão da malha ferroviária em que trabalha, utilizando-se das estruturas ferroviárias de outras empresas como a Norte Sul (FNS) e Centro-Atlântica (FCA), dentre outras.

A 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. E a autuada, especificamente, não possui concessão de malha ferroviária para nela empreender qualquer construção, reforma, manutenção ou conservação.

Em decorrência de tal característica, conclui-se que os bens e/ou materiais empregados nestas atividades não geram crédito de ICMS.

Desta forma o Fisco exclui os créditos provenientes desta atividade, entendendo como:

[...]

6.1 Bens alheios a atividade

Referem-se a itens empregados na manutenção das vias férreas, dentre eles:

- MÁQUINA REGULADORA E DISTRIBUIDORA DE LASTRO SSP 203F ...
- SOCADORA FERROVIA; TIPO: PLASSER 09-16 CAT ...” (Grifou-se)

Portanto, os créditos glosados, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP) da Impugnante, restringem-se aos seguintes bens, utilizados na manutenção das vias férreas:

• **Máquina Reguladora e Distribuidora de Lastro:**

Máquina distribuidora e reguladora de lastro de dois eixos (conforme manual de operação do equipamento acostado às fls. 101/137).

• **Socadora Ferrovia:**

Máquina niveladora, levantadora, alinhadora e socadora de um dormente de ação contínua para via corrida (conforme manual de operação do equipamento acostado às fls. 141/196).

O texto abaixo, de autoria de Thiago Moura de Oliveira¹ (*Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Transporte Ferroviário de Cargas do Instituto Militar de Engenharia – Análise de Confiabilidade de Equipamentos de Via Permanente - “Reguladoras e Socadoras de Lastro da MRS Logística S.A”*), permite uma boa visualização dos fins a que se destinam os bens supracitados:

“O transporte ferroviário de cargas é um sistema de logística que está em expressivo crescimento no atual cenário econômico no país. Devido a esse grande crescimento e aumento no tamanho dos trens, carga por eixo, maior número de trens e outros, a via permanente sofre maior atuação de esforços que geram um processo de degradação rápido e elevado. Por estes motivos, a malha ferroviária necessita estar em ótimas condições de tráfego e **os equipamentos de manutenção de via permanente são responsáveis por garantir tal qualidade. As reguladoras e socadoras de lastro, ligadas à correção geométrica da via permanente são de grande importância no processo de manutenção da malha**, pois são elas que proporcionam o tráfego seguro nos trechos,

¹ Disponível em: <http://transportes.ime.eb.br/etfc/monografias/MON058.pdf>

Versão HTML:

http://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:ezJMHWdob3QJ:scholar.google.com/&hl=pt-BR&as_sdt=0,5

proporcionando ainda condições de desenvolver velocidades mais altas e com segurança. Com progressivo crescimento de demanda de transporte ferroviário de carga, é preciso aperfeiçoar as técnicas para aumento da qualidade da manutenção, representado pela confiabilidade dos equipamentos. Fica claro que a demanda exige que o sistema esteja por completo preparado e confiável, sendo necessários **equipamentos de manutenção de via permanente** com alta confiabilidade. Com este estudo temos o objetivo de propor um modelo de controle e ciclo da manutenção que garanta a disponibilidade e confiabilidade dos equipamentos. Para isso nos baseamos nos diferentes tipos de manutenção e metodologias gestão de falhas.” (Grifou-se)

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, que exerce a **atividade de prestação de serviços de transporte ferroviário**, afirma que os bens objeto da glosa de créditos se referem a equipamentos essenciais, utilizados em operações de monitoramento e manutenção das linhas férreas e desempenham funções indispensáveis a fomentar a segurança e eficiência das suas atividades empresariais, sendo, a seu ver, indissociáveis ao seu objeto social

Argumenta, nesse sentido, que *“o art. 20, caput, da Lei Kandir consagrou o comando legislativo no sentido de que é plenamente possível o creditamento do ICMS insito a todas as aquisições de bens e produtos destinados à consecução das atividades empresariais dos contribuintes, englobando, inclusive, os bens destinados ao seu ativo permanente”*.

Portanto, prossegue a Impugnante, *“ao **abolir** as restrições originalmente contidas no Convênio Interestadual ICMS nº 66/88, e se referir genericamente à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento – com exceção aos bens alheios à atividade do estabelecimento (art. 20, § 1º) -, postergando apenas a vigência do crédito quanto aos bens de uso e consumo – a legislação complementar procurou assegurar tais créditos a **toda e qualquer entrada de bens que estivessem vinculados à atividade-fim do estabelecimento”***.

No seu entender, de acordo a jurisprudência do STJ sobre matérias similares, a exegese do art. 20, *caput*, e § 1º da LC nº 87/96 aponta para a seguinte conclusão:

a) basta que os bens adquiridos sejam destinados e integrados na atividade-fim do contribuinte, para ensejarem o direito ao crédito do ICMS;

b) em contrapartida, bens alheios à atividade do contribuinte são aqueles que se prestam a satisfazer necessidades físicas do local que dá suporte à atividade-fim, como, por exemplo, itens consumidos na área administrativa, financeira, de pessoal, etc.

Segundo sua ótica, o fato de não possuir *“a concessão da malha ferroviária em que trabalha utilizando-se das estruturas ferroviárias de outras empresas”*, como

afirmado pelo Fisco, não afasta o direito ao crédito relativo aos equipamentos relacionados na autuação, pois a legislação jamais vinculou esse direito à exigência de que os bens do ativo fossem utilizados em estabelecimento próprio.

A seu ver, *“o que unicamente se deve perquirir para o juízo de legitimidade do creditamento realizado é se determinado ativo imobilizado tem pertinência econômica (gerando diretamente o resultado da atividade empresarial) para com o objeto social, conforme exegese do artigo 20, caput e § 1º da LC nº 87/96”*, não importando se os bens que compõem o seu ativo imobilizado são empregados em leitos de ferrovias concedidos a outrem.

Noutro giro, a Impugnante salienta que também não socorre ao Fisco o argumento de que os bens objeto da autuação seriam destinados à construção civil (construção, reparo, reforma e conservação de ferrovias), *“tributáveis pelo ISS, portanto, fora do campo de incidência do ICMS”*.

Isso, porque, em primeiro lugar, haveria um erro de perspectiva da auditoria fiscal, eis que não se deveria analisar *“a atividade dos equipamentos sob a ótica de um terceiro, que não o titular deste ativo imobilizado, mas, sim, dele próprio. E, em segundo lugar, a Impugnante não possui como parte de seu escopo social a promoção de serviços tais (construção civil), de forma que eles não constituem um fim em si mesmo (e, por corolário, sequer gozam de autonomia para serem tributados pelo imposto municipal); a bem da verdade, ditos equipamentos (Máquina reguladora e distribuidora de lastro e Socadora Ferrovia) fazem parte da infraestrutura subjacente à exploração do tráfego ferroviário, por garantir que assim o seja de forma segura e efetiva, ensejando, por isso mesmo, o crédito do ICMS”*.

Sustenta, assim, que *“não se trata, destarte, de bens alheios à atividade-fim do estabelecimento, muito pelo contrário, eles garantem a continuidade, qualidade e segurança da prestação dos serviços de transporte, cujo atendimento é condição sine qua non à manutenção da atividade, em si”*.

Informa, nesse sentido, que a Máquina Reguladora e Distribuidora de Lastro *“é utilizada para manter os trilhos dentro da bitola, segundo as especificações técnicas necessárias ao deslocamento das locomotivas. Ela corrige geometricamente a via permanente, após assentada, ajustando a distância entre os trilhos, sem o que locomotivas e vagões acabariam descarrilhando”*.

Além disso, segundo a Impugnante, as operações desenvolvidas pelo referido equipamento *“possibilitam a progressão exponencial da capacidade de carga das locomotivas (multiplicada em até 10 vezes), o que evidencia a sua integração, ainda que indireta, na consecução do objeto social da Impugnante, visando sempre atingir patamares de excelência na prestação do serviço de transporte ferroviário”*, salientando que as fotos acostadas à fl. 139 bem demonstram a necessidade de utilização contínua desse equipamento para ajustar a linha férrea às respectivas composições, vale dizer, segundo seu entendimento, sem sua operação constante e dinâmica o serviço de transporte seria, naturalmente, descontinuado, a revelar sua ligação direta com a atividade empresarial.

Quanto à “Máquina Socadora de Ferrovia”, a Impugnante destaca que esta exerce funções semelhantes, à medida que ela fixa efetivamente a via permanente na geometria adequada.

Referido equipamento exerce, segundo a Impugnante, as seguintes funções, dentre outras: **(I) o nivelamento dos trilhos**, garantindo que a altura entre eles seja sempre a mesma e **(II) seu alinhamento**, assegurando que permaneçam retilíneos, as quais são exercidas de forma contínua e dinâmica, e sem as quais inexistiria possibilidade material de trânsito de material rodante e, por conseguinte, da prestação de serviço de transporte ferroviário.

Enfatiza, novamente, que *“cuida-se de funções evidentemente indissociáveis da prestação de serviços de transporte, razão pela qual os respectivos bens compõem a estrutura operacional do estabelecimento, e não o espaço físico que garante a respectiva atividade (escritório, almoxarifado, etc. ...), de modo que não há como se negar o direito ao crédito do imposto destacado na aquisição destes bens”*, acrescentando que a legislação mineira pertinente autoriza o direito de crédito proveniente do ativo que se relacione, direta ou indiretamente, com a atividade econômica (art. 70, inciso XIII e § 3º do RICMS/02).

Conclui, nesses termos, que, *“mesmo que os equipamentos ora examinados não ensejem o transporte ferroviário, em si mesmo (como o fazem as locomotivas, por exemplo), havendo nítida relação de causa e consequência entre eles e a referida atividade, como demonstrado, evidente sua utilização, ainda que indireta, na consecução do objeto social e, por tal motivo, resta claro o direito ao crédito do imposto estadual”*.

No entanto, **ao contrário de suas alegações, os créditos apropriados pela Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente**, uma vez que efetivamente relacionados a bens alheios à atividade-fim do estabelecimento autuado (serviços de transporte ferroviário de cargas).

Com efeito, de acordo com o disposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 70, inciso XIII do RICMS/02, **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.

§ 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.

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."

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

[...]

(Destacou-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.

É necessário, também, que o bem exerça alguma ação intrínseca na atividade-fim do estabelecimento (**na prestação de serviços de transporte ferroviário**, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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** (prestação de serviços de transporte ferroviário, no presente caso).

No caso presente, os bens objeto da presente autuação, conforme já relatado, desempenham as seguintes funções, segundo as informações da própria Impugnante:

→ Máquina Reguladora e Distribuidora de Lastro:

Utilizada **para manter os trilhos dentro da bitola**, segundo as especificações técnicas necessárias ao deslocamento das locomotivas; **corrigir geometricamente a via permanente**, após assentada, **ajustando a distância entre os trilhos**.

→ Máquina Soadora de Ferrovia:

Fixa efetivamente a via permanente na geometria adequada, exercendo as seguintes ações: (I) o **nivelamento dos trilhos**, garantindo que a altura entre eles seja sempre a mesma e (II) seu **alinhamento**, assegurando que permaneçam retilíneos.

Conclui-se, portanto, que os bens objeto da glosa de créditos se referem a equipamentos utilizados em operações de monitoramento e manutenção das vias férreas (**equipamentos de manutenção de via permanente**), **não** tendo, pois, qualquer participação na prestação de serviços de transporte ferroviário de cargas (atividade-fim do estabelecimento autuado). A atuação desses equipamentos é equivalente a qualquer outro utilizado nas áreas de segurança, controle e manutenção da via férrea.

Além disso, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 material (não passível de imobilização) ou bem do imobilizado utilizado na reforma, na manutenção ou em controle e segurança de vias férreas não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação contida no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02.

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, na prestação de serviços de transporte ferroviário, também 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, são utilizados na manutenção de via permanente, e **não** na prestação de serviços ferroviário de cargas.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ATIVIDADES OPERACIONAIS” LEVADAS A CABO NO ESTABELECIMENTO.” (NEGRITOU-SE) .

Esclareça-se que não se discute a essencialidade ou a imprescindibilidade dos bens objeto da presente autuação.

A imprescindibilidade justifica a imperiosidade da aquisição dos bens, mas não a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados como alheios à sua atividade-fim.

A essencialidade e a imprescindibilidade dos produtos restam implícitas, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96 ou da Lei Estadual nº 6763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito à não cumulatividade. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Com toda certeza, os equipamentos em questão são de suma importância para aferir a segurança da via, mas, como já afirmado, tais bens não têm nenhuma participação na prestação de serviço de transporte ferroviário de carga propriamente dita, e sim nas áreas de segurança, controle e manutenção das vias férreas.

A conclusão quanto à vedação dos créditos relativos aos bens “Máquina Reguladora e Distribuidora de Lastro” e “Máquina Socadora de Ferrovia” é corroborada pela decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.285/11/3ª, envolvendo empresa também prestadora de serviço de transporte ferroviário de cargas, onde se concluiu pela vedação dos créditos relativos ao “Sistema *Solid Track* para medição de geometria de linha férrea”, com função similar às desempenhadas pelos bens ora analisados, nos seguintes termos:

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, PROMOVENDO 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.

FORAM ESTORNADOS, AINDA, OS CRÉDITOS RELATIVOS A MOTORES HIDRÁULICOS PARA RETIFICADORAS, SERRA DE FITA,

MEDIDOR DE DESGASTE E CARÇAÇAS, DENTRE OUTROS MATERIAIS, BEM COMO O CRÉDITO RELATIVO AO “SISTEMA DE CHOQUE E TRACÇÃO PARA VAGÃO” E “**SISTEMA SOLID TRACK PARA MEDIÇÃO DE GEOMETRIA DE LINHA FÉRREA**”.

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 TRACÇÃO E DO “**SISTEMA SOLID TRACK**”.

[...]

CONFORME DESTACADO NAS DECISÕES CITADAS, **NA CONDIÇÃO DE CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO**, A AUTUADA ENCONTRA-SE SUBORDINADA AOS DITAMES DA LEI FEDERAL Nº 8.987, DE 13/02/95, QUE DISPÕE SOBRE O “REGIME DE CONCESSÃO E PERMISSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS”, EDITADA NOS TERMOS DO ART. 175 DA CARTA CONSTITUCIONAL.

DENTRE OS DIVERSOS DISPOSITIVOS DE TAL LEI, O INCISO VII DO ART. 31 DETERMINA QUE INCUMBE À CONCESSIONÁRIA ZELAR PELA INTEGRIDADE DOS BENS VINCULADOS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO, O QUE DEMANDA PERMANENTE MANUTENÇÃO DAS VIAS FÉRREAS.

POR FORÇA DA CITADA LEI NOTA-SE, A TODA EVIDÊNCIA, QUE A CONCESSIONÁRIA ASSUME A OBRIGAÇÃO DE PROMOVER A “MANUTENÇÃO, A CONSERVAÇÃO E A REPOSIÇÃO DE BENS E EQUIPAMENTOS” (INCLUSIVE DE APLICAR E/OU RECUPERAR AS PARTES E PEÇAS EM BENS VINCULADOS ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO, COMO É O CASO DA VIA FÉRREA, DAS LOCOMOTIVAS E/OU DOS VAGÕES), ARCANDO COM O ÔNUS DE TODAS AS DESPESAS DECORRENTES DE TAIS PROCEDIMENTOS, OBJETIVANDO UMA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SATISFATÓRIA E ADEQUADA ÀS NORMAS CONTRATUAIS.

PARA CUMPRIR TAL MISTER, A IMPUGNANTE ADQUIRE OS TRILHOS E DORMENTES, BEM COMO AS PARTES E PEÇAS NECESSÁRIAS À INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DA VIA FÉRREA.

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:

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.

§ 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.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

Art. 33 - Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lc nº 138, de 2010)

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

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento.

(...)

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.

§ 4º - Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

COM EFEITO, PERCEBE-SE CLARAMENTE QUE OS MATERIAIS PARA MODERNIZAÇÃO E RECUPERAÇÃO DA VIA PERMANENTE SÃO UTILIZADOS PARA A MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS RODANTES, EM DECORRÊNCIA DA OBRIGAÇÃO DA AUTUADA DE "ZELAR PELA INTEGRIDADE DOS BENS VINCULADOS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO", NA CONDIÇÃO DE CONCESSIONÁRIA, CONFORME PREVISÃO EXPRESSA NO ART. 31, INCISO VII DA LEI Nº 8.987, DE 13/02/95, ANTERIORMENTE MENCIONADA.

CERTO É QUE AS PEÇAS MANTIDAS PELA EMPRESA, COM DISPONIBILIDADE NORMAL NO MERCADO, E COM VIDA ÚTIL FÍSICA E VALOR ECONÔMICO POR SI SÓ (NÃO VINCULADAS À VIDA ÚTIL E AO VALOR DO EQUIPAMENTO ESPECÍFICO), DEVEM SER AGRUPADAS EM "ESTOQUES", NO ATIVO CIRCULANTE. ASSIM, TAIS PRODUTOS DEVEM SER ENQUADRADOS COMO "MATERIAIS DE USO E CONSUMO".

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

[...]

COM RELAÇÃO AO "**SISTEMA SOLID TRACK PARA MEDIÇÃO DE GEOMETRIA DE LINHA FÉRREA**", CONFORME CONSTA NO DOCUMENTO DE FLS.133/155, AS FUNÇÕES DO EQUIPAMENTO ESTÃO DISPONIBILIZADAS NO SÍTIO ELETRÔNICO [HTTP//WWW.BRASTAN.COM.BR](http://www.brastan.com.br). CONSULTANDO O ITEM SERVIÇOS, CONSTATA-SE QUE A FUNÇÃO DO EQUIPAMENTO É:

“Trabalhando em parceria com empresas de diversas especialidades na área ferroviária, a Brastan presta serviços que permitem um diagnóstico eficiente de diversas condições da ferrovia.

Inspeção de geometria: leitura contínua dos parâmetros de geometria da via, tais como bitola, superelevação, torção e empeno. Comparação dos valores encontrados com os parâmetros de qualidade do cliente, para definição dos trechos defeituosos.

Inspeção de trilhos por ultrassom: detecção de trincas internas nos trilhos, através de sistema de alta capacidade montado em veículo rodoferroviário.

Inspeção de soldas por ultrassom: verificação manual de trincas em soldas aluminotérmicas e flash-butt.

Leitura de perfil de trilhos: com equipamento digital que registra os perfis em um software específico, nosso serviço permite avaliar o desgaste dos trilhos em pontos específicos, avaliando o contato roda-trilho e a qualidade dos trilhos da via.

Leitura de perfil de rodeiro: efetuamos a leitura do perfil dos rodeiros com equipamento digital, identificando os desgastes no material rodante.

Inspeção de geometria de catenária: possuímos equipamentos para leitura da altura e deslocamento lateral dos cabos de alimentação da rede aérea, incluindo o cabo condutor e mensageiros.

Entre em contato com a Brastan para mais informações. Arquivos mais detalhados podem ser encontrados em www.brastan.com.br.”

COM TODA CERTEZA, O EQUIPAMENTO É DE SUMA IMPORTÂNCIA PARA AFERIR A SEGURANÇA DA VIA, MAS, EM SE TRATANDO DE APURAÇÃO DO ICMS, NÃO SE PODE FALAR QUE ESTÁ DIRETAMENTE LIGADO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE CARGA, UMA VEZ QUE SUA ATUAÇÃO SE DÁ COMO QUALQUER OUTRO EQUIPAMENTO DE SEGURANÇA E CONTROLE.

NO TOCANTE AO “SISTEMA DE CHOQUE E TRAÇÃO PARA VAGÃO”, O DOCUMENTO DE FLS. 156 EXPLICA A FUNÇÃO DO SISTEMA, CONSISTENTE EM PEÇAS APLICADAS ENTRE OS VAGÕES QUE BUSCAM ABSORVER OS IMPACTOS NOS MOMENTOS DE ACOPLAMENTO E TRAÇÃO DOS VAGÕES.

TAMBÉM NESTE CASO, O BEM NÃO ESTÁ DIRETAMENTE LIGADO AO TRANSPORTE DE MERCADORIAS, POIS SUA FUNÇÃO É A DE PRESERVAÇÃO DOS VAGÕES, REDUZINDO O DESGASTE POR OCASIÃO DOS CHOQUES NATURAIS NO TRACIONAMENTO E ACOPLAMENTO DOS VAGÕES, COMO ATUAM, GUARDADAS AS DEVIDAS PROPORÇÕES, OS PNEUS USADOS APLICADOS EM ÁREAS DE DESEMBARQUE DE MERCADORIAS TRANSPORTADAS EM AUTOMÓVEIS E CAMINHÕES, SEPARANDO A TRASEIRA DO VEÍCULO DO CONCRETO DO DESEMBARCADOR...”

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)

Esse mesmo entendimento é corroborado, também, como já afirmado no tópico relativo à “Observação Inicial”, pela decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.841/18/2ª, que analisou matéria envolvendo o mesmo Sujeito Passivo e os mesmos bens objeto da presente autuação e aprovou a glosa dos créditos promovida pelo Fisco.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, que refutam os demais argumentos da Impugnante, além de abordar com mais detalhes outras questões inerentes à autuação, *verbis*:

“... Vestibularmente, cabe destacar que a empresa autuada, **VLI MULTIMODAL S.A. não possui concessão de ferrovia.**

Não se pode confundir, pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, a unidade autônoma da Autuada, VLI MULTIMODAL S.A., com a **Companhia VLI**, organizada em forma de holding, que segundo o próprio site do grupo especifica: ‘A VLI é uma empresa

que oferece soluções logísticas que integram portos, ferrovias e terminais, com capacidade para atender com cada vez mais eficiência a demanda dos principais players que movimentam a economia do país. A companhia engloba as ferrovias Norte Sul (FNS) e Centro-Atlântica (FCA), além de terminais integradores, que unem o carregamento e o descarregamento de produtos ao transporte ferroviário, e a operação em terminais portuários situados em eixos estratégicos da costa brasileira, tais como Santos (SP), São Luís (MA), Barra dos Coqueiros (SE), São Gonçalo do Amarante (CE) e Vitória (ES)', disponível em <http://www.vli-logistica.com.br/conheca-a-vli/quem-somos/>. (Grifamos).

Observa-se que dentre as empresas que compõem o grupo, apenas duas possuem concessão de malha ferroviária: a Norte Sul (FNS) e Centro-Atlântica (FCA). Tal informação pode ser comprovada também no site da ANTT, onde destaca as Concessões Ferroviárias no Brasil, abaixo apresentadas, disponível em http://www.antt.gov.br/ferrovias/Concessoes_Ferroviarias.html:

Concessões Ferroviárias
Rumo Malha Norte S.A.
Rumo Malha Oeste S.A.
Rumo Malha Paulista S.A.
Rumo Malha Sul S.A.
Estrada de Ferro Paraná Oeste S.A.
Ferrovias Centro-Atlântica S.A.
Ferrovias Norte Sul (FNSTN e FNSTC) - VALEC S.A.
Ferrovias Tereza Cristina S.A.
Ferrovias Transnordestina Logística S.A.
MRS Logística S.A.
VALE - Estrada de Ferro Carajás
Transnordestina Logística S.A.
VALE - Estrada de Ferro Vitória a Minas
VALEC S.A. - Ferrovias de Integração Oeste-Leste

Destacamos que a VLI MULTIMODAL S.A atua por meio de tráfego mútuo e direito de passagem, através das ferrovias do grupo VLI e também através da Estrada de Ferro Carajás (EFC) e a Estrada de Ferro Vitória a Minas que são concessões da VALE, acionária da holding em epígrafe juntamente com a Mitsui, FI-FGTS, e Brookfield.

Logo, a Impugnante não é uma concessionária e, como tal, não possui via férrea permanente para fazer manutenção. É apenas uma empresa de

logística, ou seja uma transportadora ferroviária, igualmente a qualquer similar rodoviária que coloca seus carros nas estradas de terceiros, de forma gratuita ou onerosa.

Uma vez esclarecida esta situação, iniciemos o combate às argumentas trazidas à baila pela Impugnante.

A defesa se concentra em expor que *bens alheios à atividade*, irregularidade n.º 02 deste AI, se referem a equipamentos essenciais e utilizados em operações de monitoramento e manutenção das linhas férreas e desta forma, desempenham funções indispensáveis a fomentar a segurança e eficiência das suas atividades empresariais. Entende, à luz do art. 20, § 1º da LC 87/96, que bens alheios à atividade do contribuinte são aqueles que se prestam a satisfazer necessidades físicas do local que dá suporte à atividade.

[...]

Para fins de deslinde da contenda objeto do presente auto, destacam-se os seguintes dispositivos da LC nº 87/96:

[...]

Uma vez veiculadas, na Lei Complementar nº 87/96, as normas gerais reitoras do direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, ao legislador estadual incumbe conferir-lhe o detalhamento necessário à sua fiel aplicação.

No âmbito da legislação tributária de Minas Gerais, tal papel é desempenhado pela Lei nº 6.763/75 (notadamente em seus arts. 28 e seguintes), pelo Regulamento do ICMS (RICMS - em especial, nos arts. 62 a 76) e, ainda, por diversas normas complementares editadas para tal fim, especialmente as Instruções Normativas SLT nº 01/86 e DLT/SRE nº 01/98.

COM REFERÊNCIA AO REGRAMENTO CONSTANTE DO REGULAMENTO DO ICMS, CUMPRE DESTACAR, *IN VERBIS*:

[...]

Na análise dos comandos contidos no Regulamento do ICMS tem-se que, a par dos requisitos objetivamente aferíveis, existem também outras condições que usualmente suscitam maiores discussões, notadamente a delimitação, em cada caso concreto, do que vem a ser a expressão “*utilizado nas atividades*”

operacionais do contribuinte", a que se refere o inciso II do § 5º (art. 66), acima espelhado.

Ora, é sabido que os bens levantados neste AI não são empregados direta ou indiretamente na atividade operacional da prestação de serviço de transporte ferroviário, como a própria Impugnante reconhece ao admitir que esses são inerentes à manutenção da via férrea, e desta forma, não são utilizados na prestação do serviço.

Neste particular, além das disposições constantes da Lei Complementar nº 87/96 (notadamente o art. 21, inciso III), cabe analisar ainda os preceitos contidos no Regulamento do ICMS (em especial, o art. 70, inciso XIII c/c §§ 3º, 4º e 5º) e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que assim dispõem:

[...]

Como se depreende dos dispositivos acima transcritos, aprouve ao legislador estabelecer um critério básico a partir do qual se deve aferir se o bem é alheio à atividade: o fato de não ser utilizado, direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Os bens em alteração são equipamentos empregados na manutenção das vias férreas, cf. descrito pelo componente 6.1 Relatório Fiscal, fl. 10 dos autos e também arrazoados pela Impugnante:

- MÁQUINA REGULADORA E DISTRIBUIDORA DE LASTRO SSP 203F ...
- SOCADORA FERROVIA; TIPO: PLASSER 09-16 CAT ...

[...]

A ALEGAÇÃO DA IMPUGNANTE DE QUE TAIS BENS SE DESTINAM ÀS ATIVIDADES DE OPERAÇÕES PRÉVIAS DE MONITORAMENTO E MANUTENÇÃO DAS LINHAS FÉRREAS E, NESTE RITMO, PODER-SE-IA ENTENDER COMO UTILIZADOS DE FORMA INDIRETA, HAJA VISTA PREVISÃO NO ART. 70, § 3º, DO REGULAMENTO DO ICMS, TAMBÉM NÃO PROCEDE, POIS BEM COMENTA O **ACÓRDÃO 4.872/17/CE**:

[...]

MISTER SE FAZ RELATAR ALGUMAS CARACTERÍSTICAS QUE TIPIFICAM A ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA IMPUGNANTE.

Na condição apenas de usuária da linha férrea permanente de terceiros, i.e.: de alguma

concessionária de serviço público de transporte ferroviário, se fica evidenciado que tais máquinas não se destinam sequer ao uso do estabelecimento da Impugnante, evidenciando-se alheios não só à atividade operacional da Impugnante como ao conceito *lato senso* de atividade empresarial.

Na concepção jurídica, do direito comercial, segundo o mestre Fábio Coelho, atividade empresarial 'é uma atividade econômica exercida profissionalmente pelo empresário por meio da articulação dos fatores produtivos para a produção ou circulação de bens ou de serviços'.²

Se a atividade empresarial da Impugnante é meramente de logística, de transporte, a aplicação destes equipamentos está sendo feita em infraestrutura de *outrem*.

Peço, aos caros conselheiros, desculpas por fazer o exemplo abaixo tão chulo ao comparar o uso de um equipamento semelhante quando no modal rodoviário que porventura apurasse o *quantum* a recolher pelo regime de Débito e Crédito:

Exemplo:

Aceitar o crédito do ICMS da aquisição dos ativos em foco seria o mesmo de permitir que também uma transportadora rodoviária, de cargas ou de pessoas, pudesse apropriar-se do ICMS destacado na compra de uma *Seladora de Rachaduras (bitumen melters)*, equipamento adotado, para aplicação a quente, na reparação de trincas e rachaduras para recuperar e aprimorar parte significativa da malha rodoviária brasileira, uma vez que as rodovias encontravam-se num nível alto de degradação, devido à falta de investimentos públicos. Ou mais agravante ainda, porém que melhor se assemelha à situação da Impugnante, é a permissão do ICMS caso esta mesma máquina fosse utilizada para fazer reparos na via pública cedida em concessão a uma terceira empresa.

Ou seja, a atividade reparo, construção ou manutenção de via férrea não é a atividade empresarial da Impugnante e sequer obrigação desta de fazer. Cumpre ressaltar que o 'regime de concessão e permissão de serviços públicos', editada nos termos do artigo 175 da Carta Constitucional, encontra-se subordinado aos ditames da Lei Federal nº 8.987, de 13/02/95.

² COELHO, Fábio Ulhoa (2010). *Manual de Direito Comercial*, 22ª ed. São Paulo: Saraiva
22.190/19/2ª

Dentre os dispositivos da citada Lei, destacam-se artigos 2º, inciso II; 23 - inciso V; 31, incisos I, II, VII e 35, § 1º, abaixo transcritos:

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;

Art. 23. São cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas:

V - aos direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e consequente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e das instalações;

Art. 31. Incumbe à concessionária:

I - prestar serviço adequado, na forma prevista nesta Lei, nas normas técnicas aplicáveis e no contrato;

II - manter em dia o inventário e o registro dos bens vinculados à concessão;

(...)

VII - zelar pela integridade dos bens vinculados à prestação do serviço, bem como segurá-los adequadamente; e

Art. 35. Extingue-se a concessão por:

§ 1º - Extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato.

Por força legal, nota-se, a toda evidência, que a via férrea é um bem da União, vinculado a concessão, e quando da transferência do direito real de uso, **a concessionária assume a obrigação de garantir sua integridade, promovendo a ‘manutenção, a conservação e a reposição de bens e equipamentos’** se necessário, arcando com o ônus de todas as despesas decorrentes de tais procedimentos,

objetivando uma prestação de serviço satisfatória e adequada às normas contratuais.

Não obstante a ser um dever da concessionária, se percebe claramente que a construção, reparo, reforma e conservação de ferrovia é atividade vinculada à concessão e não a prestação de serviço de transporte, classificada desta forma construção civil. Portanto, ainda assim, também alheia à atividade fim da concessionária.

Em decorrência de tais características, conclui-se que os bens e/ou os materiais empregados na construção, reforma, manutenção ou conservação não geram, de forma alguma, crédito de ICMS, nem às concessionárias das vias férreas permanentes e nem aos meros usuários destas malhas – que é o caso presente.

Enquanto a Impugnante sustenta que tais equipamentos admitem o aproveitamento de crédito pelo fato da imobilização contábil, nos termos da legislação própria, e que esses são essenciais para o aumento da produtividade; o Fisco CC/MG peregrina por caminhos diversos.

A título de exemplo jurisprudencial deste órgão julgador, trazemos à baila a linha de raciocínio levantada pelo CCMG no PTA 01.000168259-91, na decisão proferida pela 3ª Câmara de Julgamento (Acórdão 20.285/11/3ª, confirmada pelo Acórdão 3.825/12/CE). Entendimento este reforçado por este Conselho de Contribuinte através dos acórdãos 20.009/13/2ª e 20.010/13/2ª proferidos pela 2ª Câmara de Julgamento e reafirmados pelos acórdãos 4.093/13/CE e 4.094/13/CE, respectivamente.

[...]

Logo, utilizando-se das palavras da própria Impugnante, ‘os equipamentos ora examinados não ensejam o transporte ferroviário, em si mesmo (como fazem as locomotivas por exemplo)’, e sequer se prestam a consecução do objeto social da Autuada, por conseguinte, não fazem jus ao crédito do ICMS, com já justificado acima.” (Grifos Originais)

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

Arguição de Indevida Aplicação Cumulativa de Penalidades

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 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 mera 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:

[...]

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.”

[...]

Lei nº 6.763/75

“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;

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

“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 TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO 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: EXMª. SRª. DESª. 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).

Arguição de Indevida Aplicação de Juros de Mora sobre Multa

A Impugnante argui a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores relativos à multa de revalidação exigida no presente lançamento.

A Resolução nº 2.880/97, editada com fulcro nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, nos seguintes termos:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997
(MG de 14/10/1997)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

[...]

§ 3º A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais.

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

[...]

(Destacou-se).

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo Estado, equivalentes à Taxa SELIC, incidem, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multas, ressalvando-se que, tratando-se de multa isolada, os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição da Impugnante, pois os juros exigidos estão devidamente respaldados na Lei nº 6.763/75 c/c Resolução nº 2.880/97.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, observada a quitação parcial efetuada pela Impugnante (DAE - fl. 199), já considerada nos demonstrativos de fls. 202/204, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rafael Lages Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Maria Vanessa Soares Nunes.

Sala das Sessões, 18 de julho de 2019.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

CC/MG