

Acórdão: 23.532/20/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001404235-14
Impugnação: 40.010149217-31
Impugnante: Aperam Inox América do Sul S.A.
IE: 687013342.03-52
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/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 destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de outubro de 2014 a agosto de 2019, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento autuado (dormentes diversos).

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 85/115, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 187/202.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 210/235, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

DECISÃO

1. Da Preliminar

1.1. 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, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados à fl. 109/110.

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, indefere-se a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA.

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.

1.2. Da Arguição de “Deficiência nos Motivos que Deram Lastro ao Presente Auto de Infração”

Em apertada síntese, a Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, argumentando que, *“no caso dos autos, por praticidade, o agente autuante agiu em profundo descompasso com o dever de motivação dos atos administrativos quando deixou de analisar a real serventia no processo produtivo dos bens glosados. Promoveu autuação sem, contudo, externar os verdadeiros motivos pelos quais entende não poderem ser classificados como bens do ativo imobilizado”*.

Sustenta, nesse sentido, que, *“verificado que o fisco partiu do pressuposto de que a autuada adquiriu simples materiais de construção, deixando, contudo, de exarar os reais motivos pelos quais entende que os bens envolvidos deteriam tal característica, é que se conclui pela absoluta invalidade do lançamento de ofício realizado, restando impossível alterar-lhe o fundamento a posteriori. Em vista disso, a autuada requer a declaração de nulidade do Auto de Infração em exame, sob pena de transferir ao contribuinte o ônus da própria acusação”*.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência, notadamente aqueles estabelecidos no art. 89 do RPTA, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua lavratura e das circunstâncias em que foi praticado, a correta indicação dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades cominadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Dentre outros dispositivos tidos por infringidos, foram expressamente indicados no campo próprio do Auto de Infração o art. 70, inciso XIII do RICMS/02, bem como o art. 1º, incisos II, alínea “c” e III da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que estabelecem a vedação à apropriação de créditos relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento.

A afirmação contida no relatório do Auto de Infração, no sentido de que os bens objeto da autuação se referem a dormentes utilizados na construção e reparo de ferrovias existentes dentro do parque do estabelecimento autuado (materiais destinados a obras de construção civil) está calcada em resposta da Contribuinte ao Termo de Intimação nº 001/2019, na qual consta, dentre outras, as seguintes informações (fls. 19/21):

Resposta do Contribuinte ao Termo de Intimação nº
001/2019

“... FUNÇÃO DO EQUIPAMENTO PARA A PRODUÇÃO

A ferrovia é utilizada para transporte de matérias primas e intermediários (Minério de Ferro, Fluorita, Pelotas, Calcário, etc.) entre os pátios de matérias primas no fluxo de produção, bem como receber as matérias primas adquiridas ...

QUAL A NECESSIDADE DE AQUISIÇÃO DO PRODUTO PARA O PROJETO?

Dormentes são peças retangulares colocadas transversalmente à via férrea e sobre as quais os trilhos assentam e são fixados. Dentre suas principais funções estão:

- Suporte para os trilhos, fixando e assegurando a sua posição e gabarito da via, além de manter a estabilidade da via frente às variações de temperatura, esforços estáticos (da própria estrutura) e dinâmicos (ocasionados por materiais rodantes);
- Receber os esforços transmitidos pelos trilhos e repassá-las tão uniformemente quanto possível às camadas inferiores (lastro ou laje);
- Manter a geometria da via permanente;
- Deve resistir aos esforços mecânicos e às intempéries por um longo tempo ...”

Não há, portanto, qualquer vício de motivação ou qualquer outra mácula no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de outubro de 2014 a agosto de 2019, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento autuado (dormentes utilizados na construção e reparos de uma ferrovia interna da empresa).

O feito fiscal baseou-se em informações disponibilizadas nos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), especialmente nos Registros 0300 e 0305, nas notas fiscais de entrada e na resposta ao Termo de Intimação Número 001/2019 (fls. 15/21).

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

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Autuada, após expor todos os aspectos constitucionais e infraconstitucionais relativos ao princípio da não cumulatividade do ICMS, inicia os seus argumentos salientando que, *“ao que parece, entende a Fiscalização que partes e peças (dormentes) que foram adquiridas de forma separada, mas que integram equipamento primordial à consecução da produção industrial da Impugnante não poderiam ser classificadas como bens do ativo imobilizado”*.

Esclarece que a linha férrea existente dentro de seu parque industrial *“se trata de equipamento de extrema importância para consecução e eficiência do processo siderúrgico, sendo incontroversa sua caracterização com item participante da produção desenvolvida pela Empresa”*.

Acrescenta que, *“a ferrovia interna se encontra em plena operação, permitindo a devida continuidade do processo produtivo da Impugnante. Do ponto de vista produtivo, registre-se que a linha férrea interna do parque industrial é utilizada para transporte de matérias primas e intermediários (minério de ferro, fluorita, pelotas, calcário, etc.) entre os pátios de matérias primas no fluxo de produção, sendo ainda utilizada para o recebimento de matérias primas adquiridas. Sem as ferrovias, a produção é paralisada em função da impossibilidade de abastecimento do Altos Fornos e Aciaria”*.

Destaca que *“o ciclo produtivo da Aperam começa na Gerência de matérias primas da redução, cuja missão é receber, beneficiar e abastecer com matérias primas de qualidade e baixo custo os Altos Fornos, Injeção de finos de carvão e Aciaria”*.

Salienta que, no pátio de matérias primas, setor onde se localiza a ferrovia, *“acontece o recebimento e a estocagem das matérias primas e insumos utilizados. Algumas matérias primas passam apenas por estocagem. Mas outras precisam passar por um sistema de lavagem, britagem e peneiramento, sem os quais não seria possível atender as exigências dos Altos Fornos, Aciaria e Injeção de Finos, o que comprometeria o bom funcionamento de todos esses setores”*.

Ressalta que, muitas das matérias primas recebidas e/ou movimentadas em sua planta industrial utilizam a ferrovia existente e, nesse contexto, desenvolveu malha ferroviária em sua usina siderúrgica, extensa e adequada para movimentação e abastecimento de matérias primas, materiais intermediários e demais produtos necessários à elaboração do aço produzido.

Informa que “o referido processo de lavagem de minério provoca constantes alagamentos da malha ferroviária, gerando condições que provocam o apodrecimento dos dormentes de madeira, o afrouxamento dos tirefonds (parafusos de fixação), a abertura/perda da bitola da linha férrea e conseqüentemente o descarrilamento das composições ferroviárias durante o transporte”.

Aduz que, em vista disso, teve que se mobilizar “para reparar e ampliar a estrutura existente em seu parque industrial, de modo a, além de renovar o equipamento intensamente utilizado e elevar a capacidade produtiva do estabelecimento, também propiciar maiores condições de segurança aos usuários e maior confiabilidade operacional durante as remoções/viagens diretas”.

Afirma que “os dormentes adquiridos pela empresa e desqualificados pela Fiscalização são as peças retangulares colocadas transversalmente à via férrea e sobre as quais os trilhos assentam e são fixados”, tendo como principais funções as abaixo indicadas:

- Suporte para os trilhos, fixando e assegurando a sua posição e gabarito da via, além de manter a estabilidade da via frente às variações de temperatura, esforços estáticos (da própria estrutura) e dinâmicos (ocasionados por materiais rodantes);
- Receber os esforços transmitidos pelos trilhos e repassá-las tão uniformemente quanto possível às camadas inferiores (lastro ou laje);
- Manter a geometria da via permanente;
- Resistir aos esforços mecânicos e às intempéries por um longo tempo.

Após listar os diversos tipos de dormentes existentes (de madeira, concreto, poliméricos – com vida útil superior a 30 anos - ou de aço), a Impugnante salienta que, nesse cenário, “optou por reformar e ampliar sua malha ferroviária, tendo se valido de dormentes poliméricos em virtude dos constantes alagamentos e umidade do setor em que aplicados”.

Argumenta, nesse sentido, ser incontroverso, portanto, que os itens autuados foram por ela adquiridos para devida implementação em sua malha ferroviária, verdadeiro bem do ativo imobilizado da empresa, sendo claramente incorreto o entendimento esposado pelo Fisco.

Destaca que não se trata “de interpretação expansiva da hipótese da regra da não cumulatividade, mas de interpretação literal, em consonância com o sentido ordinário da linguagem utilizada na redação do preceito normativo”.

Assevera que “a construção e a montagem dos equipamentos se desenrolou no próprio estabelecimento da empresa, tendo havido apenas a aquisição de estruturas e bases pré-fabricadas desacompanhadas de outros componentes essenciais, não se

podendo confundir os produtos do ativo imobilizado adquiridos com meros materiais de construção”.

Reitera que os dormentes adquiridos foram diretamente aplicados na restauração e na ampliação da ferrovia interna constante da planta empresarial e argumenta que *“a qualificação dos bens glosados como produtos do ativo imobilizado é incontroversa nos autos. Nesse aspecto, é necessário reconhecer que não há justificativa apta a sustentar o lançamento fiscal, dado que os bens adquiridos pela atuada foram devidamente aplicados em seu ativo imobilizado – sendo impossível considera-los com simples materiais de construção”*, oportunidade em que enfatiza que o conceito de ativo imobilizado provém da contabilidade, tendo sido positivado na ordem jurídica desde a Lei nº 6.404/76, que assim o define em seu art. 179, inciso IV:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

Pondera que, *“evidentemente, considerado o tamanho do projeto e a vultosa quantia nele envolvido, os componentes da estrutura em análise foram adquiridos gradualmente, pois também em etapas ocorre a manutenção e a ampliação da planta empresarial. Tanto é verdade que os bens glosados passam a integrar um todo, devidamente ativado na contabilidade da empresa”*.

Sustenta que, embora os materiais tenham sido adquiridos paulatinamente, todos eles foram empregados na reparação e ampliação da estrutura utilizada no seu ciclo industrial, passando a fazer parte da linha ferroviária existente.

Conclui, nesses termos, que as operações de compra dos produtos cujos créditos foram glosados se encontram ao abrigo da não cumulatividade do ICMS.

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), por serem destinados a obras de construção civil (construção, manutenção/reparação ou ampliação de vias férreas).

Com efeito, 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 (siderurgia, no presente caso).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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.

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, no presente caso), nos termos estabelecidos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98, o que não ocorre no caso dos autos.

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 (siderurgia, 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.

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).

No caso específico do presente processo, os dormentes empregados na construção, reforma ou ampliação de vias férreas não ensejam aproveitamento de crédito do ICMS, pois são considerados bens alheios à atividade da Impugnante, nos termos do no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98.

Ademais, a via férrea é um bem imóvel, nos termos da escoreita fundamentação contida no Acórdão nº 2.897/03/CE, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 2.897/03/CE

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 FORMAM 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 N.º 406/68 (MATERIALMENTE LEI COMPLEMENTAR) E O CONVÊNIO ICMS 66/88.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 seguintes 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 INCLUÍDOS 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída subsequente não forem tributada ou estiver isenta do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

OBSERVA-SE PELOS DISPOSITIVOS DA LC 87/96 QUE O LEGISLADOR CONCEDEU O DIREITO AO CRÉDITO, SOMENTE PARA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DESTRUIÇÃO, 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

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;"

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CIVIL OU HIDRÁULICAS, PROMOVEDO 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 ADEÇÃO 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 Nº 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 congêneres (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 SONDAJENS, AS FUNDAÇÕES, OS ALICERCES E AS ESCAVAÇÕES. COMPREENDEM OS ESTAQUEAMENTOS, OS DESMONTES, AS SONDAJENS 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 Nº 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 CONGÊNERES", 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DOUTRINA 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.

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.

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

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, CONJECTÁRIO LÓGICO É A REFORMA DO JULGADO.” (GRIFOU-SE)

Assim, todo e qualquer bem ou material utilizado na reforma ou na manutenção de vias férreas (bem imóvel) não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação contida no art. 70, inciso XIII do RICMS/02.

A conclusão quanto à vedação dos créditos relativos a dormentes e às demais partes e peças necessárias à instalação e manutenção da via férrea é corroborada, também, pelas seguintes decisões deste E. Conselho, dentre outras, *verbis*:

ACÓRDÃOS NºS 23.243/19/1ª E 23.244/19/1ª

“... 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 (UTILIZADOS EM “ESTRADAS, PONTES E ARRUAMENTOS INTERNOS” E “ACESSO MINA DO ANDRADE”).

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ATUADO, IE 062.094007.16-30), COMO TRILHOS E DORMENTES, POR EXEMPLO, E/OU NA CONSTRUÇÃO DE ESTRADAS, PONTES E ARRUAMENTOS INTERNOS ...” (GRIFOU-SE)

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 TRANSCREVE, 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 DÉCORRÊNCIA DO ESTORNO DO CRÉDITO IRREGULARMENTE APROPRIADO...” (GRIFOU-SE)

Esclareça-se que não se discute a essencialidade das obras em questão, porém a legislação vigente estabelece claramente a vedação ao crédito para bens empregados na construção, ampliação, reparos ou manutenção de vias férreas.

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, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

2.1. Da Arguição de “Obrigatoriedade da Recomposição da Conta Gráfica” e de “Ausência de Lastro Legal para Aplicação da Multa de Revalidação”

A Impugnante questiona o fato de o Fisco não ter efetuado a recomposição de sua conta gráfica, nos termos previstos no art. 195 do RICMS/02.

Sustenta, ainda, que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 somente pode ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 do mesmo diploma legal, isto é, somente nos casos de não recolhimento do imposto.

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

[...]

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;

Argumenta, nesse sentido, que a hipótese dos autos é de utilização indevida de créditos, enquadrando-se na disposição do inciso IV do mesmo artigo (“o valor do

crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência”), e não na hipótese prevista no inciso III do referido dispositivo legal.

No entanto, analisando-se a legislação que rege a matéria, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal.

Com essa alteração, o caput do referido dispositivo legal estabeleceu expressamente que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015

“Art. 195. Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

[...]

§ 2º Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior;

III - o saldo do imposto em favor do contribuinte será transferido para o exercício seguinte, sob a forma de crédito, podendo ser aproveitado no período de apuração do imposto subsequente àquele em que se tenha verificado, ou compensado, observadas as normas específicas, com o débito do contribuinte para com a Fazenda Pública Estadual;

IV - o débito encontrado no exercício será objeto de demonstração à parte, onde será desdobrado em valores por período de apuração, devendo ser exigido por meio de AI, com aplicação das penalidades cabíveis e demais acréscimos legais."

Esclareça-se, porém, que o § 1º do referido dispositivo legal, garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos acumulados que detiver, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo.

Art. 195 ...

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

Por sua vez, o § 4º disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação sofrerão redução proporcional à parcela quitada mediante utilização de saldos credores acumulados.

Assim, se o contribuinte detiver saldo credor acumulado para quitar a totalidade dos créditos indevidamente apropriados, ele arcará somente com o valor da multa isolada exigida, como ocorria à época em que se exigia a recomposição da conta gráfica.

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada.

Independentemente dessas observações, a exigência fiscal da multa de revalidação, como já afirmado, está devidamente amparada no caput do art. 195 do RICMS/02.

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (Grifou-se).

O próprio Decreto 46.698/14 (art. 4º), que alterou a redação do art. 195 do RICMS/02, faz menção expressa a seus efeitos retroativos, com fulcro no art. 144, § 1º do CTN.

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste Decreto aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Grifou-se).

Portanto, contrariamente à afirmação da Impugnante, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação vigente, seja em relação à não recomposição da conta gráfica, seja em relação à exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (juntamente com os juros de mora e a multa isolada aplicada), nos termos previstos no art. 195 do RICMS/02.

2.2. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada e Multa de Revalidação

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do “*non bis in idem*”, há que se destacar que as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação acessória, por apropriação indevida de créditos do imposto, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei (cuja exigência está expressamente estabelecida no art. 195 do RICMS/02, como visto anteriormente) resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

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.

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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como 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: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, 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).

2.3. Das Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, 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 CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Clara Teles Terzis Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 09 de setembro de 2020.

Paula Prado Veiga de Pinho
Relatora

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor