

Acórdão: 15.497/03/2<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.10104526-05  
Impugnante: Ferrovia Centro Atlântica S.A  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outros  
PTA/AI: 01.000137975-80  
Inscr. Estadual: 062.978014-0041  
Origem: DF/AF Belo Horizonte

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE CARGAS - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – USO E CONSUMO –** Constatou-se que a Autuada apropriou-se de crédito do ICMS relativo a mercadorias importadas e destinadas ao uso e consumo no estabelecimento. Legítimas as exigências de ICMS e MR, apurados após recomposição da conta gráfica, em virtude das disposições contidas no art. 70, inciso III, do RICMS/96, vigente à época. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos do ICMS relativos a aquisições ( no período de janeiro/2000 a dezembro/2000) de peças e materiais de manutenção de vias férreas, locomotivas, vagões e equipamentos de oficina e materiais de uso e consumo importados. Recomposta a conta gráfica do ICMS, a partir de valores oriundos do AI n.º 01.000137370-21, apurou-se débitos do impostos nos meses de janeiro e fevereiro/2000.

Lavrado em 25/05/01 – AI exigindo ICMS e MR.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.328/341, ocasião em que anexa aos autos diversos documentos.

O Fisco se manifesta às fls. 1.020/1.028, refutando os argumentos da Impugnante.

A Autuada novamente comparece aos autos (fls. 1.032/1.034), juntando os documentos de fls. 1.035/1.038.

Concedida vista dos autos ao Fisco este manifesta às fls. 1.040 e 1.041.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.043/1.054, opina pela procedência do Lançamento.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 01/04/02 (fls. 1.056), determina a retirada de pauta do processo, para ser repautado após julgamento do PTA n.º 01.000135777.09.

Em sessão realizada em 02/05/02, a 3ª Câmara de Julgamento delibera converter o julgamento em perícia, com a formulação dos quesitos de fls. 1.058.

Regularmente intimadas as partes, sobre a realização da perícia, somente a Autuada formula quesitos complementares, às fls. 1.064.

O perito designado apresenta Laudo Pericial de fls. 1.074/1.078, juntando, ainda, na ocasião, os documentos de fls. 1.079/1.210.

A Impugnante e o Fisco se manifestam a respeito do laudo pericial, às fls. 1.256/1.262 e 1.268/1.274, respectivamente.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.276/1.281, opina pela procedência do Lançamento.

Em sessão realizada em 02/07/03, presidida pelo Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, nos termos da Portaria n.º 04/2.001, defere-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro retro mencionado, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 16/07/03.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: os Conselheiros Aparecida Gontijo Sampaio (Relatora) e José Eymard Costa que julgavam procedente o Lançamento, ressaltando-se que a recomposição da conta gráfica do ICMS que apurou os valores devidos no presente PTA está atrelada ao julgamento do PTA n.º 01.000137370-21, que por sua vez está vinculado ao PTA n.º 01.000135777-09 e o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que mantinha as exigências fiscais apenas quanto aos produtos listados às fls. 387 a 391 do PTA 01.000137370-21 e relacionados no presente PTA. Pela Impugnante, sustenta oralmente o Dr. Fábio Henrique Vieira Figueiredo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta.

---

### **DECISÃO**

Cuida o presente lançamento de estorno de créditos do imposto relacionados à aquisição de peças e materiais de manutenção de vias férreas, locomotivas, vagões e equipamentos de oficina e de materiais de uso e consumo importados.

Muito embora o relatório do Auto de Infração, fls. 05, se refira a materiais de uso e consumo separadamente, as peças e materiais de manutenção foram

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerados pelo Fisco como destinados ao uso e consumo, fato perfeitamente compreendido pela Autuada quando de sua Impugnação.

Nesse sentido, reputa-se como correta a capitulação legal ( art. 70, inciso III do RICMS/96).

Os números das DI's, data, n.º do registro, n.º da NF de Entrada, data, CFOP, base de cálculo, alíquota, ICMS e a qualificação dos produtos encontram-se demonstrados nos quadros de fls. 10/17 (Anexo II).

Sustenta a Impugnante, em sua peça de defesa, que adquire *insumos* (materiais estes essenciais à atividade ferroviária) e, ainda bens para o *ativo permantente/imobilizado*, entendendo que lhe deve ser assegurado o direito ao aproveitamento do crédito do ICMS de todos os produtos objeto da presente autuação, nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei Complementar n.º 87/96. (A título explicativo, demonstra a aplicação e utilidade de parte destes insumos em seus "Sistema de: Alimentação, Elétrico, Truques, Mecânico, Frenagem", etc.).

Importante, para o deslinde da presente lide, analisar o princípio da não-cumulatividade do ICMS e as legislações pertinentes, principal ponto abordado na peça de defesa.

Determinou a Constituição Federal em seu art. 155:

" Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior;

.....

§ 2º - O imposto previsto no inciso II, atenderá o seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

.....

XII - cabe à lei complementar:

.....

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;"

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em perfeita consonância com a CF/88, disposições retro transcritas, editou-se a Lei Complementar n.º 87/96, que introduziu novidade no âmbito eminentemente legal da não-cumulatividade, ao conferir direito ao crédito de bens destinados ao *ativo permanente e uso e consumo do estabelecimento*.

Dispôs o *caput*, do art. 20 da Lei Complementar retro referida:

“ 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 ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

No tocante ao creditamento de materiais destinados ao *uso ou consumo*, vale ressaltar que o art. 33, inciso I, da referida Lei Complementar determinou a data de sua eficácia. (Observa-se que a redação deste inciso, a seguir transcrito, vem sofrendo alterações, no sentido de postergar o direito ao crédito.)

“ 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 1998;” **(Efeitos de 01/11/96 a 23/12/97 - redação original desta Lei.)**

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2000; **(Efeitos de 24/12/97 a 20/12/99 - redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar n.º 92, de 23/12/97.)**

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2003; **(Efeitos de 21/12/99 a 26/12/02, redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar n.º 99, de 20/12/99.)**

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2007;” **( Redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar n.º 114, de 16/12/02, publicada no DOU de 27/12/02.)**

A Lei 6763/75 que consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, acolheu as inovações trazidas pela LC n.º 87/96, relativamente à matéria objeto da presente discussão, no art. 29, § 6º ( atualmente no § 5º, item 4, alínea “d”).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Face ao exposto, constata-se que *a legitimidade do crédito de material destinado ao uso e consumo do estabelecimento adquirente só surtirá efeitos a partir de janeiro de 2007.*

Afirma, ainda, a Impugnante, que no intuito de incrementar as atividades de transporte ferroviário, teria direcionado seus esforços de investimentos exatamente na recuperação da chamada “*frota morta*”, qual seja, locomotivas e vagões impossibilitados de prestar serviço em virtude do péssimo estado de conservação e manutenção.

Acrescentando, ainda, que estes materiais são requisitados nos almoxarifados da Companhia e utilizados para reformas, reconstruções e melhorias do material rodante, passando a integrar, portanto, ao seu *ativo permanente/imobilizado*.

Os argumentos supra, trazidos pela Impugnante, merecem ser analisados com profundidade, uma vez que após o advento da LC n.º 87/96, foi legitimado o creditamento do ICMS, relacionado às aquisições de bens destinado ao ativo imobilizado, não alheios à atividade do estabelecimento.

Assim sendo, necessário se torna buscar a real classificação contábil das mercadorias listadas às fls. 10/17 dos autos.

O art. 179 da Lei 6.404/76 estabelece o conceito contábil de ativo imobilizado:

“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.”

O Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) em seus pronunciamentos, diz:

“Classificam-se no Imobilizado os direitos representados por bens tangíveis e intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou a transformação em numerário. O imobilizado inclui ... terrenos, ..., móveis, ..., **benfeitorias em propriedades de terceiros** ou em terrenos, ...”. (grifo nosso)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, não encontra abrigo o argumento do Fisco de não poderem ser classificadas no Imobilizado aquelas mercadorias aplicadas em bens arrendados, *in casu*, fazendo menção ao contrato de arrendamento realizado entre a Rede (RFFSA) e a Ferrovia Centro Atlântica.

Os ensinamentos contábeis do mestre Nelson Gouveia, acerca de “Gastos Imobilizáveis”, por sua vez, auxiliam a compreensão da matéria ora discutida:

“Em linhas gerais, gastos imobilizáveis são aqueles que, pela natureza da melhoria que provocam em bens do ativo fixo, são incorporados ao seu custo de aquisição.

Para que um gasto com um bem do ativo fixo seja imobilizado, precisa atender ao menos a alguns dos seguintes requisitos: aumenta o tempo de vida útil do bem, em prazo superior a um ano; aumenta sua capacidade de produção; reduz seus custos de operação; de uma forma geral, contribui para que os benefícios gerados pelo bem sejam aumentados.

Exemplo de gastos imobilizáveis: gastos com adaptação, em uma máquina, de um novo mecanismo, o qual permitirá maior produtividade com menor custo de operação.” (Contabilidade Básica, 2ª Edição, pág.203.)

Assim, considerando-se o entendimento supra, as peças utilizadas na reforma/reconstrução dos vagões e locomotivas para se classificarem no subgrupo Ativo Permanente/Imobilizado, deveriam acarretar aumento de vida útil, aumento de capacidade produtiva, redução dos custos de operação dos bens onde aplicados.

Nesse sentido, quando da primeira apreciação do processo pela 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 02/05/2002, decidiu-se pela conversão do julgamento em perícia, para que pudessem ser trazidos aos autos elementos que dessem suporte para uma correta classificação contábil das aquisições das mercadorias importadas, objeto da autuação (Salienta-se que os documentos juntados pela Autuada, quando da apresentação de sua peça de defesa não eram conclusivos, em virtude de faltarem elementos vinculantes, ou seja, mercadoria importada e o local de sua aplicação ou, ainda, por não se referirem ao período autuado, ex.: planilha de fls. 423/438).

Para desenvolver seu trabalho, o perito fez as seguintes intimações à Autuada, fls. 1.206 e 1.209:

**Primeira** – em 23/08/02: “ *apresentar laudo técnico informando o bem onde foi aplicado cada objeto adquirido (relacionado no Anexo II do PTA) e a função (detalhada e completa) deste bem, tendo em vista o objetivo social da empresa*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Segunda** – em 23/11/02: “*apresentar relações e demonstrativos, relacionados às fls. 1.206*”.

Para atender as intimações supra, foram apresentados os documentos de fls. 1.086 a 1.203 ( planilhas e quadros relativos a: “Evolução da Produção – período de 1997 a 2001”, “Evolução do faturamento – período de 1997 a 2001”, “Comportamento dos custos de produção – 1997 a 2001”, “Demonstrativo de bens recuperados – 08/1997 a 09/1999” e “Demonstrativo de bens recuperados – 10/1999 a 03/2000”).

Outrossim, em correspondência enviada ao perito, em 02/12/02 (fls. 1.205), a **Autuada** teceu considerações sobre os levantamentos por ela efetuados, donde se extrai, pelas partes a seguir reproduzidas, que houve impossibilidade de se vincular documentos fiscais e lançamentos contábeis, bem como identificar exatamente o bem onde os materiais foram empregados:

*“ ..... gostaríamos de ratificar, o que foi dito nas reuniões que aconteceram no decorrer destes trabalhos, sobre a dificuldade de se relacionar documentos fiscais e lançamentos contábeis em contas específicas, como as de ativo permanente.”*

*“....Todo o processo de entrada envolve o recebimento físico no estoque de materiais e a conseqüente contabilização da nota fiscal correspondente na conta respectiva. Portanto a saída posterior do material aplicado, já não guarda nenhuma relação entre o produto e a sua nota fiscal de origem.”* (grifo nosso)

*“ .....É necessário salientar que no universo de vagões, locomotivas e trechos de via permanente é praticamente impossível identificar exatamente o bem, o conjunto ou o componente onde os trabalhos foram executados.”*

Percebe-se pelo exposto, que apesar das alegações da Autuada, no tocante à classificação contábil de parte das mercadorias importadas relacionadas no Anexo II (fls. 10/17), como sendo do Ativo Permanente/Imobilizado, não ficou evidenciado nos autos, através da perícia realizada, o aumento da vida útil dos equipamentos nos quais foram aplicadas as peças, partes, componentes, etc., cujos créditos do imposto foram glosados.

Vale frisar, também, as ponderações trazidas pelo **perito**, às fls. 1.076 e 1.077 dos autos, referente ao quesito 2 formulado pela 3ª Câmara, que ratificam a conclusão retro mencionada :

*“2 – Não obtivemos da empresa laudos, levantamentos e/ou demonstrativos das condições dos bens, antes e depois dos serviços realizados.”*

*“.....uma vez que não há inventário inicial de bens inoperantes, passíveis de recuperação ou de reforma substancial. Os gastos realizados não foram precedidos de laudos, avaliação ou projetos técnicos, com especificações e/ou indicações de situação e resultado pretendido, com o fim de orientar sobre o aumento de vida útil, ou subsidiar sua classificação em Ativo Permanente.”*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, não restou comprovado o pretense aumento da capacidade de produção dos bens, conforme bem ressaltou o Fisco ( às fls. 1.270), posto que o simples crescimento da produção global (52,57%), não é argumento válido, pois o aumento da capacidade de produção a ser considerado deve e tem de ser por “bem”. O aumento da produção global pode ser resultante de diversos fatores, tais como: melhor gestão de negócios, aquisição de novas locomotivas e vagões, novas demandas para o transporte ferroviário, etc.

Conclui-se pelas considerações apresentadas, que nenhuma das mercadorias importadas (fls.10/17) poderia ser classificada em conta do Ativo Permanente/Imobilizado, sim no Ativo Circulante/Estoques/Almoxarifado.

No que concerne aos itens diretamente ligados à via permanente, como **retensores para trilho TR-37 e TR-45**, verifica-se que os mesmos, de acordo com a legislação, caracterizam-se como imóveis.

A alínea “g”, artigo 1º, Decreto-lei 9760/46 prevê:

Art. 1º- Incluem-se entre os bens imóveis da União:

(...)

g - as estradas de ferro ...

O inciso II, artigo 43, Código Civil estabelece:

Art. 43 - São bens imóveis:

I -

II - tudo o 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;

Por sua vez, o artigo 177, Anexo IX, RICMS/96 traz o seguinte entendimento:

**Art. 177** - Entende-se como obra de construção civil, hidráulica ou semelhantes:

I -

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;

Nesse sentido, tratando-se de obra de construção civil (bens imóveis) e considerando-se a interpretação dada à legislação, no que tange à matéria ora enfocada,



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98, abaixo transcrita, constata-se não haver respaldo para aproveitamento de créditos do imposto relativos a essas mercadorias.

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

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.** (grifado)

Vale ressaltar, ainda, que o Plano Uniforme de Contas, instituído pela Norma Complementar n.º 09, aprovada pela Portaria n.º 309, de 21.08.01., do Ministério dos Transportes (cópia às fls. 1.035/1.038), não tem o condão de se sobrepor à legislação tributária, produzindo efeitos para modificar o conceito de ativo imobilizado ou material de uso e ou consumo definidos pela legislação.

No tocante ao creditamento do ICMS relacionado às aquisições de ***insumos***, verifica-se que existe dispositivo específico na legislação tributária mineira respaldando o aproveitamento de créditos do imposto quando o adquirente for ***empresa de transporte*** ( Cumpre salientar que a atividade da Autuada é a prestação de serviços de transporte ferroviário de cargas, CAE = 47.2.1.00 - 4 ).

Frisa-se que sendo um segmento com características peculiares, a legislação concedeu-lhe possibilidade de creditamento apenas de certos insumos utilizados por estas empresas na execução de sua atividade, *in verbis*:

**RICMS/96 - PARTE GERAL (vigente à época)**

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - ao serviço de transporte e de comunicação prestados ao tomador, ...

(...)

§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

(...)

4) o valor do imposto correspondente a combustível, lubrificante, pneus e câmaras-de-ar de reposição e de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

Tratando-se o contribuinte em tela, como já mencionado acima, de empresa de transporte, os únicos insumos cujo crédito são legítimos são aqueles explicitamente elencados no dispositivo acima transcrito.

Salienta-se que *as mercadorias cujo crédito fora estornado às fls. 10/17* (válvula do cabeçote do motor, rolamento, anel, mola pistão, engrenagem, conector, casquilho, porca de rolamento, mola, bucha eixo, farol, junta de expansão, mangueira, rotor, régua para encaixe, pino de bucha, amortecedor, disjuntor, gaxeta, diodo, diafragma, pino, retensores para trilho TR-37, eixo de cremalheira, contra sapata, abafador, farol, bobina, resistência manômetros, parafuso, eixo virabrequim, ajustador automático de freio, tampão, chave de mola, dedo de pressão, relé, reostato, biela mestra, dentre outras) *não estão contempladas naqueles insumos relacionados no art. 66, § 1º, item 4 do RICMS/96, vigente à época.*

Por derradeiro, deve ser esclarecido que o RICMS/96, vigente à época, não trazia em seus dispositivos concernentes ao crédito do imposto, separação entre as diversas modalidades de transporte, tratando-as tão somente como “prestadoras de serviço de transporte” (incluindo o transporte rodoviário, ferroviário, aéreo e aquaviário). Assim sendo, não há como dar tratamento diferenciado às prestadoras de serviço de transporte ferroviário, como quer fazer crer a Impugnante às fls. 336.

Legítimas, por conseguinte, as exigências fiscais constantes do presente Auto de Infração, em virtude das aquisições das mercadorias (fls. 10/17) terem se destinado ao uso e consumo do estabelecimento ora autuado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 02/07/03, nos termos da Portaria 04/2001, por maioria de votos, em julgar procedente o Lançamento (ressaltando-se que a recomposição da conta gráfica do ICMS que apurou os valores devidos no presente PTA está atrelada ao julgamento do PTA n.º 01.000137370-21, que por sua vez está vinculado ao PTA n.º 01.000135777-09). Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio

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

César Ribeiro (Revisor), que mantinha as exigências fiscais apenas quanto aos produtos listados às fls. 387 a 391 do PTA n.º 01.000137370-21 e relacionados no presente PTA. Presentes à sessão o procurador do sujeito passivo Dr. Fábio Henrique Vieira Figueiredo e o procurador da Fazenda Pública, Dr. Osvaldo Nunes França.

**Sala das Sessões, 16/07/03.**

**Francisco Maurício Barbosa Simões**  
**Presidente**

**Aparecida Gontijo Sampaio**  
**Relatora**

CC/CMG