

Acórdão: 16.041/03/3<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010102971-03  
Impugnante: Ferrovia Centro Atlântica S.A.  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outros  
PTA/AI: 01.000136747-21  
Inscr. Estadual: 062.978014.0041  
Origem: DF/Belo Horizonte

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE CARGAS - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES - AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO/CONSUMO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE - APROVEITAMENTO A MAIOR - DIFERENCIAL. Constatado, a partir de informações técnicas apresentadas pela Autuada e de laudo pericial referente às mercadorias pertinentes, que a Autuada recolheu ICMS a menor em virtude de aproveitamento indevido de créditos relacionados às irregularidades acima. Reconhecimento de parte das exigências, pela Autuada, conforme recolhimento de fls. 522/523. Exclusão das exigências referentes a rodas ferroviárias, por analogia à previsão contida no item 4, § 1º, artigo 66, RICMS/96, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre:

**Item 01)** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de peças e materiais de manutenção de vias férreas, locomotivas, vagões e equipamentos de oficina, de materiais de uso e consumo e, também, de créditos das prestações de serviços de transporte referentes às citadas aquisições.

**Item 02)** Aproveitamento de créditos de ICMS maiores do que os destacados nas notas fiscais.

**Item 03)** Aproveitamento indevido, como créditos de ICMS, de valores pagos a título de diferencial de alíquotas pelas aquisições de materiais de manutenção, uso e consumo.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, referentes ao período de abril a setembro de 1999.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 347/363, reconhecendo parte das exigências e procedendo ao respectivo recolhimento, conforme DAE de fls. 522/523, sendo que o Fisco se manifesta às fls. 527/535.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 538/547, opina pela procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento, em Sessão do dia 26 de abril de 2001, exara o despacho interlocutório de fls. 550, o qual é cumprido pela Autuada (fls. 552/1192 ). O Fisco se manifesta a respeito (fls. 1194/1208).

A Autuada faz juntada de novos documentos às fls. 1213/1216. Por sua vez, o Fisco se manifesta sobre os mesmos às fls. 1218/1219.

A Auditoria Fiscal ratifica seu entendimento anterior (fls. 1221/1230).

Em Sessão de Julgamento de 2 de maio de 2002, a 3ª Câmara decide converter o julgamento em perícia (fls. 1235), formulando quesitos. A Autuada, por sua vez, também formula quesitos, conforme fls. 1241.

O laudo pericial é apresentado pelo perito às fls. 1250/1254, anexando documentos e planilhas às fls. 1255/1392.

A Autuada se manifesta a respeito do resultado da perícia às fls. 1443/1449, sendo que o Fisco se manifesta às fls. 1455/1461.

A Auditoria Fiscal novamente analisa a autuação fiscal, ratificando seus pareceres anteriores, conforme fls. 1463/1468.

---

### **DECISÃO**

Cuida o caso em tela de estorno de créditos do imposto procedido pelo Fisco em razão de aproveitamento indevido dos mesmos, promovido pela Autuada, relacionados a materiais de uso e consumo, bens alheios à atividade do estabelecimento, créditos referentes a prestação de serviço de transporte sem destaque e comprovação do recolhimento, além de créditos resultantes de recolhimento de diferencial de alíquotas relativo às mencionadas mercadorias.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, referentes ao período de abril a setembro de 1999.

#### **Item 1 do Auto de Infração**

Trata esse item de estorno de créditos do imposto relacionados à aquisição de peças e materiais de manutenção de vias férreas, locomotivas, vagões e equipamentos de oficina, além dos créditos referentes ao ICMS sobre as prestações de serviço de transporte pertinentes às citadas aquisições.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De início, cumpre salientar que a atividade da Autuada é a prestação de serviços de transporte ferroviário de cargas.

Nesse sentido, verifica-se que existe dispositivo específico da legislação para respaldar o aproveitamento de créditos do imposto pelas empresas de transporte. Sendo um seguimento com características peculiares, a legislação concedeu-lhe possibilidade de creditamento apenas de certos insumos utilizados pelas empresas na execução de sua atividade.

### RICMS/96 - PARTE GERAL

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:

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;

Constata-se, pela leitura do dispositivo supra, que a legislação se omitiu, relativamente ao transporte ferroviário, no que concerne ao equivalente a pneu e câmara de ar utilizados em outros transportes, principalmente no rodoviário.

Não obstante tal omissão, verifica-se que o Código Tributário Nacional (CTN) prevê um remédio para a situação em foco.

O CTN autoriza a interpretação, por analogia, quando a lei for omissa:

**Art. 108** - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade

Nesse entendimento, e buscando uma equivalência justa entre todas as modalidades de transporte, decide-se pela permissão de creditamento, pela Autuada, empresa prestadora de serviços de transporte ferroviário de cargas, do imposto relativo à aquisição de rodas ferroviárias, excluindo-se, dessa forma, os respectivos valores dos estornos promovidos pelo Fisco.

No que concerne aos demais produtos cujos créditos foram estornados, algumas considerações merecem ser feitas.

Primeiramente, tratando-se o contribuinte em tela, como já mencionado acima, de empresa de transporte, os únicos creditamentos possíveis são aqueles do dispositivo acima transcrito (insumos) e os referentes à aquisição de bens do ativo permanente, uma vez que o prazo para creditamento referente aos materiais de uso e consumo está postergado para o exercício de 2007.

Uma rápida olhada nos produtos cujos créditos foram estornados, verifica-se tratar-se de mangueira montada, oxigênio, acetileno, sulfato de alumínio, eletrodos, rolamentos, interruptores, borrachas, válvulas, chapas, bocais, juntas, parafusos, soldas, suportes isoladores, resinas, tomadas, placas pial, lâmpadas, rodas, fusíveis, filtros de combustível, filtros de ar, filtros de óleo, conectores, cabos, juntas, fixadores, pregos, molas, papelão hidráulico, maçaricos, mangueiras, cilindros de freio, torneiras, ferros chato, cantoneiras, anéis, gaxetas, expansores, adaptadores, molas, abraçadeiras, chaves de cano, escovas de carvão, vidros laminados, papelão isolante, britas, peças, fios, fitas crepe, cabos de aço, pinos, ferramentas, luvas, resistores, materiais elétricos, baterias, etc.

A Autuada, em sede de Impugnação, recolheu parte do crédito tributário, reconhecendo tratar-se as mercadorias que relaciona (Planilha A, fls. 407/411) de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento. Estão neste rol produtos como condicionador de ar, eletroduto, juntas, válvula relé, material de comunicação, fio telefônico, durepox, fita crepe, fusíveis, cilindro de roda, mangueira, correia, etc.

Não obstante, entende a Autuada que os “insumos” destinados às locomotivas e aos vagões, assim como os “insumos” destinados às oficinas de reparação, são passíveis de creditamento (Planilhas D1 e D2, fls. 423/444).

Apresenta, ainda, Planilha B (fls. 413/416), referente ao ICMS sobre a prestação de serviço de transporte realizado na aquisição das mercadorias, Planilha C (fls. 417/422), referente às mercadorias adquiridas para a via permanente e Planilha E, referente a areia e outros materiais, entendendo que todas essas prestações e produtos são passíveis de creditamento do imposto pertinente.

Sustenta, a Autuada, que todos os materiais adquiridos o foram com o propósito do que ela chamou de “reconstrução da frota morta”, ou seja, tentando

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstrar que o acervo arrendado da Rede Ferroviária necessitaria de uma remodelação completa para voltar a funcionar e buscar atingir seu objeto social de prestadora de serviços de transporte ferroviário de cargas.

Como já esclarecido acima, as únicas possibilidades de aproveitamento créditos pela Autuada residiam e residem, ainda hoje, na aquisição daqueles insumos definidos pelo Regulamento, dos quais apenas foram consideradas as rodas ferroviárias, e na aquisição de bens do ativo permanente.

A Lei 6404/76 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) ensina: “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”.

Ainda, segundo o citado instituto, “o Imobilizado inclui ... terrenos, ..., móveis, ..., benfeitorias em propriedades de terceiros ou em terrenos, ...”. Nesse sentido, não encontra abrigo o argumento do Fisco de não poder ser classificado 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.

Segundo a doutrina contábil, aqui representada por Nelson Gouveia, “***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.***”

Assim, considerando-se o entendimento supra, as peças utilizadas na reforma/reconstrução dos vagões e locomotivas para se classificarem no subgrupo Ativo 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 Câmara de Julgamento, decidiu-se solicitar à Autuada informações inequívocas de que a reforma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedida nos equipamentos - linha férrea, vagões, locomotivas, etc. – teve como resultado o aumento da vida útil e o aumento da capacidade produtiva dos mesmos.

Em resposta ao questionamento feito pela Câmara, com relação ao aumento da vida útil, a Autuada se conteve apenas em apresentar fotos (fls. 647/652) de locomotivas e linha férrea antes e depois da reforma.

Com relação ao aumento da capacidade produtiva, em sede de Laudo Pericial (fls.1252), o perito constatou crescimento de 52,57% na produção tonelada/quilômetro útil no período de 1997 a 2001.

A acusação fiscal refere-se ao período de abril a setembro de 1999. Dessa forma, torna-se inconclusiva, para o objetivo a que se propunha, a resposta ao quesito em questão.

Não ficou evidenciado nos autos, nem no interlocutório e nem na perícia realizada, o aumento da vida útil dos equipamentos nos quais foram aplicadas as peças, partes, componentes, etc., cujos créditos do imposto foram glosados.

Salienta-se que não ficou sobejamente esclarecido nos documentos que instruem o processo, principalmente naqueles juntados, pela Autuada, em sede de Interlocutório, quais “insumos” foram aplicadas em quais equipamentos.

O Anexo II do Contrato de Arrendamento, citado em sua cláusula primeira (fls. 1421), realizado entre a RFFSA e a Autuada, que teoricamente deveria demonstrar o estado em que se encontravam os equipamentos arrendados, antes do arrendamento, apenas cita em planilha (fls. 675/1192) os equipamentos arrendados, sem contudo caracterizar seu estado para se concluir onde foram aplicadas as partes, peças e componentes.

Verifica-se, ainda, que as planilhas apresentadas pela Autuada em resposta ao Interlocutório não se comunicam. Não existe informação conclusiva, como já explicado acima, acerca de qual serviço foi realizado em qual equipamento, com utilização de quais “insumos” (partes, peças e componentes).

Além de tudo isso, a alegada “reconstrução da frota morta”, argüida pela Autuada, carece de legitimidade quando se verifica que determinados equipamentos não foram reconstruídos, mas transformados em outros equipamentos para atender à demanda da Empresa. Cita-se, como exemplo, as transformações e adaptações demonstradas às fls. 654: transformação de 208 vagões em graneleiros, adaptações de tremonha em vagões graneleiros, adaptação de 187 tanques para transporte de produtos perigosos, etc. Também, neste caso, não existem informações que suprissem os requisitos contábeis para contabilização dos “insumos” no subgrupo do Imobilizado.

No que concerne aos itens diretamente ligados à via permanente, como dormentes e trilhos (não objetos deste trabalho), parafusos de fixação (tirefom), prego de linha, tala de junção, grampos, placas de apoio, AMV (aparelhos de mudança de via)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e brita, 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, pela Instrução Normativa DLT/SRE nº 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 09, aprovada pela Portaria nº 309, de 21.08.01., do Ministério dos Transportes, 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.

### **Item 2 do Auto de Infração**

Esse item cuida de aproveitamento de créditos de ICMS a maior. O Fisco constatou que a Autuada aproveitou créditos do imposto, destacados nas notas fiscais de aquisição de dormentes (fls. 92/121), sendo que houve, também, aproveitamento de créditos referentes às prestações de serviço de transporte correspondentes, sem, contudo, haver destaque do imposto referente às prestações.

Em sede de Impugnação, a Autuada sustenta a legitimidade de apropriação dos créditos, conforme cópias de documentos de arrecadação referentes às prestações que anexa aos autos.

Não obstante a argumentação e apresentação de cópias de documentos, verifica-se que em todos os documentos fiscais referentes às operações de aquisição de dormentes a responsabilidade pelo transporte era do remetente, ou seja, o remetente é que era o tomador do serviço.

Dessa forma, considerando-se o princípio da não-cumulatividade do imposto, não há possibilidade de haver um débito e dois créditos referentes à mesma prestação.

Corretos, portanto, os estornos procedidos referentes a esse item.

### **Item 3 do Auto de Infração**

Este item cuida do estorno de créditos referente ao pagamento do ICMS sobre a diferença de alíquotas relativo às aquisições relacionadas no item 1 do Auto de Infração. É de bom alvitre salientar que houve recolhimento, e conseqüente creditamento, referente a apenas alguns itens.

Considerando-se a fundamentação desenvolvida no item 1, no sentido da não legitimidade de créditos referente a aquisição de materiais de uso/consumo e de



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bens alheios à atividade do estabelecimento, e considerando-se a previsão da legislação para recolhimento do ICMS sobre a diferença de alíquotas correspondente a tais mercadorias, conforme item 6. § 1º, artigo 5º, Lei 6763/75, entende-se como corretas as exigências fiscais pertinentes.

**Art. 6º**– Ocorre o fato gerador do imposto:

**I** -

**II** - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

Verifica-se, pois, de todo o acima exposto, que restaram parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais decorrentes das aquisições de rodas ferroviárias. Vencido, em parte, o Conselheiro Windson Luiz da Silva que excluía, ainda, as exigências relativas às aquisições de dormentes e materiais destinados à manutenção das vias e recuperação de frota. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Glemer Cássia Viana Diniz Lobato (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Maurício Sirihal Werkema e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

**Sala das Sessões, 02/07/03.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Relator**