

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

---

Acórdão:	21.733/15/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000250997-34	
Impugnação:	40.010137364-77	
Impugnante:	Vale S.A.	
	IE: 277024161.03-21	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Governador Valadares	

---

***EMENTA***

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO/CARGA – PRESTAÇÃO DESACOBERTADA. Imputação fiscal de falta de emissão de documentos fiscais e de destaque do ICMS devido na prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75, adequada ao disposto no § 2º do referido artigo. Contudo, o conjunto de provas trazido aos autos não demonstra a materialidade do tipo tributário da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias e valores, a qual diz respeito à prestação de tal serviço a terceiro, sob regime de direito privado, com o objetivo de lucro, não sendo tributável pelo ICMS o transporte de carga própria e para si mesmo, segundo a inteligência do art. 155, inciso II, § 2º, inciso XII da CF/88, art. 12, inciso V da Lei Complementar nº 87/96 e art. 110 do CTN. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre falta de emissão de documento fiscal e destaque do ICMS devido na prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2013.

Após a recomposição da conta gráfica não se apurou saldo devedor de ICMS no período fiscalizado, exigindo-se apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 541/554, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 624/640.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG, em parecer de fls. 652/662, opina pela procedência do lançamento.

---

***DECISÃO***

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de emissão de documento fiscal e destaque do ICMS devido na prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2013.

A lide tributaria administrativa tem como ponto central a questão da incidência ou não incidência de ICMS em prestação de serviço de transporte de uma mesma empresa, ainda que tenha estabelecimentos diversos, e todos os seus desdobramentos legais.

Com a devida *venia* à Fiscalização, não se verifica nos autos prestação de serviço de transporte a ensejar a ocorrência do fato gerador de ICMS, o que, por consequência, evidencia a atipicidade da multa isolada objeto da autuação.

No magistério da doutrina da Ministra do STJ, Regina Helena Costa, colhe-se que, no caso do ICMS incidente sobre prestação de serviço de transporte, “... a materialidade diz com a prestação de tais serviços a terceiro, sob regime de direito privado, com objetivo de lucro”. (COSTA, REGIAN HELENA. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed. Ver., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 393).

Isso implica que a prestação de serviço de transporte deve ocorrer entre pessoas jurídicas ou pessoa jurídica e física distintas, com o estabelecimento de condições contratuais segundo as regras do direito civil e/ou empresarial, como se dá com as obrigatórias cláusulas contratuais de fixação de preço, forma de reajuste, condições do transporte, obrigações dos contratantes e modo de rescisão.

No caso em tela, como a prestação de serviço de transporte ocorre na mesma pessoa jurídica, a materialidade para fins de tributação do ICMS não se fez presente, já que não foram observados pela Fiscalização a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados para definir ou limitar competências tributárias, que se dá com a definição e os requisitos legais da prestação de serviços de transporte segundo o direito civil e/ou empresarial, e não o direito tributário.

O art. 100 do CTN rege a matéria, nos seguintes termos:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O simples fato da mercadoria sair ou se deslocar do mesmo estabelecimento comercial não caracteriza o fato gerador do tributo, isso porque para a ocorrência da tributação não basta a circulação física da mercadoria, sendo preciso a circulação jurídico/econômica, o mesmo acontecendo com a prestação do serviço de transporte, que exige tanto o componente físico quanto o jurídico/econômico para a incidência do ICMS, o que se dá somente quando a prestação do serviço de transporte é onerosa (tem preço), e ocorre entre pessoas distintas (contratante e contratado), com condições contratuais (preço, reajuste, condições de serviço, rescisão) celebrados entre as partes nos termos de lei própria a reger o contrato.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Súmula do STF de nº 573 é esclarecedora sobre o tema:

SÚMULA 573. NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS A SAÍDA FÍSICA DE MÁQUINAS, UTENSÍLIOS E IMPLEMENTOS A TÍTULO DE COMODATO.

Também a Súmula 166 do STJ rege o assunto:

SÚMULA 166. NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.

Não bastasse, fato gerador é o fato previsto em lei, que deverá acontecer para surgir a obrigação tributária principal, impondo ao sujeito passivo o pagamento do tributo. O CTN em seu art. 114 define de forma clara, que o fato gerador da obrigação principal, é aquela situação necessária e suficiente para que ocorra a incidência do tributo. Já o fato gerador da obrigação acessória, nada mais é do que, qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Ademais, é fato incontroverso nos autos que a Autuada é uma pessoa jurídica única.

É sabido e ressabido que “serviço” é a prestação de um esforço humano a terceiro. Se servir é prestar atividade a outrem, conseqüentemente não há tributação do autosserviço, ou seja, o serviço que a pessoa presta para si mesma, em benefício próprio.

O caso em apreço não envolve a contratação entre duas pessoas, pois o transporte da mercadoria é feito pela própria vendedora, que se utiliza da ferrovia, não havendo um negócio jurídico entre os estabelecimentos da Vale S/A.

Assim, o princípio da autonomia dos estabelecimentos, mesmo ocorrendo para fins de regularidade de fiscalização, não tem o condão de mudar a natureza da relação posta nos autos, isso porque, juridicamente, não há prestação de serviço em proveito próprio, só merecendo ser reconhecida como tal, a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, o que só se pode dar quando o esforço seja produzido para outrem.

É digno de nota que o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de julgar questão análoga, ainda na vigência do antigo Imposto sobre Serviços de Transportes (ISTR), que deu origem ao ICMS. Aquele tribunal julgou inconstitucional o inciso III do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.438, de 26 de dezembro de 1976, que previa, que “são contribuintes do ISTR as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, com objetivo de lucro, remuneração ou interesse econômico, em veículos próprios ou operados em regime de locação ou forma similar, as atividades: (...) de transporte rodoviário de mercadorias ou bens próprios destinados à comercialização ou industrialização posterior”.

Naquela oportunidade, assim decidiu o Ministro Relator Moreira Alves:

EM DIREITO, O SENTIDO NORMAL DA EXPRESSÃO SERVIÇO É A ATIVIDADE QUE SE REALIZA PARA TERCEIRO, E NÃO PARA SI PRÓPRIO, COMO TAMBÉM PORQUE O IMPOSTO EM CAUSA NÃO É DEVIDO SOBRE O TRANSPORTE, QUE É

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEMPRE UMA ATIVIDADE DE CONTEÚDO ECONÔMICO, MAS SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE, A SIGNIFICAR QUE NÃO É QUALQUER TRANSPORTE QUE DÁ MARGEM A ELE, MAS, SIM, AQUELE QUE CARACTERIZA UM SERVIÇO, O QUE IMPLICA, SEM DÚVIDA ALGUMA, RESTRIÇÃO À ATIVIDADE DE TRANSPORTAR, QUE TEM SEMPRE CONTEÚDO ECONÔMICO, SEJA REALIZADA PARA O PRÓPRIO TRANSPORTADOR OU PARA TERCEIROS; E ESSA RESTRIÇÃO É EXATAMENTE, A DE QUE O TRANSPORTE SE REALIZE EM FAVOR DE TERCEIROS” (STF, RE NO 101.339-SP, PLENO, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 14/03/1984, DJ 08/06/1984).

Vê-se, pois, que a eventual autonomia do estabelecimento não tem o condão de definir a tributação do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte no caso dos autos, dado que o serviço de transporte é próprio, meramente físico e não jurídico/econômico, já que ausentes, onerosidade, partes distintas e condições contratuais.

Ademais, é importante observar que, no caso do ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias (art. 2º, inciso I da Lei Complementar 87/96) a lei complementar, em seu art. 12, inciso I, determina expressamente ser fato gerador do imposto a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, mas esta questão encontra obstáculo na doutrina e na jurisprudência, em que os Tribunais pátrios são uníssomos no sentido da inexistência de circulação jurídica nesse caso (vide novamente a clássica Súmula 166 do STJ).

Ocorre que na prestação do serviço de transporte a legislação não tem a mesma redação e não trata de estabelecimento do mesmo contribuinte.

De fato, não há dispositivo semelhante, no art. 12, inciso V da Lei Complementar 87/96, no que se refere ao ICMS sobre a prestação de serviço de transporte, ainda que para outro estabelecimento do titular, *verbis*:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

Por isso mesmo, não surpreende que a legislação mineira não disponha de forma expressa sobre a não incidência do ICMS no caso de prestação de serviço de transporte entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Aliás, justamente por inexistir um verdadeiro negócio jurídico de prestação de serviço de transporte é que fica difícil identificar qual seria a base de cálculo do ICMS. Tanto é assim que a Fiscalização somente logrou apurar a base de cálculo (preço do serviço) utilizando-se de informações prestadas por Auditores Independentes, em um relatório da própria Autuada, destinado à ANTT.

Ocorre que, no mesmo relatório, consta a informação de que seu objetivo é “exclusivamente com a finalidade de apresentar informações contábeis e financeiras à Agência Nacional de Transportes Terrestres”, sendo “preparadas para fins de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento de cláusulas do contrato de concessão de prestação de serviço de transporte ferroviário”.

Consta ainda que “o referido “Termo de Compromisso” determina que as informações contábeis departamentais da Estrada de Ferro Vitória Minas devem ser ajustadas de forma a torná-las equivalentes às de uma empresa constituída”.

Dessa forma, merecem guarida as alegações da Autuada no sentido de que o relatório tem fins meramente regulatórios, não se prestando para apuração da base de cálculo do ICMS.

Essa falta de conteúdo econômico reforça a inexistência do fato gerador do imposto, uma vez que se trata de um elemento essencial do critério quantitativo da hipótese de incidência.

Vale apontar, ainda, que a existência do relatório da Auditoria Independente e a assinatura do “Termo de Compromisso” pela Autuada não tem o condão de sustentar a tributação sobre a prestação de serviço de transporte objeto da autuação, isso porque referidos documentos envolvem terceiros para fins de fiscalização da concessão da ferrovia, a ANTT não tem competência tributária para tratar de ICMS, e as obrigações tributárias que dizem respeito a instituição de tributo e a cominação de penalidades decorrem da lei tributária, sendo irrelevante a expressão de vontade dos sujeitos tributários na relação jurídico/tributária no caso dos autos, na linha do art. 150, inciso I da CF/88 e dos arts. 96 e 97, incisos I, III, IV e V do CTN, *verbis*:

CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

CTN:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

...

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

...

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Relator) e Cindy Andrade Moraes, que o julgavam procedente, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Designado relator o Conselheiro Regis André (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Frederico Menezes Breyner e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 17 de junho de 2015.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**

**Regis André  
Relator designado**

GR/P

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

Acórdão:	21.733/15/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000250997-34	
Impugnação:	40.010137364-77	
Impugnante:	Vale S.A.	
	IE: 277024161.03-21	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Governador Valadares	

Voto proferido pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa a autuação sobre falta de emissão de documento fiscal e destaque do ICMS devido na prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2013.

Após a recomposição da conta gráfica, não se apurou saldo devedor de ICMS no período fiscalizado, exigindo-se, assim, apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da Lei n° 6.763/75, adequada ao disposto no § 2° do mesmo dispositivo.

Pelo voto de qualidade, decide a Câmara pela improcedência do lançamento, sob entendimento dos Conselheiros vencedores de não restar configurada a prestação de serviço de transporte, uma vez executada por estabelecimento da mesma empresa sem a retribuição financeira do serviço da vendedora dos produtos para a transportadora.

Em que pese os entendimentos em contrário, esta tese não deve prosperar.

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram utilizados para sustentar este entendimento e por esta razão, passam a compor o presente voto vencido.

Registra-se que a exploração da infraestrutura de transporte ferroviário de cargas e passageiros encontram-se sob a égide da Lei n° 10.233, de 5 de junho de 2001, e no que couber, da Lei n° 8.987, de 13 de fevereiro de 1995 e pelas normas aprovadas em resoluções, pela Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT.

As ações de regulação e fiscalização do setor têm caráter permanente e objetivam a adequação das rotinas e procedimentos para a efetiva operacionalização da Lei n° 10.233/01, que criou a ANTT, buscando a melhoria dos serviços e a redução dos custos aos usuários de transporte ferroviário de cargas e passageiros.

Assim, a Vale Ferrovia ou EFVM (Estrada de Ferro Vitória Minas), nos termos do inciso XV da Cláusula Nona do Contrato de Concessão – Das obrigações da

concessionária (fls. 317/319), deverá “apresentar relatório anual com as demonstrações financeiras, prestando contas do serviço concedido”. E ainda, conforme parágrafo único da Cláusula Primeira do Termo de Compromisso celebrado com a União (fls. 328/329), a Autuada deve “estabelecer condições de acessibilidade aos valores incluídos na escrituração societária, a fim de complementar as demonstrações, de forma a torna-las equivalentes às de uma empresa constituída”.

Objetivando atender a ANTT e a legislação contábil, a Vale S/A contratou a elaboração dos “Relatórios dos Auditores Independentes” relativamente aos exercícios de 2011 (fls. 345/362), 2012 (fls. 363/380) e 2013 (fls. 381/397), constando toda a apuração de resultados da contabilidade da empresa.

Cumprindo observar que a Impugnante mantém as informações relativas ao faturamento prestado pela ferrovia disponível em sua contabilidade, apenas não promove a devida tributação.

Consta no item “2” do Anexo IV dos citados relatórios, que se refere às informações sobre a base de preparação do balanço patrimonial e da demonstração do resultado (fls. 355, 373 e 391) que as informações contábeis da Estrada de Ferro Vitória Minas, para os exercícios findos em 31 de dezembro de 2011 a 2013, foram preparadas com base nos registros contábeis da EFVM, que é um centro de custo da controladoria da Vale S/A (a “Companhia”) e “que possui registros contábeis próprios no sistema Oracle e nos sistemas corporativos de contabilidade”.

As receitas do transporte ferroviário, conforme “Demonstração do Resultado para os Exercícios findos em 31 de dezembro” (fls. 356, 374 e 392) classificam-se como:

a) Receita de transportes de clientes, obtida pelo saldo das receitas por faturas;

b) Receita de transporte próprio, obtida por meio de relatório do “transporte de Minério de ferro e Pelotas”, conferido pelo cálculo de valorização do preço de transferência para o minério próprio transportado, extraído pelas diversas unidades da empresa Vale S/A (mineradora);

c) Receita de transportes de passageiros, levado à contabilidade pela venda dos bilhetes de passagem ferroviários emitidos pela Autuada.

Para apuração da base de cálculo do ICMS sobre o denominado transporte próprio, o Fisco adotou as informações contidas no Relatório dos Auditores Independentes, confirmadas pela Autuada quando do atendimento a intimações fiscais, dando azo aos anexos de fls. 18/222 e 398/455 e mídia eletrônica de fls. 458.

Para a apuração do ICMS devido, adotou-se o percentual da média das saídas internas declaradas em DAPI pelas “minas produtoras de minério de ferro” da Vale S/A, excluindo destas as remessas para exportação, conforme Anexo IV (fls. 257/281).

O débito de ICMS, correspondente às prestações internas (remessas para o Estado do Espírito Santo) foi apurado no “Anexo V” de fls. 282/285, utilizando-se a



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota de 7% (sete por cento), e levado à recomposição da conta gráfica de fls. 287/288 dos autos, resultando em diminuição do saldo credor.

A Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75 foi adequada, pelo Fisco, ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo (15% sobre o valor da prestação), e encontra-se demonstrada no “Anexo VII” (fls. 289/291).

A Impugnante apresenta um relato de suas atividades, que podem ser resumidas no trinômio “mina-ferrovia-porto”, destacando que a empresa realiza a extração do minério, sua movimentação pela malha ferroviária da qual é concessionária, e a exportação do minério por meio de operação portuária também a ela delegada.

Defende a inexistência do fato gerador do ICMS na prestação de serviço de transporte na entrega de mercadorias pela própria empresa.

Alerta que não existe a contratação de duas pessoas, pois o transporte da mercadoria é feito pela própria vendedora, não havendo a retribuição financeira pelo serviço.

Sustenta que a autonomia dos estabelecimentos não é prevista na Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 6.763/75 ou no RICMS/02 como regra de definição de fato gerador do ICMS na prestação de serviços de transporte, o que se verifica quando se compara as definições do fato gerador do imposto na hipótese de circulação de mercadoria e da prestação de serviço de transporte (art. 12, incisos I e V da LC nº 87/96).

Alega que a cláusula “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” ou outra situação similar não se encontra no art. 12, inciso V da LC nº 87/96, mas apenas no inciso I. Entende que isso quer dizer que houve uma opção expressa do legislador por utilizar a autonomia dos estabelecimentos apenas para a operação de circulação de mercadorias, mas não para a prestação de serviços de transporte.

Assegura que a autonomia dos estabelecimentos é, também, uma imposição da legislação tributária para fins de controle, fiscalização e imposição de obrigações tributárias acessórias.

Salienta que o transporte no mercado de venda e de exportação de minério é realizado na modalidade CPT (CarriagePaidTo), “inconterm” de aceitação internacional, que designa que o vendedor entrega e suporta o custo do transporte até o destino. E que essa é a condição de entrega (CPT) que consta dos contratos de compra e venda de minério celebrados pela Impugnante, o que significa que ela é, e não terceiro quem suporta o custo do transporte, inexistindo preço recebido a esse título.

Argui que sendo impossível a existência de onerosidade da empresa consigo mesmo, da remuneração da empresa para si mesma, não há preço, motivo pelo qual não se configura a base de cálculo da prestação de serviço de transporte prevista na LC nº 87/96 (art. 13, inciso III). E que, pela impossibilidade de se afirmar que alguém paga preço para si mesmo, o lançamento reporta-se a um relatório de auditoria, contratado pela própria Impugnante, o qual não guarda nenhuma relação com a sua contabilidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega que nem mesmo a dicção do art. 43, inciso IX do RICMS/02 consta o faturamento como base de cálculo do ICMS. Pontua que faturamento é o conjunto de ingressos de dinheiro na pessoa jurídica, independentemente da origem, e que preço do serviço é a remuneração recebida por um serviço específico.

Discorre que o referido relatório de auditoria serve de demonstração para o órgão fiscalizador (ANTT), exclusivamente para fins regulatórios. Não transforma em preço aquilo que não é. E que o ICMS não incide sobre esses registros, muito menos quando tais registros têm função regulatória específica, uma vez que a base de cálculo do ICMS sobre transportes é o preço do serviço, na acepção dada pelo direito privado, e na medida em que a LC nº 87/96 não alterou esse conceito.

Argui que sequer o RICMS/02 prevê base de cálculo para a hipótese dos autos, “preço inexistente”, que é diferente de “preço indeterminado” mencionado no art. 43, inciso IX do RICMS/02.

Conclui que não há, no caso, retribuição pelo serviço prestado, não se configurando a base de cálculo do ICMS sobre a prestação do serviço de transporte.

Reporta-se ao relatório dos auditores independentes para dizer que, ao contrário do que supõe o lançamento, a Vale S/A não reconheceu a incidência do ICMS sobre as receitas do transporte próprio. E que o relatório com os valores segregados se dá porque, pela legislação contábil societária, as demonstrações financeiras são elaboradas por pessoa jurídica, no caso, Vale S/A, que engloba mina-ferrovia-porto, pois todas essas atividades são desempenhadas por uma só pessoa jurídica.

Sustenta que a contabilidade da Vale S/A não traz demonstração de valores relativos ao deslocamento de mercadoria própria por seus estabelecimentos, pois eles não existem, não há ingresso financeiro dele decorrente (ninguém paga a si mesmo).

Pontua que a ANTT precisa tomar conhecimento do resultado da ferrovia como se fosse uma pessoa independente (o que não é), para fins regulatórios.

Explica que o reconhecimento da incidência nos relatórios de auditoria se dá apenas para mostrar como seria a demonstração financeira caso a prestação se desse por uma pessoa jurídica autônoma. E que tal fato não contamina as obrigações da Vale S/A para outros fins, na medida em que ela não reconhece a incidência do ICMS nesse transporte e não paga o respectivo preço.

Ressalta que, no caso, o custo do transporte é incorporado ao preço da mercadoria. E que o ICMS já incidiu sobre a operação de circulação de mercadorias.

O Fisco, ao elaborar o Relatório Fiscal (fls. 07/15) destaca que 4 (quatro) Autos de Infração relativos aos exercícios de 1997 a 2004 foram lavrados considerando a não incidência do ICMS sobre o transporte do chamado “minério próprio”, resultando no estorno do crédito relativo aos insumos empregados no transporte das mercadorias, sendo o crédito tributário quitado pela Autuada com os benefícios do parcelamento especial.

Em seguida, os PTAs nºs 01.000168259-91, 01.000175926-48 e 01.000175952-05 foram levados a julgamento neste Conselho, quando a Casa decidiu por preservar a autonomia dos estabelecimentos, com a manutenção dos créditos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lastreado no entendimento de que as atividades industrial e comercial são distintas daquela de prestação de serviço de transporte, sendo que, em sede de apuração do ICMS, cada atividade opera a não cumulatividade de acordo a legislação específica.

Destaca a Fiscalização que emitiu também o PTA nº 01.000208782-21, referente a fatos geradores posteriores aos constantes dos PTAs acima mencionados, considerando o entendimento consagrado por este Conselho de Contribuintes quando do julgamento daqueles Autos de Infração. E que o mencionado lançamento foi julgado procedente conforme Acórdão nº 21.621/14/1ª.

Relata a Fiscalização que o presente Auto de Infração foi lavrado com os mesmos fundamentos constantes no referido PTA nº 01.000208782-21.

Vale dizer que o inciso II do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que o ICMS incide sobre “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”.

Por sua vez, o inciso X do art. 6º da Lei nº 6.763/75, na esteira da lei complementar mencionada, determina:

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

X - no início da prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, de qualquer natureza;

(...)

De modo diverso, o art. 7º, inciso II da mencionada lei estadual, afasta a incidência do imposto estadual sobre a “execução de serviço de transporte, quando efetuado, internamente, pelo próprio contribuinte, em seu estabelecimento”, sendo esta a única hipótese de não incidência tratada pela legislação mineira, no tocante a prestações internas.

Cumprindo o mister constitucional atribuído pelo legislador constituinte, a Lei Complementar nº 87/96 consagra a autonomia dos estabelecimentos da seguinte forma:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

Na mesma linha, o art. 24 da Lei nº 6.763/75, ao tratar da autonomia dos estabelecimentos assim dispõe:

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

§ 1º Equipara-se ainda, a estabelecimento autônomo:

a) o estabelecimento permanente ou temporário do contribuinte;

b) o veículo utilizado pelo contribuinte no comércio ambulante ou na captura de pescado;

c) a área mineira de imóvel rural que se estenda a outro Estado;

d) cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

Conveniente destacar que a autonomia dos estabelecimentos constitui-se em instituto reconhecido pelo Poder Judiciário, como consta na decisão proferida no 22/10/02, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO – TRIBUTÁRIO - IPI – TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DISTINTOS DA MESMA EMPRESA - IMPOSSIBILIDADE – INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NÃO FOI VIOLADO PELAS DISPOSIÇÕES INFRACONSTITUCIONAIS ATINENTES À ESPÉCIE, JÁ QUE O REFERIDO PRINCÍPIO É OBSERVADO E APLICADO EM RELAÇÃO A UM MESMO ESTABELECEMENTO. A DECISÃO RECORRIDA DESCONSIDEROU O PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECEMENTOS. - PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI, OS ESTABELECEMENTOS SÃO CONSIDERADOS AUTÔNOMOS, AINDA QUE PERTENCENTES A UMA MESMA PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA, CONFORME ESTABELECE O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 51 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E INCISO IV DO ARTIGO 487 DO REGULAMENTO DO IPI - RIPI. - AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.

Em situação análoga, o TRF-4, ao apreciar a Apelação Cível AC 1640 SC 2007.72.05.001640-5, assim decidiu:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ATIVIDADE RURAL, COMERCIAL E . MATRIZ E FILIAL. AUTONOMIA.

1. A PESSOA JURÍDICA, EXCETO A AGROINDÚSTRIA, QUE, ALÉM DA ATIVIDADE RURAL, EXPLORAR TAMBÉM OUTRA ATIVIDADE ECONÔMICA AUTÔNOMA, QUER SEJA COMERCIAL, OU DE SERVIÇOS, NO MESMO OU

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EM ESTABELECIMENTO DISTINTO, INDEPENDENTEMENTE DE QUAL SEJA A ATIVIDADE PREPONDERANTE, CONTRIBUIRÁ SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS.

2. NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, CADA ESTABELECIMENTO É TIDO COMO ESTANQUE QUANTO ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS GERADAS E CONSECUTÓRIAS DELAS ADVINDAS, JÁ QUE O PRÓPRIO ABARCA O PRINCÍPIO DE AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO.

3. NÃO HÁ NECESSIDADE DE ANULAÇÃO DA NFLD, BASTANDO À NOTIFICAÇÃO DA FILIAL.

Contrariando as posições trazidas pela Impugnante, o Fisco carrega aos autos, acertadamente, as posições de Hugo de Brito Machado e Souto Maior Borges, que assim se expressaram sobre o tema:

Na verdade, estabelecimento é objeto e não sujeito de direitos; entretanto, por ficção legal, admite-se que o estabelecimento seja considerado contribuinte. O que se quer realmente é tomar em consideração cada estabelecimento, e não a empresa, para os fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto. (Machado, Hugo de Brito. O estabelecimento como contribuinte autônomo e a não-cumulatividade do ICMS. *in* Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 82, p. 24-27. jul. 2002.).

(...)

A tributação dos estabelecimentos autônomos de um só contribuinte constitui aspecto particular do problema tormentoso, no âmbito doutrinário, da capacidade tributária dos entes desprovidos de personalidade jurídica. São os estabelecimentos autônomos de uma empresa organismos a que a lei tributária confere o caráter de sujeitos passivos, sem que tenham personalidade jurídica de direito privado, já que pessoa jurídica é a empresa, considerada como unidade econômica. Não são os estabelecimentos autônomos pessoas jurídicas. Todavia, a lei lhes confere aptidão para ser sujeitos passivos do imposto, o que importa em lhes reconhecer uma certa capacidade jurídica de direito tributário. (Citação contida na Consulta 63/02 do Estado de Santa Catarina).

Assim, não há de prosperar a tese da Impugnante no sentido de que não se fazem presentes nas prestações a existência de duas partes (contratante e contratada dos serviços), pois há sim a contratação do serviço por duas pessoas, ou seja, a “Vale Mineradora” – “Companhia”) contrata os serviços da “Vale Ferrovia” e existe a retribuição pelo transporte, ou seja, o preço do serviço, conforme demonstrado nos Relatórios de Auditoria que se reportam à contabilidade da empresa.

Independentemente da retribuição ou não, tal hipótese decorre de acordo entre as partes, que não pode se opor à caracterização do fato gerador do ICMS, a teor do que dispõe o art. 123 do Código Tributário Nacional - CTN.

Havendo ou não um preço estipulado, a base de cálculo deve ser apurada nos termos do inciso IX do art. 43 do RICMS/02, que assim trata a matéria:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IX - na execução de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ainda que iniciado ou prestado no exterior, o preço do serviço, ou, na prestação sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

(...)

Também não prospera o argumento defensivo de que o relatório de auditoria não guarda nenhuma relação com a contabilidade da empresa, como bem destacado pela Fiscalização:

Consta no item “2” do Anexo IV dos citados relatórios, que se refere às informações sobre a base de preparação do balanço patrimonial e da demonstração do resultado (fls. 355, 373 e 391), que as informações contábeis da Estrada de Ferro Vitória Minas, para os exercícios de 2011 a 2013, foram preparadas com base nos registros contábeis da EFVM, que é um centro de custo da controladoria da Vale S/A (a “Companhia”) e “que possui registros contábeis próprios no sistema Oracle e nos sistemas corporativos de contabilidade”.

Em hipótese alguma o fisco utilizou-se deste dispositivo regulamentar para estabelecer uma Base de Cálculo em prestações sem preço determinado, como esperneia a Impugnante em sua defesa. Até mesmo porque ele, o preço, é acordado e regulamentado pela ANTT na Cláusula Terceira do Termo de Compromisso celebrado entre a Autuada e a União, fl. 330. (Grifos acrescidos).

No tocante à alegação defensiva de que há incorporação do valor do serviço de transporte ao preço da mercadoria transportada (cláusula CIF), poderia a remetente da mercadoria se apropriar do imposto, na condição de tomadora dos serviços.

Para isso, caberia às partes o cumprimento integral da legislação tributária mineira, cabendo à transportadora a emissão regular dos documentos fiscais e a mineradora a sua escrituração e a tomada dos créditos, operando o princípio da não cumulatividade, a teor do que dispõem os arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Não havendo a correta emissão de documentos fiscais, não se pode falar sequer sobre a prova de que o custo do serviço está incorporado ao valor da mercadoria. Além do mais, esta hipótese não dispensa a emissão do documento relativo ao serviço de transporte, quando realizado por estabelecimento prestador de serviço de transporte, no caso o ferroviário de cargas.

Nota-se que a regra estampada no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 determina a inclusão do valor do frete ao custo da mercadoria quando o serviço for

realizado pelo próprio remetente, situação diversa da ora em análise por força da autonomia dos estabelecimentos.

Registra-se por fim que o Relatório de Auditoria informa que a partir de 2008 a Impugnante passou a reconhecer a incidência do ICMS sobre a receita do denominado “transporte próprio” (fls. 357), em atendimento ao termo aditivo ao “Termo de Compromisso” celebrado entre a empresa Vale S/A e a União, por intermédio da ANTT.

Relativamente à multa isolada exigida pelo Fisco, a Impugnante pretende o seu afastamento trazendo a conclusão de que não haveria qualquer outro documento a ser emitido que não a nota fiscal de venda do minério.

Tal raciocínio, no entanto, vem na mesma esteira do mérito das exigências, porquanto centrado na ausência de serviço de transporte e de um único estabelecimento. Afastada a tese, resta claro a necessidade de emissão do documento fiscal próprio, ou seja, o Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas ou a Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário, documentos previstos nos art. 75-A e 103 do Anexo V do RICMS/02, vigentes até 24/06/13.

De se destacar que a revogação dos dispositivos não desobriga a emissão de documentos, em face do que dispõe o inciso III do art. 71 do Anexo V do RICMS/02.

Destaca-se, por oportuno, que a Fiscalização adequou a multa isolada exigida ao percentual de 15% (quinze por cento) conforme § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 (...)

XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte;

(...)

§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência. (Grifos acrescidos).

Entretanto, ao caso dos autos não seria aplicável o limitador mínimo da multa isolada no percentual de 15% (quinze por cento) sobre o valor da prestação, sendo correta a limitação da penalidade a duas vezes e meia o valor do **imposto incidente** na operação, cuja apuração deu-se à alíquota de 7% (sete por cento).

Isso porque a situação abordada não se equipara àquela amparada por isenção ou não incidência, uma vez que incide imposto na operação, não sendo este exigido nos presentes autos em razão da recomposição da conta gráfica. Destaca-se,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

também, que a alíquota do imposto incidente não é igual/inferior a 6% (seis por cento), hipótese de aplicação do limitador mínimo de 15% (quinze por cento).

No tocante ao pleito de aplicação do permissivo legal para reduzir a penalidade aplicada, vale dizer que a não exigência de ICMS nos presentes autos decorre da recomposição da conta gráfica do ICMS, na qual consta elevado saldo credor do estabelecimento, que vem sendo reduzido por força de diversas auditorias fiscais.

Assim, após a recomposição da conta gráfica do ICMS, não se apurou saldo devedor do ICMS, mas sim a redução do saldo credor.

Nesse sentido, dispõe o item 3 do § 5º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 que a redução não se aplica aos casos em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

A interpretação literal do texto conduziria ao raciocínio de que, em se tratando de aplicação apenas da multa isolada, não ocorreu falta de recolhimento do imposto. A melhor interpretação, entretanto, que busque o sentido da norma, leva à conclusão de que a expressão “falta de pagamento do imposto” equivale, por extensão, à falta de destaque do ICMS, uma vez que a obrigação tributária surge no momento de ocorrência do fato gerador.

No caso dos autos, a redução do saldo credor equivale à falta de pagamento do imposto lançada no dispositivo acima referenciado, para fins de aplicação do denominado permissivo legal.

Por todo o exposto, não há, *data venia*, como concordar com os votos vencedores, pelo que, julga-se procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

**Sala das Sessões, 17 de junho de 2015.**

**Eduardo de Souza Assis  
Conselheiro**