

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.124/18/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000944275-67
Impugnação: 40.010145531-12
Impugnante: Ferrovia Centro-Atlântica S.A.
IE: 062978014.00-41
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO/MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento e serviços de transporte vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo. Exigências parcialmente quitadas pela Impugnante. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização, após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Defesa. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multas de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. Constatação de aproveitamento de créditos de ICMS em valor superior ao admitido na legislação, relativos a aquisição de bens originalmente destinados ao ativo imobilizado, porém posteriormente transferidos para estabelecimento de mesma titularidade, antes de decorridos 12 (doze) meses de sua imobilização, com apropriação de créditos das parcelas mensais (1/48 (um quarenta e oito avos) mês) no livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), antes da transferência, e no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS, no momento da saída dos bens, em valor equivalente ao débito do imposto destacado nas notas fiscais de transferências. Corretas as exigências do ICMS apurado, relativo ao excesso de crédito, Multas de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016, em função da constatação das seguintes irregularidades:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. Aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativos a serviços de transporte vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo (exigências quitadas pela Impugnante);

2. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento autuado (exigências parcialmente quitadas pela Impugnante);

3. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS em valores superiores aos previstos na legislação, relativos a bens originalmente destinados ao ativo imobilizado, posteriormente transferidos para estabelecimento de mesma titularidade, antes de decorridos 12 (doze) meses de sua imobilização.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 88/110.

Na oportunidade, a Impugnante reconhece e quita integralmente as exigências relativas ao item “1” (item “3.1” do Auto de Infração).

Além disso, a Impugnante informa que parte do crédito tributário inerente ao item “2” (item “3.2” do Auto de Infração) já estaria extinta, em função do pagamento realizado, mediante denúncia espontânea (formalizada em data anterior à da ação fiscal), das exigências referentes às aquisições de dormentes.

Acatando os argumentos da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 529/534.

Regulamente cientificada, a Impugnante adita sua impugnação às fls. 538/539, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 541/561.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 566/593, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da retificação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 529/534.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

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. 103.

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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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.

Aplicação Cumulativa de Penalidades:

A Impugnante afirma que a aplicação cumulativa das penalidades a ela impostas não encontra respaldo legal, pois, a seu ver, não houve descumprimento de obrigação acessória, mas apenas obrigação principal, devendo o montante global a ela atribuído pelo Fisco a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada por apropriação indevida de créditos.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, a apropriação de créditos de ICMS em desacordo com a legislação tributária representa, sem dúvida alguma, descumprimento de obrigação acessória, independentemente do fato de o imposto apurado como não recolhido (descumprimento de obrigação principal) ser uma mera consequência da obrigação acessória não observada.

Não se trata de exigência cumulativa de penalidades sobre um mesmo fato, e sim de aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE

DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, como já afirmado, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Aplicação Indevida de Juros de Mora sobre Multa:

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

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

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

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

[...]

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

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

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

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se).

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo Estado, equivalentes à Taxa SELIC, incidem, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multas, ressalvando-se que, tratando-se de multa isolada, os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração e ademais os juros exigidos estão devidamente respaldados na Lei nº 6.763/75 c/c Resolução nº 2.880/97.

Diante disso rejeita-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Serviços de Transporte – Material de Uso e Consumo:

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativos a serviços de transporte vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo.

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

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

Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Bens Alheios:

A Irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento autuado.

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

Com a retificação do crédito tributário efetuada pelo Fisco (fls. 529/534), com a exclusão das exigências relativas às aquisições de “dormentes” (*valores pagos pela Impugnante, mediante denúncia espontânea, anterior ao AI*), a glosa dos créditos passou a se restringir aos bens abaixo listados, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP) da Impugnante, os quais, segundo informações contidas no relatório fiscal (fl. 13), exercem as seguintes funções:

Guindaste Hidráulico:

Percorrendo os trilhos já instalados, o guindaste vai montando outros trechos à frente, retirando de caminhões trilhos pré-montados em dormentes, instalando-os em seguida na via previamente preparada. É também utilizado para colocar vagões e locomotivas nos trilhos, após descarrilamentos.

DLE - Descrição do Material: KIT Reparação (Vagão Madrinha):

Equipamento usado para manter os trilhos na bitola (distância entre os trilhos – 1,6m – larga, ou 1m - métrica) usada na via permanente.

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

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

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

No entender da Impugnante, de acordo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre matérias similares, a exegese do art. 20, caput, e § 1º da Lei Complementar (LC) nº 87/96 aponta para a seguinte conclusão:

- a) basta que os bens adquiridos sejam destinados e integrados na atividade-fim do contribuinte, para ensejarem o direito ao crédito do ICMS;
- b) em contrapartida, bens alheios à atividade do contribuinte são aqueles que se prestam a satisfazer necessidades físicas do local que dá suporte à atividade-fim, como, por exemplo, itens consumidos na área administrativa, financeira, de pessoal, etc.

Assim, segundo a Impugnante, fixadas as balizas acima, “os equipamentos objeto da análise da presente autuação (Guindaste Hidráulico e Vagão Madrinha - DLE), são integrados diretamente na consecução do objeto social da empresa, qual seja, ‘a exploração do serviço público de transporte ferroviário’, sendo essenciais a garantir a segurança e eficiência de sua atividade empresarial”, afastando-se, a seu ver, “a aventada qualificação dos bens como alheios à atividade-fim do estabelecimento, considerando como conjunto de bens atrelados, de alguma forma, à realização do objeto social, a par daqueles representativos do espaço físico que garante tal atividade”.

Destaca, nesse sentido, que os bens objeto da glosa são voltados à garantia da continuidade, qualidade e segurança da prestação dos serviços de transporte, cujo atendimento é condição *sine qua non* à manutenção da atividade, em si, por se tratar de predicados imposto pelo Contrato de Concessão de tais serviços públicos (fls. 150/167)

e, também, pela legislação regulatória a que está submetida (Resolução nº 3.694/2011 da ANTT – fls. 169/192).

Esclarece que o Guindaste Hidráulico KGT Tronic, conforme descrição extraída do item 2.1 do seu próprio manual de instruções (fl. 202 – verso), possui a função precípua de transportar materiais na estrada e sobre trilhos após o rebaixamento dos trilhos altos relevantes. Esse equipamento, diante de sua infraestrutura avantajada (foto à fl. 194), otimiza e potencializa a produtividade das equipes de campo, operacionalizando os reparos nos leitos ferroviários como, por exemplo, a substituição de dormentes que não mais atendem aos requisitos técnicos e de segurança necessários.

De acordo com a Impugnante e o próprio Fisco, o guindaste é utilizado também para a alocação de vagões e locomotivas nos trilhos, sobretudo após descarrilamentos.

Quanto ao “Vagão Madrinha” (fls. 302/392), denominado pela Autuada como “Máquina Reguladora e Distribuidora de Lastro para as Linhas Férreas Corridas”, a Impugnante informa que se trata de equipamento utilizado para manter os trilhos na bitola, conforme especificações técnicas necessárias à segurança do deslocamento das locomotivas, esclarecendo que as fotos acostadas à fl. 394 demonstram as anomalias na via permanente que são sanadas por meio desse equipamento.

Acrescenta que, mediante a utilização de sistema que dispõe de acentuada arquitetura tecnológica, este equipamento atua também na regulação do lastro ferroviário, realizando ainda a nivelção da via com o auxílio de seus mecanismos.

Quanto ao equipamento intitulado “DLE”, a Impugnante afirma que “este compõe a estrutura tecnológica das locomotivas, e até mesmo do ‘Vagão Madrinha’. Trata-se de computador de bordo integrado aos referidos equipamentos e usado para auxiliar na sua condução pela linha férrea, mediante o controle de fluxo e movimentos do tráfego ferroviário”.

Nesse contexto, a Impugnante conclui que “todas as atividades desempenhadas pelos equipamentos são, sim, ínsitas ao objeto social – e por isso compõe a estrutura operacional do estabelecimento, e não o espaço físico que garante a respectiva atividade (escritório, almoxarifado, etc. ...) -, de modo que não há como se negar o direito ao crédito do imposto destacado na aquisição destes bens”.

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

Com efeito, de acordo com o disposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 70, inciso XIII do RICMS/02, não geram direito a créditos do ICMS as entradas de mercadorias alheias à atividade-fim do estabelecimento.

LC nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

RICMS/02

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

[...]

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

[...]

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

A Instrução Normativa (IN) da Diretoria de Legislação Tributária da Secretaria da Receita Estadual (DLT/SRE) nº 01/98, que dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, estabelece as seguintes definições:

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

[...]

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

[...]

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.”

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

(Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, para que determinado bem possa ser classificado como não alheio à atividade do estabelecimento, não basta que ele seja utilizado na consecução da atividade econômica da empresa.

É necessário, também, que o bem exerça alguma ação intrínseca na atividade-fim do estabelecimento (na prestação de serviços de transporte ferroviário, no presente caso), nos termos estabelecidos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98.

Logo, o termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. Como visto, sob o prisma meramente tributário, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que não sejam utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços (prestação de serviços de transporte ferroviário, no presente caso).

No caso presente, os bens objeto da presente autuação, conforme já relatado, desempenham as seguintes funções, segundo as informações prestadas pelo Fisco e pela Impugnante:

EQUIPAMENTO	FUNÇÃO	
	INFORMAÇÕES DO FISCO	INFORMAÇÕES DA IMPUGNANTE
GUINDASTE HIDRÁULICO	PERCORRENDO OS TRILHOS JÁ INSTALADOS, O GUINDASTE VAI MONTANDO OUTROS TRECHOS À FRENTE, RETIRANDO DE CAMINHÕES TRILHOS PRÉ-MONTADOS EM DORMENTES, INSTALANDO-OS EM SEGUIDA NA VIA PREVIAMENTE PREPARADA. É TAMBÉM UTILIZADO PARA COLOCAR VAGÕES E LOCOMOTIVAS NOS TRILHOS, APÓS DESCARRILAMENTOS.	OPERACIONALIZA REPAROS NOS LEITOS FERROVIÁRIOS COMO, POR EXEMPLO, A SUBSTITUIÇÃO DE DORMENTES QUE NÃO MAIS ATENDEM AOS REQUISITOS TÉCNICOS E DE SEGURANÇA NECESSÁRIOS.
		É UTILIZADO TAMBÉM PARA A ALOCAÇÃO DE VAGÕES E LOCOMOTIVAS NOS TRILHOS, APÓS DESCARRILAMENTOS.

EQUIPAMENTO	FUNÇÃO	
	INFORMAÇÕES DO FISCO	INFORMAÇÕES DA IMPUGNANTE
DLE - DESCRIÇÃO DO MATERIAL: KIT REPARAÇÃO (VAGÃO MADRINHA)	EQUIPAMENTO USADO PARA MANTER OS TRILHOS NA BITOLA (DISTÂNCIA ENTRE OS TRILHOS – 1,6M – LARGA, OU 1M - MÉTRICA) USADA NA VIA PERMANENTE.	MANTER OS TRILHOS NA BITOLA
		REALIZA, AINDA, A NIVELAÇÃO DA VIA COM O AUXÍLIO DE SEUS MECANISMOS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, a via férrea é um bem imóvel, nos termos da escorreita fundamentação contida no Acórdão nº 2.897/03/CE, *in verbis*:

“... A CONCLUSÃO SEGURA É DE QUE CONSTRUÇÃO, REPARO, REFORMA E CONSERVAÇÃO DE FERROVIA É ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL, TRIBUTÁVEL PELO ISS, PORTANTO, FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS DESCRITO NA REGRA-MATRIZ DA CF/88.

[...]

POR OUTRAS PALAVRAS, A FERROVIA É UM BEM IMÓVEL, RESULTANTE DE UMA CONSTRUÇÃO CIVIL, UMA NÃO MERCADORIA. PORTANTO, NÃO TEM INCIDÊNCIA DO ICMS, OU DE OUTRO MODO, NÃO É EVENTO TRIBUTÁVEL PELO ICMS.

[...]

EM DECORRÊNCIA DE TAL CARACTERÍSTICA, CONCLUEM QUE "OS MATERIAIS EMPREGADOS NA SUA CONSTRUÇÃO, REFORMA, MANUTENÇÃO OU CONSERVAÇÃO NÃO GERAM CRÉDITO DE ICMS.

[...]

NO CASO, A CONSTRUÇÃO, REFORMA, MANUTENÇÃO OU CONSERVAÇÃO DE ESTRADAS DE FERRO ESTÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO DO ISSQN, DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL, CONSOANTE ITENS 32 E 34 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68.

OUTROSSIM, A APLICAÇÃO DE TAIS MATERIAIS NA VIA PERMANENTE DECORRE DA OBRIGAÇÃO ASSUMIDA PELA AUTUADA JUNTO AO PODER PÚBLICO DA UNIÃO ("CONCEDENTE"), COMO CONCESSIONÁRIA, DE "EXECUTAR OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE POR SUA CONTA E RISCO, COM EFICIÊNCIA, SEGURANÇA E ATUALIDADE, MEDIANTE O USO DE EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES MODERNAS, E ZELANDO PELA SUA CONSERVAÇÃO, BEM COMO PROPICIANDO MELHORIA E EXPANSÃO DE TAIS SERVIÇOS. (ARTIGOS 2º, INCISO II; 6º, CAPUT E §§ 1º, 2º E 31, INCISO VII, DA LEI FEDERAL Nº 8.987, DE 13/02/95) ...”

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

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

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

A essencialidade e a imprescindibilidade dos produtos restam implícitas, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

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

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

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

ACÓRDÃO Nº 20.285/11/3ª

PTA/AI: 01.000168259-91

IMPUGNANTE: VALE S.A.

“... B) APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS CONCERNENTES ÀS ENTRADAS DE ATIVOS PERMANENTES CONSIDERADOS ALHEIOS ÀS ATIVIDADES DA EMPRESA.

A FISCALIZAÇÃO ESTORNOU OS CRÉDITOS APROPRIADOS NAS AQUISIÇÕES DOS PRODUTOS INDICADOS NA LISTAGEM DE FLS. 31/64 E 78/87, 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 ELES: JACARÉ, DORMENTES, TRILHOS, CONTRATRILHOS, ALMOFADA, APARELHO DE MUDANÇA DE VIA E AGULHAS.

FORAM ESTORNADOS, AINDA, OS CRÉDITOS RELATIVOS A MOTORES HIDRÁULICOS PARA RETIFICADORAS, SERRA DE FITA, MEDIDOR DE DESGASTE E CARÇAÇAS, DENTRE OUTROS MATERIAIS, BEM COMO O CRÉDITO RELATIVO AO “SISTEMA DE CHOQUE E TRAÇÃO PARA VAGÃO” E “SISTEMA SOLID TRACK PARA MEDIÇÃO DE GEOMETRIA DE LINHA FÉRREA”.

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE TAIS ITENS ADMITEM A IMOBILIZAÇÃO CONTÁBIL, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO PRÓPRIA E SÃO ESSENCIAIS PARA O AUMENTO DA PRODUTIVIDADE, EXPLICANDO EM DETALHES A FUNCIONALIDADE DO SISTEMA DE CHOQUE E TRAÇÃO E DO “SISTEMA SOLID TRACK”.

[...]

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

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

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

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

NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À ESPÉCIE, REPUTAR-SE-ÃO, RESPECTIVAMENTE, COMO LEGÍTIMOS OU ILEGÍTIMOS OS CRÉDITOS ENTÃO APROPRIADOS, EM FACE DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 20, C/C ART. 33, INCISOS I E III, AMBOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, INSERIDAS, COM O MESMO TEOR, NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DESTE ESTADO:

ART. 20 – PARA A COMPENSAÇÃO A QUE SE REFERE O ARTIGO ANTERIOR, É ASSEGURADO AO SUJEITO PASSIVO O DIREITO DE CREDITAR-SE DO IMPOSTO ANTERIORMENTE COBRADO EM OPERAÇÕES DE QUE TENHA RESULTADO A ENTRADA DE MERCADORIA, REAL OU SIMBÓLICA, NO ESTABELECIMENTO, INCLUSIVE A DESTINADA AO SEU USO OU CONSUMO OU AO ATIVO PERMANENTE, OU O RECEBIMENTO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL OU DE COMUNICAÇÃO.

§ 1º NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO AS ENTRADAS DE MERCADORIAS OU UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS RESULTANTES DE OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS, OU QUE SE REFIRAM A MERCADORIAS OU SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.

§ 2º SALVO PROVA EM CONTRÁRIO, PRESUMEM-SE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO OS VEÍCULOS DE TRANSPORTE PESSOAL.

ART. 33 - NA APLICAÇÃO DO ART. 20 OBSERVAR-SE-Á O SEGUINTE:

I – SOMENTE DARÃO DIREITO DE CRÉDITO AS MERCADORIAS DESTINADAS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO NELE ENTRADAS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2020; (REDAÇÃO DADA PELA LC Nº 138, DE 2010)

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

ART. 70 - FICA VEDADO O APROVEITAMENTO DE IMPOSTO, A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO:

(...)

III - SE TRATAR DE ENTRADA, ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2019, DE BENS DESTINADOS A USO OU A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

(...)

XIII - O IMPOSTO SE RELACIONAR À ENTRADA DE BENS OU AO RECEBIMENTO DE SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.

(...)

§ 3º - CONSIDERAM-SE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO TODOS OS BENS QUE NÃO SEJAM UTILIZADOS DIRETA OU INDIRETAMENTE NA COMERCIALIZAÇÃO, INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO, EXTRAÇÃO, GERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL, OU DE COMUNICAÇÃO.

§ 4º - SALVO PROVA EM CONTRÁRIO, PRESUME-SE ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO O VEÍCULO DE TRANSPORTE PESSOAL.

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

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

NA MESMA LINHA, DEVE SER LEMBRADO O ACÓRDÃO Nº. 2.897/03/CE, QUE TRANSCREVE, APROPRIADAMENTE, PARTE

DO BEM FUNDAMENTADO PARECER ELABORADO PELOS AUDITORES FISCAIS MAURO HELENO GALVÃO E ANTÔNIO LOURIVAL DE RESENDE, QUE OFERTAM A SEGUINTE CONCLUSÃO:

[...]

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

“TRABALHANDO EM PARCERIA COM EMPRESAS DE DIVERSAS ESPECIALIDADES NA ÁREA FERROVIÁRIA, A BRASTAN PRESTA SERVIÇOS QUE PERMITEM UM DIAGNÓSTICO EFICIENTE DE DIVERSAS CONDIÇÕES DA FERROVIA.

INSPEÇÃO DE GEOMETRIA: LEITURA CONTÍNUA DOS PARÂMETROS DE GEOMETRIA DA VIA, TAIS COMO BITOLA, SUPERELEVÇÃO, TORÇÃO E EMPENO. COMPARAÇÃO DOS VALORES ENCONTRADOS COM OS PARÂMETROS DE QUALIDADE DO CLIENTE, PARA DEFINIÇÃO DOS TRECHOS DEFEITUOSOS.

INSPEÇÃO DE TRILHOS POR ULTRASSOM: DETECÇÃO DE TRINCAS INTERNAS NOS TRILHOS, ATRAVÉS DE SISTEMA DE ALTA CAPACIDADE MONTADO EM VEÍCULO RODOFERROVIÁRIO.

INSPEÇÃO DE SOLDAS POR ULTRASSOM: VERIFICAÇÃO MANUAL DE TRINCAS EM SOLDAS ALUMINO TÉRMICAS E FLASH-BUTT.

LEITURA DE PERFIL DE TRILHOS: COM EQUIPAMENTO DIGITAL QUE REGISTRA OS PERFIS EM UM SOFTWARE ESPECÍFICO, NOSSO SERVIÇO PERMITE AVALIAR O DESGASTE DOS TRILHOS EM PONTOS ESPECÍFICOS, AVALIANDO O CONTATO RODA-TRILHO E A QUALIDADE DOS TRILHOS DA VIA.

LEITURA DE PERFIL DE RODEIRO: EFETUAMOS A LEITURA DO PERFIL DOS RODEIROS COM EQUIPAMENTO DIGITAL, IDENTIFICANDO OS DESGASTES NO MATERIAL RODANTE.

INSPEÇÃO DE GEOMETRIA DE CATENÁRIA: POSSUÍMOS EQUIPAMENTOS PARA LEITURA DA ALTURA E DESLOCAMENTO LATERAL DOS CABOS DE ALIMENTAÇÃO DA REDE AÉREA, INCLUINDO O CABO CONDUTOR E MENSAGEIROS.

ENTRE EM CONTATO COM A BRASTAN PARA MAIS INFORMAÇÕES. ARQUIVOS MAIS DETALHADOS PODEM SER ENCONTRADOS EM [WWW.BRASTAN.COM.BR](http://www.brastan.com.br).”

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

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

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

CORRETA, PORTANTO, A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADAS NO ARTIGO 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6763/75, EM DECORRÊNCIA DO ESTORNO DO CRÉDITO IRREGULARMENTE APROPRIADO...” (GRIFOU-SE).

A afirmação da Impugnante no sentido de que o equipamento intitulado “DLE” compõe a estrutura tecnológica das locomotivas e até mesmo do Vagão Madrinha, tratando-se de computador de bordo integrado aos referidos equipamentos e usado para auxiliar na sua condução pela linha férrea, mediante o controle de fluxo e movimentos do tráfego ferroviário, foi devidamente refutada pelo Fisco, nos seguintes termos (destaca-se que a “*imagem1*” referida a seguir pelo Fisco, consta da Manifestação Fiscal às fls. 552 e Parecer da Assessoria do CC/MG às fls. 582):

“... Por sua vez, a defesa alega que DLE trata de computador de bordo integrado à estrutura tecnológica das locomotivas e até mesmo do vagão madrinha.

Eis a questão: O que se trata o bem DLE?

Cabe salientar inicialmente, que este entendimento do fisco foi dado pela própria autuada ao responder ao Termo de Intimação 2 – Exploratória 37/2016¹, cuja cópia se, cuja resposta trazemos presente através de um *print* do documento citado (*imagem1*):

(...)

Na consulta ao Registro G125 - Movimentação de bem ou componente do Ativo Imobilizado, da EFD/SPED2 de 07/2014, período da entrada do bem analisado no estabelecimento da Impugnante, observa-se que estes bens deram entradas no estabelecimento através das

¹ Documento se encontra apenso ao e-mail “RES Respostas Intimação 2 - FCA - Exploratória 037-2016 – 2”, trocado com este fisco em, seg. 27/06/2016 18:08, que consta da pasta “Exploratória 2016-2T” do DVD-Anexo 3 deste AI.

² Arquivo “MG_00924429000175_0629780140041_01072014_31072014_1_18_1” que se encontra Anexo 3 – DVD/ Pasta III, fls. 71.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NFe n.º 000049519, 000049520, 00049839, 000049979, 000049980, 000049981, 000049982, 000050094, 000050095, 000050097, 000050098, 000050101, 000050099, 000050100, 000049840, emitidas pela empresa AMSTEDMAXION FUNDICAO EQUIPAMENTOS FERROVIARIOS SA, CNPJ n.º 01599436000454, cuja Atividade econômica é “Fabricação de locomotivas, vagões e outros materiais rodante” cf. consulta disponível em <http://www.sintegra.gov.br/> .

Logo, pela simples análise da atividade do fornecedor deste bem, se verifica que não se trata de uma empresa produtora ou revendedora de computadores ou equipamentos de informática.

Não obstante, na busca da verdade material que esse fisco sempre zela por fazer, em consulta pública ao Portal da NF-e, disponível em <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaCompleta.aspx?tipoConteudo=XbSeqxE8pl8=> , a NF-e n.º 49519, bem como as demais, aponta como “descrição do produto” o seguinte material: “CONJUNTO VAGAO MADRINHA FCA PME”, cuja NCM é 86079900, que se refere a “Veículos e material para vias férreas ou semelhantes, e suas partes; aparelhos mecânicos (incluídos os eletromecânicos) de sinalização para vias de comunicação - Partes de veículos para vias férreas ou semelhantes – Outras”.

Logo como a própria descrição da NCM especifica se trata de um veículo para vias férreas e não de computadores, como alega a Impugnante.

Tal pesquisa comprova a resposta dada pela Impugnante a Intimação em 2016, imagem 1 acima, e à descrição dos produtos apresentada pelo fisco no item 3.2 do Auto de Infração. Infundada portanto a alegação da Impugnante de que DLE se trata de computadores utilizados nas locomotivas.

Logo por se tratar de um equipamento destinado a manutenção da ferrovia, e não à prestação do serviço de transporte, não faz jus ao crédito do ICMS, com já justificado acima...”

Ainda que se admitisse como plenamente verdadeira a afirmação da Impugnante de que o bem intitulado “DLE” compõe a estrutura tecnológica das locomotivas e até mesmo do Vagão Madrinha, tratando-se de computador de bordo integrado aos referidos equipamentos e usado para auxiliar na sua condução pela linha férrea, mediante o controle de fluxo e movimentos do tráfego ferroviário, haveria duas questões a serem consideradas, a saber:

a) Como o “Vagão Madrinha”, por todo o exposto anteriormente, deve ser classificado como bem alheio à atividade-fim do estabelecimento autuado, todo e qualquer material, ou partes e peças nele empregadas não geram direito a créditos do imposto, pois a vedação válida para o bem como um todo, aplica-se com mais razão às suas partes e peças, ou seja, a “DLE”, tratando-se de computador de bordo integrado ao “Vagão Madrinha”, também por esta ótica, não gera direito a créditos do ICMS;

b) A teor do disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas resultar em aumento da vida útil dos bens do imobilizado em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

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

[...]

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Assim, partindo-se do pressuposto de que a “DLE” seja uma parte de um bem principal (computador de bordo integrado a equipamentos, como afirmado pela Defesa), caberia à Impugnante comprovar que a sua substituição não decorreu de meros reparos, reposições ou manutenções do bem principal, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem principal foi renovado, aumentando a sua vida útil por

prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, prova esta não produzida nos autos pela Impugnante.

Esclareça-se, uma vez mais, que a descrição literal do bem, contida no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP) da Impugnante, é “DLE - DESCRIÇÃO DO MATERIAL: KIT REPARAÇÃO”, o que reforça ainda mais o convencimento quanto à correção da glosa efetuada pelo Fisco, pelos motivos acima expostos.

Assim, por qualquer ângulo que se analise, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, pois, as exigências do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Bem Alheio – Saída Posterior Tributada - Créditos a Maior (CIAP e “Outros Créditos”):

A irregularidade refere-se a aproveitamento de créditos de ICMS em valor superior ao admitido na legislação, relativos a aquisição de bens (Guindaste Rodoferroviário e/ou suas partes/peças) originalmente destinados ao ativo imobilizado, porém posteriormente transferidos para estabelecimento de mesma titularidade, antes de decorridos 12 (doze) meses de sua imobilização, com apropriação de créditos das parcelas mensais (1/48 (um quarenta e oito avos) mês) no livro CIAP, antes da transferência, e no campo “Outros Créditos” de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), no momento da saída dos bens, em valor equivalente ao débito do imposto destacado nas notas fiscais de transferências.

Em termos literais, a acusação fiscal foi descrita da seguinte forma no item 6.3 do Relatório Fiscal acostado às fls. 12/16:

“Bem não imobilizado – falta de estorno

Trata-se de GUINDASTES RODOFERROVIÁRIO, que, não obstante tratar-se também de bem alheio à atividade, a Autuada promoveu saídas interestaduais destes bens do ativo da empresa antes do prazo necessário para imobilização, 12 (doze) meses, conforme determina o art. 5º, XII do RICMS/MG, sem o respectivo estorno do ICMS do CIAP, eventualmente aproveitado por ocasião da aquisição. E cujas saídas interestaduais desses bens ocorreram com débito do imposto destacado nos documentos fiscais e cujo crédito, aproveitado a título de ‘Outros Créditos’, no mesmo valor do débito, ocorreu integralmente sem abater os valores eventualmente aproveitados no CIAP.” (Grifou-se)

As exigências referem-se ao ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Esclareça-se, inicialmente, que o “Guindaste Rodoferroviário” tem como função a manutenção de vias férreas, conforme informação contida na Nota Fiscal de aquisição nº 41.115, de 15/01/14 (fls. 439/440), sendo considerado alheio à atividade-fim do estabelecimento autuado, assim como suas partes e peças, pelas mesmas razões expostas no item anterior, cujos créditos, pelas entradas, são vedados pelo art. 70, inciso XIII do RICMS/02.

Assim, de plano, conclui-se ser indevida a apropriação efetuada pela Impugnante das parcelas (1/48 (um quarenta e oito avos) mês) do ICMS relativas ao bem em questão (e/ou suas partes e peças) no Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP), ainda que restrita aos períodos anteriores à transferência.

Quanto à transferência interestadual efetuada pela Impugnante, antes de decorridos 12 (doze) meses de imobilização do bem (e suas partes e peças), devem ser consideradas as seguintes observações:

a) a saída do bem, em transferência, é normalmente tributada pelo ICMS, nos termos do art. 2º, inciso VI do RICMS/02, por ser inaplicável ao caso a não incidência prevista no art. 5º, inciso XII do mesmo diploma legal. Examine-se:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 5º O imposto não incide sobre:

[...]

XII - a saída de bem integrado ao ativo permanente, assim considerado aquele imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, após o uso normal a que era destinado, exceto nas seguintes hipóteses:

A Impugnante observou a legislação nesse ponto, pois as transferências efetuadas para estabelecimento de mesma titularidade, sediado em outra unidade da Federação, ocorreram com o débito do imposto, com o regular destaque nas respectivas notas fiscais.

b) Como os créditos, no momento da entrada do bem e/ou suas partes e peças, eram vedados pela legislação, tendo ocorrido transferências posteriores com débitos do imposto, o contribuinte tem o direito de apropriar o crédito relativo às aquisições das mesmas mercadorias, para fins de compensação com os débitos pelas saídas (transferências), nos termos previstos no art. 21, § 3º da Lei Complementar nº 87/96 (art. 70, § 2º do RICMS/02 – por analogia), a saber:

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

[...]

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

[...]

§ 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria. (Grifou-se).

c) nos termos estabelecidos no art. 43, inciso IV, subalínea “b.1”, a base de cálculo relativa às transferências interestaduais deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria. Veja-se:

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:

[...]

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

[...]

b) na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:

b.1) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

Ressalte-se que não é objeto de discussão no presente processo se a base de cálculo utilizada pela Impugnante reflete, fielmente ou não, a norma acima.

O fato concreto é que a Impugnante, ao efetivar as transferências, apropriou, no campo “Outros Créditos” de sua EFD, créditos de ICMS em valores exatamente iguais aos débitos pelas transferências, sem deduzir, independentemente de se tratar de bem alheio ou não, as parcelas já apropriadas no CIAP, vale dizer, o montante dos créditos apropriados superou os próprios débitos pelas saídas em transferências, em valor equivalente ao montante das parcelas escrituradas no CIAP.

A apropriação de créditos, no campo “Outros Créditos”, em valores exatamente iguais aos débitos pelas saídas, foi devidamente demonstrada pelo Fisco às fls. 555/556, *verbis* (reprodução parcial das planilhas elaboradas pelo Fisco, com os campos mais relevantes):

“... Isto posto, analisemos os lançamentos feitos pela Autuada, quando das transferências destes bens:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo informação da própria Impugnante - através da Resposta dada à Intimação n.º 3 em 11/12/2017³ - “relação das transferências com menos de 12 meses de uso, de partes e peças que compõem os guindastes adquiridos por meio da NF-e 041115”, ocorreram através das NF-e abaixo especificadas, cujos Registros C170⁴ o fisco os demonstra pelo quadro abaixo:

NF-E n.º	DATA	DESCRIÇÃO	QTD	VLRTM	VLRBICMS	ALQ	VLRCMS
42712	07/03/14	GUINDASTE RODOFERROVIARIO	1	1.008.434,00	1.008.434,00	12	121.012,08
42713	07/03/14	PECAS DE GUINDASTE RODOFERROVIARIO	7	330.000,02	330.000,02	12	39.600,00
42911	17/03/14	PECAS DE GUINDASTE RODOFERROVIARIO	10	471.428,50	471.428,50	12	56.571,42
42937	17/03/14	PECAS DE GUINDASTE RODOFERROVIARIO	1	1.008.434,00	1.008.434,00	12	121.012,08
43193	24/03/14	Pecas de equipamentos de guindar diverso	10	471.428,50	471.428,50	12	56.571,42
43194	24/03/14	Pecas de equipamentos de guindar diversos	1	1.008.434,00	1.008.434,00	12	121.012,08
44056	15/04/14	Equipamentos de guindar diversos	1	1.008.434,00	1.008.434,00	12	121.012,08
50295	07/11/14	Pecas de Equipamentos de guindar diversos	1	1.008.434,00	0	0	0
50702	25/11/14	Equipamentos de Guindar diversos	1	1.008.434,00	0	0	0
TOTAIS			33	7.323.461,02	5.306.593,02		636.791,16

Observa-se que a Impugnante teve um débito total destas operações no valor de R\$ 636.791,16, e conforme o fisco afirmou no Relatório Fiscal, fls.14, as “saídas interestaduais desses bens ocorreram com débito do imposto destacado nos documentos fiscais e cujo crédito, aproveitados a título de “Outros Créditos”, no mesmo valor do débito”.

Encontra-se na pasta 2014 do Anexo V do DVD, referente ao mês 08/2014, fls. 71, as planilhas descritivas dos lançamentos a título de “Outros Créditos”, enviadas pela Autuada, durante o trabalho de monitoramento realizado por este fisco há mais de 05 anos consecutivos, onde demonstram claramente que a Impugnante fez o citado aproveitamento de crédito referente ao débito promovido pela saída de tais bens, que abaixo transcrevemos:

³ Documento anexo ao e-mail “RES AIAF N º 10 000023856 67 - Intimação 3 (1)”, que se encontra na pasta Auditoria 2017-4T do ANEXO II - E-mail trocados com a FCA do DVD (Anexo3), fl. 71.

⁴ Registros E170 extraído dos arquivos

“MG_00924429000175_0629780140041_01032014_31032014_1_18_1” e

“MG_00924429000175_0629780140041_01042014_30042014_1_18_1, que se encontram DVD – ANEXO 3 - DVD\ANEXO III - EFD 2013 a 2016\EFD 2014), fl. 71.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FATO GERADOR	QTD	DESCRIÇÃO	VLCONTÁBIL	BASEICMS	ALIQ. ICMS	VLICMS
07/03/14	1	GUINDASTE RODOFERROVIÁRIO	1.008.434,00	1.008.434,00	12	121.012,08
07/03/14	7	PEÇAS DE GUINDASTE RODOFERROVIÁRIO	330.000,02	330.000,02	12	39.600,00
17/03/14	1	PECAS DE GUINDASTE RODOFERROVIARIO	1.008.434,00	1.008.434,00	12	121.012,08
17/03/14	10	PECAS DE GUINDASTE RODOFERROVIARIO	471.428,50	471.428,50	12	56.571,42
24/03/14	1	Peças de equipamentos de guindar diversos	1.008.434,00	1.008.434,00	12	121.012,08
24/03/14	10	Peças de equipamentos de guindar diverso	471.428,50	471.428,50	12	56.571,42
15/04/14	1	Equipamentos de guindar diversos	1.008.434,00	1.008.434,00	12	121.012,08
04/08/14	800	DORMENTE	73.536,00	73.536,00	7	5.147,52
08/08/14	1.600,00	DORMENTE	147.072,00	147.072,00	7	10.295,04
21/08/14	1.600,00	DORMENTE	144.000,00	144.000,00	7	10.080,00

Esses valores lançados a título de “Outros Créditos” totalizam R\$ 662.313,72, porém os referentes aos Guindastes somam R\$ 636.791,16, valor idêntico ao débito promovido nas saídas. Verifica-se este lançamento na EFD/SPED da Impugnante através dos ajustes de apuração feitos através Registro E111 - LANÇAMENTOS A "OUTROS CRÉDITOS" no arquivo do mês 08/2014, que abaixo resumimos:

REGISTROS E111 - LANÇAMENTOS A "OUTROS CRÉDITOS"			
DTINICIAL	DTFINAL	DESCOMPL	VLRAJUAPU
01/08/2014	31/08/14	TRANSFERENCIA DE ATIVO 6 552 DORMENTE E GUINDASTE	662.313,72
TOTAIS			662.313,72

Constata-se, portanto, que o contribuinte obedeceu o princípio da não-cumulatividade, compensando-se o que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, através do ajuste de apuração a título de “Outros Créditos”. Cumpre destacar que a Impugnante teria direito apenas ao crédito remanescente do imposto destacado e lançado no livro de Controle do Ativo Imobilizado (CIAP), nos termos dos artigos 19 e 20 da LC nº 87/96. Todavia, a autuada lançou-se da totalidade do crédito.

Corroborando com o entendimento deste fisco a afirmação da Impugnante de que aproveitou o crédito referente a este bem, relativamente ao período em que o bem efetivamente permaneceu em seu estabelecimento, estornando as parcelas restantes do livro CIAP, demonstrando tal lançamento através do doc. 11, fls.435/436.

No entanto, cabe observar pelas datas das operações acusadas nos quadros acima destacados, que as saídas dos bens do estabelecimento da Autuada ocorreram nos meses 03/2014 (março) e 04/2014 (abril). A autuada, porém, só promoveu a exclusão destes bens no livro CIAP, no mês 08/2014 (agosto), quando os créditos ali permanecidos, já se encontravam totalmente indevidos.

Não oponente, no mês de novembro do mesmo ano, 11/2014, após apenas 11 meses de permanência no estabelecimento da Impugnante, as transferências do restante dos guindastes, NFE n.º 000050295 e 000050702, ocorreram sem os devidos débitos exigidos para bens do ativo imobilizado que devem receber o mesmo tratamento tributário das mercadorias.

Desta forma, não coube outra alternativa ao fisco senão promover a compensação do crédito aproveitado em duplicidade – no livro CIAP e no lançamento de “Outros Créditos”, estornando os primeiros, uma vez que já se encontravam indevidos como demonstrado anteriormente, e do mesmo modo por tratar-se também de bem alheio a atividade, como já falado anteriormente.” (Grifou-se).

Observa-se, pois, que o Fisco restringiu a glosa dos créditos ao montante do imposto equivalente às parcelas (1/48 (um quarenta e oito avos) mês) apropriadas no CIAP, mantendo, entretanto, os valores creditados, na rubrica “Outros Créditos”, utilizados para compensar os débitos pelas saídas em transferências (créditos de igual valor dos débitos).

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, relativo às parcelas lançadas no CIAP, no período de janeiro a julho de 2014, no montante indicado à fl. 530 (código de ocorrência: 02.004.010), seja pelo fato de o bem ser classificado como alheio à atividade-fim do estabelecimento, seja em função da apropriação dúplice (CIAP e “Outros Créditos”), fazendo com que os créditos superassem os débitos em valor equivalente às parcelas escrituradas no CIAP.

Da Arguição de não Recomposição da Conta Gráfica:

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

A seu ver, “em lançamentos fiscais que se baseiam na glosa de créditos do imposto, cabe ao Fisco efetuar a recomposição da conta gráfica do contribuinte, extirpando de sua apuração mensal o crédito, nos períodos de apuração em que ocorreu o aproveitamento”.

Saliente-se, porém, que o art. 195 do RICMS/02 teve sua redação alterada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14 (vigência a partir de 01/02/15) que extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal, garantindo ao contribuinte a quitação de créditos tributários com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saldos credores acumulados que detiver, observadas as condições estabelecidas no referido dispositivo, *in verbis*:

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 n° 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1° 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.

§ 2° O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1°, 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.

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

§ 4° Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei n° 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1°.

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.

[...]

§ 2° 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 (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."

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. Veja-se:

Código Tributário Nacional

"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."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Assim, ao contrário do alegado pela Impugnante, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes constantes do Auto de Infração em comento.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 528/534, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora) que o julgava parcialmente procedente, para excluir ainda os créditos remanescentes do item 3.2 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Wagner Dias Rabelo que o julgava parcialmente procedente, para excluir apenas os créditos remanescentes do item 3.2. Designado relator o Conselheiro Geraldo da Silva Datas (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rafael Lages Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 08 de novembro de 2018.

Marco Túlio da Silva
Presidente

Geraldo da Silva Datas
Relator designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.124/18/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000944275-67	
Impugnação:	40.010145531-12	
Impugnante:	Ferrovias Centro-Atlântica S.A. IE: 062978014.00-41	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/Governador Valadares	

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 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.

Conforme exposto, trata-se de lançamento para cobrança de ICMS recolhido a menor em razão do aproveitamento indevido de créditos relacionados I) a serviços de transporte vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo, II) a aquisição de bens classificados pela Fiscalização como alheios a atividade do Contribuinte e, ainda, III) ao descumprimento das regras relativas ao aproveitamento de bens destinados ao ativo imobilizado.

Em que pese concordar com a maior parte da fundamentação exposta pelo Relator, ousou divergir da sua conclusão no que tange a dois pontos: aproveitamento do crédito apurado no item 3.2/6.1 do Relatório Fiscal de fls. 11/16 e ainda exigência da Multa Isolada tipificada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Dos bens alheios à atividade produtiva:

Nos termos do relatório fiscal, dos três itens classificados pela Fiscalização como bens alheios a atividade do estabelecimento, apenas dois permanecem em litígio, bens cuja descrição foi assim resumida:

- Guindaste Hidráulico: Percorrendo os trilhos já instalados, o guindaste vai montando outros trechos à frente, retirando de caminhões trilhos pré-montados em dormentes, instalando-os em seguida na via previamente preparada. É também utilizado para colocar vagões e locomotivas nos trilhos, após descarrilamentos;

- DLE - Descrição do Material: KIT Reparação (Vagão Madrinha): Equipamento usado para manter os trilhos na bitola (distância entre os trilhos – 1,6m – larga, ou 1m - métrica) usada na via permanente.

No presente caso, a divergência não reside na interpretação da legislação, na verdade nem as partes nem os ora Julgadores desconhecem ou negam aplicação às limitações impostas pelo art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 66, § 5º da Parte Geral do Regulamento do ICMS e art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98. É inquestionável que somente geram créditos de ICMS as operações de

aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento desde que seja comprovada a aplicação desses diretamente no processo industrial ou na prestação de serviços de transporte ou comunicação.

A divergência suscitada está voltada ao entendimento de que os bens, já descritos acima, não teriam aplicação direta na prestação do serviço executado pela Autuada.

Como esclarecido, a Autuada é prestadora de serviço de transporte ferroviário de cargas e passageiros, serviço esse executado mediante a celebração de contrato de concessão de serviço públicos firmado com a União Federal. Da leitura do instrumento juntado às fls. 150 e seguintes, o qual assume feição normativa entre as partes, constam cláusulas que nos levam a compreensão da abrangência do serviço assumido pela Autuada. Faço destaques para as seguintes cláusulas:

5.2 - Da segurança do Serviço

A concessionária obedecerá às normas de segurança vigentes para a prestação do serviço objeto da CONCESSÃO e para operação e a manutenção dos ativos a ela vinculados.

...

9.1 Das obrigações da Concessionária:

...

VIII) Prestar serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, sem qualquer tipo de discriminação e sem incorrer em abuso do poder econômico, atendendo às condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.

X) Promover e reposição de bens e equipamentos vinculados à Concessão, bem como a aquisição de novos bens, de forma a assegurar prestação de serviço adequado;

XIV) Zelar pela integridade dos bens vinculados à Concessão, conforme normas técnicas específicas, mantendo-as em perfeitas condições de funcionamento e conservação, até a sua transferência à Concedente ou à nova Concessionária,

XX) Assegurar, a qualquer operador ferroviário, durante a vigência do presente contrato, a passagem de até 2 (dois) pares de trens de passageiros, por dia, em trechos com densidade anual de tráfego mínima de 1.500.000 TKU/Km;

XXI) Garantir o tráfego mútuo ou, no caso da sua impossibilidade, permitir o direito de passagem a outros operadores de transporte ferroviário (...)

XXIII) Manter as condições de segurança operacional da ferrovia de acordo com as normas em vigor;

Observa-se que o serviço público ora explorado é bem específico e vai muito além do mero transporte de cargas/passageiros. A prestação do serviço ora em comento envolve condições que uma vez não observadas levam à paralisação da atividade econômica desenvolvida pela empresa.

Como destacado pela Autuada, os bens objeto da glosa de créditos se referem a equipamentos essenciais, utilizados em operações de monitoramento e manutenção das vias férreas e desempenham funções indispensáveis a fomentar a segurança e eficiência das suas atividades empresariais, sendo, por isso, indissociáveis ao seu objeto social. Pela relevância transcreve-se os esclarecimentos constantes do próprio voto vencedor:

ESCLARECE QUE O GUINDASTE HIDRÁULICO KGT TRONIC, CONFORME DESCRIÇÃO EXTRAÍDA DO ITEM 2.1 DO SEU PRÓPRIO MANUAL DE INSTRUÇÕES (FL. 202 – VERSO), POSSUI A FUNÇÃO PRINCIPAL DE TRANSPORTAR MATERIAIS NA ESTRADA E SOBRE TRILHOS APÓS O REBAIXAMENTO DOS TRILHOS ALTOS RELEVANTES. ESSE EQUIPAMENTO, DIANTE DE SUA INFRAESTRUTURA AVANTAJADA (FOTO À FL. 194), OTIMIZA E POTENCIALIZA A PRODUTIVIDADE DAS EQUIPES DE CAMPO, OPERACIONALIZANDO OS REPAROS NOS LEITOS FERROVIÁRIOS COMO, POR EXEMPLO, A SUBSTITUIÇÃO DE DORMENTES QUE NÃO MAIS ATENDEM AOS REQUISITOS TÉCNICOS E DE SEGURANÇA NECESSÁRIOS.

DE ACORDO COM A IMPUGNANTE E O PRÓPRIO FISCO, O GUINDASTE É UTILIZADO TAMBÉM PARA A ALOCAÇÃO DE VAGÕES E LOCOMOTIVAS NOS TRILHOS, SOBRETUDO APÓS DESCARRILAMENTOS.

QUANTO AO “VAGÃO MADRINHA” (FLS. 302/392), DENOMINADO PELA AUTUADA COMO “MÁQUINA REGULADORA E DISTRIBUIDORA DE LASTRO PARA AS LINHAS FÉRREAS CORRIDAS”, A IMPUGNANTE INFORMA QUE SE TRATA DE EQUIPAMENTO UTILIZADO PARA MANTER OS TRILHOS NA BITOLA, CONFORME ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS NECESSÁRIAS À SEGURANÇA DO DESLOCAMENTO DAS LOCOMOTIVAS, ESCLARECENDO QUE AS FOTOS ACOSTADAS À FL. 394 DEMONSTRAM AS ANOMALIAS NA VIA PERMANENTE QUE SÃO SANADAS POR MEIO DESSE EQUIPAMENTO.

(GRIFOU-SE).

Ora, diante dos aspectos envolvidos no serviço prestado pela Autuada e considerando a situação onde os equipamentos adquiridos são aplicados, não se tem dúvidas, com a devida vênia, que eles são utilizados diretamente no objeto social da empresa e aqui o emprego do conceito indispensável assume feição diversa daquela pontuada pelo voto vencedor.

Temos equipamentos cuja atuação se dá ao longo das vias férreas, não estamos falando de equipamentos cuja utilização assume um viés secundário à prestação do serviço. Como imaginar que um equipamento utilizado para colocar os vagões e locomotivas nos trilhos não é equipamento vinculado diretamente na atividade

de transporte? Da mesma forma o vagão madrinha, cuja função é desobstruir as vias e permitir a prestação adequada do serviço. Chamo atenção para a imagem de fls. 320 e 394 e, ainda, para afirmação de que *"o Vagão Madrinha logicamente precede toda e qualquer composição, pois logicamente é imprescindível que ele verifique previamente a necessidade de ajuste da bitola."*

Por fim, quanto a interpretação da Fiscalização de que os equipamentos estariam vinculados a reparos ligados a obras de construção civil, também não procede. Vinculado à construção civil estavam os "dormentes", mas quanto a este produto, a própria Autuada reconheceu o equívoco e, espontaneamente, efetuou o pagamento do débito.

Assim, por estarem os equipamentos ora em análise voltados à prestação do serviço de transporte executado pela Autuada, garantindo a continuidade, qualidade e segurança do serviço de transporte, devem ser classificados como bens do ativo aptos, nos termos do art. 66 do RICMS/02, a gerarem créditos passíveis de aproveitamento.

Diante do exposto, deve-se excluir do lançamento a imputação referente ao aproveitamento indevido de crédito relacionado aos equipamentos indicados no item 3.2 do relatório, quais sejam, Guindaste Hidráulico e Vagão Madrinha - DLE.

Da multa isolada:

Além da exigência do ICMS, crédito decorrente do descumprimento da obrigação principal, foram lavradas ainda multas de revalidação e isolada. As multas são as previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, 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.

Via de regra é perfeitamente possível que em um mesmo lançamento sejam cumuladas multas de ofício e isolada, afinal essas possuem fatos geradores distintos – a

primeira incide sobre o descumprimento de obrigação principal e a segunda sobre o descumprimento da obrigação acessória desta decorrente. Entretanto, diante da melhor interpretação a ser dada ao tipo do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, no presente caso essa cumulação não procede.

Embora tradicionalmente as condutas previstas no citado artigo 55 estejam relacionadas a uma ação referente ao descumprimento de um dever instrumental, implicando na sanção administrativa cuja finalidade é fazer impor o mandamento legal de todos colaborarem com o Fisco na arrecadação e fiscalização de tributos, tem-se no caso do inciso XXVI conduta que, no presente caso, se confunde com o próprio descumprimento da obrigação principal.

Segundo a norma, o contribuinte que apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária deve ser punido com multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado. Ora, o ICMS é imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização de mercadoria ou produto, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser recolhido no mês corresponde à diferença entre o imposto incidente na saída e o imposto relativo as operações de aquisição de mercadorias e serviços, nos termos da legislação.

A apropriação indevida de créditos é ação que equivale ao não pagamento do imposto, ou seja, é verdadeira violação as regras que regem a própria obrigação principal. A redação do art. 113 do Código Tributário Nacional é clara ao traçar as diferenças entre obrigações principal e acessória:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Vale destacar ainda que o art. 115, também do CTN, dispõe que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Ora, a ação de apropriação de crédito não tem natureza de obrigação acessória, ao contrário, é ação umbilicalmente relacionada à obrigação principal e a qual decorrente do princípio da não cumulatividade do imposto.

Portanto, há uma impropriedade no lançamento na medida em que além da multa isolada também foi exigida a multa de revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº

6.763/75. Ou seja, uma única conduta consubstanciada no recolhimento a menor de ICMS em razão do aproveitamento indevido de créditos está sendo punida duplamente.

Também é importante mencionar que o aproveitamento indevido imputado à Autuada decorre de conduta que não assume qualquer juízo de reprovação. Quero dizer que, no caso, o lançamento foi motivado em razão de um erro escusável na interpretação da norma, atraindo a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional. Ora, se nem mesmo neste Conselho de Contribuintes há um consenso acerca da melhor interpretação a ser dada ao caso, deve-se concluir que violaria o princípio da razoabilidade penalizar a Contribuinte por conduta motivada exclusivamente por erro na interpretação da norma, conduta que como dito já está sendo punida pela multa de revalidação.

Assim, voto pelo cancelamento da multa prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, além dos valores reconhecidos no voto vendedor, voto por excluir do lançamento a imputação referente ao aproveitamento indevido de crédito relacionado aos equipamentos indicados no item 3.2 do relatório, quais sejam, Guindaste Hidráulico e Vagão Madrinha - DLE e para excluir a multa isolada cominada.

Sala das Sessões, 08 de novembro de 2018.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira