

Acórdão: 14.526/00/1.^a
Impugnação: 40.10057172-05
Impugnante: Ferrovia Centro Atlântica S/A
PTA/AI: 01.000133912-57
Inscrição Estadual: 062.978014.0041
Origem: AF/Belo Horizonte
Rito: Ordinário

EMENTA

Prestação de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas - Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo. Os valores de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição de partes e peças de reposição de locomotivas e vagões, bem como da via férrea, e demais mercadorias relacionadas nos autos, não são passíveis de creditamento, pela prestadora de serviços de transporte, por não se enquadrarem dentre as arroladas no art. 66, § 1.º, item 4, do RICMS/96 e pela vedação imposta pelo art. 70, inciso III, da mesma norma regulamentar. Incorreta a classificação dos produtos, pela prestadora de serviços, como produtos intermediários ou ativo permanente. Exigências fiscais mantidas.

Alíquota de ICMS – Diferencial. Restando caracterizado que os produtos adquiridos em operações interestaduais são destinadas a uso e consumo do estabelecimento, é devida a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Corretas as exigências fiscais.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

O feito fiscal teve início com a lavratura do TIAF de n.º 140.664, de 24/08/99, tendo como período fiscalizado 01/01/98 a 31/12/98.

A seguir, lavrou-se o Auto de Infração de n.º 01.000133912-57, datado de 23/08/99, recebido na mesma data pela Autuada, sendo constatado o recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de:

1. Aproveitamento indevido de créditos do imposto, relativos às aquisições de materiais de uso e consumo, partes e peças de ativo permanente;
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições de mercadorias para uso e consumo e imobilizado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada impugna, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Auto de Infração (fls. 363 a 377), apresentando, em síntese as seguintes argumentações:

Preliminarmente, solicita a exclusão dos atuais membros de sua diretoria do polo passivo da obrigação tributária.

Quanto ao mérito, entende que o direito ao crédito das mercadorias adquiridas é consequência do princípio da não cumulatividade, não havendo qualquer óbice a esse direito, ressalvadas as exceções previstas no texto constitucional.

Salienta que, para a prestação do serviço de transporte ferroviário, utiliza-se, basicamente, de material rodante (locomotivas e vagões) e da via férrea e que a perfeita manutenção destes dois elementos é indispensável a aquisição de peças/materiais de reposição.

Argumenta que não pode ser considerada usuária final de tais itens, por se tratarem de produtos intermediários, essenciais à sua atividade econômica.

Entende que na prestação de serviços de transporte ferroviário, são apropriáveis, na qualidade de insumos, os créditos decorrentes da entrada de combustíveis, lubrificantes, fluido de freios, graxa, desengraxantes, aditivos e carburizantes e, na qualidade de intermediários, os créditos de rodas, filtros, sapatas, engates, mancais, rolamentos, eixos, mangueiras, juntas e areia.

Considera como ativo imobilizado todas as mercadorias com vida útil superior a 12 meses e, como materiais de consumo, aqueles de durabilidade inferior a esse prazo e que possuam ligação com a administração da empresa, tais como papel, canetas, pastas, material de limpeza, etc.

Elenca, às folhas **373 e 374 (Anexo I)**, os principais produtos cujos créditos foram estornados, além da função de cada um deles.

Quanto à diferença de alíquota, entende que a Lei Complementar 87/96 é omissa quanto à definição do contribuinte responsável pelo recolhimento, sendo, portanto, inexigível.

O fisco por sua vez, manifestando-se às folhas 603 a 607, refuta as alegações da Impugnante, solicitando a manutenção integral do feito fiscal.

A Auditoria Fiscal, em parecer de folhas 611 a 613, opina pela improcedência da impugnação.

DO OBJETO DO DESPACHO INTERLOCUTÓRIO

A Egrégia 1.^a Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 22/02/00, delibera proferir o Despacho Interlocutório de fl. 615, para que a Impugnante apresente o seguinte:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “prova de imobilização de materiais que considera como do ativo da Empresa e que compõem a via permanente (trilhos, dormentes, Tc...) ou equipamentos rodantes (peças de locomotivas e vagões)”.

DOS ESCLARECIMENTOS DA IMPUGNANTE

A Impugnante comparece às fls. 616/621, juntando os documentos de fls. 622/705, aduzindo o seguinte:

- que apresenta amostragem da escrita contábil da Companhia, para demonstrar de forma inequívoca a natureza contábil de ativo permanente das aquisições destinadas à recuperação de frota morta, objeto da autuação;
- que no balancete encontram-se destacados a conta “Permanente – Imobilizado” e sua subdivisão “Imob. Andamento – Bens de Terceiros”.
- que a mencionada subdivisão é alimentada pela conta “Transitórias do Permanente”, onde se encontram inseridas as diversas contas de investimento da Companhia, destacando, entre elas, a conta “Recup. Locos Frota Morta – 98”.
- que as peças e partes de locomotivas são escrituradas na conta investimento “Recuper. Locos Frota Morta – 98”, que ao final irão compor a conta “Permanente – Imobilizado”;
- que as aquisições de peças e partes de locomotivas e via permanente constituem-se efetivamente em bens do ativo da empresa.

DA DILIGÊNCIA DA AUDITORIA:

A Auditoria Fiscal, à fl. 706 decide retornar os autos à origem, para a manifestação do Fisco a respeito dos documentos de fls. 616/705 anexados pela Contribuinte.

DA MANIFESTAÇÃO DO FISCO

O Fisco comparece aos autos às fls. 707/710, reporta-se ao disposto no artigo 6º da Lei nº 8.987, de 13/02/95, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão de serviços públicos. Transcreve ainda o disposto no artigo 34 da citada Lei. Aduz ainda o seguinte:

- ✓ que a concessionária, ao celebrar contrato com a União, Estados ou Municípios para a exploração de serviço público, assume, por força de Lei, a obrigação de promover a manutenção, a conservação e a reposição de bens e equipamentos visando a condigna prestação de serviços;
- ✓ que a concessionária assume o ônus de efetuar todas as despesas de manutenção, conservação e reposição de bens às suas expensas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ✓ que, quando a Contribuinte efetua manutenção, conservação ou reparação, e substitui, aplica ou recupera as partes e peças em bens vinculados à prestação de serviços de transporte ferroviário, está efetuando despesas correntes e não, segundo a ótica da Autuada, immobilizando bens em propriedade arrendada;
- ✓ que a titularidade do bem, aplicado junto aos bens arrendados, se constitui em patrimônio da Concedente;
- ✓ que as construções e benfeitorias em bem móvel ou imóvel de terceiros não são bens suscetíveis de contabilização no ativo immobilizado, em razão de não pertencerem à empresa que as perpetra;
- ✓ que fato econômico questionado consiste na despesa de manutenção, conservação, reparação e reposição de bens e não na formação de immobilizado;
- ✓ que as mercadorias foram adquiridas pela Contribuinte na condição de consumidora final, destinadas ao uso e consumo;
- ✓ que, conforme cópias do plano de contas anexadas às fls. 711/798, da Rede Ferroviária Federal SA, a aplicação de partes, peças e materiais em seus bens do ativo permanente era considerada como despesas correntes, ou seja, “Despesas Operacionais Hodiernas”. Transcreve o disposto no art. 177 da Lei n° 6404/87.
- ✓ que, com a concessão, o objeto social não foi alterado, face ao imenso desgaste a que são submetidos os materiais da via permanente e os equipamentos vinculados à prestação de serviço de transporte ferroviário (reparo, substituição, reposição e conservação de bens);
- ✓ que os créditos somente a partir de 01/01/2.003 serão admitidos para a compensação no cálculo do ICMS (materiais de uso e consumo).

DA NOVA DILIGÊNCIA DA AUDITORIA:

A Auditoria Fiscal, à fl. 800, decide abrir vista dos autos à Autuada, em razão da juntada de documentos promovida pelo Fisco às fls. 711/798.

DA NOVA MANIFESTAÇÃO DE IMPUGNANTE:

A Impugnante comparece às fls. 806/810, aduzindo o seguinte:

- ◆ que é fato incontroverso que nas concessões se pressupõe serviços adequados, exigindo conservação e manutenção de equipamentos;
- ◆ que a melhoria e a otimização dos serviços de transporte ferroviário (locomotivas, vagões e via permanente) motivaram a inclusão da Rede Ferroviária S.A no Programa Nacional de Desestatização;
- ◆ que a simples obrigação supra não retira da Contribuinte o direito ao crédito de ICMS nas aquisições de peças e partes de vagões, locomotivas e vias permanentes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ◆ que o Fisco demonstra total desconhecimento das normas contábeis ao afirmar que “construções e benfeitorias em bem móvel ou imóvel de terceiros não são suscetíveis da contabilização no ativo imobilizado, porque não pertencem à empresa que as perpetra”;
- ◆ que “o imobilizado abrange também custos das benfeitorias realizadas em bens locados e arrendados” (Normas e Práticas Contábeis no Brasil, Ed. Atlas, 2ª Ed. – FIECAFI – Arthur Andersen).
- ◆ que a própria conceituação de ativo permanente desafia entendimento oposto ao esposado pelo Fisco. Transcreve o art. 179, inc. IV, da Lei nº 6.404/76, NBC – “3.2.2.10” (Conselho Federal de Contabilidade) e art. 263 do RIR;
- ◆ que não restam dúvidas de que as aquisições glosadas pelo Fisco e equivocadamente classificadas como materiais de uso e consumo se amoldam, na verdade, ao conceito de ativo permanente;
- ◆ que a comparação entre RFFSA e FCA elaborada pela fiscalização demonstra a fragilidade dos argumentos que, de forma “atécnica”, tenta fazer valer a sua tese;
- ◆ que o simples fato de constituir-se a RFFSA em empresa “quase secular” não assegura correção aos seus procedimentos contábeis;
- ◆ que a RFFSA e a FCA são pessoas jurídicas distintas;
- ◆ que não há qualquer obrigação legal que imponha à FCA a adoção de procedimentos contábeis idênticos ao do arrendante;
- ◆ que o plano de contas da RFFSA juntado não produz qualquer efeito perante a Contribuinte ou ao Fisco;
- ◆ que o plano de contas atualmente adotado pela Autuada foi submetido ao Poder Concedente e todos os procedimentos fiscais são submetidos à auditoria independente.

DA NOVA MANIFESTAÇÃO DO FISCO:

O Fisco comparece aos autos às fls. 813/814 aduzindo o seguinte:

- ❖ que nos filiamos a corrente doutrinária que entende como descabida a imobilização de benfeitoria em bens arrendados de terceiros, tendo em vista a arrendatária não ser titular de sua propriedade;
- ❖ que a Impugnante pontuou a doutrina prolatada no Livro “Normas e Práticas Contábeis no Brasil”, sem entretanto enfrentar detidamente o tema, no que tange a explicitação da abrangência, no imobilizado, dos custos de benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ❖ que a mesma doutrina dispõe, em seguida, que “o Parecer Normativo n° 868/71 (Receita Federal) dispõe que o custo da construções ou benfeitorias para uso próprio, em terrenos locados ou arrendados, deve constar no Ativo Imobilizado e ser corrigido monetariamente. Esse Custo deve ser contabilizado a medida que os valores forem sendo pagos, creditados ou corrigidos pela pessoa jurídica locatária ou arrendatária”;
- ❖ que o tratamento dispensado a benfeitorias em bens arrendados só é compatível quando se tratar de bens imóveis;
- ❖ que a disciplina é oriunda da legislação do imposto de renda, a qual admite a contabilização no ativo permanente das construções e benfeitorias para uso próprio, em terrenos locados, que se destinem à exploração do objeto social ou manutenção das atividades da pessoa jurídica (art. 58 da Lei 4.506/64)
- ❖ que ensina a FIPECAFI, “Manual de Contabilidade dos Sociedades por Ações” (Ed. Atlas 4ª Ed., pág. 301), cuidando da conta “Benfeitorias em propriedades arrendadas” no grupo de contas do ativo imobilizado: “classificam-se nesta conta as construções em prédios e edifícios arrendados de terceiros e as instalações e outras benfeitorias em prédios e edifícios alugados, sejam de uso administrativo ou de produção. Somente incluem-se aqui os gastos com as construções e instalações que se incorporam ao imóvel arrendado e reverterem ao proprietário do imóvel ao final da locação. Sua amortização deve ser feita em função da vida útil estimada ou no período de arrendamento ou locação contratual, dos dois o menor”

A Auditoria Fiscal, em seu parecer derradeiro, folhas 816 a 822, opina pela improcedência da impugnação (procedência do lançamento).

DECISÃO

O cerne da questão consiste no correto enquadramento das mercadorias cujos créditos foram estornados, para efeitos de legislação de ICMS, ou seja, no Ativo Permanente – Imobilizado, como pretendido pela Impugnante, ou no Ativo Circulante – Material de Uso e Consumo, como pretendido pelo Fisco.

Caso enquadradas como Ativo Permanente – Imobilizado, **legítimos** os créditos apropriados, em face do disposto no artigo 20 c/c o artigo 33, inciso III, da LC 87/96.

Caso enquadradas como Ativo Circulante – Uso e Consumo, **ilegítimos** os créditos apropriados, em face do disposto no artigo 20 c/c o artigo 33, inciso I, da LC 87/96 (redação dada pela LC 99/99).

A Impugnante fez anexar aos autos, por amostragem, o plano de contas (Balancete de Verificação).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo a Impugnante, as aquisições questionadas foram escrituradas na subconta “Recup. Locos Frota Morta - 98”, pertencente à conta “Transitórias do Permanente”, do Grupo “Permanente – Imobilizado”, conforme Balancete de fls. 622/627.

O Fisco fez anexar o plano de contas da Rede Ferroviária Federal S.A, para demonstrar que as aquisições eram contabilizadas como materiais de uso e consumo (conta “Estoque”) e, quando da utilização, apropriados como “Despesas”.

A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, através de seu artigo 179, inciso IV, conceitua como contas a serem classificadas no Ativo Imobilizado:

“Os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”.

Desta definição, subentende-se incluídas neste grupo de contas todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do empreendimento, assim como os direitos exercidos com tal finalidade.

Extrai-se do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, da FIPECAFI, o que se segue.

“Os itens classificados na categoria de Ativo Imobilizado incluem:

a) *Bens Tangíveis*: que têm corpo físico, tais como terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais etc.

B) *Bens Intangíveis*: cujo valor reside não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como patentes, direitos autorais, marcas etc.

As peças mantidas pela empresa, com disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si só, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem ser classificadas em “Estoques” no Circulante” (grifo nosso)

Nesse sentido, os materiais e as peças de reposição utilizadas para a manutenção dos equipamentos rodantes e da via permanente devem ser registrados como Materiais de Uso e Consumo e não como Ativo Imobilizado.

Por outro lado, verifica-se que se classificam na conta “Benfeitorias em Propriedades Arrendadas”, pertencente ao Ativo Imobilizado, somente as construções em terrenos arrendados de terceiros e as instalações ou outras benfeitorias em prédios e edifícios alugados, sejam de uso administrativo ou de produção (“Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”), ou seja, em bens imóveis.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, reputa-se como corretas as exigências fiscais, quer pela ótica da caracterização dos materiais como destinados ao Ativo Circulante – Uso e Consumo, ou quer pela ótica da não caracterização de benfeitorias em bens móveis arrendados como destinadas ao Ativo Imobilizado.

Por oportuno, ratifica-se, aqui, os argumentos contidos no parecer da Auditoria Fiscal de fls. 611 a 613, sendo parte integrante da presente decisão.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante são insuficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 1.^a Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, mantendo-se as exigências fiscais. Vencidos os Conselheiros Windson Luiz da Silva e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgavam improcedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros acima mencionados. Pela Impugnante sustentou, oralmente, o Dr. Daniel Ferreira Kaukal e, Fazenda Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha.

Sala das Sessões, 10/10/00.

Ênio Pereira da Silva
Presidente

José Eymard Costa
Relator

/H