

Acórdão: 15.896/04/2<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010108668-68  
Impugnante: Companhia Manufatora de Tecidos de Algodão  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outros  
PTA/AI: 01.000140775-72  
Inscr. Estadual: 153.031172.00-54  
Origem: DF/Cataguases

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO - CONSUMO - FALTA DE 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL.** Constatado que o contribuinte recolheu ICMS a menor em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a entradas de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, bem como pela falta de apresentação das primeiras vias de notas fiscais de aquisições. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências relativas ao estorno de crédito originário de: “Creditamento em duplicidade” (produtos: pinça, pente, cilindro e mult marker) e, ainda, dos bens do ativo imobilizado alheios à atividade da empresa, pela ausência de acusação e capitulação no Auto de Infração.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - USO, CONSUMO E ATIVO IMOBILIZADO.** Constatada a falta de recolhimento do diferencial de alíquota referente às aquisições interestaduais de bens destinados ao uso, consumo e ativo imobilizado. Infração caracterizada nos termos do artigo 43, § 1º, do RICMS/96, parte geral. Exigências fiscais mantidas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, nos exercícios de 1999 a 2002, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a entradas de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, pela falta de apresentação das primeiras vias de notas fiscais de aquisições, bem como sobre falta de recolhimento do diferencial de alíquotas sobre aquisições interestaduais de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento. Exige-se ICMS e MR.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 711 a 718, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 749 a 754.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal defere o pedido para realização de perícia (fl.787), formula quesitos (fl.788), a qual é realizada conforme laudo de fls. 798 a 939. A Autuada se manifesta a respeito (fls. 974 a 979) e o Fisco ( fls. 981 a 986).

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 987 a 995, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências relativas aos estornos de créditos sobre bens alheios à atividade do estabelecimento apontados no laudo pericial.

A 2ª Câmara de Julgamento, na sessão do dia 18/11/03, deliberou converter o julgamento em diligência, a qual é cumprida pelo Fisco (fls.1003 a 1019). A Autuada se manifesta a respeito (fls. 1023 a 1025), o Fisco (fls. 1026 a 1028) e a Auditoria Fiscal ratifica seu entendimento anterior (fls.1029 a 1031).

Em sessão realizada em 06/07/04, presidida pelo Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Presidente, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 13/07/04.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Relator), Aparecida Gontijo Sampaio (Revisora) e Lúcia Maria Bizzotto Randazzo, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências fiscais relativas ao estorno de crédito originário de: “Creditamento em duplicidade” (produtos: pinça, pente, cilindro e mult marker) e, ainda, dos bens do ativo imobilizado alheios à atividade da empresa (material de construção civil), pela ausência de acusação e capitulação no Auto de Infração. Pela Impugnante, sustenta oralmente o Dr. Paulo César Teixeira Duarte Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

---

### **DECISÃO**

#### **DA PRELIMINAR**

Afirma a Autuada a necessidade de realização de uma nova perícia, tendo em vista que a que foi levada a termo não teria observado as disposições da CLTA/MG. Suscita a falta de conhecimento técnico por parte da perita ou um “pleno favorecimento à fiscalização estadual”.

Verifica-se que não há qualquer elemento nos autos que leve ao entendimento de que a funcionária designada não se enquadre nas exigências do § 6º do art. 115 da citada Consolidação.

Ademais, não procede a acusação de que o assistente técnico não teve respeitado o direito ao acompanhamento integral dos trabalhos periciais. É fácil observar que as informações que subsidiaram as análises procedidas por aquela profissional foram todas fornecidas pelo assistente técnico indicado pela Impugnante, como se extrai dos quadros de fls. 799 a 861. Sobre as conclusões elaboradas (fls. 862 a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

939) manifestou-se o ilustre assistente técnico, inclusive anexando novas planilhas com entendimentos que houve por bem externar.

Quanto às opiniões de que as conclusões a que chegou a perícia são equivocadas e de que ocorreu um “pleno favorecimento à fiscalização estadual”, há que se ter em conta alguns aspectos de relevo: em primeiro lugar, o valor probante da perícia. Como se sabe, o perito não substitui o julgador em seu mister. Assim acentua o Prof. Humberto Theodoro Júnior acerca do trabalho desenvolvido pelo profissional que auxilia o juízo:

“Seu parecer não é uma sentença, mas apenas uma fonte de informação para o juiz, que não fica adstrito ao laudo e pode formar sua convicção de modo contrário, à base de outros elementos ou fatos provados no processo (art. 436).” (THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de direito processual civil. 24 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 483.)

Igualmente ocorre no contencioso administrativo. Este Conselho de Contribuintes decidirá sempre após firmar um convencimento que é extraído do conjunto das provas produzidas no processo.

Em segundo lugar, é do conhecimento dos nobres patronos da Impugnante que, a teor do previsto no art. 115, § 6º da CLTA/MG, a designação de perito “recairá em funcionário”, o que não implica em favorecimento ou parcialidade. Esta é a regra posta, dentro da qual foi requerida a produção da prova e a subjetividade do alegado não merece acatamento.

Há que se destacar, ainda, que o parecer expresso no laudo pericial aponta seus fundamentos, significando dizer que tem por bases as descrições dadas pelo próprio assistente técnico da empresa, bem como a legislação que rege o tema. Assim, pelas razões expostas, fica indeferido o pedido para que se determine a realização de nova perícia.

### DO MÉRITO

A autuação versa sobre a constatação de duas irregularidades no período de 1999 a 2002: recolhimento a menor do ICMS por aproveitamento indevido de créditos e falta de recolhimento do diferencial de alíquotas em aquisições interestaduais de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento.

Entre os estornos de créditos procedidos pelo Fisco estão aqueles em decorrência da falta de apresentação da primeira via dos respectivos documentos fiscais. De fato, a legislação é expressa ao vedar este tipo de aproveitamento, pelo disposto no art. 70, VI do RICMS/96. Os documentos trazidos “a posteriori” pela parte não afastaram a acusação, por não se coadunarem com os considerados como não apresentados no feito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A peça fiscal acusa também o Contribuinte de creditar-se do Imposto em aquisições de bens destinados a uso ou consumo, com o que este não concorda, ao entendimento de serem tais itens insumos de produção.

A perícia demonstra, de forma minuciosa, o emprego de cada um dos itens discutidos. Compulsando as planilhas de fls. 830 a 861, tem-se que a quase totalidade dos itens periciados consiste em partes e peças de reposição, que são componentes de máquinas ou equipamentos utilizados na linha de produção da ora Autuada. Além destes, há notas fiscais de prestação de serviço e materiais destinados a construção civil (vide referidas planilhas).

Quanto às notas fiscais de prestação de serviços é indiscutível, na espécie, a impossibilidade de creditamento, posto que não há ICMS incidente em operação anterior, não havendo sentido em se falar em aproveitamento do Imposto estadual pelo tomador.

As mercadorias adquiridas que se destinam a obras de construção civil encontram óbice ao creditamento nas expressas disposições do art. 1º, III, da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, já colacionada às fls. 791 e 792. Segundo aquele diploma normativo, os materiais em questão são bens alheios à atividade do estabelecimento.

Ocorre, todavia, que a peça fiscal não acusa, nem capitula a infração aos dispositivos correspondentes, restringindo-se a afirmar que os estornos recaem sobre materiais de uso e consumo do estabelecimento e falta de apresentação das primeiras vias de documentos fiscais. Por esse motivo tais exigências devem ser expurgadas do feito fiscal, ficando, obviamente mantido em relação ao Fisco o dever de, observada a decadência, lançar de ofício o Sujeito Passivo.

Quanto aos demais itens, que são as tais “partes e peças”, vale uma análise mais detida, tendo em vista que é tênue a linha que divisa conceitos contábeis que as envolvem. Conforme esclarecido na peça impugnatória, são dois os tipos de produtos fabricados pela Companhia em questão: tecidos e algodão hidrófilo não estéril (destinado à higiene pessoal, uso odontológico, farmacêutico ou hospitalar). Em ambos os processos, são sucessivas as fases a que se submetem os insumos, conforme descrito às fls. 716 e 717. E, dentro dos processos, obviamente estão envolvidos diversas máquinas e equipamentos, com suas incontáveis peças a serem repostas.

Ocorre que, apesar de serem essenciais, as peças de reposição, que são componentes de máquinas e equipamentos, não podem ser considerados produtos intermediários, já que a legislação que rege a matéria, vale dizer, a Instrução Normativa SLT nº 01/86, excepciona “as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.”

A própria norma aceita como produto intermediário tais peças ou partes, somente quando “desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões e características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.”

As planilhas fornecidas pelo assistente técnico e que servem de base para o laudo pericial afirmam com clareza que os bens em questão não mantêm contato físico com o produto, ficando a norma inaplicável à hipótese.

Não sendo possível o aproveitamento de créditos do ICMS sob justificativa de se tratarem estes itens de produtos intermediários, resta verificar se são bens do ativo permanente imobilizado e como tal, se suas respectivas aquisições poderiam ser passíveis de creditamento do Imposto.

Para tanto, vale observar a lição oriunda das ciências contábeis, em conformidade com o que prevê a Lei nº 6.404/76. Segundo a citada lei federal, as contas a serem classificadas no ativo imobilizado correspondem a:

Art. 179 - ...

IV - 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.

Os professores da USP sugerem como uma das contas do plano do imobilizado aquela que contém “peças e conjuntos de reposição” (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Manual de contabilidade das sociedades por ações. 3. ed. rev. e atual.. São Paulo: Atlas, 1990, p. 280).

Segundo ainda a obra que teve como diretor responsável o Prof. Sérgio de Iudícibus, são registradas nesta conta:

“...as peças (ou conjuntos já montados) destinadas à substituição em máquinas e equipamentos, aeronaves, embarcações etc. Tais substituições podem ocorrer em manutenções periódicas de caráter preventivo e de segurança, ou em casos de quebra ou avaria.”

“Dependendo das circunstâncias, as peças ou conjuntos de reposição podem ser classificados no imobilizado ou em conta de estoques no ativo circulante, em função das características específicas de uso, vida útil, destinação contábil etc.”

“Basicamente, devem integrar o imobilizado as peças que serão contabilizadas como adição ao imobilizado em operação, e não como despesas. Ao mesmo tempo, as peças substituídas devem ser baixadas quando da troca. Todavia, essa baixa e adição parcial em muitos casos não são praticamente possíveis, por não ter a empresa a identificação do custo da peça substituída, já que o equipamento a que pertence está registrado pelo valor total. Nesse caso, não se efetiva a baixa da peça

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituída, mas a peça nova colocada é apropriada neste momento para despesas.” (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. op. cit. p. 285)

A partir destas claras lições, mostra-se evidente que os itens em discussão não podem ser considerados como pertencentes ao ativo imobilizado, ainda que se cogite ser verdadeiro (embora não relevante) que a empresa os tenha contabilizado como tal.

Se as argumentações concatenadas não se mostrarem suficientes, há ainda outros aspectos a corroborar o entendimento fiscal, confirmado pelo laudo da ilustre perita:

Ainda formando a convicção com base nas ponderações aduzidas da obra acima mencionada, há que se ter em conta o momento da aquisição dos citados bens e suas características. As peças sobressalentes de uso específico em determinado equipamento e adquiridas em conjunto com o próprio fazem parte do custo deste equipamento ou máquina; e, por isso, são incorporadas ao ativo imobilizado da empresa. Continuam os professores:

“Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no imobilizado e, na verdade, têm vida útil condicionada à vida útil do próprio equipamento; desta forma, são corrigidas monetariamente e depreciadas em base similar a do equipamento correspondente, mesmo não sendo usadas.”

“Inversamente, 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.”

“Por outro lado, ..., os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo destinado à manutenção, como óleos, graxas etc., bem como ferramentas e peças de pouca duração, e que serão transformados em custo de produto ou despesa do período, devem ser classificados em Estoques no Ativo Circulante... À medida que são utilizados ou consumidos, tais itens são apropriados como despesas, ou custos de produto; em outras palavras, não devem ser classificados no imobilizado.” (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. op. cit. pp. 285-286).

Exauridos os argumentos, resta correto, relativamente às partes e peças, o procedimento de estorno efetuado pelo Fisco, elucidado a partir das informações prestadas pelo assistente técnico e das conclusões exaradas do parecer da ilustre perita, concluindo-se no sentido de que os itens mercedores do estorno são, de fato materiais de uso ou consumo do estabelecimento, cujo creditamento, apesar de previsto na Lei Complementar nº 87/96, somente será autorizado a partir de 01 de janeiro de 2007, por força da Lei Complementar nº 114, de 17/12/2002.

Destaque-se que a análise procedida atende com perfeição às ponderações aduzidas na fala do ilustre assistente técnico de fls. 942 a 969.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A segunda exigência imposta ao Sujeito Passivo refere-se à falta de recolhimento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais dos itens discutidos acima. Insurge-se a parte quanto à cobrança pelo argumento de serem, como já dito, insumos aqueles bens, não sujeitos ao diferencial.

Caracterizados, seja como materiais de uso e consumo, seja como bens do ativo permanente (alheios), resta indubitosa a exigência, cuja disciplina legal encontra-se no artigo 5º, § 1º, “6”, da Lei nº 6.763/75, em consonância com o artigo 155, § 2º, VII da Constituição Federal de 1988.

Relativamente aos produtos: pinça, pente, cilindro e mult marker, tem-se que não existe acusação objetiva no Auto de Infração sobre a questão da duplicidade e extemporaneidade.

Em verdade, a vedação ao crédito constante dos autos, repita-se, é apenas sobre a não apresentação das 1ªs vias e utilização dos produtos como sendo de uso e consumo do estabelecimento e não a enxergada no laudo pericial e pelo Fisco nos autos a fls. 1003 e seguintes do feito.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 06/07/04, nos termos da Portaria 04/2001, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências fiscais relativas ao estorno de crédito originário de: “Creditamento em duplicidade” (produtos: pinça, pente, cilindro e mult marker) e, ainda, dos bens do ativo imobilizado alheios à atividade da empresa (material de construção civil), pela ausência de acusação e capitulação no Auto de Infração.

**Sala das Sessões, 13/07/04.**

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

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

ACREJ