

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0044/08-2  
**RECORRENTE** - UNILEVER BRASIL ALIMENTOS LTDA. (R.M.B.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0243-04/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 16/12/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0357-12/09

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (4ª JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$ 308.789,11, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou defesa e, preliminarmente, suscitou a nulidade do Auto de Infração por vício material e por erro quanto à alíquota aplicada no cálculo imposto. Sustentou que a multa indicada na autuação tinha o caráter de confisco. No mérito, disse que valores referentes manutenção, depreciação, amortização e outros foram indevidamente excluídos do custo de produção das mercadorias recebidas em transferência. Mencionou que o seu procedimento estava em conformidade com a legislação do Estado de São Paulo. Discorreu sobre o princípio da não-cumulatividade e citou doutrina e jurisprudência.

Na informação fiscal, os autuantes explicaram como foi realizada a ação fiscal, rebateram os argumentos trazidos na defesa e, ao final, mantiveram a autuação em sua totalidade.

Na Decisão recorrida, as preliminares de nulidade foram afastadas, sob o argumento de que o Auto de Infração preenchia os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/99 e que não continha qualquer vício material que acarretasse a sua nulidade, ao teor do disposto no art. 18 do mencionado Regulamento. Sustentou o ilustre relator que não havia erro na aplicação da alíquota. As alegações defensivas pertinentes à multa foram afastadas sob o argumento de que não cabia ao CONSEF apreciar a constitucionalidade da legislação tributária estadual.

No mérito, o Auto de Infração foi julgado procedente, pois considerou a primeira instância que o custo apurado pela fiscalização englobava apenas os previstos na lei – matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra. Destacou o relator que o levantamento fiscal fora baseado em dados fornecidos por estabelecimento da empresa e, além disso, o defendant não tinha indicado a existência de erro nos cálculos realizados pelos autuantes.

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada.

Preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração, pois entende que o lançamento é inválido em razão de vício material existente em seu conteúdo, especialmente no que diz respeito à determinação da base de cálculo e à alíquota aplicável. Diz que a alíquota de 17%, empregada na determinação do ICMS, está equivocada. Sustenta que o imposto não poderia ter sido apurado à alíquota interna de 17%, mas sim à alíquota de 7% ou 12%, conforme o caso. Frisa que o demonstrativo de débito comprova esse citado equívoco. Alega que esse fato lhe impediu a conferência dos cálculos feitos pela fiscalização e trouxe insegurança à autuação.

Diz que a multa indicada na autuação, no percentual de 60%, fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, além de ter o caráter de confisco, o que é vedado pela Constituição Federal. Também diz que a pena é exorbitante e afronta o disposto no artigo 920 e 924 do Código Civil. Para embasar suas alegações, transcreve doutrina jurisprudência.

O recorrente afirma que o Decreto-Lei nº 834/69, no seu artigo 2º, veda a aplicação de penalidade por diferença de imposto incidente nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao Estado de origem. Diz que, dessa forma, mesmo que tivesse adotado base de cálculo do ICMS superior à permitida na legislação para as transferências interestaduais, não poderia ter sido apenado com a multa de 60%, pois essa referida norma foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Frisa que o Decreto-Lei nº 834/69 foi publicado em 08/09/69, portanto, antes da edição da Emenda Constitucional nº 01/69 (21/10/69), o que equivale a dizer que o referido diploma legal possuía natureza de Lei Complementar. Aduz que a Lei Complementar nº 87/96 não tratou da matéria contida no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, situação que diz ratificar o entendimento de que as regras contidas nessa norma continuam em vigor e em harmonia com o sistema tributário vigente.

Ao tratar da classificação das parcelas excluídas da base de cálculo do ICMS para fins de transferência, o recorrente afirma a apuração do custo dos produtos transferidos está em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações. Diz que os valores referentes a depreciação, amortização e outros estão ligados diretamente ao processo industrial das mercadorias transferidas e, portanto, são classificados como insumos, o que diz justificar a apropriação do crédito fiscal quando da entrada das mercadorias transferidas de outros Estados. Discorre sobre depreciação e cita doutrina, tudo para corroborar seus argumentos.

O recorrente destaca que a base de cálculo por ele adotada encontra-se em estrita observância ao determinado pela legislação do Estado de São Paulo, conforme a Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, cujo teor transcreveu. Reitera que, conforme essa Decisão Normativa, os valores glosados pelos autuantes compõem a base de cálculo do ICMS na condição de insumos ou de produtos intermediários. Enfatiza que, caso seja mantida a autuação, haverá ofensa ao disposto na Lei Complementar nº 87/96, ensejando um verdadeiro comprometimento da repartição das receitas tributárias entre os Estados e o Distrito Federal. Cita doutrina.

Sustenta que, mesmo que os valores glosados não integrassem a base de cálculo do ICMS, o aproveitamento do crédito fiscal não poderia ser vedado, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Afirma que a Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 21, ao relacionar as situações em que os contribuintes estariam sujeitos ao estorno do imposto, não menciona qualquer limitação ao direito ao crédito do ICMS, como a pretendida pelos autuantes. Frisa que a legislação estadual não pode criar restrições à não-cumulatividade, devendo se curvar à lei complementar em razão do princípio da hierarquia das leis.

Discorre acerca do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, à luz da Constituição Federal de 1967, do Decreto-Lei nº 406/68, da Constituição Federal de 1988 e da Lei Complementar nº 87/96. Afirma que, sendo o direito ao crédito fiscal a regra, não há como se impor interpretações restritivas, exigindo o estorno dos créditos tomados em razão da inclusão deste ou daquele item na composição do preço de transferência de mercadorias. Reitera que todo

bem que tenha ingressado no estabelecimento de contribuinte, sem exceção, gera direito ao aproveitamento do correspondente crédito de ICMS, para fins de abatimento do ICMS gerado pelo citado contribuinte nas operações posteriores. Tece considerações sobre os conceitos de crédito financeiro e crédito físico. Cita doutrina, para corroborar sua argumentação.

O recorrente enfatiza que é possível a análise de matéria de cunho constitucional em sede administrativa, ao contrário do que foi dito na Decisão recorrida. Transcreve jurisprudência que trata dessa possibilidade.

Destaca que agiu de boa-fé ao incluir na base de cálculo do imposto os valores efetivamente incorridos no processo produtivo, recolhendo regularmente o imposto no Estado de origem e creditando-se apenas dos valores destacados nas notas fiscais. O recorrente diz que, tanto isso é verdade, que foi ele próprio quem forneceu ao fisco os arquivos e registros com os dados referentes às parcelas incluídas no custo das transferências. Enfatiza que não pode o contribuinte que agiu de boa-fé e de acordo com os dispositivos legais em vigor ser penalizado com a glosa de seus créditos e com a aplicação de multa.

Ao concluir o seu arrazoado, o recorrente solicita que, preliminarmente, seja declarada a nulidade do Auto de Infração ou que seja cancelada a penalidade aplicada. No mérito, requer a reforma da Decisão recorrida, para que seja o Auto de Infração julgado improcedente. Protesta pela realização de perícia, quando então diz que indicará seu assistente técnico.

Ao exarar o Parecer de fls. 271 a 274, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que a arguição de nulidade deve ser afastada, pois o Auto de Infração foi lavrado a salvo de vícios, perdurando a discussão sobre a materialidade da infração. Diz que, de igual modo, deve ser rechaçada a alegação de nulidade por erro na aplicação da alíquota, uma vez que tal fato não ensejaria a iliquidize do crédito fiscal, já que não estava definitivamente constituído.

Assevera que a multa indicada no lançamento está correta, corresponde à infração apurada e está consignada no artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, cujo teor transcreveu. Frisa que cabe ao órgão julgador administrativo a aplicação da lei, desde quando não evitada de inconstitucionalidade, o que, na hipótese vertente, se traduz na aplicação da multa capitulada na lei do ICMS. Conclui que não pode o julgador administrativo deixar de aplicar a multa prevista em lei, desde que a lei esteja válida e eficaz.

No mérito, a procuradora afirma que a forma de apuração do custo de produção para a determinação da base de cálculo do ICMS nas transferências está prevista na Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, inc. II. Destaca que a Decisão proferida pelo STJ no RE 707635 e o posicionamento do STF respaldam o trabalho realizado pelos autuantes, pois confirmam a reserva de lei complementar para a apuração da base de cálculo e a definição taxativa de custo da mercadoria, entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Menciona que não houve ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que foram expurgados apenas os créditos fiscais considerados indevidos frente à norma legal, mantendo-se, no entanto, os créditos fiscais decorrentes do custo da mercadoria produzida que é a base de cálculo do imposto apurado no presente lançamento. Diz que a alíquota aplicada na determinação do valor devido foi apurada corretamente, conforme os demonstrativos de fls. 11 e 13 a 25.

Ao finalizar seu Parecer, a procuradora opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado, ora recorrente, foi acusado de utilização indevida de créditos fiscais de ICMS atinentes a operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, efetuadas com a utilização de base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, em valor superior ao estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Suscitou o recorrente à nulidade do Auto de Infração alegando a existência de vício material em seu conteúdo, especialmente no que diz respeito à determinação da base de cálculo e à alíquota.

Essa preliminar de nulidade não merece prosperar, uma vez que a descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, possibilitando, assim, a pleno exercício do direito de defesa. O fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado no demonstrativo de fls. 13 a 25, onde o custo de produção da mercadoria foi confrontado com o valor da base de cálculo da transferência interestadual consignado em cada nota fiscal listada na autuação. Esse demonstrativo deixa claro que o recorrente recebeu mercadoria em transferência com base de cálculo superior à fixada no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, tendo se apropriado do crédito fiscal destacado nas notas fiscais.

Na determinação da alíquota não houve erro, pois o imposto lançado foi apurado segundo a alíquota cabível para cada transferência – 7% ou 12%, conforme a procedência das mercadorias –, como se pode constar no demonstrativo de fls. 13 a 25. Todavia, ao serem transportados os valores apurados às fls. 13 a 25 para os demonstrativos de fls. 6 e 8, por uma limitação técnica do sistema automatizado de emissão de Auto de Infração, a alíquota indicada nesses demonstrativos será sempre 17%. Quanto ao alegado erro na apuração da base de cálculo, saliento que tal matéria que se confunde com o mérito e como tal será tratada mais adiante neste voto.

Quanto à multa indicada na autuação, no percentual de 60%, não há reparo a fazer na autuação e nem na Decisão recorrida, pois a pena indicada no Auto de Infração é a prevista na alínea “a” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 para a irregularidade que foi apurada, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos referentes à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no inciso I do artigo 167 do RPAF/99. Ademais, como foi bem salientado na Decisão recorrida, a multa poderá ter o seu percentual reduzido, a depender da data do pagamento do Auto de Infração, nos termos dos artigos 45 e 45-A, da Lei nº 7.014/96.

Não obstante os respeitáveis argumentos recursais referentes à possibilidade de análise de matéria constitucional na esfera administrativa, não há, por força do expressamente disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99, como este colegiado apreciar aspectos da constitucionalidade da legislação tributária estadual. Além disso, a necessidade da realização da perícia não se encontra devidamente demonstrada nos autos, conforme prevê o artigo 145 do RPAF/99.

Com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b”, do RPAF/99, indefiro a solicitação de perícia, pois a prova do fato não depende de conhecimento técnico especializado e os elementos existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Adentrando no mérito, observo que os demonstrativos acostados ao processo provam que os autuantes apenas consideraram os custos previstos no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Após extrair esses valores de planilhas apresentadas à fiscalização pelo próprio recorrente, os auditores incluíram o valor do ICMS e, em seguida, efetuaram o confronto do montante apurado com o valor consignado nas notas fiscais de transferências para a Bahia. Desse confronto, ficou evidenciado que o valor empregado nas transferências listadas na autuação era superior ao previsto no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, e, em consequência, acertadamente, foi glosada a parcela que excedia ao previsto nesse dispositivo da referida Lei Complementar, bem como ficou demonstrada a correta apuração da base de cálculo do imposto lançado,

Os argumentos recursais pertinentes à previsão legal para a glosa de créditos não merecem acolhimento, pois o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, estabelece qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a maior deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente

calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro qualquer violação ao princípio da não-cumulatividade no presente lançamento tributário, já que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação trazida pelo recorrente, não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

O recorrente alega que as parcelas excluídas do custo dos produtos transferidos estavam ligadas diretamente ao seu processo produtivo e, portanto, eram classificadas como insumos. Diz que o seu procedimento estava de acordo com a legislação dos Estados de origem.

Não acolho essas alegações recursais, pois, independentemente de serem ou não os custos glosados classificados como insumos, a exigência fiscal está baseada em determinação contida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e no artigo 17, § 8º, II, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, as quais só admitem os custos referentes a “*matéria-prima material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”. Quanto às disposições contidas na Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/05, emitida pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, saliento que essa Decisão não se aplica ao Estado da Bahia e não possui o condão de modificar o que está expresso na LC Nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96.

Apesar da bem elaborada argumentação pertinente à aplicação ao caso em tela do previsto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69, não há como se acolher a tese recursal de que esse referido Decreto-Lei tenha sido recepcionado pela Constituição de 1988, uma vez que não há compatibilidade desta com aquele. Dessa forma, entendo que o disposto no citado artigo do Decreto-Lei nº 834/69 foi derrogado com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

A alegada boa-fé do recorrente também não é capaz de elidir a acusação e nem de reduzir a multa, pois, nos termos do artigo 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente.

Comungando com o entendimento externado pelos autuantes, pelo relator da Decisão recorrida e com reiteradas decisões deste CONSEF, considero que a interpretação desses dispositivos legais (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e art. 17, § 8º, II, da Lei Estadual 7.014/96) deve ser feita de forma mais restritiva, ou literal. Corroborando esse entendimento, transcrevo a seguir trecho de voto proferido nesta 2ª CJF, pelo Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, relativamente ao Auto de Infração nº 206891.0006/07-5, que tratou de idêntica matéria:

[...]

No mérito, o lançamento centra-se na glosa ou estorno de parte dos créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, por afronta às disposições do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, norma reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e no art. 56, inc. V, letra “b”, do RICMS/97. O recorrente sustenta que o conceito de custo de produção, derivado da legislação, não é taxativo e sim exemplificativo, citando, a título de exemplo o Parecer CAT 05/05, do Estado de São Paulo, defendendo que o custo, e, em decorrência, o valor de transferência, deve abarcar todos os custos da produção industrial, pertinentes a cada atividade.

Na linha oposta, os auditores fiscais autuantes e a Decisão de 1ª Instância, interpretam os dispositivos mencionados de forma restritiva.

Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os

*produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar ao produto final; por mão-de-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.*

*Nessa mesma linha de intelecção, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétreas da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

*Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas.*

[...]

Pelo exposto e em consonância com os Pareceres da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0044/08-2, lavrado contra **UNILEVER BRASIL ALIMENTOS LTDA. (R.M.B.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$308.789,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS