



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ

Secretaria da Fazenda

**Contencioso Administrativo Tributário**

**Conselho de Recursos Tributários**

**2ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 182 /2019

Sessão 065ª Sessão Ordinária de 18 de setembro de 2019

Processo Nº 1/1135/2017

Auto de Infração Nº. 1/201626130

Recorrente CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Recorrido. MARISOL VESTUÁRIO S/A - 06998043-8

Conselheiro Relator Leilson Oliveira Cunha

**Ementa ICMS Crédito indevido. Não realização de estorno. Operações de saídas da indústria destinadas à Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio (ALC). Isenção.**

1. Crédito indevido razão de não estorno proporcional dos créditos relativos às operações de entradas de energia elétrica, de bens de ativo e de mercadorias adquiridas para revenda em face de saídas isentas 2. As operações com produtos industrializados destinadas a ZFM e Áreas de Livre Comércio (ALC) são alcançadas pelo instituto da isenção fixada no citado art 36 do Dec 32 370/10 e conforme o comando do § 5º do mesmo artigo devem ser mantidos os créditos tão somente daqueles pertinentes às operações de aquisição de matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na fabricação dos produtos objeto da operação de isenção 3 Energia elétrica, por ser gasto geral de fabricação, bens de ativo e mercadorias adquiridas para revenda, quando de saídas isentas de produtos industrializados, não da direito à manutenção do crédito nos termos do citado § 5 do art 36 do Dec 32 370/10 4 Preliminar de decadência parcial do período de 01 a 11/2011 com esteio no art 150, § 4º do CTN, não acolhida nos termos do art 173, I do referido diploma legal 5. Dispositivos infringidos 57, 65 e 66, I do Dec 24 569/97 c/c arts 36 e 45 do Dec 30 372/10, aplicando-se a penalidade prescrita no art 123, II, A da Lei 12 670/96 6 Reexame necessário conhecido e provido 7. Auto de infração **procedente** por maioria de votos contrário ao julgamento singular e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado

**Palavra Chave** ICMS Crédito indevido Isenção Zona Franca de Manaus Procedente

## RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

CRÉDITO INDEVIDO, ASSIM CONSIDERADO TODO AQUELE ESCRITURADO EM CONTA GRÁFICA DO ICMS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO OU DECORRENTE DA NÃO REALIZAÇÃO DE ESTORNO, NOS CASOS EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO CONTRIBUTUINTE DEIXOU DE EFETUAR ESTORNO DE CRÉDITOS S/MERCADORIAS DE REVENDA, ENERGIA ELÉTRICA E CRÉDITOS DO CIAP PROPORCIONAL ÀS SAÍDAS DESTINADAS A ZFM E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO, CONF DETALHADO NAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

A infração ocorrida no período 02/11 a 12/11, cobrando-se imposto e multa, respectivamente, no valor de R\$ 15.713,73 (quinze mil, setecentos e treze reais e setenta e três centavos) Artigos infringidos 57 e 65 do Dec.24.569/97 c/c arts. 36 a 48 do Dec. 30.372/10, com penalidade fixada nos termos do art. 123, II, "A" da Lei 12.670/96.

Nas informações complementares, sucintamente, a autoridade fiscal expõe que o contribuinte industrial realizou diversas operações de vendas, à Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, de produtos industrializados como, ainda, de mercadorias adquiridas para revenda se utilizando da isenção condicionada prevista nos arts. 698 a 701 do Dec. 24.569/97 e arts. 36 a 48 do Dec. 30.372/10. Diz mais que a legislação somente prevê a manutenção do crédito fiscal às operações de vendas de seus produtos industrializados, observando que o contribuinte deixou de efetuar o estorno, na conta gráfica, referente às entradas de mercadorias destinadas à revenda, bem como o estorno proporcional dos créditos referentes à aquisição de energia elétrica e aos créditos originários do CIAP, nos casos em que a legislação não prevê a manutenção dos referidos créditos conforme previsto no art. 66 do Dec. 24.569/97.

O contribuinte autuado interpõe tempestiva impugnação ao feito fiscal tendo a julgadora de primeira instância decidido pela improcedência da autuação deduzindo que, o aspecto fundamental a ser considerado para efeito de crédito tanto do imposto oriundo da aquisição de energia elétrica como de bens para o ativo permanente, vem a ser a equiparação às exportações para o exterior das operações destinadas à Zona Franca de Manaus em face do disposto no Decreto-Lei nº 288/1967.

Razão da decisão em desfavor do erário, o feito fiscal veio a esta câmara em sede de Reexame Necessário.

A Assessoria Processual Tributária inicialmente opina pelo afastamento do pedido de decadência do crédito tributário de 01 a 11/2011, com esteio no art. 173, I do Código Tributário Nacional. No mérito se manifesta pela procedência aduzindo que a autuada se creditou nas operações de entradas de energia elétrica, de bens de ativo e de mercadorias adquiridas para revenda e quando das saídas para Zona Franca de Manaus e áreas de Livre Comércio se utilizou da isenção condicionada prevista no art. 36 do Dec. 30.372/10 e não realizou o estorno previsto no § 5º do citado artigo em combinação com o art. 66, I do RICMS.



O parecer seguiu acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Em apertada síntese, é o que se relata.

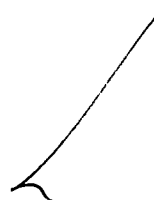

## **VOTO DO RELATOR**

Compreende-se do teor da autuação, acusação fiscal de infração de crédito indevido nas operações de entrada de energia elétrica, de bens de ativo e de mercadorias adquiridas para revenda em decorrência de não realização de estorno proporcional em face de operações de saídas para Zona Franca de Manaus (ZFM) e áreas de Livre e Comércio (ALC), no período de 02 a 12/2011, importando em R\$ 15.713,73 (quinze mil, setecentos e treze reais e setenta e três centavos).

Com efeito, antes de se adentrar no mérito do presente litígio fiscal, convém de pronto tecer considerações acerca da preliminar de decadência parcial aduzida pela parte, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, referente aos meses de janeiro a novembro de 2011. Tenha-se presente que no caso que se cuida há que ser afastada a preliminar aventada. Veja-se que a imputação consignada na autuação fora de crédito indevido do imposto atraindo assim a constituição de crédito tributário mediante lançamento de ofício nos termos do art. 149, caput e incisos V e VI do Código Tributário Nacional (CTN), daí deflui compreensão de aplicação ao caso em questão da regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I. Ora, se há crédito indevido que ocasionou supressão de imposto a ser recolhido, de evidência certa que o imposto suprimido não fora suscetível de homologação e por conseguinte o prazo decadencial não se conta nos termos do §4º do art. 140 do referido código. Bem assim, dá-se por igual ao disposto na Súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça que dispõe quando não houver declaração do débito e o sujeito passivo detiver o dever de antecipar o pagamento o prazo decadencial para constituição do crédito conta-se a partir do primeiro dia do ano fiscal seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido realizado, conforme o mencionado inciso I do art. 173. Veja-se, por claro, que ao se creditar irregularmente em sua escrita fiscal e em razão deste crédito resultar parcela de imposto insuscetível de antecipação de pagamento, deflui em consequência supressão de débito pelo crédito ilegítimo e, de mais a mais, a não declaração do débito suprimido a ser recolhido. Nessa linha de ideias, afasto a preliminar aventada entendendo que o lançamento ora guerreado obedeceu ao prazo fixado no citado art. 173, I do CTN.

Passo a análise do mérito.

É bem evidente que ao registrar crédito em desacordo com a legislação obtém-se situação fática de ilegítimo crédito escritural, tipificado na legislação como crédito indevido. Ao presente caso, tenha-se, por claro, que a matéria deve ser compreendida sob a luz do art. 36 caput e § 5º e 45 do Dec. 30.372/10 e art. 66, I do Dec. 24.569/97 (RICMS), que abaixo se transcreve.



**Dec. 32.372/10**

Art. 36. São isentas do ICMS as saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio em Município integrante dessas áreas, conforme o disposto nos Convênios ICM nº 65/88 e ICMS nºs 52/92, 49/94, 37/97 e 23/08, ou em outro convênio que venha a substituí-los. (grifei)

(...)

§5º Nas operações de que trata este artigo, quando promovidas por estabelecimento industrial, fica assegurada a manutenção dos créditos relativos às matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na fabricação dos produtos objeto da isenção, salvo quando se tratar de produtos que estejam sujeitos a estorno de créditos nos termos de legislação específica. (grifei)

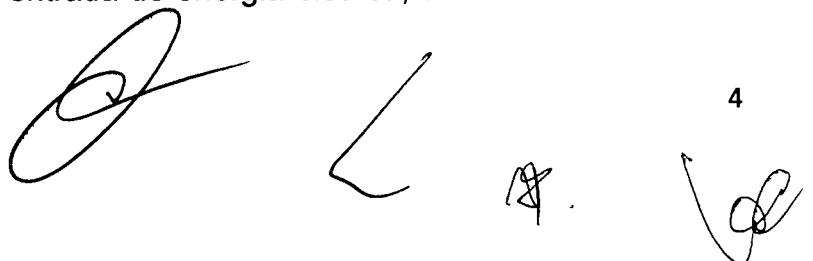
Art. 45. O estorno do crédito de que trata o §5º do art.36 deste Decreto será efetivado por ocasião da comprovação do ingresso ou do internamento dos produtos, devendo o contribuinte informar no campo “Observações”, do livro Registro de Apuração do ICMS, o número das notas fiscais relativas às operações beneficiadas com a isenção.

**Dec. 24.569/97**

Art. 66. Salvo disposição da legislação em contrário, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do ICMS de que se tiver creditado, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento ou o serviço tomado:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributadas ou isentas, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada ou da utilização do serviço;

Ante o arcabouço legal exposto, livre de dúvidas temos que as operações com produtos industrializados destinadas a ZFM e Áreas de Livre Comércio (ALC) são alcançadas pelo instituto da isenção fixada no citado art. 36 do Dec. 32.370/20 e conforme o comando do § 5º do mesmo artigo devem ser mantidos os créditos tão somente daqueles pertinentes às operações de aquisição de matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na fabricação dos produtos objeto da operação de isenção. Dito de outra forma, todos créditos decorrentes de operações de entradas que não as expressamente citadas no mencionado dispositivo legal devem ser estornados. É dizer, no caso que se cuida, os créditos oriundos de operações de entrada de energia elétrica, de bens de ativo e de

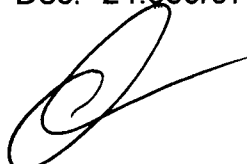


mercadorias adquiridas para revenda devem ser estornados, conforme previsão fixada no art. 45 do Dec 32.370/10 c/c art. 66, I do Dec. 24.569/97. É de bom alvitre ressaltar que a energia elétrica é tida pela teoria contábil como Custo (gasto) Geral de Fabricação, aliás sob esse contorno a autoridade fiscal, de boa assentada, em suas informações complementares colacionou suficientes ensinamentos doutrinários evidenciando, livre de dúvida, que energia elétrica se encaixa no conceito de custo geral de fabricação ou despesa indireta de fabricação, o que de logo se afasta a pretensão da recorrente de caracterizá-la como insumo no processo industrial e com isso manter o crédito fiscal integral nas aquisições de energia.

Com efeito, em decorrência de que a autuada também realiza operações de saídas de mercadorias não alcançadas pela mencionada isenção, o estorno a que se refere à legislação deve se dar pela proporção das saídas para ZFM e ALC em face das operações de saídas totais, tal e qual como calculado pelo auditor fiscal em suas planilhas anexadas aos autos. E isso se dá em perfeita simetria ao princípio da não cumulatividade, de sorte que se a operação posterior gozar do benefício da isenção não há que se falar em imposto a ser compensado, visto que imposto não há na referida operação, tornando indevido o crédito fiscal escriturado na operação anterior, daí a previsão da regra de estorno.

Ressalte-se, ainda, que não há se cogitar de equivalência das operações de saídas praticadas pela autuada destinadas a ZFM e ALC àquelas que destinem ao exterior mercadorias (exportação), por se tratarem institutos jurídicos diferentes em sentido e aplicação porque aquelas são alcançadas pelo benefício da isenção – hipótese de exclusão do crédito tributário nos termos do art. 175, I do CTN, em que ocorre o fato gerador da obrigação tributária mas esta é excluída em face de favor legal – e as operações de exportação, conquanto essas são alcançadas pela não incidência prevista no art 3º, II da Lei Complementar 87/96, valendo dizer que nessa circunstância sequer se opera o nascimento da obrigação tributária. Nessa linha de ideias, há de se afastar o argumento da recorrente de manutenção de crédito pela equivalência das situações antes analisadas. Ademais, acrescente-se, que a legislação do ICMS (Dec. 32.370/10), norma específica que rege a matéria em tablado, acertadamente não tratou de dar equivalência das operações de saídas de indústria destinadas a ZFM e ALC às operações de exportação objeto de não incidência.

Sem embargo, a alegação da recorrente de que o Decreto-Lei 288/67 traçou equivalência das operações destinadas à Zona Franca de Manaus às de exportação, daí por se tratar de lei federal haveria de se impor ao ordenamento tributário estadual, traz subjacentemente conflito real ou aparente de normas em face do Dec. 32.310/10. Assim considerado, se se entender por conflito real, tal antinomia se reserva à dicção do poder judiciário para tornar uma das regras em conflito inválida, sem eficácia jurídica, porquanto trata-se de análise de ilegalidade de dispositivo legal em face de outro dispositivo normativo, e em último grau, de apreciação de inconstitucionalidade por violação ao princípio constitucional da legalidade fixado nos arts. 5º, II; 37; 150, I da CF/88. Se o conflito se revela aparente pela possível antinomia de regras fixadas em normas tributárias de hierarquia diversa, resolve-se a lide pela aplicação da norma específica ao fato concreto, a qual autoriza no caso em espécie o emprego dos comandos no Dec. 32.310/10 e no Dec. 24.569/97, em devida observância ao



princípio da especialidade. Nesse caminhar, aos órgãos administrativos tributários de julgamento lhes competem dizer da legalidade, ou não, da situação fática frente a hipótese prevista em norma tributária que rege a matéria, vale dizer análise da juridicidade do fato ante os dispositivos legais. Desta forma, nos parece que deve ser aplicada ao caso concreto as disposições da legislação do ICMS, razão de serem normas que regulam a tributação do imposto, em perfeita simetria ao princípio da especialidade, não se olvidando, ainda, que o mencionado decreto-lei federal, de abrangência vocacionada aos tributos federais, não se sobrepõe aos comandos legais tributários estaduais.

No que concerne ao argumento de impossibilidade de corresponsabilização dos sócios no presente litígio, observa-se de fato e de direito que a relação jurídica instaurada no presente lançamento de ofício se deu em face da pessoa jurídica, posto que fora esta o sujeito passivo atuado. Assim, pois, a menção constante dos sócios nas informações complementares se deve à declaração de quem seriam os responsáveis juridicamente pela empresa atuada para, em momento oportuno posterior ao julgamento administrativo-fiscal, se verificar a concretização, ou não, das condições previstas nos artigos 128; 134, VII; 135 e 137 do Código Tributário Nacional, pela qual nessa fase de jurisdição administrativa falece competência legal para imputação de quaisquer daquelas qualificações de responsabilidade nos citados dispositivos legais. Ademais, também se justifica tal citação dos sócios com o fito de se aquilatar os poderes constituídos àqueles em contrato social ou estatuto para deferimento de mandatos (procuração), autorizações para atuação de seus representantes jurídicos nos feitos judiciais ou administrativo-fiscais. Assim, pois, não acolho o pedido encetado pela parte defendente de afastamento da corresponsabilização dos sócios da empresa atuada, dado que esses não compõem, no momento presente, o polo passivo do presente litígio tributário

Ante o exposto, restou evidenciado o crédito indevido razão de não estorno proporcional dos créditos relativos às operações de entradas de energia elétrica, de bens de ativo e de mercadorias adquiridas para revenda em face de saídas isentas para Zona Franca de Manaus e áreas de Livre Comércio, em violação aos 57, 65 e 66, I do Dec.24 569/97 c/c arts. 36 e 45 do Dec. 30 372/10, aplicando-se a penalidade prescrita no art. 123, II, A da Lei 12.670/96.

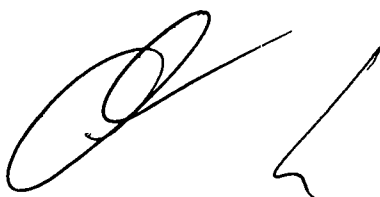
Com efeito, conheço do Reexame Necessário para lhe dar provimento decidindo pela PROCEDÊNCIA, reformando-se a decisão proferida em primeira instância.

### **CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

ICMS: R\$ 15.713,73

MULTA:R\$ 15.713,73

**É como voto.**




## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e Recorrido: MARISOL VESTUÁRIO S/A – 06998043-8.


A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários após conhecer por unanimidade de votos do Reexame Necessário, passa a deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto à alegação de decadência parcial, referente aos meses de fevereiro a novembro de 2011, com base no art. 150, §4º, do CTN** – Afastada por voto de desempate da Presidente, sob o entendimento de que se aplica ao caso em questão, a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, combinado com o art. 149, inciso V, ambos do CTN. Vencidos os Conselheiros Filipe Pinho da Costa Leitão, Marcus Mota de Paula Cavalcante e José Alexandre Goiana de Andrade, que acatarem a decadência. **2. No mérito**, por voto de desempate da Presidente, a 2ª Câmara resolve dar provimento ao Reexame Necessário, para modificar a decisão absolutória exarada em 1ª Instância e julgar **procedente** a acusação fiscal, nos termos do primeiro voto discordante e vencedor, proferido pelo Conselheiro Leilson Oliveira Cunha, que foi designado para lavrar a Resolução, e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os Conselheiros Filipe Pinho da Costa Leitão, relator originário, Marcus Mota de Paula Cavalcante e José Alexandre Goiana de Andrade, que se manifestaram pela improcedência da autuação, nos termos do julgamento singular. Estiveram presentes para sustentação oral, os representantes legais da autuada, Dr. Gustavo Beviláqua e Dr. Igor Azevedo.

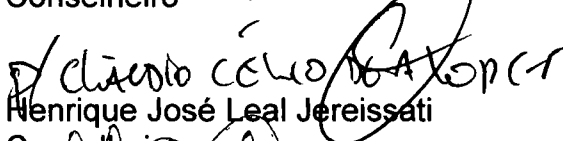
SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 15 de 10 de 2019.

  
p/ Maria Elíneide Silva e Sousa  
Presidente


  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado  
15/10/2019


  
Carlos Raimundo Rebouças Gondim  
Conselheiro

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
Conselheiro

  
Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro

  
Marcus Mota de Paula Cavalcante  
Conselheiro

  
Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

  
José Alexandre Goiana de Andrade  
Conselheiro

