

**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - 4ª CÂMARA**

RESOLUÇÃO Nº 125 /2017

SESSÃO ORDINÁRIA DE: 23 de JUNHO de 2017. (26ª. SESSÃO)

PROCESSO DE RECURSO Nº: **1/4074/2014 AI.: 1/201413937**

RECORRENTE: GERDAU AÇOS LONGOS S.A – CGF: 06.844.703-5

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA

CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ AUGUSTO TEIXEIRA

EMENTA: ICMS - CRÉDITO INDEVIDO. O contribuinte não efetuou o estorno dos créditos de energia elétrica e do CIAP referente a proporcionalidade das saídas isentas e não tributadas com destino a Zona Franca de Manaus. AUTUAÇÃO PROCEDENTE. Amparo legal: Art. 65, II, 66, 590, do Decreto nº 24.569/97, Art. 12, I, 62, § 1º e §3º da Lei nº 12.670/96, e Art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96. Penalidade: Art. 123,II, "a", da Lei nº 12.670/96. Recurso ordinário conhecido, mas não provido. Confirmada a decisão condenatória proferida em 1ª. Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: CRÉDITO INDEVIDO – ESTORNO PROPORCIONAL DOS CREDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA E DO CIAP – MERCADORIAS ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS DESTINADAS A ZONA FRANCA DE MANAUS NÃO DÁ DIREITO A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO DE ENERGIA NEM DO CIAP– PROCEDENCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

RELATÓRIO:

A peça inaugural do processo estampa como acusação: " CREDITO INDEVIDO, ASSIM CONSIDERADO TODO AQUELE ESCRITURADO NA CONTA GRAFICA DO ICMS EM DESACORDO COM A LEGISLACAO OU DECORRENTE DA NAO-REALUCAO DE ESTORNO, NOS CASOS EXIGIDOS PELA LEGISLACAO.

CONTRIBUINTE PROMOVEU SAIDAS DE MERCADORIAS EM OPERACOES ISENTAS, SEM QUE EFETUASSE O CONSEQUENTE ESTORNO DE CREDITO DE CREDITO DO ICMS ORIUNDO DAS AQUISICOES DE ENERGIA ELETRICA E DO CIAP, CONF.DETALHADO NAS INFS. COMPLEM."

O agente fiscal lança o valor de ICMS no montante de R\$266.837,72 e multa do mesmo valor (R\$266.837, 72), em seguida aponta como dispositivos infringidos: Art. 57, 65, 698/70 do Decreto nº 24.569/97 e Art. 36 a 48 do Decreto nº 30.372/2010 e sugere como Penalidade: Art. 123, II, "A" Lei no 12.670/96 alterado pela Lei nº 13418/03.

Dentre outras informações contidas na informação complementar, reproduziremos abaixo a observação, contida as fls. 04, vejamos:

"Contribuinte industrial, cadastrado na CNAE — 2423702 (Produção de laminados longos de aço) realizou diversas operações de venda de produtos industrializados pelo próprio estabelecimento à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio, utilizando-se da isenção condicionada de ICMS prevista nos seguintes dispositivos normativos:

01) Até 06/12/2010 - Arts. 698 a 701 do Decreto n' 24.569/1997

02) Após 06/12/2010 - Arts. 36 a 48 do Decreto n' 30.372/2010

Em ambos os casos, a legislação prevê a manutenção dos referidos créditos relativos às operações entradas que originaram ou antecederam tais saídas.

Observamos, entretanto, que o contribuinte deixou de efetuar, na conta gráfica do ICMS, o estorno proporcional dos créditos referentes à aquisição de Energia Elétrica e aos créditos originários do CIAP Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (Ajuste SINIEF — 0811997), nos casos em que a legislação não prevê a manutenção dos referidos créditos, conforme previsto no art. 66 do Decreto no. 24.569/97, em seus inciso I.

Assim sendo, foram elaborados os devidos cálculos para apurar os valores dos aludidos estornos de créditos, consignados nos demonstrativos apensados a esta informação fiscal, adotando-se a seguinte metodologia:

- a) seleção dos C.F.O.P.'s de entradas e de saídas que deveriam compor o cálculo da proporcionalidade, tomando-se como critério os CFOP'S em que há destaque de imposto e desconsiderando-se aqueles não pertinentes ao cálculo, tais como remessa para industrialização e seu retomo; remessas de ativo imobilizado para conserto e posterior retomo, dentre outras;
- b) somatório dos créditos de ICMS relativos aos CFOP's considerados: 1.252 (Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial em operações internas), 2.252 (Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial em operações interestaduais e 2.151 (Transferência para industrialização) originários do remetente CNPJ: 07.358.76110056-32, tudo do Registro de Entradas de Mercadorias e os lançamentos efetuados diretamente no Livro Registro de Apuração do ICMS — a título: 'Outros Créditos' Crédito de Bens do Ativo Imobilizado PARCELA IMOB.LC/102, cujo valor é proveniente do Livro de Controle de Créditos do Ativo Permanente - CIAP.
- c) determinação do valor das "operações de saídas tributadas", mediante a soma das quantias escrituradas na coluna "Base de Cálculo" nos CFOP's selecionados; adicionando-se a esse total, o consignado na coluna "Valor Contábil" das saídas dos produtos isentos para os quais a legislação determina a manutenção do respectivo crédito.
- d) determinação do valor das "operações de saídas totais", mediante a soma dos valores constantes na coluna "Valor Contábil" dos CFOP's selecionados conforme item "a";
- e) cálculo do valor das "operações de saídas não tributadas", diminuindo-se do valor das "operações de saídas totais" apurado conforme o item "d"; o "valor das operações de saídas tributadas", apurado conforme o item "c"
- f) cálculo do percentual do estorno a ser aplicado aos créditos apurados conforme definido no item "b", dividindo-se o valor das "operações de saídas não tributadas" apurado conforme o item "e"; pelo valor das "operações de saídas totais"
- g) determinação do valor do estorno de crédito, aplicando-se o percentual calculado conforme item "f" ao valor dos créditos apurados no item "b" (valor total dos créditos de ICMS oriundos de aquisição de energia elétrica e do ativo permanente).

Toda essa metodologia está materializada no Quadro: "DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO ESTORNO DE CRÉDITOS DA ENERGIA ELÉTRICA E DO ATIVO PERMANENTE", anexo integrante e complementar ao presente Auto de Infração.

Vale ressaltar que o benefício da manutenção de crédito dos insumos cuja posterior salda se dê com isenção de ICMS, em virtude de ter como destino a Zona Franca de Manaus, só se aplica a três categorias de insumos: matérias-primas,

materiais secundários e material de embalagem, conforme dispõe originalmente o art. 698, § 2º. do Decreto 24.569/97 e, posteriormente, o Art. 36 §5º. do Decreto nº 30.372/2010, ambos com a mesma redação, in verbis:

“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.

(...)

§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.”

Essas categorias são baseadas nas obras técnicas, didáticas e científicas, ou seja, na doutrina da contabilidade de custos, ramo da contabilidade aplicada que tem como um de seus principais objetivos, a determinação de metodologias para apuração do custo dos produtos e serviços. É farto o acervo que classifica os custos industriais em três categorias: a) materiais diretos; b) mão-de-obra direta e c) custos indiretos de fabricação, gastos gerais de fabricação ou, ainda, despesas indiretas ou gerais de fabricação. A energia elétrica é, invariavelmente, classificada neste último elemento de custo. Vide coletânea de textos científicos mencionados abaixo sobre o assunto:

(...)”

A empresa entra com defesa tempestiva, anexado às fls. 42 a 58, com os argumentos e solicitações:

- ✓ Que a energia elétrica é insumo básico totalmente consumido no processo industrial da Impugnante e por isso os créditos de ICMS advindos de sua aquisição devem sim ser inteiramente aproveitados. Assim determina o Art.60, §11 do RICMS;
- ✓ Que as saídas de mercadorias para a ZFM, por equiparadas à exportação pela Constituição Federal, conferem o direito à manutenção dos créditos relativos às operações de entrada.

- ✓ Por fim solicita que seja julgado improcedente o auto de infração.

A julgadora monocrática julga pela procedência da autuação, conforme ementa contida às fls.47:

EMENTA: EMENTA: ICMS CRÉDITAMENTO INDEVIDO. O contribuinte creditou-se indevidamente mercadorias isentas, decorrente de uma ação fiscal plena. Auto de infração PROCEDENTE. Amparo legal: Art. 57 e 65 ambos do Decreto n o 24.569/97 Penalidade inserta no artigo 123, II , alínea "a" da lei 12.670/96, alterada pela Lei 13. 418/03. Auto de Infração PROCEDENTE. Defesa Tempestiva."

Inconformada com a decisão singular, a interessada ingressa com Recurso Ordinário, acostada ao processo às fls. 53 a 59, com os seguintes argumentos:

- ✓ Que as saídas de mercadorias produzidas para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a exportações pela Constituição Federal, sendo, portanto, imunes ao ICMS às matérias primas utilizadas em sua produção (CF/88, Artigo 155, § 20 X, "a");
- ✓ Que a lei é inequívoca no sentido de considerar a energia elétrica insumo básico consumido no processo industrial, portanto legítimo o aproveitamento dos créditos advindos de sua aquisição, conforme art. 60 § 11 do RICMS;
- ✓ Que a Lei Kandir (LC 87/96) assegura o credito em relação ao ativo permanente em seu Art.20 § 1º.;
- ✓ Que o julgador Singular manteve a exigência do auto de infração em desacordo com a lei e a jurisprudência pacífica do STF e do STJ;
- ✓ Por fim, requer a improcedência do auto de infração.

A Célula de Assessoria Processual Tributária em seu Parecer 88/2017, acostado as fls. 63 a 67, adotado pelo representante da Douta Procuradoria do Estado se manifesta pela manutenção da decisão do Julgador Monocrático.

E, opina pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento a fim de que seja mantida a decisão proferida na instância singular.

Eis, o relatório.



VOTO:

Os argumentos trazidos ao processo pela recorrente não resistem aos fatos, conforme demonstrado adiante.

Primeiramente a presente autuação tem como justificativa o não estorno dos créditos de entrada cuja saída ocorreu com isenção, pois destinada a Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio.

Os agentes fiscais, em nosso entendimento, com muita propriedade observaram que a manutenção de crédito para Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio somente se dá em relação a três categorias: matérias-primas, materiais secundários e material de embalagem, conforme dispõe originalmente o art. 698, § 2º. do Decreto 24.569/97 e, posteriormente, o Art. 36 §5º. do Decreto nº 30.372/2010, ambos com a mesma redação, in verbis:

“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.

(...)

§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. (gifo nosso)

Portanto o argumento apresentado pela empresa de que o Decreto-Lei nº 288/67 determina que a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro, não foi recepcionado pela Constituição de 1988, pois o constituinte em nenhum momento assim o determinou, somente o fazendo em relação a exportação, vejamos:

#### DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

(...)

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Como se percebe o Art. 155, inciso X, "a" do Constituição Federal somente em 2003 através da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003 é que veio dar a não incidência sobre operações destinadas ao exterior, e não a Zona Franca de Manaus, portanto o julgador não poderá dar tratamento extensivo a manutenção de crédito, se o próprio legislador assim não o fez.

Esta 4ª. Câmara em julgamento de 31 de agosto de 2016 já se posiciona neste mesmo sentido, senão vejamos:

RESOLUÇÃO Nº: 065 /2016

20ª. SESSÃO ORDINÁRIA EM: 31.08.2016

PROCESSO DE RECURSO NO 1/4742/2012 - AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201212640

RECORRENTE: FRESENIUS KABI BRASIL LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONS. LÚCIO FLAVIO ALVES

"EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO. ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. PRAZO DECADENCIAL. Contribuinte não estornou proporcionalmente crédito alusivo ao ativo permanente e a aquisição de energia elétrica. Saídas posteriores ampara-

das com isenção ou não incidência. Metodologia com base nos arts. 66, I II e V do Dec. n. 24.569/97-RICMS. Inexiste previsão legal para os juros de mora constarem expressamente do auto de infração. Aplicação de multa específica para o caso. Inexistência de efeito confiscatório da multa. Decadência do crédito tributário do período de janeiro a setembro de 2007 com fulcro no previsto no art. 150, § 40 do CT N, pois o contribuinte realizou o pagamento do imposto no citado período. Recurso conhecido e provido em parte, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e, julgar parcial procedente. Decisão baseada no artigo 66, I, II e V do RICMS, com penalidade no art. 123, II, "a" da Lei n. 12.670/96, e em desconformidade com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado."

O conselheiro ainda esclarece em seu voto em relação ao benefício de manutenção de créditos de mercadorias com destino a Zona Franca de Manaus, vejamos:

"Assim, esclareça que o benefício da manutenção do crédito tributário dos insumos cuja posterior saída se dê com isenção de ICMS, em virtude de ter com destino a Zona Franca de Manaus somente é aplicável de acordo com o previsto no art. 698, § 2º do RICMS.

Desta forma, os créditos de ICMS referentes as aquisições de energia elétrica empregada para fabricação de produtos farmacêuticos destinados a Zona Franca de Manaus em operações isentas do imposto não gozam de benefícios da manutenção, motivo pelo qual deve ser feito seu estorno proporcional, como também, os alusivos aos créditos apurados no CIAP e lançados no registro de entradas".

Quanto aos créditos referentes ao não estorno de bens de ativo lançados no CIAP em relação a saídas isentas não há dúvida que energia elétrica e ativo imobilizado não são matérias-primas nem materiais secundários e muito menos materiais de embalagens, portanto o crédito deveria ter sido estornado, não o fazendo, faz jus a autuação.

E para não sermos repetitivos, citamos parte do Parecer nº 88/2017, acostado as fls. 63 a 67, o qual possuímos o mesmo entendimento:

"O crédito fiscal do ICMS não é um crédito verdadeiro da Fazenda Pública para com o contribuinte, mas um "direito de compensar" todo ou parte do imposto devido com imposto que incidiu em etapas anteriores de circulação da mercadoria. Pode-se dizer que é um "crédito" especialmente vocacionado para compensar o imposto devido. Por conseguinte, na ausência de débito a ser com-



pensado, como ocorre no caso de isenção ou não-incidência, este "crédito" perde sua razão de existir, devendo ser estornado.

Com efeito, a Lei Complementar nº. 87/96, art. 3º., II, afasta a incidência do ICMS nas "operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços"

A abrangência das exportações é mais ampla, atingindo toda e qualquer exportação (primários, semi-elaborados e industrializados) para qualquer finalidade (comercialização, industrialização, consumo ou qualquer outro). Além disso, inclusive no mesmo tratamento a exportação de serviços (serviços prestados a tomador no exterior).

Não procede pretender que o legislador tenha "equiparado" a exportações as saídas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio. Enquanto a exoneração das exportações abrange qualquer mercadoria e serviços destinados ao exterior, para qualquer finalidade, os arts. 41 e 43 isentam apenas mercadorias (não serviços) industrializadas (não os produtos primários e semi-elaborados), destinados à comercialização ou industrialização (não ao consumo).

Finalmente, o § 2º. do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 dispensa expressamente o estorno dos créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior. Disposição semelhante não existe em relação à isenção para a Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio. Estando a matéria sob reserva absoluta da lei, não pode ser suprida por interpretação ou por integração analógica.

Posto isto, convém trazer ao caso o previsto no art. 60, inciso II, § 11, inciso I, alínea b e art. 66, inciso II do RICMS, assim editado:

"Art. 60 - Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

II— à mercadoria ou produto que sejam utilizados no processo industrial do estabelecimento;

§ 11. A energia elétrica entrada no estabelecimento somente dará direito a crédito:

I — a partir de 1º de janeiro de 2001:

b) quando consumida no processo de industrialização.

"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:

II —for integrada ao processo de industrialização ou produção rural ou neles consumida, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do ICMS. "

Desta forma, o contribuinte deveria efetuar o estorno do crédito do ICMS de que tenha se creditado por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento quando objeto da saída posterior for isenta.

Vale ressaltar que conforme o artigo 698 do Decreto no 24.569/97 são isentas do ICMS, as saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no município de Manaus.

Dá-se assim por inseridos nestes fundamentos os motivos pelos quais não prosperam as alegações da recorrente trazidas no presente recurso, restando por caracterizada a infração à legislação do ICMS”

Fazendo uma análise histórica do Art. 40 do ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS que deverá ser lida com cautela, pois conforme a própria Constituição havia incidência do ICMS na exportação, sendo certo que somente em 1993 com a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, é que veio a não incidência de ICMS para exportação, neste caso, a União reembolsaria aos Estados membros o valor do ICMS devido.

Quanto a manutenção de crédito equivale aos Estados darem dinheiro as empresas, pois o fato gerador é isento, não havendo débito da operação subsequente, portanto como se tratará de benefício fiscal deverá ser concedido nos termos da legislação vigente, que é somente em relação a matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados no processo de industrialização.

O cerne da controvérsia gira em torno da manutenção dos créditos de ICMS das entradas de energia elétrica e ativo permanente referente às saídas com destino a Zona Franca de Manaus.

Sustenta o contribuinte o direito de manutenção desses créditos com base no art. 40, do Dispositivo Transitório e na Emenda Constitucional nº 42 que assegurou constitucionalmente a garantia da manutenção dos créditos do ICMS nas exportações através da nova redação dada a alínea "a" do inciso X do § 2º do art. 155 da Carta Magna, da nova ordem constitucional.

Entende que a razão disso se deve ao preceituado no art. 4º, caput, do Decreto-Lei 288, de 26-02-1967:

Art. 4º - A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus ou reexportação para o estrangeiro será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Neste ponto reside o primeiro equívoco do contribuinte, pois deseja o "melhor dos mundos" a saber a categoria dos benefícios fiscais em vigor segundo a ordem constitucional anterior à CF/88 em cumulação com os benefícios fiscais advindos da nova ordem.

Ou seja, deseja uma terceira via. À guisa de ilustração pretende o privilégio de uma Lei C, resultante de todos os benefícios da Lei A (ordem constitucional anterior) e de tudo o que lhe favorece segundo a Lei B (ordem constitucional vigente).

Ressalte-se não ser isso possível porque a norma constitucional transitória (ADCT. art. 40) invocada pelo contribuinte impôs, apenas e tão-somente, a preservação do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus.

Um dos efeitos da norma constitucional transitória é exatamente esse "subtrair temporariamente determinadas situações preexistentes à incidência imediata da nova disciplina constitucional permanente". (STF, ADI nº 310, Ministro Sepúlveda Pertence).

Portanto, atualmente estão em pleno vigor as disposições da cláusula terceira do Convênio ICM nº 65/88, do regime constitucional anterior, sendo vedado a aplicação de disposições constitucionais supervenientes de caráter geral.

Assim a cláusula terceira do Convênio ICM nº 65/88 assegura às indústrias o direito à manutenção e utilização dos créditos do ICMS decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego no processo produtivo de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, remetidas com isenção do imposto, conforme abaixo:

Cláusula terceira

- Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção dos créditos relativos às matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção.

Portanto, não se tem dúvidas que o regime pré-constituição 88 não assegurava a manutenção irrestrita dos créditos de ICMS das exportações ou das exportações por equiparação legal.

A manutenção de crédito de ICMS se restringe às hipóteses previstas no Convênio ICM nº 65/88, de modo que inaplicável a nova ordem constitucional referente ao estorno de crédito restrito para as exportações.

Portanto, vedada a manutenção dos créditos referentes às entradas que não sejam enquadradas como matéria prima, produto Intermediário e material de embalagem, já que a ordem constitucional anterior assegurava a manutenção de crédito apenas nessas hipóteses, inclusive vedando que convênios entre os estados de alguma forma limitem os benefícios já implementados à ZFM. Senão vejamos:

Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas. (Lei Complementar nº 24/75)

Portanto, pelo que se observa do arcabouço normativo acima é vedado aos Estados através dos convênios restringir os benefícios e incentivos que vigiam diante da ordem constitucional anterior.

Nessa ordem de ideias, a ordem constitucional posterior, não poderá interferir nos benefícios da Zona Franca seja para restringi-los seja para ampliá-los, salvo se houver dispositivo específico para tratar dos benefícios concedidos ao Estado Amazonense, a tal ponto de modificar a redação do ADCT art. 40.

As normas constitucionais de cunho geral pós CF/88 não podem ser interpretadas seja para restringir ou ampliar benefícios fiscais concedidos a ZFM, pois o que se deve ter em mente é que o dispositivo transitório assegura o rompimento com a nova ordem constitucional, prevalecendo o que vigia antes da CF88. Uma ultratividade da legislação anterior.

A guisa de ilustração, imaginemos a seguinte hipótese.

A CF de 1988 em matéria de exportação de produtos industrializados criou uma restrição à imunidade tributária no âmbito do ICMS, ao prever no inc. X, 'a', do § 2º, do art.155, a figura dos produtos industrializados 'semi-elaborados', relativamente aos quais pode ser exigido o imposto na exportação. Cenário legislativo anterior à Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003. A pergunta que se põe é se conceito de 'semi-elaborado' é conceito transplantável para o âmbito das operações realizadas com destino à ZFM.

Alguém, de fato, poderia argumentar que, havendo 'equiparação à exportação' e existindo na exportação a figura do semi-elaborado, os produtos desse tipo que fossem remetidos para a ZFM, teriam, por consequência, o mesmo regime que lhes fosse deferido nas exportações. Porém o que deve preponderar é a ordem jurídica pré constituição 88, por força do art. 40 do

ADCT, de maneira a se preservar a ordem jurídica anterior a Carta Magna de 88, preservando a amplitude dos benefícios concedidos a ZFM.

Há de se aplicar o mesmo raciocínio para a pretensão de manutenção geral ilimitada do crédito nos casos de exportações (alínea "a" do inciso X do § 2º do art. 155 da Carta Magna).

Não se admite uma exegese às avessas, interpretar a constituição a partir do art. 4º, caput, do Decreto-Lei 288, de 26-02-1967, como se o instrumento subalterno subjugasse a regra constitucional.

Portanto se afigura despropositada a exegese no sentido de querer atrair toda a normativa atualmente vigente na CF88 porque a legislação anterior equipara a exportação as saídas para Zona Franca de Manaus.

Deve-se interpretar a norma segundo o art. 40 do ADCT, aplicando-se todo o bloco de normas vigentes pre-constituição de 88, de maneira a não miscigenar o referido bloco de normas com as normas posteriores de caráter geral, sob pena de se criar, como ressaltado no início, uma terceira categoria de normas, misto da ordem anterior e posterior.

Como ficou sobejamente demonstrado na autuação o contribuinte deveria fazer os estornos dos créditos de energia elétrica e do CIAP das mercadorias destinadas a Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio, como não o fez o agente do fisco lançou através do auto de infração aqui analisado.

Isto posto, VOTO no sentido de:

Que se conheça do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento para confirmar a decisão de procedência de 1ª Instância, nos termos do julgamento singular e de acordo com o Parecer da Célula de Acessória Processual Tributária adotada pela douta Procuradoria Geral do Estado.

DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
ICMS	MULTA
R\$266.837,72	R\$266.837,72

É o voto.

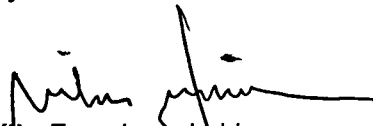
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE GERDAU AÇOS LONGOS S.A – CGF: 06.844.703-5 e RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA.

#### DECISÃO:


Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, e tomar as deliberações seguintes. Registre-se que a acusação versa sobre crédito indevido de ICMS. Consta no AI que o contribuinte teria promovido saídas isentas (para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio) sem que tivesse efetuado o consequente estorno dos créditos do imposto originários das aquisições de energia elétrica e do CIAPI (bens do ativo permanente). I. Quanto ao argumento da Recorrente em prol da manutenção dos referidos créditos, em vista de que a remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio equivale à exportação, nos termos do Art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, resolvem afastar por unanimidade de votos, por entenderem ser esta matéria de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, cabendo a estes legislar sobre redução tributária do ICMS, bem como por entenderem que a legislação estadual não reconhece tal equiparação. Decisão com fundamento no artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal/88 e, ainda, no art. 1º da Lei Complementar nº 24/75 e art. 111 do CTN. Os Conselheiros Alice Gondim Salviano de Macedo e Rodrigo Portela Oliveira entendem que há, sim, equiparação das operações de saída para a Zona Franca de Manaus às operações de exportação para o exterior, na forma do art. 4º do Decreto-Lei 288/67 e art. 40 do ADCT, mas diante da impossibilidade de afastar a norma estadual ainda não tida por inconstitucional pelo STF, na forma do art. 48, § 2º, da Lei 15.614/14, votaram por também rejeitar a alegação recursal. II. Quanto ao argumento de que a manutenção dos créditos pelas aquisições de energia elétrica estaria garantida pelo §5º, artigo 36, do Decreto nº 30.372/2010, resolvem afastá-lo por voto de desempate do Presidente, sob o entendimento de que o citado dispositivo regulamentar assegura a manutenção somente dos créditos “... *relativos às matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na fabricação dos produtos objeto da isenção...*”, categorias nas quais não se enquadra a energia elétrica. Foram votos vencidos neste ponto os dos conselheiros Alice Gondim Salviano de Macedo, Rodrigo Portela Oliveira e Maice Saraiva Nobre, por entenderem a energia elétrica como parte integrante do processo industrial, assim como a embalagem, a matéria prima, etc., destacando que muitos estabelecimentos industriais mantêm em separados os medidores do consumo de energia do seu processo de industrialização, do medidor das unidades administrativas. Por fim, a Câmara resolve negar provimento ao Recurso interposto, e confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida em 1ª Instância. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o

Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Schubert de Farias Machado.

Sala das Sessões da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em 20 de julho de 2017.


  
**Abílio Francisco de Lima**  
**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**

  
**Rafael Lessa Costa Barboza**  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
**José Wilame Falcão de Souza**  
**CONSELHEIRO**

  
**Alice Gondim Salviano de Macedo**  
**CONSELHEIRA**

  
**José Augusto Teixeira**  
**CONSELHEIRO**

  
**Maice Saraiva Nobre**  
**CONSELHEIRA**

  
**Lúcio Flávio Alves**  
**CONSELHEIRO**

  
**Rodrigo Portela Oliveira**  
**CONSELHEIRO**