

**PROCESSO** - A. I. Nº 206910.0005/10-0  
**RECORRENTE** - BELGO BEKAERT ARAMES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0106-01/11  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 29/06/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0127-12/12

**EMENTA:** ICMS. ZONA FRANCA. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS. SAÍDAS COM ISENÇÃO DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. Ao contribuinte é garantido o direito de manter o crédito do ICMS incidente nas entradas de mercadorias no seu estabelecimento para envio a contribuintes localizados na zona franca de Manaus, situação em que a operação equivale a uma exportação sem incidência do imposto conforme dispõe o art. 3º, §2º, da Lei nº 7.014/96. Infração improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo a fim de impugnar a Decisão que julgou como procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 17/11/2010, exige ICMS, no valor de R\$ 192.224,85, o qual acusa o autor do Recurso de ter cometido duas infrações, sendo que apenas a infração 1 foi objeto da impugnação recursal, abaixo descrita:

1. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, nos meses de janeiro e março a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006. Foi lançado imposto no valor de R\$ 191.335,70, mais multa de 60%.

A JF exarou a seguinte Decisão:

*“Trata a infração 1 da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS proporcionais, relativo a mercadorias que entraram no estabelecimento do autuado, um atacadista, com a utilização de crédito fiscal e que foram, posteriormente, destinadas a contribuintes localizados na Zona Franca de Manaus (ZFM), com não incidência do imposto estadual.*

*Em sua defesa, o autuado sustenta a tese de que a saída de mercadorias com destino à ZFM se equipara a exportação para o exterior e, portanto, se subsume à exceção prevista no art. 155, § 2º, II, “a”, da Constituição Federal, que permite a manutenção de crédito fiscal quando a saída da mercadoria for destinada à exportação. Para fundamentar a sua tese, o autuado cita farta jurisprudência e acosta cópia de decisões de Tribunais do Poder Judiciário (fls. 164 a 226).*

*A respeitável jurisprudência citada na defesa não se amolda com perfeição ao caso em análise, pois, conforme foi bem explicado pelo autuante na informação fiscal, a não incidência do ICMS nas operações de saídas de mercadorias destinadas à ZFM está prevista na legislação tributária estadual e, inclusive, é um dos pressupostos que embasam a autuação. O que se discute no presente caso é a falta de estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao ingresso das mercadorias no estabelecimento do autuado, situação fática diversa da tratada nas referidas decisões judiciais.*

*A obrigação de estornar o crédito fiscal referente à aquisição de mercadoria destinada à revenda e que, posteriormente, venha a ser objeto de saída não tributada ou isenta, sendo essa circunstância imprevisível à data da entrada da mercadoria, está prevista no art. 30, I, da Lei nº 7.014/96, e no art. 100, I, do RICMS-BA.*

*O RICMS-BA, no seu Título I, Capítulo XI, Seção VII, enumera as hipóteses de manutenção de crédito fiscal. Essa enumeração é feita em conformidade com a natureza da operação ou prestação realizada, isto é, se*

*amparada por imunidade ou não-incidência (art. 103), por isenção (art. 104) ou por redução de base de cálculo (art. 105). Da leitura dessas hipóteses de manutenção de créditos fiscais, depreende-se que não há previsão referente à mercadoria recebida com tributação e destinada à comercialização que, posteriormente, venha a sair com destino à ZFM.*

*Em sua defesa, o autuado, por meio de uma bem elaborada interpretação da legislação, traça uma analogia entre as saídas de mercadorias industrializadas para o exterior com as saídas dessas mesmas mercadorias para a ZFM e chega à conclusão que a segunda se equipara à primeira e, portanto, a manutenção do crédito fiscal prevista na exportação de mercadoria para o exterior deve também beneficiar a saída destinada a ZFM.*

*Respeitosamente, dirijo dessa tese nascida da interpretação feita pelos patronos do autuado, pois a legislação não apresenta lacuna a ser preenchida por analogia, haja vista que as hipóteses de manutenção de crédito fiscal de ICMS estão claramente determinadas na legislação tributária e não há como estendê-las de forma a abarcar uma situação que não está expressamente prevista. Creio que as hipóteses de manutenção de crédito fiscal listadas nos artigos 103, 104 e 105 do RICMS-BA constituem relações enumerativas, e não meramente exemplificativas.*

*Os contribuintes deverão efetuar o estorno do imposto de que tiver se creditado, salvo disposição em contrário, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento, dentre outras hipóteses, for objeto de saída não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria. As operações de saídas de mercadorias com destino à ZFM não estão dentre as hipóteses de manutenção de crédito previstas na legislação tributária estadual. Tendo em vista que o autuado não efetuou esses estornos exigidos pela legislação tributária estadual, foi correto o procedimento do autuante, a infração está caracterizada e são devidos os valores lançados.*

*Quanto ao alegado caráter de confisco da multa indicada na autuação, ressalto que, apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, a pena indicada na autuação é a prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade que foi apurada, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99.*

*Por fim, ressalto que a matéria em análise não se trata das previstas no Convênio ICMS 65/88, que foi parcialmente revogado pelos Convênios ICMS 02/90 e 06/99, que foram objetos da ADIN-310DF, e que foram objetos de várias decisões deste CONSEF, no sentido de que eram descabido o estorno de créditos fiscais referentes a matéria-prima, materiais secundários e materiais de embalagens empregados na industrialização de produtos destinados à ZFM. No presente caso, o Auto de Infração trata da falta de estorno de crédito fiscal referente à entrada do produto no estabelecimento (atacadista) do autuado.*

*Quanto à infração 2, observo que o autuado reconheceu a procedência da exigência fiscal e efetuou o pagamento do débito correspondente. Assim, não há lide em relação a esse item do lançamento e, portanto, a infração está caracterizada, cabendo a homologação do valor recolhido.*

*Pelo acima exposto, voto pela Procedência do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor já recolhido.”*

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário impugnando a Decisão. Preliminarmente, o sujeito passivo fundamentou brevemente as razões da tempestividade do Recurso. Em sede de mérito, alegou que a empresa não pode concordar com o entendimento da primeira instância, pois, em suma, as saídas para a ZFM têm natureza de exportação, estando albergadas, portanto, pela possibilidade de manutenção dos créditos discriminados no art. 103 do RICMS/BA. Nesse sentido. Faz alusão ao art. 40 da CF para justificar a imunidade de tais operações.

Citou também o artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/67, o qual confirma o caráter de imunidade concedido às remessas para Zona Franca de Manaus.

Salientou que atestada a inocorrência da infração, nos moldes do tópico anterior, consequentemente devem ser canceladas as penalidades concernentes. Contudo, ainda na eventual hipótese de se considerarem frágeis ou insuficientes os argumentos que afastam a infração, deve a multa aplicada no percentual de 60% do valor do crédito fiscal devido ser extinta, uma vez que inquestionavelmente confiscatória.

Concluiu o Recurso Voluntário requerendo que seja conhecido e provido, com a consequente reforma da Decisão de 1ª Instância e reconhecimento do direito da empresa de manter os créditos relativos às entradas de mercadorias posteriormente saídas para a Zona Franca de Manaus, especialmente dada a sua natureza jurídica equiparada à exportação, sendo, por conseguinte afastadas as multas da infração 2.

A PGE/PROFIS, por meio da ilustre procuradora Dra. Maria José Coelho Sento-Sé, emitiu o seu Parecer opinativo no qual salientou que cumpre observar que todas as arguições de inconstitucionalidades da multa constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, posto que falece competência a este Egrégio órgão colegiado à declaração de inconstitucionalidade, em consonância com os termos do art. 167, inciso I, do RPAF-99.

Alegou que o entendimento da tese elaborada pelo sujeito passivo que equipara as saídas de mercadorias industrializadas para o exterior com as saídas dessas mercadorias para a Zona Franca de Manaus não encontra amparo na legislação estadual, porquanto as hipóteses de manutenção do crédito fiscal são elencadas de modo taxativo e não exemplificativo.

Afirma que a hipótese em tela versa sobre mercadoria recebida com tributação e destinada à comercialização e que, posteriormente, foi encaminhada à ZFM, ou seja, trata-se de situação não contemplada nas situações de manutenção do crédito fiscal, expressamente elencadas nos arts. 103, 104 e 105 do RICMS.

## VOTO

No que tange ao mérito, insurge-se apenas contra a infração 1, já tendo, desde a defesa inicial, reconhecido e recolhido o valor de R\$ 889,15 relativo à infração 2.

A infração 1, alvo do Recurso Voluntário, trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não-incidência do imposto, nos meses de janeiro e março a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006. Por conta desta apontada irregularidade foi lançado o ICMS no valor de R\$ 191.335,70, mais a multa de 60%.

Antes de adentrar ao mérito, deveria analisar a questão decadencial. Todavia, esta questão fica prejudicada, na medida em que, na questão de mérito, o Recurso Voluntário deve ser provido.

Analisando as alegações recursais, vislumbro, com a devida vênia do ilustre Relator da 1ª JJF, uma lógica jurídica que merece ser considerada. A tese esposada pelo recorrente é de que a saída de mercadorias com destino à ZFM se equipara a exportação para o exterior e, portanto, se subsume à exceção prevista no art. 155, § 2º, II, “a”, da Constituição Federal, que permite a manutenção de crédito fiscal quando a saída da mercadoria for destinada à exportação.

A propósito de respaldar esta tese, trouxe aos autos jurisprudência acerca da matéria com inúmeras decisões de Tribunais do Poder Judiciário (fls. 164 a 226), como o próprio voto do julgador da 1ª JJF assinala de forma clara. Aliás, no próprio voto da Decisão da 1ª JJF fica implícito que a questão em tela é controversa e o arrazoadado trazido na peça defensiva está bem engendrado, ainda que, ao ver do ilustre Julgador, equivocado. Para melhor ilustrar este entendimento de 1º grau, transcrevo parte do seu voto *“Em sua defesa, o autuado, por meio de uma bem elaborada interpretação da legislação, traça uma analogia entre as saídas de mercadorias industrializadas para o exterior com as saídas dessas mesmas mercadorias para a ZFM e chega à conclusão que a segunda se equipara à primeira e, portanto, a manutenção do crédito fiscal prevista na exportação de mercadoria para o exterior deve também beneficiar a saída destinada a ZFM.”*

É incontestável que o RICMS-BA, no seu Título I, Capítulo XI, Seção VII, enumera as hipóteses de manutenção de crédito fiscal. Essa enumeração é feita em conformidade com a natureza da operação ou prestação realizada, isto é, se amparada por imunidade ou não-incidência (art. 103), por isenção (art. 104) ou por redução de base de cálculo (art. 105).

Considerando que a operação de saídas de mercadorias nacionais para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM), ou reexportação para o exterior é para fins fiscais o equivalente a uma exportação brasileira, logo tal operação estaria alcançada pela imunidade fiscal, com base no que dispõe o Decreto-Lei nº 288/67. Tal entendimento encontra

eco jurídico em várias decisões judiciais dos Tribunais Estaduais e Federais, como arguiu o sujeito passivo.

Por lógica jurídica fiscal, isto garante ao recorrente o direito de manter o crédito do ICMS incidente nas operações de entradas das mercadorias no seu estabelecimento, para posterior envio a contribuintes da ZFM, ou seja, o direito de não estornar este crédito tomado na medida em que a operação posterior equivale a uma exportação em que não há a incidência de ICMS (art. 103 do RICMS/97), como prevê a nossa legislação estadual, mais especificamente, o que dispõe o art. 30, parágrafo 2º da Lei nº 7.014/96.

Por conseguinte, levando em conta a lógica arguida, entendo que a tese recursal merece guarida, como já susomencionado. Nesta esteira, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para reformar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE a infração 1.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Embora concorde com a Decisão do nobre Relator do presente processo, a fundamentação que tomo para seguir a sua Decisão tem outra linha de condução.

Aqui não se está a discutir se a norma tributária, inclusive assunto já pacificado pelo STF, equipara as operações de comércio realizadas com a ZFM a uma exportação, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67. O que se deve levar em consideração são os seus regramentos.

O Auto de Infração em lide foi lavrado em razão de ter o contribuinte utilizado créditos fiscais provenientes de aquisição de mercadorias aplicadas na fabricação dos seus produtos que foram remetidos, com isenção, para a ZFM.

O Convênio ICMS 65/88 (Cláusula 3ª) autorizava a manutenção de tais créditos aos estabelecimentos industriais. Estes créditos, através do Convênio ICMS 06/90 foram suspensos, não podendo mais ser utilizados. Acontece que STF (ADin nº 310-1/90) concedeu liminar ao Governador do Estado do Amazonas. Concedida a liminar foram suspensos os efeitos da norma questionada, ficando ela sobrestada.

Diante deste quadro, a Procuradoria Estadual, por diversas vezes e ao longo destes anos, representou a este CONSEF, embasando-se na doutrina e na jurisprudência, com o entendimento de que a prevalência de medida cautelar concedida em ADIn, diferentemente daquela decorrente de Mandado de Segurança, atinge a matriz normativa que deu suporte à autuação, impedindo não somente a exigibilidade, mas, também, a constituição do crédito tributário. Sustenta que a ADIn representa a forma mais eficaz de controle jurisdicional dos atos normativos. Portanto, ela impõe a observância de seu conteúdo a todas as esferas do Poder Público, impedindo a realização de qualquer ato respaldado em norma suspensa, operando-se, ainda, o restabelecimento da legislação anteriormente aplicável, que passa a vigor temporariamente, em regra, a partir da concessão da liminar.

Ressalto, nesta oportunidade, que os efeitos jurídicos principais da concessão da medida cautelar se encontram previstos na Lei nº 9.868/99, que dispõe sobre o processo de julgamento da ADIn perante o STF. No seu art. 11, entre outras medidas, determina a aplicação da legislação que vigorava anteriormente, salvo hipótese de expressa manifestação em contrário na Decisão, e a ação de eficácia da medida cautelar contra todos, inclusive a Administração Pública.

E esta é a posição sedimentada, por unanimidade, por este Conselho de Fazenda, como exemplos os Acórdãos: 0128-12/06, 0127-12/06, 0119-12/06, 0151-11/06 e 0292-11/06.

Portanto, no caso concreto, suspensa a eficácia do Convênio ICMS 06/1990 (observando que o Convênio ICMS 02/90, de igual forma, encontra-se ainda com seus efeitos suspensos), deve ser aplicada a norma anteriormente vigente, no caso o Convênio ICMS 65/88, que assegurava o direito à apropriação dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos

intermediários e materiais de embalagem, empregados no processo produtivo que gerou as mercadorias destinadas à ZFM.

Ante o acima exposto, acompanho a Decisão prolatada pelo n. relator do presente processo para dar PROVIMENTO ao Recuso Voluntário, modificando a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE a infração 1 do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206910.0005/10-0**, lavrado contra **BELGO BEKAERT ARAMES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$889,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO EM SEPARADO

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