



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
 TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4039329-0	2014	4039329-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES
Sustentação Oral Requerida:	NÃO

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

Ementa:

I - ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO

1 e 2. CREDITOU-SE INDEVIDAMENTE, CONFORME DEMONSTRATIVO DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS POR RECEBIMENTO DE MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTO AMAZONENSE.

O VALOR APURADO REFERE-SE A BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO UNILATERALMENTE NO ESTADO DO AMAZONAS.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

CONHECIMENTO E PROVIMENTO ao apelo fazendário. PARADIGMAS SERVÍVEIS. Nas questões relacionadas a creditamento indevido aplicável o artigo 173, I do CTN. Inaplicável o artigo 150, §4º do CTN por ausência de requisito. Atividade a ser homologada não é qualquer atividade, mas sim aquela em que o particular encontra-se como sujeito passivo e não relacionada a creditamento, onde o particular se encontra como sujeito ativo. NÃO OCORRERÁ O TERMO FATAL DE NATUREZA DECADENCIAL destacado em ordinário com relação aos itens 1.1 a 1.10.

MÉRITO

CONHECIMENTO E PROVIMENTO ao apelo fazendário. Reforma do decidido em ordinário com o restabelecimento do exigido em AIIM. PARADIGMAS SERVÍVEIS. Divergência de entendimento interpretativo em face do artigo 15 da LC 24/75 implicando em conclusões díspares. Questão probatória superada em face do decidido em ordinário e pela não contradição do particular. Concessão de incentivo creditício no Amazonas representa não incidência tributária, o que, por determinação constitucional do artigo 155, §2º, II da CF/88, implica obstáculo ao creditamento por parte do adquirente. Não há dispositivo excepcional infraconstitucional a beneficiá-lo.

Manutenção integral do exigido em AIIM.

Relatório e Voto:

RECORRENTE	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL					
RECORRIDO	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A					
RELATOR	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES	AIIM		S. ORAL	SIM	

RELATÓRIO

01. Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Pública (fls. 6816/6856) em face do acórdão a quo (fls. 6804/6807) que **CONHECEU do ordinário apelo e a ele DEU PROVIMENTO para cancelar a exigência fiscal.**

02. As situações infracionais:

I - ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO

1 e 2. CREDITOU-SE INDEVIDAMENTE, CONFORME DEMONSTRATIVO DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS POR RECEBIMENTO DE MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTO AMAZONENSE.

O VALOR APURADO REFERE-SE A BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO UNILATERALMENTE NO ESTADO DO AMAZONAS.

03. Em síntese, o decidido em ordinário:

- Que os itens 1.1 a 1.10 devam ser cancelados em face da decadência prevista no artigo 150, §4º do CTN; destaca decisão do STJ neste sentido;
- Que no caso de isenção concedida por remetente de mercadorias não se admite creditamento por parte do adquirente, salvo disposição legal em contrário;
- Que a legislação amazonense "...concede aos contribuintes do imposto daquele Estado, crédito estímulo" (fls. 6807);
- Que o artigo 15 da LC 24/75 teria sido recepcionado e retiraria a possibilidade de glosa de crédito nos termos da inicial; assim fundamenta o ilustre relator (fls. 6.807):

"O artigo 13, do Decreto nº 2.826/03, do Estado do Amazonas, **concede aos contribuintes do imposto daquele Estado, crédito estímulo: (g.n.)**

"Art. 13. O incentivo fiscal do crédito estímulo do ICMS, será concedido por produto, observado tratamento isonômico para bens classificados na mesma posição e subposição do código tarifário NCM/SH, de acordo com sua caracterização definida no art. 10, nos seguintes níveis:

I - 90,25% (noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) para os produtos previstos nos incisos I, IV e VII;
 (...)"

Referido benefício fiscal **não se constitui em isenção, possuindo natureza jurídica de crédito financeiro, sendo estranho à estrutura da regra matriz de incidência tributária, razão pela qual o Estado de São Paulo é obrigado a reconhecer o crédito do tributo, lhe sendo vedado, assim, reconhecer apenas parte do crédito tributário ocorrido na operação anterior, como se o benefício fiscal possuísse natureza jurídica de isenção.**

O Estado de São Paulo, de outro lado, justifica a autuação no fato de que o benefício fiscal foi concedido ao arripio da Lei Complementar nº 24/75.

Todavia, no que tange às operações oriundas da Zona Franca de Manaus, a Lei Complementar nº 24/75, no art. 15, **exclui a regra de autorização do CONFAZ, prévia, para a validade da outorga de benefício fiscal:**

"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."

Sendo a norma válida e vigente, é dever aplicá-la.

Por essa razão, é que **o lançamento de ofício deve ser cancelado.**

Diante de exposto, recebo o recurso da recorrente, para **DAR-LHE PROVIMENTO, CANCELANDO O LANÇAMENTO FISCAL.** (g.n.)

6807

04. Por sua vez, a Fazenda Pública, em especial apelo (fls. 6816/6856), afirma em síntese:

- a) Em preliminar, de que seria inaplicável a norma decadencial do artigo 150, §4º, devendo ser utilizado o artigo 173, I do CTN, pois nas situações de creditamento não haveria fato gerador de tributo, não se tratando de obrigação; destaca paradigmaticamente afirmando serem suficientes ao confronto;
- b) No mérito, diverge do entendimento interpretativo do decidido *a quo* em face do artigo 15 da LC 24/75; apresenta paradigmaticamente ao confronto;
- c) Alega sua inaplicabilidade por não recepção pela atual ordem constitucional;
- d) Alega, ainda, que a concessão de benefícios fiscais por um Estado implicaria em ônus aos demais entes políticos;
- e) Destaca que o alcance do artigo 15 da LC 24/75 restringe-se ao impedimento de contestação dos incentivos concedidos pelo Estado do Amazonas aos estabelecimentos ali localizados e relativos a tributos federais, porém, não impediria que outros Estados tomem medidas para não arcarem com o ônus destes incentivos unilaterais;
- f) Que a ausência de Convênio na concessão do benefício amazonense feriria o disposto no artigo 155, §2º, XII, "g" da CF/88, sendo que tal fato não poderia acarretar quaisquer efeitos ao Estado de SP;
- g) Que não se trata de declaração de inconstitucionalidade da lei amazonense, mas sim, de aplicação da legislação paulista;
- h) Destaca a aplicação do artigo 8º, I da LC 24/75;
- i) Conclui pela inaplicação do artigo 15 da LC 24/75 por não recepção constitucional;
- j) E, de forma subsidiária, se recepcionado que seu alcance eficaz seja restrito à não contestação dos incentivos amazonenses, porém, sem quaisquer influências sobre medidas protetivas a serem tomadas pelos outros Estados;
- k) Pede o provimento de seu recurso com o restabelecimento da exigência fiscal; destacando ausência de fato decadencial e a ilegitimidade dos benefícios fiscais usufruídos.

05. Em contrarrazões a contribuinte pede que o apelo especial fazendário não seja conhecido e, se o for, que lhe seja negado provimento. Neste sentido, destaca:

- a) Em preliminar, que o RESP fazendário seria inadmissível em face do disposto no artigo 28 da Lei 13.457/2009, que impede a apreciação de inconstitucionalidade por órgão judicante administrativo, sendo que a fundamentação recursal e paradigmática de não recepção do artigo 15 da LC 24/75 restaria a tal apreciação equivalente; destaca doutrina e jurisprudência neste sentido;
- b) Destaca jurisprudência do STJ no sentido da aplicação do artigo 150, §4º do CTN na apreciação decadencial de situações envolvendo creditamento;
- c) Retrata sua interpretação pela recepção do artigo 15 da LC 24/75, com efeitos obstativos de quaisquer vedações aos demais entes políticos à exclusão ou à desconsideração dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas;
- d) Destaca que o princípio constitucional da não cumulatividade permite compensação de montantes devidos com montantes cobrados em operações anteriores, sendo que estes seriam resultado de incidência tributária e não de efetivo pagamento;

06. Há protesto por sustentação oral. Este o relatório

FUNDAMENTAÇÃO E DECISÃO

● Da Preliminar de Decadência

07. O acórdão *a quo* resolveu pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN em face das infrações serem de creditamento indevido; assim, houve a preliminar exclusão por decadência dos itens 1.1 a 1.10 do DDF.
08. A FESP recorre em especial alegando a não decadência tendo em vista que deveria ser aplicado o artigo 173, I do CTN e não o artigo 150, § 4º do dispositivo complementar.
09. Razão assiste à FESP que apresentou paradigmaticamente servíveis ao confronto, pois tratam da mesma situação fática de atuação de creditamento indevido, com divergência interpretativa. Assim, o CONHECIMENTO resta superado.
10. Inaplicável a contagem do artigo 150, §4º do CTN pois neste o que se homologa não seria qualquer atividade, mas sim, a atividade normativa que estabelece relação jurídica em que o particular ocupa o pólo passivo de relação jurídica e não se pólo ativo, como sói ocorre no procedimento normativo de creditamento.
11. A atividade de autolancamento do caput do artigo 150, §4º do CTN é de antecipar pagamento, referindo-se expressamente à atividade do sujeito passivo e não do sujeito ativo.
12. Assim, seguindo a jurisprudência desta corte, e com base nos fundamentos supra, CONHEÇO e DOU PROVIMENTO ao RESP fazendário, votando pela NÃO DECADÊNCIA em relação aos itens 1.1 a 1.10 da inicial, reformando o decidido *a quo* nesta parte.

● Do MÉRITO

13. O cerne da questão está na interpretação do artigo 15 da LC 24/75 na questão de sua recepção ou não pela atual ordem constitucional e do seu alcance eficaz.
14. A atuada teve seus créditos glosados em face de recebimento de mercadorias oriundas do Estado do Amazonas, onde fora concedido à respectiva remetente incentivos creditícios ausentes de Convênio CONFAZ.
15. AIIM cancelado em ordinário no entendimento da recepção do artigo 15 da LC 24/75, que prescreve a desnecessidade de Convênios na concessão de incentivos fiscais, cuja eficácia seria suficiente a obstar que São Paulo não aceite os créditos totais como destacado nos documentos fiscais de remessa interestadual e referentes a montantes devidos nas respectivas operações.
16. FESP se insurge em especial apelo com duas alegações: (i) a primeira baseada em diversa interpretação do artigo 15 da LC 24/75, destacando sua não recepção pela atual ordem constitucional e (ii) a segunda, subsidiária, de que o alcance do artigo 15, se aceito como recepcionado, não reste suficiente a obstar a glosa dos créditos efetivamente não cobrados pelo Estado do Amazonas em face do incentivo unilateral lá concedido.
17. Particular destaca em contrarrazões que o RESP não deva ser conhecido e, se conhecido, não provido.

● Do conhecimento

18. O RESP fazendário deve ser CONHECIDO, pois a situação fática de creditamento por recebimento de mercadorias advindo da ZFM albergadas por operações beneficiadas por incentivo fiscal unilateral é comum tanto aos presentes autos, como aos paradigmaticamente destacados.
19. As diversas conclusões se deram em face de divergência interpretativa sobre a recepção ou não do artigo 15 da LC 24/75 e de seu alcance eficaz.
20. O acórdão *a quo* pela recepção e pela impossibilidade de se glosar o crédito em face de recebimento de mercadorias com operações incentivadas.

21. Paradigmais DRT CI 4004107/2012 e DRT CIII 205804/2007 pela não recepção e consequente legitimidade da glosa creditícia.

22. Paradigmais DRT 05 4041192/2014 pela recepção mas com alcance eficaz limitado, permitindo a glosa.

23. É o suficiente ao **CONHECIMENTO**, pois há divergência interpretativa da legislação aplicada à mesma situação fática.

● **Da questão de fundo**

24. Quanto à questão de fundo, sou pelo **PROVIMENTO do RESP fazendário**, pois apesar de entender recepcionado o artigo 15 da LC 24/75, devo, em interpretação sistemática, aceitar também, que a aplicação da regra geral do artigo 155, §2º, II da CF/88 resta aplicável ao caso, não havendo norma excepcional que socorra o particular na sua pretensão e no seu entendimento. Fundamento.

25. O princípio da não cumulatividade estampado constitucionalmente no artigo 155, §2º, I e II da CF/88 prescreve:

I - O ICMS 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 DF.

II - A isenção ou a 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 ou prestações anteriores.

26. O princípio constitucional da não cumulatividade permite a compensação dos débitos (imposto devido) com os créditos de cada operação (imposto cobrado), como verificamos da leitura do inciso I acima.

27. Por sua vez, o inciso II prescreve que se houver isenção ou não incidência na cadeia circulatória do ICMS, o sistema admitirá o não creditamento ou a anulação de crédito já realizado nos casos ali descritos.

28. Entendendo incidência tributária como coincidência de linguagem, temos que a não incidência resta presente quando impraticável tal coincidência.

29. O montante devido a título de tributo é resultado de incidência tributária, onde o fato (fato gerador) resta coincidente com a hipótese normativa correlata (verificação da subsunção), determinando coincidência linguística suficiente à qualificação de tal fato como jurídico, com a consequência determinada pela lei: o surgimento da relação jurídica obrigacional.

30. O efeito jurídico da concessão de benefícios creditícios é exatamente o oposto, pois, temos que o efeito de tal concessão é a de não incidência tributária, já que seu critério temporal é a saída interestadual de mercadorias e seu único objetivo é o abatimento no montante devido (resultado de incidência tributária) de determinado valor a título de benefício.

31. A natureza jurídica deste crédito é diverso do crédito advindo da não cumulatividade; este dá-se por entrada de mercadorias aliada a montante cobrado em operação anterior; o crédito concedido pela lei amazonense é incentivo financeiro atribuído na saída de mercadorias do Amazonas, com o único objetivo de abater do montante devido um tanto incentivado não devido.

32. Se a finalidade do benefício é redutor de montante devido (resultado de incidência tributária), temos que seu perfil é diferencial, pois de valor incidente retira-se um montante não incidente: exatamente o valor fruto do benefício fiscal concedido, seja ele suportado por convênio autorizativo ou não.

33. Assim, o resultado da concessão de incentivos fiscais (regulares ou não) é uma não incidência tributária.

34. Esta a relação entre a não cumulatividade e o benefício fiscal concedido no Estado do Amazonas.

35. Vemos no dispositivo constitucional do art. 155, §2º, II que, salvo disposição em contrário da legislação, a não incidência provoca a impossibilidade do recebedor da mercadoria com tal ausência incidental de se creditar de qualquer valor, pois se não há montante devido no remetente (resultado de não incidência tributária), não haverá montante cobrado em anterior operação na ótica do adquirente da mercadoria.

36. E sem montante cobrado fica obstado o ato do adquirente da mercadoria de creditar-se, conforme interpretação do artigo 155, §2º, I da CF/88.

37. Portanto, a regra geral constitucional é a de que, uma vez concedido e utilizado benefício ou incentivo fiscal por parte de remetente de mercadoria, cria-se obstáculo ao crédito por parte do adquirente.

38. Porém, a norma constitucional do artigo 155, §2º, II prescreve um "*salvo determinação em contrário da legislação*"; o que significa que se o ordenamento infraconstitucional prescrever a manutenção do crédito, apesar da não incidência em face da concessão de benefício, o adquirente de mercadorias, nestas condições pode se creditar desse valor não incidente no correspondente remetente.

39. Mesmo não havendo montante cobrado em anterior operação, é possível, de forma excepcional prevista pela legislação infraconstitucional, o creditamento por parte do adquirente. Esta a previsão singular constitucional.

40. Portanto, as prescrições concessivas de crédito nestas condições trazem situações favoráveis e não obstáculos ao creditamento por parte dos adquirentes.

41. Neste sentido, examinemos o art. 8º, I da LC 24/75:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; [g.n.]

42. Temos que neste contexto o artigo supra não seria obstáculo ao creditamento, mas sim, um excepcional benefício, pois seria exemplo do "*salvo determinação em contrário da legislação*"; art. 155, §2º, II da CF/88.

43. A interpretação dos dispositivos seria: a regra geral constitucional da não incidência estaria presente na concessão de incentivos fiscais sempre, sejam regulares ou não. No entanto, se houver convênio CONFAZ, o artigo 8º, I da LC 24/75 garante ao estabelecimento adquirente a manutenção do crédito cheio (norma excepcional do "*salvo determinação em contrário da legislação*"; art. 155, §2º, II da CF/88); se não houver convênio, aplica-se a regra geral com o impedimento ao adquirente do creditamento respectivo.

44. Assim, constitucionalmente recepcionado o artigo 8º, I da LC 24/75.

45. Por sua vez, também resta recepcionado o artigo 15 da LC 24/75 que prescreve:

Art. 15 da LC 24/75 - 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.

46. Verifica-se que tal dispositivo retira a necessidade de celebração de convênio para as empresas que ali se instalarem. Portanto, quaisquer incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus concedidos são regulares produzindo todos os efeitos próprios de tal regularidade.

47. Nosso convencimento de sua recepção está na própria Constituição Federal que valida temporalmente o prescrito no artigo 15 da LC 24/75. Vide os artigos abaixo.

Art. 40 do ADCT- É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

48. Ora, expressamente a Lei Maior convalidou as situações excepcionais atribuíveis à Zona Franca de Manaus, inclusive em relação a incentivos fiscais; entenda-se, inclusive à sua concessão.

49. Recentemente, tal prazo fora normativamente dilatado:

50. Emenda Constitucional nº 83 de 05 de agosto de 2014 prorrogou prazo para a concessão livre de convênios autorizativos para os incentivos fiscais a serem concedidos às empresas estabelecidas ou que vierem a se estabelecer na Zona Franca de Manaus. Transcrevemos os artigos s. 92 e 92-A do ADCT.

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

51. Portanto, quanto à recepção do artigo 15 da LC 24/75, encontramos fundamento na CF/88.

52. Quanto às suas consequências, fazemos o seguinte raciocínio:

a) Se é concessão de benefício ou incentivo fiscal, seu efeito é de não incidência com relação ao montante que seria devido pela realização do fato gerador na saída de mercadorias da Zona Franca de Manaus; esta a regra geral;

b) O requisito-condição excepcional do artigo 8º, I da LC 24/75 (se tem convênio aceita-se o creditamento por parte do adquirente; se não tem convênio, aplica-se a regra geral da não incidência e do não creditamento por parte do adquirente) não alcançaria as operações beneficiadas na Zona Franca de Manaus, pois o válido, vigente e eficaz artigo 15 da LC 24/74, combinado com os artigos 92 e 92-A do ADCT, retiraria quaisquer condições à concessão de benefícios fiscais aos estabelecimentos instalados na região manauara;

c) Portanto, aparentemente, não encontramos na legislação infraconstitucional quaisquer dispositivos expressos que se encaixem no "salvo determinação em contrário da legislação" do art. 155, §2º, II da CF/88, como verificamos para aqueles não localizados na Zona Franca de Manaus; não haveria regra excepcional a dar suporte à manutenção do crédito, como o foi o artigo 8º, I da LC 24/75;

d) Assim, a glosa dos créditos efetuadas pelas Fazendas Públicas, em relação aos adquirentes de mercadorias, cujas operações interestaduais sofreram concessão de benefícios na Zona Franca de Manaus, encontraria suporte constitucional;

e) Não há incompatibilidade em tal conclusão, pois o incentivo dado aos estabelecidos na ZFM fora facilitado em face da desnecessidade de Convênio CONFAZ; porém, como não há quaisquer outras previsões normativas a emprestar excepcional condição de manutenção de crédito, deve-se aplicar a regra geral constitucional do impedimento creditício ao adquirente, pois este o efeito genérico da não incidência tributária referente ao montante de tributo devido renunciado pelo Estado do Amazonas.

53. Assim, com estes fundamentos, **CONHEÇO e DOU PROVIMENTO ao RESP fazendário**, restabelecendo a exigência fiscal *in totum*.

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES
Juiz relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4039329-0	2014	4039329-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA
Sustentação Oral Requerida:	NÃO

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

Ementa:

ICMS. Crédito indevido referente ao ICMS destacado nas Notas Fiscais e que não foi anteriormente cobrado no Estado de origem, em razão de benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas fora do âmbito do CONFAZ.

RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO. As acusações fiscais versam sobre crédito indevido do imposto, pelo que incide a regra decadencial prevista no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, conforme a jurisprudência deste Tribunal consolidada na Súmula 09/2017. O artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 deve ser interpretado à luz da Constituição de 1988. O artigo 40 do ADCT manteve a Zona Franca de Manaus com manutenção dos incentivos fiscais então existentes. Nos termos do artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal e das disposições da Lei Complementar nº 24/75, a concessão de incentivos fiscais só é possível na nova ordem constitucional mediante a celebração de convênio entre os entes federados, de forma a evitar a transferência do ônus para outro Estado. Glosa de créditos na proporção dos benefícios fiscais irregularmente concedidos amparada pelo artigo 36, § 3º, da Lei nº 6.374/89. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO para restabelecer o lançamento integralmente.

Relatório e Voto:

RELATÓRIO

1. Cuida-se de **Recurso Especial**, interposto pela FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO, com razões encartadas às fls. 6817-6856, com o intuito de expressar seu inconformismo em face da decisão da C. 4ª Câmara Julgadora deste E. Tribunal, cujo voto vencedor, às fls. 6804-6807, deu provimento ao Recurso Ordinário e cancelou a exigência fiscal.

O relato acusatório traz as seguintes acusações (fls. 1-2)

I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO:

1. Creditou-se indevidamente do ICMS no valor de (...), nas datas e valores especificados no demonstrativo anexo 1, referente ao ICMS destacado nas Notas Fiscais de recebimento de mercadoria no seu estabelecimento, recebidas em operações interestaduais do estabelecimento CROWN EMB. METALICAS DA AMAZONIA SA CNPJ nº 33174335/0001-85, localizado no Estado do Amazonas.

O valor acima não foi anteriormente cobrado no Estado de Origem. Embora o ICMS tenha sido destacado nas Notas Fiscais, o remetente é signatário do benefício fiscal concedido pela Lei nº 2.826/2003 no seu Estado regulamentada pelo Decreto nº 23.994/03 e Resolução nº 0009/2004-GSEFAZ, que concede crédito estímulo de ICMS de 90,25%, em desacordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g da Constituição Federal e artigo 1º, §único, inciso IV, artigo 2º e inciso I e II do artigo 8º da Lei Complementar 24/75. Dessa forma o crédito a ser glosado é proporcional ao benefício fiscal concedido, ou seja, dos 12% destacados nas notas fiscais serão glosados 10,83% que não foram pagos pelo fornecedor.

Seguem juntados documentos que comprovam a infração.

INFRINGÊNCIA: Arts. 59, §2º, art. 61, do RICMS (Dec. 45.490/00).

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º e 10º, do RICMS/00 (Dec. 45490/00).

2. Creditou-se indevidamente do ICMS no valor de (...), nas datas e valores especificados no demonstrativo anexo 2, referente ao ICMS destacado nas Notas Fiscais de recebimento de mercadoria no seu estabelecimento, recebidas em operações interestaduais do estabelecimento CROWN EMB. METALICAS DA AMAZONIA SA CNPJ nº 33174335/0001-85, localizado no Estado do Amazonas.

O valor acima não foi anteriormente cobrado no Estado de Origem. Embora o ICMS tenha sido destacado nas Notas Fiscais, o remetente é signatário do benefício fiscal concedido pela Lei nº 2.826/2003 no seu Estado regulamentada pelo Decreto nº 23.994/03 e Resolução nº 0009/2004-GSEFAZ, que concede crédito estímulo de ICMS de 90,25%, em desacordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g da Constituição Federal e artigo 1º, §único, inciso IV, artigo 2º e inciso I e II do artigo 8º da Lei Complementar 24/75. Dessa forma o crédito a ser glosado é proporcional ao benefício fiscal concedido, ou seja, dos 12% destacados nas notas fiscais serão glosados 10,83% que não foram pagos pelo fornecedor.

Seguem juntados documentos que comprovam a infração.

INFRINGÊNCIA: Arts. 59, §2º, art. 61, do RICMS (Dec. 45.490/00).

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89

2. A r. **decisão recorrida** afastou a autuação fiscal com as razões que a seguir sintetizo (fls. 208/209):

i.) entendeu pela aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, com a decadência dos itens 1.1 a 1.10, do Demonstrativo de Débito Fiscal.

ii.) o artigo 13, do Decreto nº 2.826/03, do Estado do Amazonas, concede aos contribuintes do imposto daquele Estado, crédito estímulo, benefício fiscal que não se constitui em isenção, possuindo natureza jurídica de crédito financeiro, sendo estranho à estrutura da regra matriz de incidência tributária, razão pela qual o Estado de São Paulo é obrigado a reconhecer o crédito do tributo, lhe sendo vedado, assim, reconhecer apenas parte do crédito tributário ocorrido na operação anterior, como se o benefício fiscal possuísse natureza jurídica de isenção;

iii) no que tange às operações oriundas da Zona Franca de Manaus, a Lei Complementar nº 24/75, no art. 15, exclui a regra de autorização do CONFAZ, prévia, para a validade da outorga de benefício fiscal.

3. Na condução de suas razões de inconformismo, a d. Representação Fiscal aponta como paradigmáticas:

3.1. Em relação à decadência, as decisões proferidas pela Câmara Superior nos Processos DRT 03 - 350810/08 e DRT 06 - 537423/11;

3.2. Em relação ao artigo 15 da Lei Complementar 24/75, as decisões proferidas nos Processos: DRT-16-1084787/2011, DRTC-III-205804/2007, DRT-05- 4041192/14, DRTC-I- 4004107/12;

E argumenta, em síntese, que:

i) em relação à decadência, a decisão recorrida afastou os itens 1.1 a 1.10 do AIIM por entender restar caracterizado a decadência tendo em vista que o prazo para constituição do crédito tributário do ICMS, na hipótese de creditamento indevido, é disciplinado pelo art. 150, § 4º, do CTN; todavia no Processo DRT 03 - 350810/08 restou decidido que a contagem do prazo decadencial quanto ao direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em casos de crédito indevido deve ser feita nos termos do artigo 173, I, e no Processo DRT 06 - 537423/11 restou decidido não ser aplicável a regra do §4º do artigo 150 do CTN, pois a homologação do lançamento prevista neste artigo tem como pressupostos a ocorrência do fato gerador e a antecipação do pagamento do imposto, ambas inexistentes no caso de creditamento.

ii) o prazo previsto no § 4º, do art. 150, do CTN é inaplicável, pois não há fato gerador do tributo nas hipóteses de crédito. O lançamento é o procedimento por meio do qual se constitui o crédito tributário, assim entendido o procedimento tendente a apurar o imposto devido, mediante a multiplicação de uma base de cálculo por uma alíquota. No lançamento não se computam créditos do ICMS. Não se aplicam as regras do artigo 150 do CTN aos créditos, pois essas são reservadas somente para o procedimento de lançamento (constitutivo do crédito tributário) e NÃO para o procedimento de apuração (extintivo do crédito tributário).

iii) O artigo 59, do RICMS/00 (artigo 36 da Lei Estadual nº 6.374/89) é claro quanto à vedação do crédito efetuado pela autuada, uma vez que a integralidade do imposto destacado nos documentos fiscais não foi cobrada na operação anterior;

iv) Não procede a alegação de que a glosa de créditos, efetuada nos moldes dos presentes autos, seria contrária ao princípio constitucional da não cumulatividade. Não é possível validar um crédito fiscal decorrente de operação interestadual lastreada num incentivo fiscal que propicia ao remetente o abatimento parcial do imposto devido na operação, sob pena de frustrar a aplicação do preceito estabelecido no artigo 155, § 2º, XII, "g" da Constituição Federal.

v) O benefício fiscal irregular concedido sem autorização do CONFAZ não pode acarretar qualquer efeito ao Estado de São Paulo, uma vez que não existe convênio firmado entre os Estados neste sentido.

vi) Não se trata de declarar ilegal ou inconstitucional ato administrativo ou legislação de outra Unidade da Federação, como já explanado, mas sim de exigir imposto indevidamente creditado por não ter sido anteriormente cobrado, nos termos do artigo 38 da Lei 6.374/89.

vii) a glosa do crédito outorgado (concedido através de benefício fiscal não aprovado pelo CONFAZ) foi efetuada com base nos ditames emanados do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal e artigo 1º, Parágrafo Único, inciso IV e § 2º da Lei Complementar 24/75, configurando, ainda, a hipótese plasmada nos incisos I e II do artigo 8º da Lei Complementar Federal nº 24/75.

viii) Quanto ao argumento de que o art. 15 da LC 24/75 excluiria da incidência daquela lei os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas às indústrias que viessem a se instalar na Zona Franca de Manaus, este dispositivo não pode ter o alcance pretendido pela decisão recorrida. Se por um lado a situação de recepção ou não deste artigo ainda não foi definida pelo Pretório Excelso, por outro lado resta claro que desta regra excepcional certamente não pode derivar transferência de ônus para outros estados da federação, sob pena de ferir de morte o pacto federativo, cláusula imutável da atual ordem constitucional.

ix) O art. 40, caput, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) manteve a ZFM com suas características de incentivos fiscais. Só pode ser mantido o que já se encontrava disposto. Aponta a diferença entre o termo "incentivos fiscais" trazido neste dispositivo com a expressão muito mais ampla trazida no art. 155, § 2º, XII, "g" da Constituição, que se refere a "isenções, incentivos e benefícios fiscais", e argumenta que tais expressões não são sinônimas: os incentivos fiscais mantidos pelo art. 40 do ADCT para a ZFM são aqueles vigentes ao tempo da promulgação da Constituição, quais sejam, os incentivos fiscais referentes a tributos federais estabelecidos no Decreto-Lei 288/67.

x) Uma interpretação em outro sentido, ou seja, pela amplitude irrestrita dos efeitos do art. 15 da Lei Complementar 24/75, colocaria o Estado do Amazonas em uma posição de superioridade em relação aos demais Estados, ferindo o pacto federativo. Teríamos de um lado o Amazonas concedendo favores fiscais à revelia dos demais Estados e, do outro, o Amazonas presente no CONFAZ com poder de veto nas deliberações entre os Estados.

xi) se qualquer dos Estados, inclusive o Amazonas, quiser repassar a outros Estados o ônus dos seus benefícios, deve se submeter à avaliação do CONFAZ, tendo o artigo 15 da LC nº24/75 o condão de legitimar benefícios concedidos no âmbito interno, sem repasse de ônus a outras Unidades Federadas.

xii) o art. 15 da LC 24/75 não foi recepcionado pela Constituição de 1988. Caso se entenda recepcionado, a melhor interpretação é a de que ele não permite a contestação dos incentivos concedidos pelo Amazonas, mas não impede que os outros Estados tomem medidas para não arcarem com o ônus destes incentivos, indevidamente transferidos pelo Estado do Amazonas.

4. Por sua parte, em contrarrazões nessa sede de Recurso Especial, às fls. 6952-6967, a d. Recorrida, argumenta, em síntese, que: (i) o Recurso Especial interposto pela Fazenda Estadual sequer deve ser conhecido, uma vez que está fundamentado em argumentos e paradigmas que afastam a aplicação do artigo 15 artigo da Lei Complementar nº 24/75 sob alegação de inconstitucionalidade, o que é expressamente vedado pela legislação de regência e, portanto, não pode sequer ser apreciado por este C. Câmara Superior; (ii) os débitos de ICMS com relação aos fatos geradores anteriores a 11.11.2009 se encontram extintos por conta da homologação tácita do lançamento à época efetuado, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, conforme entendimento da r. decisão recorrida; (iii) a exigência do estorno dos créditos de ICMS no presente caso implica violação ao artigo 15 da LC nº 24/75, que expressamente veda os demais Estados determinar a exclusão do benefício concedido pelo Estado do Amazonas; (iv) a Zona Franca de Manaus possui um tratamento tributário diferenciado que lhe é atribuído pela própria CF/88, justamente para garantir a finalidade da criação da área de livre comércio, qual seja, o estímulo ao desenvolvimento daquela região; (v) o crédito de ICMS não corresponde ao valor efetivamente pago a título de ICMS, porque o direito ao crédito do imposto estadual é garantido pela CF/88 independente do efetivo pagamento do imposto pelo vendedor, conforme reiteradamente reconhecido pela doutrina e jurisprudência. E pede que o recurso fazendário não seja conhecido ou, se conhecido, a ele seja negado provimento.

5. É o relatório.

VOTO

6. Em relação à decadência, as acusações fiscais versam sobre crédito indevido do imposto, pelo que deve ser aplicada a regra decadencial prevista no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, conforme a jurisprudência deste Tribunal consolidada na Súmula 09/2017:

"Nas autuações originadas da escrituração de créditos indevidos de ICMS, aplica-se a regra decadencial disposta no art 173, inciso I, do Código Tributário Nacional."

7. Assim, CONHEÇO E DOU PROVIMENTO ao recurso especial fazendário para reformar a decisão recorrida no que se refere à decadência dos itens 1.1 a 1.10 do AIIM, mediante a aplicação da regra prevista no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

8. Em relação ao mérito, a decisão recorrida professou, por maioria, o seguinte entendimento (fls. 6.807):

"O artigo 13, do Decreto nº 2.826/03, do Estado do Amazonas, concede aos contribuintes do imposto daquele Estado, crédito estímulo:

"Art. 13. O incentivo fiscal do crédito estímulo do ICMS, será concedido por produto, observado tratamento isonômico para bens classificados na mesma posição e subposição do código tarifário NCM/SH, de acordo com sua caracterização definida no art. 10, nos seguintes níveis:
I - 90,25% (noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) para os produtos previstos nos incisos I, IV e VII; (...)"

Referido benefício fiscal não se constitui em isenção, possuindo natureza jurídica de crédito financeiro, sendo estranho à estrutura da regra matriz de incidência tributária, razão pela qual o Estado de São Paulo é obrigado a reconhecer o crédito do tributo, lhe sendo vedado, assim, reconhecer apenas parte do crédito tributário ocorrido na operação anterior, como se o benefício fiscal possuísse natureza jurídica de isenção.

O Estado de São Paulo, de outro lado, justifica a autuação no fato de que o benefício fiscal foi concedido ao arrepio da Lei Complementar nº 24/75.

Todavia, no que tange às operações oriundas da Zona Franca de Manaus, a Lei Complementar nº 24/75, no art. 15, exclui a regra de autorização do CONFAZ, prévia, para a validade da outorga de benefício fiscal:

"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."

Sendo a norma válida e vigente, é dever aplica-la.

Por essa razão, é que o lançamento de ofício deve ser cancelado.

Diante de exposto, recebo o recurso da recorrente, para DAR-LHE PROVIMENTO, CANCELANDO O LANÇAMENTO FISCAL."

9. A d. Representação Fiscal aponta como paradigmáticas as decisões proferidas nos Processos DRT-05-4041192/14 (4ª. Câmara Julgadora), DRTC-I- 4004107/12 (9ª. Câmara Julgadora), DRT-16-1084787/2011 (7ª Câmara Julgadora), DRTC-III-205804/2007 (4ª Câmara Temporária). Tais decisões se prestam à demonstração de dissídio jurisprudencial, pelo que **CONHEÇO DO APELO ESPECIAL FAZENDÁRIO**.

9.1. A decisão no processo DRT-05-4041192/14 concluiu que: do artigo 15 da Lei complementar nº 24/1975 não pode derivar transferência de ônus para outros estados da federação, sob pena de "ferir de morte" o pacto federativo; que o art. 15 da LC 24/75 não exclui a necessidade do Amazonas, como qualquer outro Estado, submeter seus benefícios fiscais que gerem ônus a outros Estados à avaliação do CONFAZ ;

9.2. A decisão no processo DRTC-I- 4004107/12 concluiu que "a despeito do art. 15 da Lei Complementar 24/75, bem como do art. 40 do ADCT, a criação de livre comércio na Zona Franca de Manaus não alavancou benefícios não previstos expressamente na exportação, bem como não transferiu para os Estados o custo destes benefícios";

9.3. A decisão no processo DRT-16-1084787/2011 concluiu pelo direito ao crédito somente do valor efetivamente cobrado pelo Estado do Amazonas, e entendeu correta a glosa parcial do crédito escriturado quando este não representar de fato o real valor pago à título deste imposto na cadeia circulatória anterior, ainda que destacado valor nominal diferente, e que dessa forma

estariam respeitados o princípio da não cumulatividade, bem como o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75.

10. Resta portanto configurado o dissídio interpretativo em torno do art. 15 da Lei Complementar nº 24/75 e da possibilidade do Estado destinatário das operações favorecidas pela concessão de benefício fiscal pelo Estado do Amazonas glosar créditos.

11. Afasto o entendimento de que o art. 15 da Lei Complementar nº 24/75 não teria sido recepcionado pela Constituição de 1988, pois entendo que tal questão está fora da competência deste Tribunal, por força do art. 28 da Lei nº 13.457/2009. O cerne da questão, a meu ver, é a respeito da interpretação do art. 15 da Lei Complementar nº 24/75 à luz da ordem constitucional trazida pela Constituição de 1988.

12. Vejamos o teor dos artigos 1º, 2º, 8º e 15 da Lei Complementar nº 24/75 e do artigo 40 do ADCT:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.
Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

(...)

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; (...)

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente. (...)

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.

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinam ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos da Zona Franca de Manaus. (grifos nossos)

13. O artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, norma anterior à ordem constitucional vigente, deve ser interpretado à luz da Constituição de 1988. O art 40 do ADCT manteve a Zona Franca de Manaus com suas características de incentivos fiscais, o que aponta para recepção e manutenção dos incentivos fiscais então existentes, o que não é o caso do benefício fiscal objeto do lançamento em análise, veiculado pelo Decreto nº 26.332, de 01 de dezembro de 2006, do Estado do Amazonas.

14. Nos termos do artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal de 1988 e das disposições da Lei Complementar nº 24/75, a concessão de incentivos fiscais só é possível na nova ordem constitucional mediante a celebração de convênio entre os entes federados, de forma a evitar a indesejada transferência do custo associado ao incentivo fiscal para outro Estado da Federação, o que notadamente acontece no caso de operações interestaduais quando se pretende o crédito integral relativo a um imposto destacado em documentos fiscais mas que não foi pago ou cobrado pelo Estado concedente do favor fiscal.

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;

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

15. Nesse ponto, é relevante a diferença apontada pela d. Representação Fiscal entre o termo "incentivos fiscais" trazido pelo art. 40 do ADCT e a expressão muito mais ampla trazida no art. 155, § 2º, XII, "g" da Constituição, que se refere a "isenções, incentivos e benefícios fiscais", pois é razoável o entendimento de que tais expressões não são sinônimas: os incentivos fiscais mantidos pelo art. 40 do ADCT para a ZFM são aqueles vigentes ao tempo da promulgação da Constituição, quais sejam, os incentivos fiscais referentes a tributos federais estabelecidos no Decreto-Lei 288/67.

16. Assim, não se tratando nos autos de incentivo fiscal existente no tempo da promulgação da Constituição de 1988, mas sim concedido na vigência da nova ordem constitucional, necessariamente deveria ser aprovado no âmbito do CONFAZ para que pudesse gerar efeitos perante o Estado de São Paulo.

17. Desse modo, entendo como acertada a atuação fiscal, que propõe glosa de créditos na proporção dos benefícios fiscais irregularmente concedidos, em harmonia com o artigo 36, § 3º, da Lei nº 6.374/89.

§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal. (Redação dada ao parágrafo pela Lei 9.359/96, de 18-06-1996; DOE 19-06-1996)

18. Observo que não se trata aqui de questionar a validade da legislação de outro Estado, mas de limitar o crédito ao montante do imposto cobrado na operação, em cumprimento do princípio da não cumulatividade que rege o ICMS.

19. Ante o exposto, CONHEÇO DO RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO e, no mérito, a ele DOU PROVIMENTO para restabelecer integralmente o lançamento exordial.

20. É o voto.

Plenário virtual.

Marcelo Amaral G. Mendonça

Juiz Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4039329-0	2014	4039329-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA
Sustentação Oral Requerida:	NÃO

DESPACHOS DO PROCESSO

Sustentação oral adiada para o retorno dos autos à pauta.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 16 de março de 2021
FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ
Presidente da Câmara Superior

Ementa:

ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. Regra da não-cumulatividade não é ilimitada, mas sofre a restrição prevista na própria Constituição Federal, no seu art. 155, §2º, XII, "g", combinado com o art. 1º e 8º, da LC 24/75. Nos casos como o aqui tratado não se trata de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma ou ato de outro Estado da Federação, mas do cumprimento da legislação vigente. Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas devem ser realizados por meio de convênios aprovados pelo CONFAZ. O artigo 15 da Lei Complementar 24/75 aplica-se somente aos incentivos fiscais concedidos até a data da promulgação da Constituição Federal de 1988. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO.

Relatório e Voto:

Relatório e voto vista

Requeri vista dos autos para manifestar meu entendimento acerca da matéria, em especial o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF acerca da matéria.

Isso porque, segundo o entendimento da minha colega relator, MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA, o artigo 15 da lei complementar nº 24/75, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal e, por essa razão, não poderia autorizar a concessão de benefícios fiscais sem a respectiva aprovação dos Estados da Federação, por meio de Convênio.

Entretanto, para concluir nestes termos, necessário superar o quanto estabelecido no artigo 28 da Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que veda o afastamento de dispositivo de lei vigente sob a alegação de inconstitucionalidade, requisito necessário para não recepção ou revogação – por incompatibilidade, do texto legal pela Carta Magna.

Assim, no silêncio do STF não poderia este tribunal avançar neste tema, sob pena de exceder sua competência.

Assim, observo que o STF já apreciou a matéria, por mais de uma vez, merecendo destaque o quanto decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.348, ajuizada pelo Governador do Amazonas contra dispositivos que afastavam a isenção no recolhimento de COFINS e PIS/PASEP sobre as receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 7.11.2003), e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.799, quando suspensa a eficácia de dispositivo que projetava no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus (Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 12.4.2002).

Referido entendimento encontrou reflexo no voto proferido pela Ministra Carmem Lúcia na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310-MT, onde reconheceu-se a recepção do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/1975 relativamente aos benefícios fiscais anteriores à CF/1988, e não de forma incondicionada e ilimitada, nos seguintes termos:

A norma constitucional transitória invocada pelo Autor impôs a preservação do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, restringindo, assim, o exercício da competência conferida aos Estados e ao Distrito Federal no corpo normativo permanente da Constituição de 1988, pela não incidência constitucionalmente qualificada instituída pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Como se vê, a Corte Suprema se debruçou sobre a revogação de benefícios fiscais anteriores à CF/1988, pertinentes a operações de saída de mercadorias rumo à Zona Franca de Manaus, entendendo que restaram preservados aqueles existentes quando do advento da nova ordem constitucional.

Tais benesses fiscais são inconfundíveis com aquelas concedidas unilateralmente pelo Estado do Amazonas após a promulgação da Carta Magna, objeto do lançamento fiscal.

Nessa ordem de ideias, para que o crédito de ICMS destacado de documentos fiscais com origem no Estado do Amazonas pudesse ser apropriado pela Recorrida, fazia-se mesmo necessária a existência de convênio com o Estado de São Paulo, destino das mercadorias, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, "g", da CF.

Dessa feita, assim como o meu colega relator, conheço do recurso especial da fazenda pública para provê-lo.

São Paulo, 24 de março 2022.

Edison Aurélio Corazza

Juiz com Vista

Ementa:

icms. CREDITAMENTO INDEVIDO. ZFM. DECADÊNCIA INEXISTENTE. RESP FAZENDA CONHECIDO E PROVIDO.

Relatório e Voto:

VOTO-VISTA

RELATÓRIO

01. Pedi vistas dos autos para mais detidamente analisar o pleito; trata-se de Recurso Especial da Fazenda Pública (fls. 6816/6856) em face do acórdão a quo (fls. 6804/6807) que **CONHECEU do ordinário apelo e a ele DEU PROVIMENTO para cancelar a exigência fiscal.**

02. As situações infracionais:

I - ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO**1 e 2. CREDITOU-SE INDEVIDAMENTE, CONFORME DEMONSTRATIVO DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS POR RECEBIMENTO DE MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTO AMAZONENSE.****O VALOR APURADO REFERE-SE A BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO UNILATERALMENTE NO ESTADO DO AMAZONAS.**

03. Em síntese, o decidido em ordinário:

- a) Que os itens 1.1 a 1.10 devam ser cancelados em face da decadência prevista no artigo 150, §4º do CTN; destaca decisão do STJ neste sentido;
- b) Que no caso de isenção concedida por remetente de mercadorias não se admite creditamento por parte do adquirente, salvo disposição legal em contrário;
- c) Que a legislação amazonense "...concede aos contribuintes do imposto daquele Estado, crédito estímulo" (fls. 6807);
- d) Que o artigo 15 da LC 24/75 teria sido recepcionado e retiraria a possibilidade de glosa de crédito nos termos da inicial; assim fundamenta o ilustre relator (fls. 6.807):

"O artigo 13, do Decreto nº 2.826/03, do Estado do Amazonas, **concede aos contribuintes do imposto daquele Estado, crédito estímulo: (g.n.)**

"Art. 13. O incentivo fiscal do crédito estímulo do ICMS, será concedido por produto, observado tratamento isonômico para bens classificados na mesma posição e subposição do código tarifário NCM/SH, de acordo com sua caracterização definida no art. 10, nos seguintes níveis:

I – 90,25% (noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) para os produtos previstos nos incisos I, IV e VII;
(...)"

Referido benefício fiscal **não se constitui em isenção, possuindo natureza jurídica de crédito financeiro**, sendo estranho à estrutura da regra matriz de incidência tributária, razão pela qual o **Estado de São Paulo é obrigado a reconhecer o crédito do tributo, lhe sendo vedado, assim, reconhecer apenas parte do crédito tributário ocorrido na operação anterior, como se o benefício fiscal possuísse natureza jurídica de isenção.**

O Estado de São Paulo, de outro lado, justifica a autuação no fato de que o benefício fiscal foi concedido ao arripio da Lei Complementar nº 24/75.

Todavia, no que tange às operações oriundas da Zona Franca de Manaus, a Lei Complementar nº 24/75, no **art. 15, exclui a regra de autorização do CONFAZ, prévia, para a validade da outorga de benefício fiscal:**

"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."

Sendo a norma válida e vigente, é dever aplicá-la.

Por essa razão, é que **o lançamento de ofício deve ser cancelado.**

6807

04. Por sua vez, a Fazenda Pública, em especial apelo (fls. 6816/6856), afirma em síntese:

- a) Em preliminar, de que seria inaplicável a norma decadencial do artigo 150, §4º, devendo ser utilizado o artigo 173, I do CTN, pois nas situações de creditamento não haveria fato gerador de tributo, não se tratando de obrigação; destaca paradigmatis afirmando serem suficientes ao confronto;
- b) No mérito, diverge do entendimento interpretativo do decidido *a quo* em face do artigo 15 da LC 24/75; apresenta paradigmatis ao confronto;
- c) Alega sua inaplicabilidade por não recepção pela atual ordem constitucional;
- d) Alega, ainda, que a concessão de benefícios fiscais por um Estado implicaria em ônus aos demais entes políticos;
- e) Destaca que o alcance do artigo 15 da LC 24/75 restringe-se ao impedimento de contestação dos incentivos concedidos pelo Estado do Amazonas aos estabelecimentos ali localizados e relativos a tributos federais, porém, não impediria que outros Estados tomem medidas para não arcarem com o ônus destes incentivos unilaterais;
- f) Que a ausência de Convênio na concessão do benefício amazonense feriria o disposto no artigo 155, §2º, XII, "g" da CF/88, sendo que tal fato não poderia acarretar quaisquer efeitos ao Estado de SP;
- g) Que não se trata de declaração de inconstitucionalidade da lei amazonense, mas sim, de aplicação da legislação paulista;
- h) Destaca a aplicação do artigo 8º, I da LC 24/75;
- i) Conclui pela inaplicação do artigo 15 da LC 24/75 por não recepção constitucional;
- j) E, de forma subsidiária, se recepcionado que seu alcance eficaz seja restrito à não contestação dos incentivos amazonenses, porém, sem quaisquer influências sobre medidas protetivas a serem tomadas pelos outros Estados;
- k) Pede o provimento de seu recurso com o restabelecimento da exigência fiscal; destacando ausência de fato decadencial e a ilegitimidade dos benefícios fiscais usufruídos.

05. Em contrarrazões a contribuinte pede que o apelo especial fazendário não seja conhecido e, se o for, que lhe seja negado provimento. Neste sentido, destaca:

- a) Em preliminar, que o RESP fazendário seria inadmissível em face do disposto no artigo 28 da Lei 13.457/2009, que impede a apreciação de inconstitucionalidade por órgão julgante administrativo, sendo que a fundamentação recursal e paradigmatis de não recepção do artigo 15 da LC 24/75 restaria a tal apreciação equivalente; destaca doutrina e jurisprudência neste sentido;
- b) Destaca jurisprudência do STJ no sentido da aplicação do artigo 150, §4º do CTN na apreciação decadencial de situações envolvendo creditamento;
- c) Retrata sua interpretação pela recepção do artigo 15 da LC 24/75, com efeitos obstativos de quaisquer vedações aos demais entes políticos à exclusão ou à desconsideração dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas;
- d) Destaca que o princípio constitucional da não cumulatividade permite compensação de montantes devidos com montantes cobrados em operações anteriores, sendo que estes seriam resultado de incidência tributária e não de efetivo pagamento;

06. Há protesto por sustentação oral. Este o relatório

FUNDAMENTAÇÃO E DECISÃO

????????Da Preliminar de Decadência

07. O acórdão *a quo* resolveu pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN em face das infrações serem de creditamento indevido; assim, houve a preliminar exclusão por decadência dos itens 1.1 a 1.10 do DDF.

08. A FESP recorre em especial alegando a não decadência tendo em vista que deveria ser aplicado o artigo 173, I do CTN e não o artigo 150, § 4º do dispositivo complementar.

09. Razão assiste à FESP que apresentou paradigmatis servíveis ao confronto, pois tratam da mesma situação fáctica de autuação de creditamento indevido, com divergência interpretativa. Assim, o CONHECIMENTO resta superado.

10. Inaplicável a contagem do artigo 150, §4º do CTN pois neste o que se homologa não seria qualquer atividade, mas sim, a atividade normativa que estabelece relação jurídica em que o particular ocupa o pólo passivo de relação jurídica e não se pólo ativo, como sói ocorre no procedimento normativo de creditamento.

11. A atividade de autolancamento do caput do artigo 150, §4º do CTN é de antecipar pagamento, referindo-se expressamente à atividade do sujeito passivo e não do sujeito ativo. Trata-se, inclusive, de matéria constante da Súmula 9 do TIT:

Súmula 9 - Nas autuações originadas da escrituração de créditos indevidos de ICMS, aplica-se a regra decadencial disposta no art 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

12. Assim, seguindo a jurisprudência já firmada e sumulada desta corte, e com base nos fundamentos supra, CONHEÇO e DOU PROVIMENTO ao RESP fazendário, votando pela NÃO DECADÊNCIA em relação aos itens 1.1 a 1.10 da inicial, reformando o decidido *a quo* nesta parte.

?????????Do **MÉRITO**

13. O cerne da questão está na interpretação do artigo 15 da LC 24/75 na questão de sua recepção ou não pela atual ordem constitucional e do seu alcance eficaz.

14. A autuada teve seus créditos glosados em face de recebimento de mercadorias oriundas do Estado do Amazonas, onde fora concedido à respectiva remetente incentivos creditícios ausentes de Convênio CONFAZ.

15. AIIM fora cancelado em ordinário no entendimento da recepção do artigo 15 da LC 24/75, que prescreve a desnecessidade de Convênios na concessão de incentivos fiscais, cuja eficácia seria suficiente a obstar que São Paulo não aceite os créditos totais como destacado nos documentos fiscais de remessa interestadual e referentes a montantes devidos nas respectivas operações.

16. FESP se insurgiu em especial apelo com duas alegações: (i) a primeira baseada em diversa interpretação do artigo 15 da LC 24/75, destacando sua não recepção pela atual ordem constitucional e (ii) a segunda, subsidiária, de que o alcance do artigo 15, se aceito como recepcionado, não reste suficiente a obstar a glosa dos créditos efetivamente não cobrados pelo Estado do Amazonas em face do incentivo unilateral lá concedido.

17. Particular destaca em contrarrazões que o RESP não deva ser conhecido e, se conhecido, não provido.

?????????Do **conhecimento**

18. O RESP fazendário deve ser CONHECIDO, pois a situação fática de creditamento por recebimento de mercadorias advindo da ZFM albergadas por operações beneficiadas por incentivo fiscal unilateral é comum tanto aos presentes autos, como aos paradigmáticos destacados.

19. As diversas conclusões se deram em face de divergência interpretativa sobre a recepção ou não do artigo 15 da LC 24/75 e de seu alcance eficaz.

20. O acórdão *a quo* pela recepção e pela impossibilidade de se glosar o crédito em face de recebimento de mercadorias com operações incentivadas.

21. Paradigmáticos DRT CI 4004107/2012 e DRT CIII 205804/2007 pela não recepção e consequente legitimidade da glosa creditícia.

22. Paradigmático DRT 05 4041192/2014 pela recepção mas com alcance eficaz limitado, permitindo a glosa.

23. É o suficiente ao **CONHECIMENTO**, pois há divergência interpretativa da legislação aplicada à mesma situação fática.

?????????Da **questão de fundo**

24. Quanto à questão de fundo, sou pelo **PROVIMENTO do RESP fazendário, no mesmo sentido conclusivo do i. relator, Dr. MARCELO AMARAL, mas por fundamentos diversos**, pois apesar de entender recepcionado o artigo 15 da LC 24/75 devo, em interpretação sistemática, aceitar também, que a aplicação da regra geral do artigo 155, §2º, II da CF/88 resta aplicável ao caso, não havendo norma excepcional que socorra o particular na sua pretensão e no seu entendimento. Fundamento.

25. O princípio da não cumulatividade estampado constitucionalmente no artigo 155, §2º, I e II da CF/88 prescreve:

I - O ICMS 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 DF.

II - A isenção ou a **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 ou prestações anteriores.

26. O princípio constitucional da não cumulatividade permite a compensação dos débitos (imposto devido) com os créditos de cada operação (imposto cobrado em anterior operação), como verificamos da leitura do inciso I acima.

27. Por sua vez, o inciso II prescreve que se houver isenção ou não incidência na cadeia circulatória do ICMS, o sistema admitirá o não creditamento ou a anulação de crédito já realizado nos casos ali descritos.

28. Entendendo incidência tributária como coincidência de linguagem, temos que a não incidência resta presente quando impraticável tal coincidência.

29. O montante devido a título de tributo é resultado de incidência tributária, onde o fato (fato gerador) resta coincidente com a hipótese normativa correlata (verificação da subsunção), determinando coincidência linguística suficiente à qualificação de tal fato como jurídico, com a consequência determinada pela lei: o surgimento da relação jurídica obrigacional.

30. O efeito jurídico da concessão de benefícios creditícios é exatamente o oposto; pois temos que o efeito de tal concessão é a de não incidência tributária, já que seu critério temporal é a saída interestadual de mercadorias e seu único objetivo é o abatimento no montante devido (resultado de incidência tributária) de determinado valor a título de benefício.

31. A natureza jurídica deste crédito é diverso do crédito advindo da não cumulatividade; este dá-se por entrada de mercadorias aliada a montante cobrado em operação anterior; o crédito concedido pela lei amazonense é incentivo financeiro atribuído na saída de mercadorias do Amazonas, com o único objetivo de abater do montante devido um tanto incentivado não devido.

32. Se a finalidade do benefício é redutor de montante devido (resultado de incidência tributária), temos que seu perfil é diferencial, pois de valor incidente retira-se um montante não incidente: exatamente o valor fruto do benefício fiscal concedido, seja ele suportado por convênio autorizativo ou não.

33. Assim, o resultado da concessão de incentivos fiscais (regulares ou não) é uma não incidência tributária.

34. Esta a relação entre a não cumulatividade e o benefício fiscal concedido no Estado do Amazonas.

35. Vemos no dispositivo constitucional do art. 155, §2º, II que, salvo disposição em contrário da legislação, a não incidência provoca a impossibilidade do recebedor da mercadoria com tal ausência incidental de se creditar de qualquer valor, pois se não há montante devido no remetente (resultado de não incidência tributária), não haverá montante cobrado em anterior operação na ótica do adquirente da mercadoria.

36. E sem montante cobrado fica obstado o ato do adquirente da mercadoria de creditar-se, conforme interpretação do artigo 155, §2º, I da CF/88.

37. Portanto, a regra geral constitucional é a de que, uma vez concedido e utilizado benefício ou incentivo fiscal por parte de remetente de mercadoria, cria-se respectivo e proporcional obstáculo ao crédito por parte do adquirente.

38. Porém, a norma constitucional do artigo 155, §2º, II prescreve "*salvo determinação em contrário da legislação*"; o que significa que se o ordenamento infraconstitucional prescrever a manutenção do crédito, apesar da não incidência em face da concessão de benefício, o adquirente de mercadorias, nestas condições, pode se creditar desse valor não incidente no correspondente remetente.

39. Mesmo não havendo montante cobrado em anterior operação, é possível, de forma excepcional, com fundamento no artigo 155, §2º, II da CF/88, a legislação infraconstitucional permitir a escrituração a crédito por parte do adquirente. Esta a previsão singular constitucional.

40. Portanto, as prescrições concessivas de crédito nestas condições trazem situações favoráveis ao creditamento e não obstáculos à sua prática por parte dos adquirentes.

41. Neste sentido, examinemos o art. 8º, I da LC 24/75:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; [g.n.]

42. Temos que neste contexto o artigo supra não seria obstáculo ao creditamento; mas sim, um excepcional benefício, pois seria exemplo de aplicação do "*salvo determinação em contrário da legislação*" previsto no art. 155, §2º, II da CF/88.

43. A interpretação dos dispositivos seria: a regra geral constitucional da não incidência estaria presente na concessão de incentivos fiscais sempre, sejam regulares ou não. No entanto, se houver convênio CONFAZ, o artigo 8º, I da LC 24/75 garante ao estabelecimento adquirente a manutenção do crédito cheio (norma excepcional do "*salvo determinação em contrário da legislação*"; art. 155, §2º, II da CF/88); se não houver convênio CONFAZ, aplica-se a regra geral com o impedimento ao adquirente do creditamento respectivo.

44. Assim, resta constitucionalmente recepcionado o artigo 8º, I da LC 24/75.

45. Por sua vez, também resta recepcionado o artigo 15 da LC 24/75 que prescreve:

Art. 15 da LC 24/75 - 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.

46. Verifica-se que tal dispositivo retira a necessidade de celebração de convênio para as empresas que ali se instalarem. Portanto, quaisquer incentivos fiscais concedidos na Zona Franca de Manaus são regulares, produzindo todos os efeitos próprios de tal regularidade.

47. Nosso convencimento de sua recepção está na própria Constituição Federal que valida temporalmente o prescrito no artigo 15 da LC 24/75. Vide os artigos abaixo.

Art. 40 do ADCT- É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

48. Ora, expressamente a Lei Maior convalidou as situações excepcionais atribuíveis à Zona Franca de Manaus, inclusive em relação a incentivos fiscais; entenda-se, inclusive à sua concessão.

49. Recentemente, tal prazo fora normativamente dilatado:

50. Emenda Constitucional nº 83 de 05 de agosto de 2014 prorrogou prazo para a concessão livre de convênios autorizativos para os incentivos fiscais a serem concedidos às empresas estabelecidas ou que vierem a se estabelecer na Zona Franca de Manaus. Transcrevemos os artigos s. 92 e 92-A do ADCT.

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

51. Portanto, quanto à recepção do artigo 15 da LC 24/75, encontramos fundamento na CF/88.

52. Quanto às suas consequências, fazemos o seguinte raciocínio:

a) Se é concessão de benefício ou incentivo fiscal, seu efeito é de não incidência com relação ao montante que seria devido pela realização do fato gerador na saída de mercadorias da Zona Franca de Manaus; esta a regra geral;

b) O requisito-condição excepcional do artigo 8º, I da LC 24/75 (se tem convênio aceita-se o creditamento por parte do adquirente; se não tem convênio, aplica-se a regra geral da não incidência e do não creditamento por parte do adquirente) não alcançaria as operações beneficiadas na Zona Franca de Manaus, pois o válido, vigente e eficaz artigo 15 da LC 24/74, combinado com os artigos 92 e 92-A do ADCT, retiraria quaisquer condições à concessão de benefícios fiscais aos estabelecimentos instalados na região manauara, assim como, de aplicação de quaisquer normas da LC 24/75; destacamos novamente o artigo 15 da LC 24/75:

Art. 15 da LC 24/75 - 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.

c) Portanto, aparentemente, não encontramos na legislação infraconstitucional quaisquer dispositivos expressos que se encaixem no "salvo determinação em contrário da legislação" do art. 155, §2º, II da CF/88, como verificamos para aqueles não localizados na Zona Franca de Manaus; não haveria regra excepcional a dar suporte à manutenção do crédito, como o previsto no artigo 8º, I da LC 24/75;

d) Assim, a glosa dos créditos efetuadas pelas Fazendas Públicas, em relação aos adquirentes de mercadorias, cujas operações interestaduais sofreram concessão de benefícios na Zona Franca de Manaus, encontraria suporte constitucional;

e) Não há incompatibilidade em tal conclusão, pois o incentivo dado aos estabelecidos na ZFM fora facilitado em face da desnecessidade de Convênio CONFAZ; porém, como não há quaisquer outras previsões normativas a emprestar excepcional condição de manutenção de crédito, deve-se aplicar a regra geral constitucional do impedimento creditício ao adquirente, pois este o efeito genérico da não incidência tributária referente ao montante de tributo devido renunciado pelo Estado do Amazonas;

f) Constroem-se juridicamente os efeitos do artigo 15 da LC 24/75 em face interpretativa das prescrições normativas da posterior ordem ditada pela CF/88.

53. Assim, com estes fundamentos, no mesmo sentido conclusivo do culto relator deste especial, **CONHEÇO e DOU PROVIMENTO ao RESP fazendário**, restabelecendo a exigência fiscal *in totum*.

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

Juiz com voto-vista



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4039329-0	2014	4039329-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Pedidos de Vista:	EDISON AURÉLIO CORAZZA, ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES
Votos de Preferência:	JULIANO DI PIETRO, FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR

Confirmo o voto que preferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 24 de março de 2022
MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA
Juiz Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
 TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4039329-0	2014	4039329-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Votos de Preferência:	JULIANO DI PIETRO

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: JULIANO DI PIETRO

Ementa:

ICMS. ZONA FRANCA DE MANAUS. GUERRA FISCAL. GLOSA DE CRÉDITOS. LC 24/75. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO FAZENDÁRIO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO.

Relatório e Voto:

VOTO DE PREFERÊNCIA

Com a devida vênia a correntes de pensamento contrárias, pedi a presente preferência para aportar meu entendimento sobre a instigante questão dos créditos de ICMS na aquisição de mercadorias favorecidas com incentivos ou benefícios fiscais no âmbito da Zona Franca de Manaus.

Parabenizando o i. juiz relator, Dr. Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça, por seu voto muitíssimo bem estruturado e fundamentado, como lhe é próprio, acompanho-o quanto ao conhecimento do Especial e também quanto aos demais pontos controvertidos, mas ousou divergir acerca do mérito.

De início, cabe anotar o que prescrevia o parágrafo 6º do artigo 23 da Constituição Federal de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 1/69:

“Art. 23. **Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:**

(...)

II - **operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.**

(...)

§ 4º Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes daquele impôsto.

§ 5º A alíquota do impôsto à que se refere o item II será uniforme para tôdas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.

§ 6º **As isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.**

§ 7º O impôsto de que trata o item II não incidirá sôbre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

§ 8º Do produto da arrecadação do impôsto mencionado no item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos municípios. As parcelas pertencentes aos municípios serão creditadas em constas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal.” (destaques acrescidos)

Avançando ao Sistema Constitucional Tributário vigente, encontramos o mesmo mandamento no artigo 155, inciso XII, alínea “g”, da Lei Maior:

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

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

(...)

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)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - **cabe à lei complementar:**

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) **regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)" (...)." (destaques acrescentados)

O cotejo dos trechos destacados dos dispositivos constitucionais acima reproduzidos revela serem eles praticamente idênticos, com pequenas distinções impertinentes à análise que ora se efetua, revelando o inequívoco intuito constitucional de que o ICM, no Sistema anterior, e o ICMS, no Sistema vigente, somente podem ser objeto de isenções, incentivos e benefícios fiscais mediante deliberação dos Estados (e do Distrito Federal), mas sempre na forma definida em lei complementar.

Tal Lei Complementar é, de forma indisputada, a LC 24/75, devidamente recepcionada pelo Sistema Constitucional vigente. Tanto assim é que a própria Fazenda Estadual sempre se valeu, no tema da "Guerra Fiscal", das disposições de seu artigo 8º, inciso I ("ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria"), da referida Lei Complementar para glosar créditos do imposto quando da aquisição de mercadorias sujeitas a incentivos ou benefícios fiscal concedidos na origem à margem do CONFAZ.

Pois bem. Em seu artigo 15, assim dispõe a LC 24/75:

"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."

Desde logo assevero que a mim afigura-se cristalino que, sem qualquer mitigação temporal, tal dispositivo - na esteira do artigo 8º, inciso I, da mesma Lei, o qual torna nulo o ato concessivo de incentivos ou benefícios fiscais à margem do CONFAZ e ineficaz o crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria - excepciona as indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, com expressa vedação, destinada aos demais Estados da Federação, à exclusão daqueles incentivos ou benefícios fiscais.

Não se tem notícia de qualquer pronunciamento judicial aqui aplicável no sentido da não recepção do citado artigo 15 da LC 24/75 - ressaltando-se que o artigo 97 da CF/88 firma ser prerrogativa judicial a declaração de inconstitucionalidade de norma, originária ou superveniente -, razão pela qual decisão administrativa nesse sentido afrontaria diretamente o artigo 28 da Lei nº 13.457/2009:

"Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

III - em enunciado de Súmula Vinculante; (NR)"

Assim, não vejo qualquer possibilidade de manutenção da glosa de créditos de ICMS ora controvertida, porquanto tal conduta estatal está vedada expressamente por lei complementar, em harmonia com o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal de 1988.

Voltarei ao tema adiante. Porém, antes, em amparo ao desenvolvimento lógico do presente percurso intelectual, mostra-se importante perscrutar entendimentos em sentido oposto, sempre com honestidade intelectual e disposição de ser convencido.

Nessa empreitada, anoto, com base em outros processos sobre o tema por mim já enfrentados, que quem defende a possibilidade da glosa de créditos ora debatida assim o faz - sem querer apoderar-me de tais entendimentos, mas apenas tentando compreendê-los - sob fundamentos que podem ser assim sintetizados:

(i) a aplicação do artigo 15 da LC 25/74 estaria restrita aos incentivos fiscais concedidos sob a égide do ordenamento pretérito, eis que o artigo 40 do ADCT teria recepcionado apenas o plexo de normas vigente quando do advento da CF/88 e por esta recepcionados (tais quais dispostos no Decreto-Lei 288/67), não alcançando, pois, incentivos outros concedidos pelo Estado do Amazonas já sob o império da Constituição Federal vigente, os quais, se concedidos sem autorização sem Convênio, são nulos, impondo-se a glosa creditícia pelo Estado de destino; e/ou

(ii) o resultado da concessão de incentivos fiscais seria uma não incidência tributária e, na vigência da Constituição Federal de 1988, a não incidência "não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes" (art. 155, §2º, II, "a"), "salvo determinação em contrário da legislação", de modo que, conquanto não sejam nulos os incentivos concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus, eles veiculam hipóteses de não-incidência, para as quais não haveria autorização para a manutenção dos respectivos créditos na legislação infraconstitucional, sendo, pois, constitucional a glosa em foco.

Quanto ao primeiro entendimento acima sintetizado e desde logo pedindo escusas por qualquer má-interpretação que tenha eu feito dele - cabendo ainda ressaltar o enorme respeito que nutro pelo debate de ideias e, mais ainda, pelos ilustíssimos juízes desta Corte que comungam de tal entendimento -, retomo o quanto asseverado no início do presente voto, no sentido de que, tal qual a Constituição Federal de 1988, a Carta pretérita igualmente impunha (art. 23, §6º) que "isenções" fossem concedidas nos termos fixados convênio, conforme disposição de lei complementar, sendo tal lei complementar justamente a LC 24/75.

Por conseguinte, a exigência de Convênio já era impositiva para a concessão de "isenção" de ICMS por qualquer Estado, à exceção do Estado do Amazonas para as indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus. Consequentemente, a ausência de Convênio não torna tais incentivos nulos também sob a égide da Constituição de 1988. Aliás, vale frisar que a segunda corrente de entendimento acima destacada igualmente não considera nulos tais incentivos, conquanto seja favorável à glosa de créditos do ICMS na situação presente.

Ademais, creio eu que tal questão desvincula-se do quanto disposto no Decreto-Lei nº 288/67, que em seu "Capítulo II" realmente trata de incentivos fiscais outros, os quais, porém, não limitam o alcance do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (com prazo prorrogado por força dos artigos 92 e 92-A também do ADCT), que dispõe:

"Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus."

Tal dispositivo constitucional tem em meu sentir alcance muito mais amplo, buscando a concretização do espírito constitucional em prol do desenvolvimento da região amazônica expresso em seu artigo 3º, III ("Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (...) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais"), não se limitando a um congelamento de um *status quo*.

Aliás, sobre o tema o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 592.891 na sistemática de repercussão geral definiu a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Explique-se que, naquele feito, defendia a União a glosa de tais créditos por força do artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal - ou seja, justamente com base no superveniente Sistema Constitucional Tributário -, o qual veda o creditamento do IPI na aquisição de insumos não tributados, tais quais aqueles oriundos da Zona Franca de Manaus.

Enfrentando o tema com serenidade mesmo diante da consolidação da jurisprudência da Suprema Corte de forma contrária ao creditamento do IPI na aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem não tributados na origem em situações não excepcionais, a Ministra Rosa Weber assim consignou em seu voto vencedor:

"(...)

Trata-se, a instituição da ZFM, repito, de uma opção legítima do Constituinte originário, que entendeu por bem, ao delinear os contornos da República Federativa do Brasil, nela inserir um espaço peculiar, uma

verdadeira fissura, por assim dizer, na estrutura de outro modo simétrica da Federação. Levados a sério, aos preceitos inscritos nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT não pode ser atribuída exegese que lhes retire a densidade normativa. Subordinar o regime especial de isenção instituído pela norma de estatura constitucional preservadora da Zona Franca de Manaus à regra de creditamento do art. 153, § 3º, II, da CF, que, de fato, pressupõe cobrança anterior, vai, na minha compreensão, contra o sentido expresso da Constituição, e esta é que há de ser reverenciada, nos seus arts. arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, e, no art. 40, caput, do ADCT. (...).” (destaques originais)

Não é demais transcrever também a ementa do julgado acima analisado:

“TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. **O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito** dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. **O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo.** A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. Recurso Extraordinário desprovido.” (Plenário. J. 25/04/2019, p. 20/09/2019)

Nesses termos e ante a impossibilidade de se limitar neste âmbito judicante, seja por inconstitucionalidade, seja por uma espécie de interpretação conforme a Constituição, o alcance do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, permanece “vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas”, seja no que se refere a incentivos anterior à Constituição Federal de 1988, seja em relação a incentivos a ela posteriores.

E nem se diga que o STF, quando do julgamento da ADI-MC 1799, da ADI-MC 2348 ou ainda da ADI 310, teria limitado o alcance do artigo 15 da LC 24/75 a benefícios fiscais atinentes ao ICMS (ICMS) anteriores à CF/88. Ora, em todos aqueles julgados – **anteriores todos eles ao julgamento do RE 592.891 (Tema 332)** – tratava-se de pretendidas alterações diretas ao plexo de incentivos veiculados pelo Decreto-Lei 288/67 (ADI-MC 2348: afronta, pela MP 2.037-24, ao art. 40 do ADCT ao determinar que as vendas à ZFM não seriam isentas da COFINS; ADI-MC 1799: ofensa, pela MP 1.614-16, ao art. 40 do ADCT ao suspender a aprovação de novos projetos na Zona Franca e Manaus; e ADI 310: ofensa, pelos Convênios 1, 2 e 6/90, ao art. 40 do ADCT por restringirem a equiparação da ZFM ao exterior para fins de remessas de mercadorias), sendo tais julgados, além de impertinentes em razão de seus específicos objetos, carentes de qualquer orientação pretoriana no específico sentido de que o artigo 15 da LC 24/75 teria aplicação limitada.

E ainda lançando mão do quanto asseverado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 592.891 (Tema 332), acredito que tais razões de decidir oriundas do intérprete máximo da Constituição Federal prestam-se igualmente para refutar a segunda linha de entendimento por mim livremente sintetizada alhures (“ausência de crédito ante a não incidência na operação anterior”). Isso, porque aquelas razões de decidir do STF claramente excepcionam, da regra geral de anulação do crédito, a não incidência do imposto por força de benefício ou incentivo fiscal própria da Zona Franca de Manaus, tal qual ocorre lá com o crédito do IPI e aqui com o crédito de ICMS, em respeito sobretudo ao desígnio constitucional de diminuição das desigualdades regionais. Ou seja, as regras do Sistema atual, gerais, atinentes à anulação de créditos por conta de isenções ou incentivos na origem – ou ainda não incidência, como se queira – **não se aplicam à excepcionalidade da Zona Franca de Manaus.**

Além disso, ainda que assim não fosse, retomo, sem cansativa repetição, o entendimento de que o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, por ser a lei complementar a que alude o artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal, é com ela totalmente compatível e não possui qualquer limitação temporal, estando plenamente vigente e sendo aplicável também a incentivos e benefícios concedidos pelo Estado do Amazonas ao tempo da novel ordem constitucional a indústrias estabelecidas na Zona Franca de Manaus.

Em confirmação de tal afirmação, basta imaginar que, não existisse o artigo 15 na LC 24/75 e o legislador nacional, hoje, incluísse-o naquela Lei Complementar, invalidade alguma haveria, porquanto plenamente harmônica com a Constituição Federal de 1988, especialmente com seu já citado artigo 3º, inciso III. Daí que acredito eu, com ainda mais força, ofender o artigo 28 da Lei nº 13.457/2009 supor, sem expressa determinação legal ou do STF nesse sentido, que o artigo 15 da LC 24/75 não alcançaria incentivos e benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas já sob a égide da CF/88.

Tano assim é que o Convênio 190/2017, o qual pretendeu pacificar a “Guerra Fiscal” mediante convalidação de incentivos e benefícios fiscais concedidos à margem do COFAZ, estatui logo em sua Cláusula Primeira, §3º, que:

“§ 3º O disposto neste convênio não se aplica aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, nos termos do art. 15 da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ambos com fundamento no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal.”

Evidentemente tal restrição não decorre do entendimento de que poderiam ser convalidados incentivos ou benefícios de outros Estados que não o do Amazonas, mas sim da inegável circunstância de que os incentivos concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus não necessitam de qualquer convalidação, o que, por força do quanto disciplinado no citado Convênio, aplica-se também aos créditos apropriados pelos adquirentes das mercadorias ali originadas com destino a outros Estados, que igualmente não necessitam de convalidação.

Nesses termos, **CONHEÇO DO RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO**, mas **NEGO-LHE PROVIMENTO** pela impossibilidade da glosa dos créditos concedidos pelo Estado do Amazonas à Recorrente, localizada na Zona Franca Manaus.

Sala de Sessões, 24 de março de 2022.

Juliano Di Pietro

Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4039329-0	2014	4039329-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Votos de Preferência:	FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

Ementa:

ICMS. Crédito indevido. Aquisição de mercadorias. Fornecedora situada na Zona Franca de Manaus. Benefício fiscal não aprovado no CONFAZ. A parcela do imposto não cobrada na etapa anterior não autoriza o crédito para compensação com as operações subsequentes. Legitimidade do Estado do Amazonas para conceder benefícios fiscais a operações internas realizadas na Zona Franca de Manaus, sem a necessidade de Convênio CONFAZ, conforme art. 15 da LC 24/75. Possibilidade que não alcança a concessão de benefícios fiscais em operações interestaduais. Interpretação conforme o regramento que instituiu a Zona Franca de Manaus (Decreto-Lei 288/67).

Relatório e Voto:

VOTO DE PREFERÊNCIA

O caso dos autos trata de conhecido tema desta Corte, a saber a descon sideração de créditos em operações de aquisição de mercadorias provenientes de contribuinte situado na Zona Franca de Manaus, em operações sujeitas a benefício fiscal não aprovado pelo CONFAZ.

Parece-me que o ponto central orbita o alcance do artigo 15 da Lei Complementar 24/75. Segundo penso, referida norma exclui da apreciação e aprovação no âmbito do CONFAZ apenas a concessão de benefício fiscal, a exemplo de crédito outorgado, pelo Estado do Amazonas, aos contribuintes localizados nas áreas incentivadas, em relação às aquisições de mercadorias provenientes de outros Estados. Isso porque, sendo isentas do ICMS as remessas de mercadorias àquela região do país, o adquirente manauara não teria direito a crédito o que anularia ou até oneraria sua aquisição, mitigando o espírito do benefício constitucionalmente estabelecido. Assim, o Estado do Amazonas fica autorizado a outorgar o crédito nesta específica situação, sem a necessidade de aprovação no CONFAZ.

Com efeito, a Zona Franca de Manaus, criada pelo Decreto-Lei 288/67 (norma recepcionada pela Constituição Federal com status de lei complementar), fora instituída com o objetivo de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento.

"DECRETO-LEI Nº 288, DE 28 DE FEVEREIRO DE 1967.

CAPÍTULO I

Das finalidades e localização da Zona Franca de Manaus

Art 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos." (g.n.)

O artigo 3º do referido Decreto-Lei estabelece que a **entrada de mercadorias** estrangeiras na Zona Franca **para consumo interno**, industrialização ou utilização na agropecuária e pesca será isenta dos impostos de importação e sobre produtos industrializados:

"Art. 3º - A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados." (g.n.)

Por sua vez, o artigo 49 do mesmo Decreto-Lei condiciona as isenções dos impostos federais à concessão de crédito do ICMS devido pelas operações realizadas dentro daquela área:

"Art. 49 - As isenções fiscais previstas neste decreto-lei somente entrarão em vigor na data em que for concedida:

I - pelo Estado do Amazonas, crédito do imposto de circulação de mercadorias nas operações comerciais dentro da Zona, igual ao montante que teria sido pago na origem em outros estados da União, se a remessa de mercadorias para a Zona Franca não fosse equivalente a uma exportação brasileira para a estrangeiro;" (g.n.)

A leitura que faço dos referidos dispositivos normativos me leva à conclusão de que os benefícios fiscais previstos no ordenamento jurídico pré-constituição de 1988, recepcionados por esta nos termos do art. 40 do ADCT, a serem concedidos pelo Estado do Amazonas às empresas integrantes da Zona Franca de Manaus referem-se às operações comerciais realizadas dentro dessa área, e não fora dela.

Observe ainda, o quanto previsto nos artigos 6º, 7º e 8º do Decreto Lei 288/67, que determinam, em síntese, que as mercadorias beneficiadas pelos incentivos fiscais da Zona Franca sujeitam-se ao pagamento de todos os impostos, caso remetidas a qualquer ponto do território nacional.

"Art. 6º - As mercadorias de origem estrangeira estocadas na Zona Franca, quando saírem desta para comercialização em qualquer ponto do território nacional, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos de uma importação de exterior, a não ser nos casos de isenção prevista em legislação específica.

Art. 7º - Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do imposto sobre importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e suposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB). (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

Art. 8º - As mercadorias de origem nacional destinadas à Zona Franca com a finalidade de serem reexportadas para outros pontos do território nacional serão estocadas em armazéns, ou embarcações, sob controle da Superintendência e pagarão todos os impostos em vigor para a produção e circulação de mercadorias no país." (g.n.)

Nesse sentido, os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas não submetidos à aprovação do Confaz, por força do disposto no artigo 15 da LC 24/75, são aqueles que geram efeitos dentro da Zona Franca de Manaus, quais sejam os créditos de ICMS concedidos nas operações internas. Não se trata aqui de uma limitação da interpretação do art. 15, conforme a Constituição, mas sim interpretação que me parece revelar qual o efetivo alcance do ordenamento jurídico pré-constitucional, que deve ser respeitado, porém no limite do seu alcance.

No tocante à Lei Complementar 160/2017 e Convênio ICMS 190/2017, ao excluir da convalidação os benefícios concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus, de fato gera uma situação inusitada, pois por óbvio, decorre do entendimento de que os referidos benefícios não careceriam de convalidação. Insustentável pensar que se deixou de fora da convalidação a Zona Franca de Manaus, justamente a área protegida pelo legislador Constitucional.

Não obstante, a motivação que levou o legislativo, ao redigir a LC 160/2017, não necessariamente condiciona a interpretação normativa, seja por este colegiado administrativo, seja pelo próprio Poder Judiciário que, ao se debruçar sobre o tema, poderá vir, eventualmente, manifestar conclusão diversa daquela que imbuíu a conformação das normas de convalidação.

Pelo exposto, acompanho o d. relator, Dr. Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça, seja no tocante à decadência, seja pela legitimidade da glosa do crédito das operações de que tratam os autos.

Câmara Superior.
Fábio Henrique Bordini Cruz
Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
 TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4039329-0	2014	4039329-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Pedidos de Vista:	EDISON AURÉLIO CORAZZA, ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES
Votos de Preferência:	JULIANO DI PIETRO, FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): CONHECIDO INTEGRALMENTE. PROVIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): Conhecido Integralmente. Provido.

JUIZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:

MARIA AUGUSTA SANCHES

VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

RODRIGO PANSANATO OSADA

CACILDA PEIXOTO

VOTO DE VISTA: EDISON AURÉLIO CORAZZA

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): Conhecido Integralmente. Provido.

VOTO DE VISTA: ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES (Presidente)

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): Conhecido Integralmente. Provido.

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: JULIANO DI PIETRO

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): Conhecido Integralmente. Não Provido.

JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE PREFERÊNCIA:

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

AUGUSTO TOSCANO

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

ALBERTO PODGAEC

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): Conhecido Integralmente. Provido.

São Paulo, 24 de março de 2022
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

7241
ePAT
processo administrativo tributário eletrônico

AUTUADO
CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.

IE
392096020110

CNPJ
19900000003949

LOCALIDADE
Jacarei - SP

AIIM
4039329-0

JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 24 de março de 2022
Tribunal de Impostos e Taxas