



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4042462-5	2014	4042462-5	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO SA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	NÃO

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS**

**Ementa:**

Infração relacionada: Creditamento indevido do imposto decorrente de operações interestaduais beneficiadas por incentivos fiscais da ZFM, unilateralmente concedidos pelo Estado do AM, em confronto com a disciplina constitucional e infraconstitucional da matéria. RECURSO ESPECIAL DA d. FAZENDA PÚBLICA. CONHECIMENTO e PROVIMENTO: Paradigmas aptos para conhecimento e aferição do dissídio de interpretação da legislação. Incidência restritiva do artigo 15 da LC nº 24/75 (interpretação conforme a Constituição, cf. parecer AGU nos autos da ADI nº 4.832/SP). Não transferência dos custos para outros entes federativos. Desnecessidade do Estado de SP promover controle concentrado de constitucionalidade para aplicar sua legislação vedativa. Validade, vigência e eficácia do art. 36, § 3º, LE nº 6374/89.

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

1. Cuida-se de **Recurso Especial**, interposto pela FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO, aparelhado legitimamente por ato da d. Diretoria da Representação Fiscal, com razões encartadas às fls. 567/646 (colacionando extensa carga paradigmática, conforme se colhe das fls. 647/908), com o intuito de alinhar seu inconformismo em face da **decisão unânime de fase ordinária**, emanada da C. 3ª Câmara Julgadora deste E. Tribunal, colacionada às fls. 558/3, que deu provimento ao Recurso Ordinário, afastando a exigência fiscal veiculada pelo auto de infração e imposição de multa – AIIM nº 4.042.462-5, de fls. 1/2.

Com o que, o relato acusatório fiscal tomou a presente conformação:

**I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO:**

1. **Creditou-se indevidamente** de ICMS, no montante de R\$ 1.016.160,72 (um milhão e dezesseis mil, cento e sessenta reais e setenta e dois centavos) nas datas e valores especificados no demonstrativo ANEXO I, **referente ao ICMS destacado nas notas fiscais de recebimento de mercadoria no seu estabelecimento, recebidas em operações interestaduais do estabelecimento BRASFANTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DA AMAZÔNIA LTDA CNPJ N°009271762/0001-05, 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 2826/2003 no seu Estado regulamentada pelo Decreto nº23994/03 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 incisos 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, 9º e 10º, do RICMS/00 (Dec. 45490/00).

**II - INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO:**

2. **Creditou-se indevidamente** de ICMS, no montante de R\$ 4.600.328,10 (quatro milhões, seiscentos mil, trezentos e vinte e oito reais e dez centavos) nas datas e valores especificados no demonstrativo ANEXO II, **referente ao ICMS destacado nas notas fiscais de recebimento de mercadoria no seu estabelecimento, recebidas em operações interestaduais do estabelecimento BRASFANTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DA AMAZÔNIA LTDA CNPJ N°009271762/0001-05, localizado no Estado do Amazonas.**

O valor acima **não foi anteriormente cobrado no Estado de origem**. Embora o ICMS tenha sido destacado no nas notas fiscais, o remetente é **signatário do benefício fiscal concedido pela lei nº 2826/2003 no seu Estado regulamentada pelo Decreto nº23994/03 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 incisos 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 10, da Lei 6.374/89.

2. Em minha apreensão, a “**ratio decidendi**” da r. decisão administrativa hostilizada pautou-se nos seguintes pontos, que sintetizo:
- i.) em sede de preliminar, entendeu que **não haveria óbice para o prosseguimento do presente processo administrativo diante do processo de recuperação judicial** (relacionado ao Processo nº 1001790-97.2017.8.26.0101, 1ª Vara Cível da Comarca de Caçapava-SP), pois seu objeto é o de aperfeiçoamento da constituição do crédito tributário, considerada como fase anterior a eventual fase de execução;
  - ii.) em análise de mérito, provê o recurso ordinário, nos limites: da interpretação que promove da disposição do **artigo 15 da Lei Complementar nacional nº 24/75**, entendeu que, a partir da recepção do referido dispositivo normativo, seria **vedado ao Estado de São Paulo, unilateralmente, o benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas**, considerando: ii.1.) que do conflito entre os comandos normativos do artigo 15 da lei complementar referida e a disposição do artigo 36, § 3º, da Lei estadual paulista nº 6.374/89, prevaleceria a normatividade daquela pelo **princípio da hierarquia**; ii.2.) situação jurídica que só poderia ser expurgada por **judicialização junto ao E. Supremo Tribunal Federal**.
3. Nesses termos, a síntese do **questionamento recursal** da d. Fazenda Pública, com a finalidade de determinação - do entendido - **dissídio judicante** próprio dessa fase recursal, e, conseqüente, reforma da r. decisão recorrida e restabelecimento da exigência fiscal:
- i.) argumenta no sentido do **não óbice do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 para a manutenção da exigência fiscal**.  
No ponto, para suportar seu apelo, indica, como se paradigmas fossem, os arestos:
    - i.1.) Processo **DRT 16-4049526/2015**, Sétima Câmara Temporária, sessão de 03/06/2016, colacionada às fls. 647/52.
    - i.2.) Processo **DRT 05 – 4041192/2014**, Quarta Câmara Julgadora, sessão de 03/11/2015, colacionada às fls. 653/68.
    - i.3.) Processo **DRT 14 – 4037837/2014**, Quinta Câmara Julgadora, sessão de 24/11/2015, colacionada às fls. 669/94.
    - i.4.) Processo **DRTC I – 4004107/2012**, Nona Câmara Julgadora, sessão de 04/07/2014, colacionada às fls. 695/709.
    - i.5.) Processo **DRT 16 – 1084787/2011**, Sétima Câmara Julgadora, sessão de 14/08/2012, colacionada às fls. 710/29.
    - i.6.) Processo **DRTC III – 205804/2007**, Quarta Câmara Julgadora, sessão de 05/12/2008, colacionada às fls. 730/48.
    - i.7.) Processo **DRTC II – 524903/2006**, Câmaras Reunidas, sessão de 11/03/2010, colacionada às fls. 749/83.
  - ii.) argumenta no sentido da desnecessária **judicialização junto ao Supremo Tribunal Federal** de comando normativo de outro Estado pelo Estado de São Paulo.  
Entende a d. Recorrente não se trataria de promover o controle concentrado de constitucionalidade do aparato legal amazonense, mas antes da aplicação do preceito normativo paulista – artigo 38 da Lei estadual nº 6374/89 – para se exigir o imposto indevidamente creditado, uma vez que não teria sido anteriormente cobrado.  
No ponto, para suportar seu apelo, indica, como se paradigmas fossem, os arestos:
    - ii.1.) Processo **DRT 16-4049526/2015**, Sétima Câmara Temporária, sessão de 03/06/2016, colacionada anteriormente às fls. 647/52, e agora **reinstruído** às fls. 784/9;
    - ii.2.) Processo **DRT CII – 524903/2006**, Câmaras Reunidas, sessão de 11/03/2010, colacionada anteriormente às fls. 749/83, e agora **reinstruído** às fls. 790/824;
    - ii.3.) Processo **DRT 16 – 1084787/2011**, Sétima Câmara Julgadora, sessão de 14/08/2012, colacionada anteriormente às fls. 710/29, e agora **reinstruído** às fls. 825/44;
    - ii.4.) Processo **DRT CII – 872561/2006**, Terceira Câmara Julgadora, sessão de 27/11/2008, colacionada às fls. 845/76;
    - ii.5.) Processo **DRT 05 – 638004/2005**, Quinta Câmara Julgadora, sessão de 22/03/2007, colacionada às fls. 877/908.
4. Por sua parte, em contrarrazões nessa sede de Recurso Especial, às fls. 917/26, a d. Recorrida, argumenta, essencialmente, no sentido do **não conhecimento** do apelo especial fazendário, em razão da sua considerada inviabilidade para a demonstração precisa da divergência requerida pela regência normativa; **subsidiariamente**, se conhecido, há que ser **desprovido** o apelo especial, uma vez que a r. decisão recorrida estaria consonante com o entendimento dado à matéria pela judicância administrativa e judicial.
5. Cuida-se do relato, com o que, diante da **consignação de protesto por sustentação oral, de fls. 917 e 926** – a ser oportunamente registrado em ata de julgamento eletrônica -, suspende-se o presente para sua realização, guardando conformidade com as disposições do artigo 109 do Decreto nº 54.486/09.

6. Afiro, de início, que o contraditório foi plenamente exercido, restando assentado nas razões e contrarrazões resultantes da recorribilidade especial, respectivamente, às fls. 567/646 e 917/26. Tem-se, ao final, presentes e regulares pressupostos recursais objetivos e subjetivos mínimos para o seu desenvolvimento processual válido. Logo, **cumprido positivamente o juízo de admissibilidade recursal especial**, conforme ato da d. Presidência do Tribunal de Impostos e Taxas de fls. 912.

7. Entendo ser necessário, introdutoriamente, apontar um **equacionamento temporal** que a matéria recebeu, substancialmente quanto à **recepção da Lei Complementar nº 24/75** pela ordem constitucional da Constituição Federal de 1988.

Tomou que no **exame de constitucionalidade do E. Supremo Tribunal Federal promovido na ADI nº 310/AM, publicada em 09 de setembro de 2014**, assentou, em seus estreitos dizeres, que o quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária. Nesta medida, é certo que, posteriormente a esse julgamento do Pretório Excelso, **o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 toma-se, mesmo que indiretamente, como recepcionado** (entendimento, esse – de mudança quanto à recepção do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75).

De forma que, eventual discussão acerca da **não recepção do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75**, e construções assentadas em decisões paradigmadas, assim consideradas, **não se revelam, na atualidade, viáveis**.

8. Assim posta a matéria na sua ordem geral, passo em revista - de modo cadencial -, presentes nos **fundamentos determinantes da r. decisão atacada e nos argumentos pelas questões jurídicas postas**, conforme **conjugação dos tópicos de nº 2 e nº 3** desse:

8.1. quanto ao **fundamento determinante da r. decisão recorrida, com base na interpretação que empreende da disposição do artigo 15 da Lei Complementar nacional nº 24/75, no sentido da vedação às demais unidades federativas estaduais e distrital de excluir, unilateralmente, o benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas**: sustentando-se na **prevalência normativa** do dispositivo complementar frente à normatividade do artigo 36, § 3º, da Lei estadual paulista nº 6.375/89, bem como na necessária e prévia **judicialização junto ao E. Supremo Tribunal Federal**, para que se promova qualquer glosa de benefícios fiscais.

As razões recursais associadas vão se debruçar em:

8.2.1. do pleito do **não óbice do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 para a manutenção da exigência fiscal**.

Entende a d. Recorrente, após perpassar a cadeia de positivação relacionada à matéria – ordem constitucional e infraconstitucional – que a interpretação a ser empreendida ao artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, **não poderia ser de amplitude irrestrita, sob pena de provocar um descompasso do federalismo**, em que o Estado do Amazonas encontrar-se-ia em posição privilegiada com relação aos demais entes federativos (Estado e Distrito Federal).

Alinha, para o ponto, como decisões paradigmadas o quanto decidido nos Processos **DRT 16–4049526/2015** (de fls. 647/52); **DRT 05 – 4041192/2014** (de fls. 653/68); **DRT 14 – 4037837/2014** (de fls. 669/94); **DRTC I – 4004107/2012** (de fls. 695/709); **DRT 16 – 1084787/2011** (de fls. 710/29); **DRTC III – 205804/2007** (de fls. 730/48); e **DRTC II – 524903/2006** (de fls. 749/83), promovendo, para tanto, o cotejo simples às fls. 608/13 e correspondente cotejo analítico às fls. 576/608 e 614/21.

Decisões essas que, de suas partes, apresentam como um dos seus fundamentos determinantes decisórios, sobretudo quando se toma do referido “decisum” às fls. 560/1, de que **o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 não autorizaria o Estado do Amazonas a conceder, sem o aval do CONFAZ, benefícios fiscais às empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus em relação às operações interestaduais**. Foram decisões tiradas perante o benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas (“Crédito estímulo” – Lei estadual amazonense nº 2.826/2003) (**temática da “guerra fiscal”**)

Entendo, portanto, a inegável presença de similitude fática – adstrita, em caso, à **mesma questão** do alcance da normatização do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 – e suficiente, para o **conhecimento da questão recursal construída**, uma vez que as decisões paradigmadas apontadas são habilitadores do dissídio judicante em torno da questão, permitindo-se a análise da divergência cotejada (como entendo: a concepção de dissídio judicante que se revela quando diversas as soluções postas sobre a mesma questão – cfr. RE 116.116-MG, Min. MOREIRA ALVES).

Com isso, passo ao **exame do mérito**.

À vista dos limites da controvérsia instalada, pertinente alinhar os excertos das normas legal e constitucional – artigos 15 da Lei Complementar nº 24/75 e 40 do ADCT:

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 impositação, 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)

Saliento que, **do mesmo modo como considerado pela r. decisão recorrida**, o prazo estabelecido pelo artigo 40 do ADCT foi majorado pelas Emendas Constitucionais – EC's – nº 42 e 83, fixado, com a sua publicação, o prazo de 50 (cinquenta) anos, na conformidade dos artigos 92 e 92-A, ambos do ADCT.

Por sua vez, apreendo que no julgamento da **ADI nº 310-AM** (cf. <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=256516418&ext=.pdf>. Acesso em: 10 out. 2019), o E. Supremo Tribunal Federal analisou a revogação de **benefícios fiscais anteriores à atual Constituição Federal**, relativos a **operações de remessa de bens à Zona Franca de Manaus**. No caso dos autos, **diversamente, discutem-se operações de saída de mercadorias da Zona Franca de Manaus com benefícios fiscais fundados em normas editadas pelo Estado do Amazonas em 2003** (Lei Estadual nº 2.826, de 29/09/2003; Decreto nº 23.994, de 29/12/2003; e da Resolução nº 0009/2004 – GSEFAZ (DOE 31/03/2004), encartadas às fls. 75/167).

Concluo, nesse ponto, **descabida qualquer referência que se possa construir com relação ao julgado do E. STF na ADI nº 310-AM**, pois **esse julgado pretoriano reconheceu – frise-se - a recepção do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 referente a benefícios fiscais anteriores à Constituição Federal de 1988**, e **não de forma ampla e ilimitada** – como poderia se fazer crer.

Nesse sentido, é o quanto concebo do excerto da ementa em conformidade com o voto condutor da relatoria da MINISTRA Cármen Lúcia:

3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, **obviamente, da legislação pré-constitucional**, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. (grifos nossos)

Inegável – entendo – que se **mantiveram os benefícios fiscais existentes quando da promulgação da Constituição Federal de 1988**, situação jurídica que **não se confunde, obviamente, com aquela decorrente dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Estado do Amazonas no ano de 2003**, sendo esse o núcleo do presente lançamento tributário, que veda o creditamento do ICMS, que – nos termos do comando constitucional do artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal de 1988 e das disposições normativas infralegais específicas da Lei Complementar nº 24/75 - **só se torna apropriável mediante a celebração de convênio entre os entes federados interessados**, sob pena de transferência indevida do custos do benefício fiscal concedido a outros entes federados.

No mesmo toar – impossibilidade de concessão de benefícios fiscais do ICMS de maneira unilateral - apreendo a doutrina de Heleno Taveira Torres:

**Nenhuma lei interna pode promover, unilateralmente, regime diverso da isenção autorizada em convênio.** Em vista disso, qualquer convênio que cria isenção não poderá ser objeto de modificação interna, sequer por lei ordinária, salvo naquilo que o Convênio autoriza. Nunca se pode esquecer que a concessão de isenções é matéria sob reserva expressa de lei. Conforme o art. 150, §6º, qualquer isenção a impostos só poderá ser concedida mediante lei estadual específica. Portanto, em qualquer matéria, os estados só poderão isentar de impostos situações ou contribuintes mediante exercício de legalidade. **Esta reserva de legalidade, porém, foi excepcionada na mesma disposição pela Constituição em matéria de ICMS, pelo aposto 'sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º XII, 'g', exclusivamente em favor dos convênios.** Diante disso, a legalidade estadual há de ceder à forma estabelecida em **convênio firmado e ratificado internamente, até que sobrevenha sua revogação.** Conclui-se, assim, da leitura dos preceitos constitucionais aplicáveis, que lei específica estadual não pode revogar qualquer benefício ou isenção em matéria de ICMS, **em virtude da excepcionalidade prevista no art. 150, §6º, CF, por aplicação do art. 155, §2º, XII, 'g', pelo qual as isenções em matéria de ICMS ficam subordinadas unicamente ao regime da Lei Complementar, sobre a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.** (“In” “Comentários à Constituição do Brasil”, (coord.) J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet, Lenio Luiz Streck e Léo Ferreira Leony, Editora Saraiva, São Paulo, 2013, pp. 1722/1723). (grifos nossos)

Afiro que essa específica posição encontra abrigo na jurisprudência do E. Tribunal de Justiça de São Paulo – **que se alinha também como razão de decidir** – no sentido de que, independentemente da normatividade do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, resta inaceitável a transferência do custo dos benefícios fiscais do ICMS para os demais entes federativos, ou seja, **inaceitável a externalização do benefício fiscal.** É o quanto se tem da decisão da Apelação Cível nº 0016432-18.2012.8.26.0053, da 12ª Câmara de Direito Público, na relatoria do Desembargador Venício Salles, datada de 16 de outubro de 2013:

Para o “aproveitamento” de crédito não pago, de mister a celebração de convênio entre todos os Estados da Federação e o Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar nº 24/75. **A concessão unilateral de benefício por um Estado membro não pode repercutir nos outros Estados da federação, que tomando como exemplo o caso dos autos, serão os diretamente afetados pelo**

**benefício. Ora, se aceitarmos o creditamento, o Estado de São Paulo estará pagando pelo benefício dado pelo Estado do Amazonas o que é impensável.**

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.** (grifos nossos)

Ademais, o entendimento – não de forma ampla e ilimitada da incidência do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 – **encontra-se plenamente de acordo com a posição exarada pela d. Advocacia Geral da União – AGU - nos autos da ADI nº 4.832-SP** (rel. Min. Rosa Weber), em trâmite perante o E. Supremo Tribunal Federal, discutindo as normas específicas editadas pelo Estado do Amazonas no ano de 2003 (Lei estadual nº 2.826/03 e correspondente Decreto nº 23.994/03) veiculando entendimento pela **“interpretação conforme a Constituição” do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75**, contingenciando – nesses termos - o âmbito de aplicação da norma internamente.

No ponto, a literalidade das razões daquela instituição, que também se incorpora à presente razão de decidir:

De modo diverso, considerando-se que **não há, nos autos, qualquer menção à existência de convênio estabelecido no âmbito do CONFAZ que autorize a concessão de tais benefícios, as disposições legais impugnadas não podem ser validamente aplicáveis aos contribuintes que não integram a Zona Franca de Manaus, sob pena de violação ao mencionado artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal.**

Por essa razão, constata-se a **validade das disposições atacadas, desde que lhes seja conferida interpretação conforme a Constituição** no sentido de que sua **incidência restringe-se às indústrias instaladas ou que venham a instalar-se na Zona Franca de Manaus.** (grifos nossos)

A técnica de decisão pelo E. Supremo Tribunal Federal da **“interpretação conforme a Constituição” - é certo - pauta-se no fato de que a norma que se submete ao controle concentrado de constitucionalidade, dentre as suas várias interpretações possíveis, existe uma que a compatibiliza com o corpo constitucional.** Com efeito – da forma do quanto apreendo do entendimento da d. AGU –, o controle de constitucionalidade do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, deve tomar em consideração aquela que permita a compatibilidade do referido artigo com o comando constitucional de regência dos benefícios fiscais do ICMS entre os entes federativos, estratificada na disciplina do artigo 155, § 2º. XII, “g”, da CF/88, **com evidente obstaculização à transferência do custo dos benefícios a outros entes federativos, ou seja, na medida interpretativa de que a disciplina do referido artigo complementar destina-se tão-só às operações internas da ZFM**, na linha esboçada do quanto entendo por federalismo cooperativo.

Portanto, à vista do quanto entendo da necessária limitação da incidência do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, sem se falar em externalidade, **conheço** da porção recursal em análise e em seu mérito **dou-lhe provimento.**

**8.2.2.** do pleito da desnecessidade de **judicialização junto ao Supremo Tribunal Federal** de comando normativo de outro Estado pelo Estado de São Paulo.

Entende a d. Recorrente **que não se trataria de promover o controle concentrado de constitucionalidade do aparato legal amazonense, mas antes da aplicação do preceito normativo paulista** – artigo 38 da Lei estadual nº 6374/89 – para se exigir o imposto indevidamente creditado, uma vez que não teria sido anteriormente cobrado.

Para o exame de cognição recursal especial, a d. Recorrente finca suas razões recursais tomando como parâmetro paradigmático o quanto decidido nos Processos **DRT 16–4049526/2015** (agora reinstruído às fls. 784/9); **DRT CII – 524903/2006** (agora reinstruído às fls. 790/824); **DRT 16 – 1084787/2011** (agora reinstruído às fls. 825/44); **DRT CII – 872561/2006** (de fls. 845/76); e **DRT 05 – 638004/2005** (de fls. 877/908).

São decisões paradigmáticas que, de suas partes, apresentaram como um dos seus fundamentos determinantes decisórios de que “não se revelaria razoável a inibição da aplicação da sua legislação regularmente elaborada, como o é a disposição do artigo 36, § 3º, da Lei estadual nº 6.374/89”, à vista da disciplina do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 e da desnecessidade de provocação da jurisdição do Supremo Tribunal Federal, tendo em vista que o Estado de São Paulo apresenta normatividade propriamente aplicável.

Uma vez mais, à vista da temática dos benefícios fiscais à margem do comando constitucional, entendo, a **presença de similitude fática** – adstrita, em caso, à **mesma questão** da desnecessidade de judicialização junto ao Supremo Tribunal Federal para fazer valer a imperatividade do ordenamento paulista – e suficiente, para o **conhecimento da questão recursal construída**, uma vez que as decisões paradigmáticas elencadas habilitam a apreensão do dissídio judicante em torno da questão, permitindo-se a análise da divergência cotejada, perpetrada, “in casu”, da associação do cotejo simples (de fls. 642/3) e cotejo analítico (de fls. 622/41 e 644/6).

Superada a fase do conhecimento, passo à **análise do mérito** dessa porção recursal.

Apreendendo como superada a questão relacionada à recepção do artigo do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, **por sua parte**, os Estados e o Distrito Federal são dotados de **autonomia**, regendo-se pelas Constituições e leis que adotarem, apresentando como **limite constitucional a disposição normativa do artigo 25 da Constituição Federal de 1988**, com a observação, também, dos princípios adotados pela Constituição da República.

Nessa medida, **não se revelaria razoável a inibição da aplicação da sua legislação regularmente elaborada, como o é a disposição do artigo 36, § 3º, da Lei estadual nº 6.374/89**, que se apresenta como o ponto legal da cadeia de positividade do lançamento

tributário em exame.

No ponto, na tradução desse entendimento, faz-se presente decisão exarada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, por todos, na forma da Apelação nº 0008085- 93.2012.8.26.0053, 12ª Câmara de Direito Público, datada de 02 de dezembro de 2015, na relatoria do Des. Ribeiro de Paula,

**A Lei Estadual nº 6.374/89, art. 36, § 3º, e o Comunicado CAT 36/04, explicitam que, no tocante às mercadorias advindas de Estados que concedem benefícios fiscais à mingua de prévio convênio autorizativo, os destinatários paulistas poderiam aproveitar, como crédito, apenas o valor do ICMS efetivamente pago,** desconsiderados os abatimentos resultantes dos privilégios irregularmente concedidos. (grifos nossos)

Inarredável a conclusão, portanto, de que **os benefícios fiscais**, na exata forma como aferidos pela ação fiscal exordial, **restringem-se às operações internas na Zona Franca de Manaus, não podendo repercutir qualquer externalidade**, e, em caso, em linha com a disposição normativa do artigo 36, § 3º, da Lei estadual paulista nº 6.374/89, que **se revela vigente, válida e eficaz para a regência da matéria**, diante da sua indiscutível preservação frente aos possíveis comandos de controle de constitucionalidade que lhe pudessem fustigar.

Por sua vez, forte na dicção constitucional do artigo 25 da CRFB, que confere aos Estados-membros a capacidade de auto-organização e de autogoverno, entendo pela à desnecessidade do Estado de São Paulo em promover a judicialização dos comandos normativos de outros Estados junto à jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal, à vista do regramento próprio (datado de 1989, **portanto, anterior à disciplina amazonense de sua Lei nº 2.826/2003**), vigente, válido e eficaz.

Com esse teor, alinho decisão exarada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, por todos, na forma da Apelação nº 994.08.165010-3, datado de 13 de abril de 2010, da lavra do Des. Luís Francisco Aguiar Cortez:

Evidentemente, **o Estado não necessita propor ação direta de inconstitucionalidade contra a legislação estadual de outro Estado para que possa aplicar sua legislação, no âmbito da sua competência, editada nos limites da Constituição**. Pode, ainda, regular as condições de compensação, nos limites autorizados por lei, o que não se confunde com a Lei Complementar referida pela impetrante.

**Implementada a norma paulista, no seu território, faculta-se, àqueles que se consideram prejudicados, seu questionamento**, como ocorre nestes autos, decidindo-se, então pela aplicação ou não do ato normativo estadual. (grifos nossos)

**Acresço**, em fundamentação “obiter dictum”, e manifestação de **minha apreensão**, que entendimento diverso e conseqüente afastamento da exigência fiscal como originalmente constituída, conduziria a judicância administrativa a promover o controle de constitucionalidade do artigo 36, § 3º, da Lei estadual nº 6.374/89, pois ainda que não se declare expressamente a sua inconstitucionalidade, afastar-se-ia integralmente a sua incidência. Fato esse que encontraria - a toda evidência - **óbice à competência judicante administrativa**, nos termos do artigo 28 da Lei estadual nº 13.457/09.

Assim, **conheço** da presente porção recursal manejada, diante da fundamentada similitude fática do paradigma elencado, e, em mérito, **dou-lhe provimento**.

**9.** Do exposto, **sumarizo** que o apelo extremo manejado pela d. Fazenda Pública, na demonstração do seu inconformismo, **há de ser conhecido**, isso porque, as **revelam-se suficientes para a identificação do dissídio entre a interpretação da legislação adotada pelas mesmas e a adotada pela r. decisão recorrida**, com demonstração da divergência, onde se afere a distinção da interpretação entre as decisões recorrida e paradigmáticas, na exata consideração da restrição ou não da incidência da disciplina do artigo 15 da LC nº 24/75, com a **mesma pauta de positivação** (a Lei Complementar nº 24/75).

No mérito, o apelo excepcional **merece provimento**, uma vez que impugnou - à saciedade - toda a fundamentação determinante da r. decisão administrativa recorrida, nos termos do quanto se fundamentou - tópicos 8.1. e 8.2. do presente, não restando qualquer fundamento não abrangido pelas razões recursais manejadas, passível de manter o quanto, então, decidido “a quo”.

**10.** Alfim, por todo exposto e de tudo que dos autos consta, **CONHEÇO** do Recurso Especial da Fazenda Pública, e, **DOU-LHE PROVIMENTO**, como fundamentado, isso para reformar a r. decisão recorrida e restabelecer a exigência fiscal.

**11.** É o voto.

Sala de Plenário.

**Valério Pimenta de Moraes**  
**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	4042462-5	2014	4042462-5	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO SA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	NÃO

**DESPACHOS DO PROCESSO**

Esteve presente à sessão de julgamento a Dra. CARLA CRISTINA DE SOUZA COUTO – OAB/SP 320247, tendo sido adiada a sustentação oral para quando do retorno dos autos à pauta.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 18 de março de 2021  
 FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ  
 Presidente da Câmara Superior

**Ementa:**

**ICMS – Guerra Fiscal (ZFM) - Crédito indevido do imposto decorrente de operações interestaduais beneficiadas por incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, concedidos de forma unilateral pelo Estado do Amazonas. Benefício fiscal não autorizado pelo CONFAZ.**

No mérito, aplica-se o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 e o artigo 40 do ADCT. Vedação para as unidades da Federação determinarem a exclusão do incentivo fiscal da Zona Franca de Manaus, sendo que a inconstitucionalidade de lei que concede esse benefício fiscal somente pode ser declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

**Recurso Especial fazendário conhecido e não provido**, a fim de que seja cancelado integralmente o presente auto de infração, tendo em vista a improcedência das acusações fiscais.

**Relatório e Voto:****Voto Vista**

1. Solicitei vista dos autos, com a devida vênia do culto Juiz Relator Dr. Valério Pimenta de Moraes, a quem rendo minhas homenagens, para examinar mais detidamente os itens 1 e 2 do presente auto de infração, e incorporar, com a sua permissão, o seu percuente relatório, concordando com o conhecimento do presente Recurso Especial e ousando divergir com relação ao mérito, no sentido de negar provimento ao Recurso Especial fazendário, pelas razões a seguir expostas.

2. Trata-se de **Recurso Especial** interposto pela Fazenda Pública, em face da r. decisão recorrida de fls.558/563, proferida pela 3ª Câmara Julgadora do TIT/SP, que deu provimento ao presente Recurso Ordinário, cancelando a exigência fiscal, por entender que por força do artigo 15 da LC nº 24/75, a concessão de benefícios fiscais pelo Estado do Amazonas a indústrias estabelecidas na Zona Franca de Manaus, não está condicionada a prévia autorização por meio de Convênio CONFAZ.

3. Sustenta a Fazenda Pública que o artigo 15 da LC nº 24/75, não se aplica ao presente caso concreto, por se tratar de benefício concedido exclusivamente para a indústria instalada na Zona Franca de Manaus.

4. Ademais, entende a Fazenda Pública que houve o descumprimento da LC nº 24/75, que teria definido que a concessão dos créditos presumidos ou quaisquer outros incentivos relacionados ao ICMS, deveriam ser objeto de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

5. A Fazenda Pública entende, ainda, que o artigo 8º da LC nº 24/75, acarreta a nulidade do ato e a ineficiência do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor de mercadoria, devendo ser reformada a r. decisão recorrida, com o restabelecimento integral do presente auto de infração.

6. A fim de corroborar esse entendimento, a Fazenda Pública colacionou aos autos o aresto das decisões DRT16- 4049526/2015, DRT05- 4041192/2014, DRT14- 4037837/2014, DRTCI- 4004107/2012, DRT16- 1084787/2011, DRTCIII- 205804/2007, DRTII- 524903/2006, DRTCII- 872561/2006 e DRT05- 638004/2005.

7. Depois de analisar os referidos paradigmas, entendo que todos eles se prestam ao confronto, pois demonstram o dissídio jurisprudencial exigido, pois são decisões no sentido de que a glosa de créditos está correta, não havendo desrespeito a exceção prevista no artigo 15 da LC nº 24/75, diferentemente do constante na r. decisão recorrida, motivo pelo qual, conheço do presente Recurso Especial, por terem sido preenchidos todos os requisitos de admissibilidade, e, como consequência, passo a analisar o mérito da causa.

8. No tocante ao mérito da presente autuação fiscal, constata-se que a infração foi a de creditamento indevido de ICMS, por parte do contribuinte, decorrente de operações abrangidas por benefícios fiscais, sem amparo em Convênio aprovado pelo CONFAZ. Trata-se de glosa de créditos de ICMS do Estado de São Paulo nas compras de materiais intermediários produzidos para a fabricação de refrigerantes oriundos de estabelecimento remetente situado no Estado do Amazonas, possuidor de crédito estímulo concedido no percentual de 90,25%, pelo Estado de origem.

9. Segundo consta das acusações fiscais, o Estado do Amazonas concede aos estabelecimentos situados em seu território, o benefício fiscal denominado "crédito estímulo" para os produtos considerados como bens intermediários.

10. Para que se faça a devida análise do presente caso concreto, é necessário, observar o previsto no artigo 15, da Lei Complementar nº 24/75, que dispõe:

**"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".**

11. De se observar que referido artigo é expresso em mencionar que é vedado às demais unidades da Federação, excluir de forma unilateral, incentivo fiscal concedido pelo Estado do Amazonas, portanto, não é possível haver a glosa ou mesmo exigência de pagamento do ICMS beneficiado, sendo que o benefício que está sendo analisado no caso em tela, não foi concedido em desacordo com o disposto no artigo 155, §2º, XII, "g" da Constituição Federal que prevê:

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

(...)

**§ 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".**

12. De se registrar que a LC nº 24/75, tem sido considerada pelo Supremo Tribunal Federal, como a norma que cumpre a tarefa de regular a forma que seriam concedidos tais benefícios fiscais, sendo que em seu artigo 1º, esclarece que referidos benefícios fiscais devem ser concedidos mediante prévia celebração do Convênio CONFAZ.

13. Ocorre que a concessão de benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas para indústrias localizadas na Zona Franca de Manaus, não está condicionada à prévia autorização do CONFAZ, sendo inaplicáveis, nesse caso, os artigos 1º e 8º da LC nº 24/75, abaixo transcritos:

**"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:**

**I - à redução da base de cálculo;**

**II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;**

**III - à concessão de créditos presumidos;**

**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;**

**V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.**

(...)

**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.**

**Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a**



14. Assim, por determinação expressa do artigo 15 da LC nº 24/75, se verifica que não se aplica a exigência da prévia aprovação do CONFAZ, para os benefícios concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus, ressaltando que essa previsão foi recepcionada pela CF/88, no artigo 40 do ADCT, que assim 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.”**

15. Ademais, o artigo 15 da LC nº 24/75, continua válido, vigente e eficaz e não se tem notícia de que tenha sido declarada a sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, assim sendo, esse dispositivo veda de forma expressa que os demais Estados da Federação, impeçam o aproveitamento de créditos lá concedidos.

16. Dessa forma, a exigência do fisco paulista é totalmente ilegal, pois contraria frontalmente o previsto no artigo 15, da Lei Complementar nº 24/75, que expressamente prevê a possibilidade de concessão de benefícios fiscais, créditos ou estímulos pelo Estado do Amazonas, sem que haja a necessidade da celebração de Convênio CONFAZ.

17. Ademais, se o artigo 15 da LC nº 24/75 se aplicasse somente aos créditos de ICMS concedidos nas operações internas, não haveria necessidade de que uma norma tributária vedasse às unidades da Federação, a exclusão de tais benefícios fiscais, dessa forma, fica patente que esses incentivos fiscais irradiam seus efeitos também nas operações interestaduais.

18. De se notar, ainda, que o artigo 15 da LC nº 24/75, determina que os demais Estados estão impedidos de afastar os efeitos dos incentivos fiscais fruídos por estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus, que não se sujeitam à prévia autorização do CONFAZ, sendo vedado aos demais Estados da Federação, impedir o aproveitamento de benefícios fiscais lá concedidos.

19. De se analisar, mais uma vez, o artigo 40, parágrafo único, do ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias) que excepcionou e garantiu o direito ao Estado do Amazonas de continuar outorgando incentivos fiscais independentemente de Convênios, pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos, estendidos por mais 60 (sessenta) anos, conforme artigos 92 e 92-A do mesmo ADCT, a contar da promulgação da Constituição, ou seja até 2073, conforme abaixo transcrito:

**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.**

**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.

**Art. 92.** São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

**Art. 92-A.** que dispõe: **São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 83, de 2014). ”

20. De se entender que a Zona Franca de Manaus recebe um tratamento tributário diferenciado atribuído pela Constituição Federal de 1988, no sentido de estimular o desenvolvimento daquela Região, sendo que ela não pode sofrer qualquer restrição ou prejuízo por causa de previsão em normas infraconstitucionais, sendo que somente por meio de lei federal poderão ser modificados os critérios que disciplinam os projetos da Zona Franca de Manaus.

21. Assim, no confronto normativo entre as disposições contidas no artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 e no artigo 36, §3º, da Lei Estadual 6374/89, indubitavelmente prevalecerá a primeira, de hierarquia superior, já que foi recepcionada pela Constituição Federal e somente poderá ser expurgada do nosso ordenamento jurídico por decisão do Supremo Tribunal Federal.

22. De se levar em consideração, ainda, que compete ao Supremo Tribunal Federal decretar a nulidade de lei ou ato normativo que instituiu referidos benefícios fiscais, sendo que a Suprema Corte vem firmando entendimento sobre a possibilidade do Estado que se sentir prejudicado com a concessão unilateral do benefício fiscal, ajuizar ADI contra o Estado conessor de suposto benefício.

23. Assim sendo, no caso em tela, a recorrente agiu de acordo com o previsto na legislação vigente, pois se creditou integralmente do ICMS destacado nas notas fiscais que foram emitidas pelas empresas do Estado do Amazonas, de acordo com o princípio da não cumulatividade.

24. De se ressaltar que a ADI nº 310, proposta pelo Governo do Estado do Amazonas, relatada pela Ministra Carmem Lúcia, determinou, de maneira expressa, a manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, exigindo a não incidência do ICMS sobre operação de saída de mercadorias para a Zona Franca de Manaus.

25. Ocorre que referido tema contido na ADI nº 310, acabou ficando restrito, por conta da Ministra Carmem Lúcia, em sua decisão, ter declarado a inconstitucionalidade dos convênios nºs 1, 2 e 6 de 30 de maio de 1996, que alteraram o Convênio nº 65/1998.

26. Dessa forma, o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75 e o artigo 40 do ADCT, continuam sendo aptos para irradiar seus pretensos efeitos e os créditos concedidos são plenamente válidos, sendo vedada a sua glosa ou desconsideração pelo autor do feito.

27. Assim sendo, de se concluir que é vedado às unidades da Federação determinar a exclusão do incentivo fiscal da Zona Franca de Manaus, ou seja, não há que se falar em glosa dos créditos, sendo que a inconstitucionalidade da lei que concede esse benefício fiscal, somente pode ser declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

28. Diante de todo o exposto, **conheço do Recurso Especial fazendário e Nego-lhe Provimento**, a fim de cancelar integralmente o presente auto de infração, tendo em vista a improcedência das acusações fiscais.

Câmara Superior, sessão virtual de 24 de março de 2022.

**Carlos Afonso Della Monica**

**Juiz Relator**

**Ementa:**

**ICMS. GUERRA FISCAL. ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITO INDEVIDO DO IMPOSTO DESTACADO NA NOTA FISCAL NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DIVERSOS EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO SEM CONVÊNIO NO CONFAZ (I.1 e II.2). Benefício fiscal sem convênio para estabelecimento localizado na ZFM.** A literalidade do texto do art. 40, do ADCT e art. 15, da LC n.º 24/75, indica a exceção na questão da introdução de benefício fiscal sem convênio estabelecido entre as Unidades Federadas para o caso da Zona Franca de Manaus. Não há norma jurídica emanada do Poder Judiciário determinando a não recepção do art. 15, da LC n.º 24/75. A interpretação feita pela Fazenda Pública suprime o alcance dos citados ordenamentos legais, o que caracteriza uma hipótese inexistente na legislação tributária.

Recurso Especial da Fazenda Pública conhecido e negado provimento.

**Relatório e Voto:****VOTO VISTA**

Trata-se de pedido de vista de Recurso Especial da Fazenda Pública que solicitei para melhor análise dos autos.

Verificado todo o teor do processo, adoto o relatório ali elaborado, porém ousou discordar do brilhante voto prolatado pelo Juiz Relator Dr. Valério Pimenta de Moraes, no que se refere ao mérito desta discussão, em razão da minha posição já proferida em outros processos (AIIM's n.º 4.016.996-0, 4.027.131-6 e 4.024.287-0, 4.040.185-6):

A Fazenda Estadual sustenta, relativamente à cobrança do imposto e na glosa do crédito, que o benefício fiscal concedido sem autorização do CONFAZ não pode acarretar qualquer efeito ao Estado de São Paulo, sob pena de afrontar o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal e arts. 1º e 8º, das LC n.º 24/75, assim descritos:

*"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*XII - cabe à lei complementar:*

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

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

*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:*

*I - à redução da base de cálculo;*

*II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;*

*III - à concessão de créditos presumidos;*

*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;*

*V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.*

*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.*

*Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal."*

Referidos dispositivos legais, no intuito de evitar a "guerra fiscal" travada pela disputa de empresas – geração de emprego, renda, aumento na arrecadação tributária, etc. –, preveem a necessidade de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, para a concessão de ditos benefícios fiscais.

Este tema é abordado há algum tempo neste C. Tribunal de Impostos e Taxas (vide as decisões da Câmara Superior no DRT 14-70213/11, AIIM n.º 3.145.186-0; DRT 12-665374/10, AIIM n.º 3.153.936-0; DRTC II-1058727/11, AIIM n.º 3.160.274-5; DRT 12-609305/06, AIIM n.º 3.057.335-0; DRT 7-350171/10, AIIM n.º 3.126.653-8; DRT 6-316224/11, AIIM n.º 3.147.563-2; DRT 7-821708/09, AIIM n.º 3.124.522-5), com súmula editada na questão de crédito indevido na transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular (Súmula n.º 11/2017).

Referida súmula, segue a jurisprudência pacificada no Supremo Tribunal Federal o qual aponta a imprescindibilidade de Convênio no CONFAZ para que as Unidades Federadas possam introduzir norma jurídica que conceda algum tipo de benefício fiscal, bem como, a impropriedade dos atos tomados pelos entes federados em retaliar os benefícios concedidos por outras unidades com o uso da sua autonomia administrativa ou legislativa de operações que resultem no recolhimento em valor menor do imposto ou na apropriação do crédito em seu território (vide, por exemplo, ADI n.º 776, 1247, 2157, 2376, 3246, 3312, 3664, 3674, 3702, 3794, 3803, 4152, 4457, 4635, etc.).

O próprio Estado de São Paulo também possui participação neste embate entre os entes federados, o qual cito como

exemplo, os julgamentos ocorridos na ADI-MC n.º 902 e 1999 e ADI n.º 4152, 4635 e 4832.

Entre outros argumentos que reforçam este juízo de valor, ressalta-se o respeito ao princípio federativo e da competência tributária, o qual impõem limites no intuito de estabelecer o equilíbrio entre o poder estatal de tributar (arts. 1º; 4º; 60, § 5º; 146 e 155, da CF e art. 34, § 5º, do ADCT).

Por outro lado, o contribuinte sustenta que pela a regra dos arts. 150, § 6º; 155, § 2º, XII, "g", da CF; art. 40, do ADCT, e; art. 15, da LC n.º 24/75, teriam suporte legal para possibilitar a aplicação de qualquer benefício fiscal pelo Estado do Amazonas à ZFM sem necessidade de autorização por meio de convênio celebrado pelas Unidades Federadas. Vide os artigos abaixo:

*"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*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.*

*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."*

Este entrave jurídico não possui uma solução própria e definitiva no Supremo Tribunal Federal, razão pela qual somente é plausível buscar alguns juízos de valores para aplicar neste caso, como por exemplo, a decisão ocorrida no ADI n.º 310. Neste julgamento relatado pela Ministra Cármen Lúcia foi considerado inconstitucionais os Convênios ICMS n.º 1, 2 e 6, de 30 de maio de 1996, que haviam alterado o Convênio ICMS n.º 65/1988. Estes atos normativos ou revogaram, de forma progressiva, a isenção da cana-de-açúcar na remessa das Unidades Federadas para a Zona Franca (Conv. ICMS n.º 01/96) e a isenção de produtos industrializados e semi-elaborados previstos na lista do Conv. ICMS n.º 07/89 (Conv. ICMS n.º 02/96), ou, vedou ao estabelecimento remetente os créditos dos impostos oriundos de matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção de bens objeto da isenção (Conv. ICMS n.º 06/96).

Restou também determinado no acórdão da Ministra, a natureza de imunidade tributária do art. 40, do ADCT, alcançando do mesmo modo o ICMS. O eventual problema estaria na exceção feita neste julgamento que alcançou unicamente as mercadorias remetidas à ZFM para consumo ou industrialização das empresas ali localizadas, o que é diverso das operações analisadas neste AIIM. Contudo, o tema ficou restrito em decorrência do pedido de inconstitucionalidade dos citados convênios.

A aceitação de um juízo de valor em detrimento do outro, particularmente, entendo que passa pela análise da recepção ou demarcação do alcance do art. 15, da LC n.º 24/75. Se por um lado a Fazenda Pública sustenta pela possibilidade de cobrança do imposto e/ou glosa dos créditos decorrentes de operações acobertadas por benefícios fiscais concedidos por outro ente federado sem autorização do CONFAZ dando grande margem interpretativa aos arts. 1º e 8º, da LC n.º 24/75 e com fundamento constitucional no art. 155, § 2º, XII, "g", seria preciosismo demasiado em rejeitar o art. 15 da citada norma jurídica em prol da arrecadação tributária.

É evidente que a decisão final deste entrave incumbe ao Poder Judiciário (STF), e, inexistindo norma jurídica emanada neste sentido, a restrição na aplicação do art. 15, LC n.º 24/75 não encontra respaldo no princípio da legalidade e da segurança jurídica porque ao avaliar o caso pela interpretação literal de uma Lei válida, vigente e eficaz, as razões recursais elaboradas pelo Fisco não merecem procedência.

Analisando a redação do art. 40, do ADCT, não há uma indicação exclusiva de que somente os tributos federais estariam sujeitos aos incentivos fiscais para a ZFM. Assim, o argumento da Fazenda Estadual de que tal incentivo somente alcançaria a competência federal com base no Decreto-Lei n.º 288/67, não merece prosperar, tendo em vista que o texto constitucional não impõe esta particularidade. Inexistindo dita peculiaridade, e, mesmo comparando e até utilizando a tese jurídica aplicada nos casos ordinários do benefício fiscal concedido sem convênio no CONFAZ entre as Unidades Federadas, a previsão do art. 40, do ADCT junto com o art. 15, da LC n.º 24/75, não encontram qualquer restrição legislativa e a sua observação deve ser atendida pelos os demais Entes da Federação.

As razões recursais do Fisco apresentam uma interpretação que diretamente propõe o afastamento do art. 40, do ADCT

944  
e do art. 15, da LC n.º 24/75 sem que haja, conforme dito acima, determinação emanada do STF neste sentido, ou, uma alteração legislativa. Portanto, tal juízo de valor cria uma hipótese inexistente na Lei, gerando por consequência, a aplicação da mesma premissa do caso geral para a distinção feita no ordenamento jurídico tributário.

Desta forma, entendo que o benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas à ZFM, em que resulta na redução do pagamento do imposto nas operações interestaduais conhecido como "crédito estímulo", é válido e eficaz, pela força da literalidade do art. 40, do ADCT e art. 15, da LC n.º 24/75, além de inexistir qualquer norma jurídica ou decisão judicial que afaste a não recepção ou restrição dos efeitos de ditos artigos, motivo pelo qual rejeito os argumentos da Fazenda Estadual para manter intacta a decisão anterior e acolher o cancelamento da cobrança do crédito tributário.

Ante o exposto, peço vênha para discordar do brilhante voto do Juiz Relator, para **CONHECER** o Recurso Especial da Fazenda Pública e, no mérito, **NEGAR LHE PROVIMENTO**, mantendo-se o acórdão recorrido na sua integralidade.

**Sala de Sessões, em data certificada digitalmente.**

---

**Klayton Munehiro Furugem**



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4042462-5	2014	4042462-5	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO SA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Pedidos de Vista:	CARLOS AFONSO DELLA MONICA, KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM
Votos de Preferência:	RODRIGO PANSANATO OSADA, JULIANO DI PIETRO, EDISON AURÉLIO CORAZZA, MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA, FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

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

Plenário Antônio Pinto da Silva, 24 de março de 2022  
 VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS  
 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	4042462-5	2014	4042462-5	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO SA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Votos de Preferência:	RODRIGO PANSANATO OSADA

**VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: RODRIGO PANSANATO OSADA**

**Ementa:**

ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO DECORRENTE DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS BENEFICIADAS POR INCENTIVOS FISCAIS DA ZFM, UNILATERALMENTE CONCEDIDOS PELO ESTADO DO AM, EM CONFRONTO COM A DISCIPLINA CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL DA MATÉRIA. RECURSO ESPECIAL DA d. FAZENDA PÚBLICA. Paradigmas aptos para conhecimento e aferição do dissídio de interpretação da legislação. Incidência restritiva do artigo 15 da LC nº 24/75 (interpretação conforme a Constituição, cf. parecer AGU nos autos da ADI nº 4.832/SP). Não transferência dos custos para outros entes federativos. Desnecessidade do Estado de SP promover controle concentrado de constitucionalidade para aplicar sua legislação vedativa. Validade, vigência e eficácia do art. 36, § 3º, LE nº 6.374/89. ADI 4832/AM em tramitação no E. STF. Interpretação segundo o artigo 20 da LINDB. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO.

**Relatório e Voto:**

VOTO DE PREFERÊNCIA

- Pedi preferência após o voto do Nobre Relator, Dr. Valério Pimenta De Moraes, a quem rendo minhas homenagens, adotando neste voto seu minucioso relatório.
- De plano, manifesto meu posicionamento em concordância a seu voto, e neste, ousou humildemente agregar respeitosa considerações, que faço a título de complementação, sendo que, em mesma assentada, apresento as máximas vênias de estilo aos entendimentos em sentido diverso dos demais eminentes Juízes desta Colenda Câmara Superior.
- A discussão sobre a interpretação e os efeitos da compatibilização das normas jurídicas encartadas no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal de 1988 – CF/1988, e no artigo 40 de seu ADCT, e também o artigo 15 da Lei Complementar - LC nº 24/1975, sobretudo em âmbito temporal, ainda não foi definitivamente resolvida pelo E. Supremo Tribunal Federal – STF, sendo certo que o controle repressivo de constitucionalidade é restrito, primordialmente, ao Poder Judiciário – artigo 97 da CF/1988 – e, excepcionalmente, ao Poder Legislativo – artigo 49, inciso V, da CF/1988.
- A ADI 4832/AM, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo em face de dispositivos da Lei 2.826/2003 e do Decreto 23.994/2003, do Estado do Amazonas – sustentando em petição inicial que os dispositivos concederam benefícios de ICMS sem a realização de convênio no âmbito do CONFAZ, em desrespeito ao artigo 155, §2º, XII, "g", da CF/1988 – tem como objeto, portanto, justamente os benefícios fiscais do Estado do Amazonas e que estão abrangidos nos presentes autos. Contudo, ressalte-se, essa ADI ainda pende de julgamento, estando em tramitação no Pretório Excelso, com pareceres favoráveis da AGU e da PGR pela concessão de interpretação conforme a Constituição aos dispositivos impugnados no sentido de restringir sua aplicação aos contribuintes instalados na Zona Franca de Manaus.
- Há ainda sobre o tema, inclusive, proposta de súmula vinculante em andamento no E. STF, nº 69, a qual possui a seguinte sugestão de verbete:  

"Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional".  
(PSV 69)
- Não obstante, exige-se na presente Sessão Temática o deslinde deste processado.
- Nesse sentido, tendo como premissa a interpretação fundada na Unidade da Constituição, essa deve ser interpretada de modo a evitar conflitos, contradições e antagonismos entre suas normas, considerando que as normas constitucionais originárias estão todas em mesmo patamar, devendo ser conciliadas, na linha do entendimento exarado pelo E. STF na ADI 4097, abaixo ementada:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ADI. Inadmissibilidade. Art. 14, § 4º, da CF. Norma constitucional originária. Objeto nomológico insuscetível de controle de constitucionalidade. **Princípio da unidade hierárquico-normativa e caráter rígido da Constituição brasileira. Doutrina. Precedentes.** Carência da ação. Inépcia reconhecida. Indeferimento da petição inicial. Agravo improvido. Não se admite controle concentrado ou difuso de constitucionalidade de normas produzidas pelo poder constituinte originário. (g.n.)

- Em recente julgado da Suprema Corte que gravita próximo ao tema em escrutínio, RE 628.075/RS, Tema 490 de Repercussão Geral, fixou-se a tese "O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem

9. Observa-se que do referido acórdão, tendo como redator no voto do Ministro Gilmar Mendes, não se tratou sobre o artigo 15 da LC nº 24/1975, podendo-se interpretar, a despeito de não ter sido objeto central da controvérsia, que a referida Tese não excepciona a legislação do Estado do Amazonas em relação a contribuintes da ZFM da regra de exigência de prévia autorização do CONFAZ para fins de concessão de benefícios de ICMS.
10. Também de relevo, nota-se que se decidiu pela modulação de efeitos, conferindo-se à decisão efeitos *ex nunc*, a partir da decisão do Plenário dessa Corte, para que ficassem resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas, e, caso não tenha havido ainda lançamentos tributários por parte do Estado de destino, este só poderia proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir dessa decisão.
11. É da fundamentação do eminente Ministro que colho importantes razões de decidir para o presente processo.
12. A jurisprudência recente do E. STF sobre a temática tributária tem se mostrado atenta aos impactos de suas decisões sobre a sociedade, caminhando pela modulação de seus efeitos, conforme se observa nos julgamentos do RE 574.706/PR (inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS), do RE 1.287.019/DF (invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora), e do RE nº 851.108/SP (impossibilidade de os Estados cobrar ITCMD nas hipóteses de doações e heranças instituídas no exterior se não houver lei complementar que regulamente o tema).
13. Voltando à ADI 4832/AM, mostra-se razoável admitir que há potencialidade de modulação de efeitos em seu vindouro julgamento, sendo que, como sobredito, há pareceres favoráveis da AGU e da PGR pela concessão de interpretação conforme a Constituição aos dispositivos impugnados no sentido de restringir sua aplicação aos contribuintes instalados na Zona Franca de Manaus.
14. Contudo, é oportuno prestigiar as douras razões em que se embasou o Ministro Gilmar Mendes para decidir pela modulação de efeitos no RE 628.075/RS, de modo que ficaram resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas, em especial os lançamentos tributários já realizados por parte do Estado de destino, colacionando abaixo os excertos da espécie:

É que os valores discutidos na presente ação são bilionários, o que pode levar, de um lado, uma empresa à falência ou, de outro, ao aumento do déficit público, nas já combalidas finanças estaduais. A título ilustrativo, cito a informação trazida pelo Estado de São Paulo, na condição de *amicus curiae*, o qual informa que, **caso prevaleça a tese de que seria vedado o estorno proporcional de crédito de ICMS na presente hipótese, isso representaria um risco de devolução de créditos na ordem de R\$ 9 bilhões de reais apenas pelo referido Estado.** Por outro lado, ainda que a posição por mim defendida se sagre vencedora, há o risco de que os Estados que não adotaram qualquer medida em relação ao estorno proporcional dos créditos assim o procedam com base no entendimento desta Suprema Corte, de forma retroativa aos últimos cinco anos.

**Enfim, penso que é pertinente fazer esse último registro, quanto às consequências deste julgamento, não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a este momento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional desta Corte. Deve-se especial atenção ao artigo 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), o qual expressamente determina que as consequências práticas das decisões judiciais sejam levadas em consideração pelo julgador.**

**Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos.** Assim, entendo que é o caso de modular os efeitos da decisão para que ela produza efeitos a partir da decisão do Plenário desta Corte. **(g.n.)**

15. Pedindo-lhes licença e sufragando os insígnios fundamentos exarados nesses excertos, entendo que, com vênias às douras posições que possam professorar pelo cancelamento do presente AIIM, respeitosamente apreendo que, respeitado o instituto da vedação ao *non liquet*, artigo 140 do CPC/2015, e atento às possíveis consequências práticas ao Erário, na linha do artigo 20 da LINDB, a manutenção do presente lançamento de ofício é a medida que guarda maior grau de proporcionalidade e razoabilidade para o julgamento realizado nesta data, já que é possível que do julgado da ADI 4832/AM ocorra modulação de efeitos de modo que o E. STF, assim como no RE 628.075/RS, entenda pela manutenção dos lançamentos tributários constituídos até a data de sua decisão, abarcando o presente processado.
16. Em outras palavras, cancelar o presente AIIM antes do deslinde da controvérsia discutida na ADI 4832/AM pode ter sérias repercussões ao Estado de São Paulo, seja em âmbito administrativo, dada a potencial irreversibilidade de nova constituição em novo lançamento tributário pelo seu lustro decadencial, seja em âmbito judicial, pela patente ausência de remédios judiciais a serviço da Fazenda Pública para desconstituição de hígido julgamento em esfera administrativa tributária.
17. Do singelamente aqui exposto, renovando vênias ao Ilustre Juiz Relator e aos demais Juízes desta Colenda Câmara Superior, acompanho integralmente o Relator em seu voto, pelo conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Pública para provê-lo, isso para reformar a r. decisão recorrida e restabelecer a

exigência fiscal.

18. É como voto.

Sala das Sessões Virtuais, em data certificada eletronicamente.

RODRIGO PANSANATO OSADA  
Juiz em Voto de Preferência  
Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4042462-5	2014	4042462-5	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO SA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
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 apontar 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. Valério Pimenta de Moraes, por seu voto muitíssimo bem estruturado e fundamentado, como lhe é próprio, acompanho-o quanto ao conhecimento do Especial, mas o uso 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 XI, 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:  
1993)

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2014)

(...)

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 além dos 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.**
- f) 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 acrescidos)

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 ("ineficiência 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 adquirente das mercadorias - 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 II, 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 ilustríssimos 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**.

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	4042462-5	2014	4042462-5	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO SA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Votos de Preferência:	EDISON AURÉLIO CORAZZA

**VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: EDISON AURÉLIO CORAZZA**

**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 de preferência

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 de meu colega relator, VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS, 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.

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 Voto de Preferência



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4042462-5	2014	4042462-5	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO SA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Votos de Preferência:	MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

**VOTO DE PREFERÊNCIA - 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 CONHECIDO E PROVIDO para restabelecer o lançamento integralmente. 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.

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

- Pedi preferência para externar meu posicionamento sobre a matéria em debate, acompanhando o voto do i. juiz relator, Dr. Valério Pimenta de Moraes, e externando o mais elevado respeito aos demais entendimentos apresentados.
- 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.
- Vejam os 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)

- 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.

- 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.

6. Nesse ponto, é relevante o cotejo 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.
7. 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.
8. Desse modo, entendo como acertada a autuação 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)
9. 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.
10. Ante o exposto, acompanho o voto do i. juiz relator para CONHECER E PROVER O RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO para restabelecer integralmente o lançamento exordial.
11. É o voto, que respeitosamente apresento a meus pares.

Plenário virtual.

**Marcelo Amaral G. Mendonça**

**Juiz com voto de preferência**



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
03	4042462-5	2014	4042462-5	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO SA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
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.

Observo 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. Valério Pimenta de Moraes, 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	4042462-5	2014	4042462-5	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO SA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Pedidos de Vista:	CARLOS AFONSO DELLA MONICA, KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM
Votos de Preferência:	RODRIGO PANSANATO OSADA, JULIANO DI PIETRO, EDISON AURÉLIO CORAZZA, MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA, FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): CONHECIDO INTEGRALMENTE. PROVIDO.**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

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

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:**

CACILDA PEIXOTO

MARIA AUGUSTA SANCHES

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES (Presidente)

**VOTO DE VISTA:** CARLOS AFONSO DELLA MONICA

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

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:**

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

**VOTO DE VISTA:** KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

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

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** RODRIGO PANSANATO OSADA

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

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE PREFERÊNCIA:**

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** JULIANO DI PIETRO

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

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE PREFERÊNCIA:**

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

AUGUSTO TOSCANO

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** EDISON AURÉLIO CORAZZA  
**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Integralmente. Provido.

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA  
**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Integralmente. Provido.

**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





**AUTUADO**  
WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO SA

**IE**  
234040052111

**CNPJ**  
02338823000238

**LOCALIDADE**  
Caçapava - SP

**AIIM**  
4042462-5

**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