

# **A Guerra Fiscal do ICMS e os incentivos fiscais concedidos na Zona Franca de Manaus: discussão envolvendo a recepção ou não do art. 15 da LC 24/75 e suas consequências**

**Argos Campos Ribeiro Simões**

Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo.

Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

Assessor Fiscal, coordenador e instrutor de cursos na área tributária e de legislação do ICMS da Escola Fazendária do Estado de São Paulo.

Professor palestrante do IBET, COGEAE, FAAP, EPD, APET, INPG, INEJERS, FACULDADE DE DIREITO DE SÃO BERNARDO DO CAMPO,

UNITOLEDO-Presidente Prudente.

Especialista em Direito Tributário (IBET/IBDT)

Especialista em Direito Tributário (ESCOLA FAZENDÁRIA DE SÃO PAULO)

Especialista em Direito do Estado (ESCOLA SUPERIOR DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO)

Mestre e Doutorando em Direito Tributário (PUC-SP)

## **INTRODUÇÃO**

O tema é recente, tendo em vista diversos autos-de-infração lavrados em face de aquisições de mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus e cujas operações sofreram incentivos fiscais lá concedidos, sendo que os adquirentes de outros Estados não teriam abatido os valores a título de crédito relativo aos efeitos tributários reducionistas obtidos pelos estabelecimentos manauaras sem convênio CONFAZ.

As Fazendas Públicas não aceitam o crédito relativo a tais benefícios unilaterais concedidos na Zona Franca de Manaus, porque consideram não recepcionado o artigo 15 da LC 24/75.

Os contribuintes defendem a recepção do excepcional artigo alegando o direito à manutenção do crédito “cheio” por parte dos adquirentes.

A discussão neste ensaio versa sobre a recepção ou não do artigo 15 da LC 24/75 pela atual ordem constitucional e suas consequências com relação ao

creditação dos adquirentes de mercadorias em operações interestaduais na Zona Franca incentivadas.

## I – NOSSO MÉTODO

Partindo da premissa de que a “verdade” sobre um objeto desejoso de conhecimento depende do método com que dele me aproximo, elencamos algumas de suas etapas, tendo em vista nossa sempre intenção de provocar reflexão técnico-jurídica sobre os temas postos à discussão.

Imprescindíveis as lições de Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, que tratam o Direito como sistema de normas válidas (portanto, existentes) em determinado local e específico momento, sendo considerados como suficientes requisitos da existência normativa a **(i) enunciação normativa feita por agente credenciado pelo sistema jurídico**; o **(ii) procedimento de enunciação juridicamente válido** e a respectiva **(iii) publicidade**, que determina o ingresso da norma posta no sistema jurídico.

Temos, assim, que o Direito Positivo consubstancia-se nos textos jurídicos, onde o intérprete constrói seu “*direito normativo*”, como **construção linguística** criadora de fatos; ora partilhando segmentos do chamado mundo real (emprestando homogeneidade ao real heterogêneo), ora inovando por meio da construção de fatos fictícios, atribuindo consequências jurídicas axiologicamente escolhidas pelos legisladores de plantão.

Destacamos que o Direito é construção linguística expressa em linguagem formalizada que atribui a um antecedente construtor, ora abstrato, ora concreto, consequências imputativas relacionais (individuais) ou indicativas de possíveis relações (gerais).

Lembremos que a linguagem do mundo jurídico é a do *dever-ser*; a do

mundo “real”, a do *ser*.

Neste sentido afirma Tárek Moysés Moussallem<sup>2</sup>: “... a linguagem prescritiva (*dever-ser*) é irreduzível à linguagem descritiva (*ser*). As funções da linguagem são inconfundíveis e, por isso, incomunicáveis entre si: são jogos lingüísticos diferentes, cada qual com suas próprias regras.”

Neste sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>3</sup> destaca que: “A realidade é algo que não existe para o Direito, que constrói sua verdade sobre os fatos para efeito de realizar seu processo de auto-reprodução...”

Sintetizamos o método:

- (i) Argumentos sempre com base legal (“*lato sensu*”);
- (ii) Análise finalística e sistemática dos textos legais;
- (iii) Interpretar a lei “à luz” da Constituição (e não o contrário); percebendo os limites que a Norma Maior estabelece, com destaque aos limites impostos ao papel da lei complementar na questão da concessão dos benefícios fiscais e das consequências de seu descumprimento;
- (iv) Levar em consideração o *modus operandi* do legislador, tendo a consciência de que veículo complementar tem sido muitas das vezes como instrumento ampliativo do campo de incidência tributária, inclusive violando o princípio constitucional da não cumulatividade;
- (v) Por último, esgotadas as possibilidades interpretativas, temos a atecnia do legislador, natural e compreensível numa órbita democrática.

## **II – SITUAÇÃO FÁCTICA E OS CONTROVERTIDOS ARTIGOS 8º, I E 15 DA LEI COMPLEMENTAR 24/75**

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, São Paulo, 18ª edição, 2007, pág. 2

<sup>2</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 21.

<sup>3</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. PUC/SP, São Paulo, Max Limonad, 2000, pág. 44.

Nos entremeios da denominada “Guerra Fiscal do ICMS”, mais um capítulo desta história merece destaque.

A situação das empresas que adquirem mercadorias de empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e beneficiárias de regimes especiais considerados incentivos fiscais.

Destaque-se que, regra geral, em face do disposto no artigo 155, §2º, XII, “g” da CF/88, a concessão de incentivos e benefícios fiscais deve atender ao procedimento previsto em lei complementar; transcrevemos o dispositivo:

*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;  
**§ 2.º** 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.

Por sua vez, o veículo normativo competente a tal mister é a LC 24/1975, tendo em vista o disposto no §8º do art. 34 do ADCT que prescreve para o ICMS:

*Art. 34, 8º do ADCT - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.*

Tal dispositivo constitucional fora considerado suficiente ao reconhecimento da recepção pela atual ordem jurídica da LC 24/75 no tratamento das questões concernentes à concessão de benefícios e incentivos fiscais.

O art. 1º da norma complementar, por sua vez, prescreve:

*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 - a 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; [g.n.]*

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

O dispositivo destaca a necessidade de celebração de convênios autorizativos no procedimento de concessão pelos entes estatais de benefícios utilizando o aparato normativo do ICMS.

Por sua vez, o não cumprimento pelos estados do requisito constitucional da celebração de convênios, com a concessão unilateral de benefícios fiscais, tem gerado reação por parte dos entes onde localizados os adquirentes das mercadorias com operações interestaduais incentivadas irregularmente nos estados onde estabelecidos os correspondentes remetentes, com a glosa de créditos, nos termos do art. 8º, I da LC 24/75 que transcrevemos:

*Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:  
I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; [g.n.]*

Em face deste dispositivo, as Fazendas Públicas fundamentam a glosa de créditos dos adquirentes, como destacado, entendendo recepcionada a prescrição normativa dele construída, tendo em vista o disposto no art. 155, §2º, XII, “c” da CF/88, que possibilita à lei complementar “disciplinar o regime de compensação” no ICMS.

Por sua vez, abalizada doutrina e grande parte do judiciário caminham no sentido da impossibilidade de recepção do prescrito pelo art. 8º, I da LC 24/75, porque teríamos lei complementar criando inédito e indevido obstáculo ao crédito, em flagrante violação ao princípio da não cumulatividade.

No entanto, a situação resta invertida com relação ao artigo 15 do mesmo dispositivo complementar recepcionado. Prescreve o dispositivo:

*Art. 15 da LC 24/75 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.*

O art. 15 retiraria a necessidade de convênio para as empresas instaladas ou que vierem a se instalar na ZFM na concessão de incentivos e benefícios fiscais, o

que esvaziaria a medida retalhadora do artigo 8º, I da norma complementar.

As Fazendas Públicas, invariavelmente, entendem que o dispositivo do art. 15, restrito à ZFM, não teria sido recepcionado pela nova ordem constitucional, porque estaria em desacordo com o artigo 155, §2º, XII, “g” da CF/88 (necessidade de deliberação dos estados na concessão de benefícios).

Os contribuintes o consideram norma excepcional recepcionada pela atual ordem constitucional, pois atenderia ao reclamo nacional de incentivar a instalação de empresas na Região Norte no sentido de promover o seu desenvolvimento sócio-econômico em sintonia com os objetivos fundamentais da República, conforme artigo 3º, incisos I a III da CF/88, que transcrevemos:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Esta a problemática, pois autos-de-infração são lavrados, com glosa de crédito, para aqueles adquirentes de mercadorias em operações interestaduais com origem na Zona Franca de Manaus e que não reduzem os créditos escriturados em face dos benefícios lá concedidos sem convênio CONFAZ.

### III – INTERPRETANDO A NÃO CUMULATIVIDADE DO ART. 155, §2º, I e II DA CF/88 E SUA RELAÇÃO COM A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS

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

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

*II – A isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

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

*b) - acarretará a anulação do crédito relativo às operações ou prestações anteriores.*

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

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

Entendendo incidência tributária como coincidência de linguagem, temos que a não incidência resta presente quando impraticável tal coincidência; seja por ausência de hipótese legal (resultado de imunidade ou de isenção), seja por obstáculo à incidência (consequência de uma decisão liminar, por exemplo), seja por ausência de fato a coincidir (desclassificação de documentação inidônea, por exemplo).

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

Consideramos que o efeito jurídico da concessão de benefícios é exatamente o oposto, pois, seja pela redução de base de cálculo, seja pela concessão de créditos, ou quaisquer outros dos incentivos arrolados no artigo 1º da LC 24/75, temos que o efeito de tal concessão é a de não incidência tributária, pois seu critério temporal e a saída interestadual de mercadorias e seu objetivo é o abatimento de montante devido (resultado de incidência tributária) um determinado valor a título de benefício.

Se a finalidade do benefício é redutor de montante devido (resultado de incidência tributária), temos que seu perfil é diferencial, pois de valor incidente retira-se um montante não incidente: exatamente o valor fruto do benefício fiscal

concedido, seja ele suportado por convênio autorizativo ou não.

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

Esta a relação entre a não cumulatividade e os benefícios fiscais concedidos.

#### **IV – PELA RECEPÇÃO CONSTITUCIONAL DO ART. 8º, I DA LC 24/75**

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

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

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

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

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

Portanto, as prescrições concessivas de crédito nestas condições trazem situações favoráveis e não obstáculos ao creditamento.

Neste sentido, voltando ao art. 8º, I da LC 24/75; novamente transcrito:



*Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:  
I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; [g.n.]*

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

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

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

## **V – DA RECEPÇÃO DO ART. 15 DA LC 24/75 E DE SUAS CONSEQUÊNCIAS**

Por sua vez, não vemos quaisquer inconstitucionalidades na recepção do artigo 15 da LC 24/75 que prescreve:

*Art. 15 da LC 24/75 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.*

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

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

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

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

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

Recentemente, tal prazo fora normativamente dilatado:

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

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

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

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

Quanto às suas consequências, fazemos o seguinte raciocínio:

- a) Se é concessão de benefício ou incentivo fiscal, seu efeito é de não incidência com relação ao montante que seria devido pela realização do fato gerador na saída de mercadorias da Zona Franca de Manaus; esta a regra geral;
- b) O requisito-condição excepcional do artigo 8º, I da LC 24/75 (se tem convênio aceita-se o creditamento por parte do adquirente; se não tem convênio, aplica-se a regra geral da não incidência e do não creditamento por parte do adquirente) não alcançaria as operações beneficiadas na Zona

Franca de Manaus, pois o válido, vigente e eficaz artigo 15 da LC 24/74, combinado com os artigos 92 e 92-A do ADCT, retiraria quaisquer condições à concessão de benefícios fiscais aos estabelecimentos instalados na região manauara;

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

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

d) No entanto, se a finalidade do artigo 15 da LC 24/75 é o de proporcionar o desenvolvimento da região manauara, não haveria sentido em se desestimular as relações comerciais com as empresas ali localizadas e incentivadas em face da glosa de créditos junto aos potenciais parceiros adquirentes de outros Estados.

e) Este raciocínio encontraria respaldo no art. Artigo 3º da CF/88 em seus incisos I a III, transcrito abaixo:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

f) Por outro lado, mesmo ausente a possibilidade de creditamento, como entendem as Fazendas Públicas nesta situação, talvez haja, numa visão tributária elisiva, vantagem aos adquirentes de produtos fabricados na Zona Franca de Manaus em face de seu diminuto custo.

Esta a situação e seus possíveis questionamentos e soluções. Minha tendência atual, ainda necessitando de mais discutir e pensar sobre o tema, seria pela recepção e efeitos de convalidação do creditamento pelos adquirentes, pois entendo, salvo melhor juízo, que haveria um esvaziamento da finalidade da concessão privilegiada de incentivos à Zona Franca de Manaus, no caso de criar-se obstáculo ao creditamento “cheio”.

### **CONCLUSÃO**

As discussões e conclusões acima não são definitivas. Enxergamos as duas possibilidades interpretativas.

O impasse está em aceitar ou não o creditamento “cheio” de valores no recebimento de mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus, cujas operações de remessa foram beneficiadas nas condições suportadas pelo artigo 15 da LC 24/75.

Não fechamos a questão, pois enxergamos as duas possibilidades interpretativas. Seja mais restrita, aceitando a ausência de norma excepcional; seja mais ampla, com vistas ao cumprimento de finalidade de ordem ampla, no incentivo ao desenvolvimento regional.

É matéria pronta para discussão.

## **BIBLIOGRAFIA**

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. ICMS. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 95, p. 7-23, 2005.

\_\_\_\_\_. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. Direito tributário, linguagem e método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009a.

\_\_\_\_\_. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009b.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.