

GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

PROCESSO nº. : 20202903700006
RECURSO VOL. : nº 1264/2021
RECORRENTE : J.B.S S/A
RECORRIDA : 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN
RELATOR : JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR
RELATÓRIO : 366/22/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

02. VOTO

A peça exordial acusatória lavrada em 14/04/2020, indica que o sujeito passivo realizou operação com mercadorias destinadas a estabelecimento situado à Zona Franca de Manaus (destinatário Comercial Milano Brasil Ltda), aproveitando-se do benefício da isenção previsto na Legislação Tributária, sem, no entanto, indicar expressamente nos documentos fiscais utilizados para acobertar a operação, os respectivos valores equivalentes ao imposto estadual ICMS que seriam devidos, caso não houvesse a isenção, conforme constatado nas DANFE-es nº. 131626 e 131627, sendo essa condição necessária para a fruição do benefício, ensejando, portanto, a sua perda e a cobrança do ICMS devido na operação, além da respectiva multa prevista em legislação. Demonstração de Base de Cálculo: R\$ 788.116,26 X 12% = R\$ 94.573,95 (ICMS a Recolher). Multa 90% do imposto devido TOTAL R\$ 85.116,55

A acusação indica infringência aos artigos 57, inciso III, alínea "a", c.c. o art. 5º, parágrafo único e art. 177, §3º, alínea "b" todos do RICMS/RO Dec. 22.721/18 c.c. Parecer 137/2010/GETRI. Penalidade prevista no artigo 77, inciso IV, "a" item 1 da Lei 688/96.

O crédito tributário está assim constituído:

Tributo ICMS	R\$ 94.573,95
Multa de 90% - Valor do imposto	R\$ 85.116,55
Juros	R\$ 0,0
Atualização Monetária	R\$ 0,0
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 179.690,50

A autuada regularmente notificada através de AR BO606223095BR (fl. 10) em 25/09/2020, apresentou peça impugnativa em 11/09/2017 (fls. 12 a 27)

Em sua defesa em primeira instância o sujeito passivo argumenta em suma que:

"...as operações destinadas à Zona Franca de Manaus - ZFM são equiparadas à exportação, cita a Lei 3.173/57 que a criou, destacando o art. 4º do Decreto-Lei 288/67, que estabelece equivalência a uma exportação as operações para a ZFM, cita a ADI 310 que reconheceu a recepção pela atual constituição, do Dec-Lei 288/67. Argumenta que a mercadoria foi internalizada na ZFM, e que uma mera formalidade não é suficiente para retirar o direito à isenção, acrescentando que não houve lesão ao erário. Alega, ainda, que a multa aplicada se mostra desproporcional e contrária ao princípio da razoabilidade. Ao final, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O Julgador Singular, após análise do conteúdo dos autos da impugnação, proferiu a Decisão nº 2021.06.16.01.0036/UJ/TATE/SEFIN e decidindo pela Procedência do feito fiscal, sob os seguintes fundamentos:

"...Dos documentos juntados aos autos pelo autuante e da defesa apresentada pela autuada, restou comprovado que a empresa realizou a operação de venda para a Zona Franca de Manaus, e ainda que não informado, no documento fiscal, o desconto relativo ao valor do ICMS.

A questão controvertida então é saber se o fato de não constar do documento fiscal o valor do desconto concedido, descaracterizaria, ou não, a isenção, tornando a operação tributada.

Sobre a alegação de que operações destinadas à Zona Franca de Manaus - ZFM são equiparadas à exportação, deve se esclarecer que, de fato, é isenta a saída de produtos industrializados de origem nacional destinados à comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, por força do Convênio ICMS 65/1988. Porém, tal isenção é condicionada ao cumprimento de alguns requisitos, dentre eles, o de que o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando-o expressamente na nota fiscal (Anexo I, Parte 2, Item 44, Nota 2, do RICMS/RO).

"Nota 2. Para efeito de fruição do benefício previsto neste item, o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando-o expressamente na nota fiscal."

Necessário esclarecer que a Zona Franca de Manaus foi instituída com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, para isso, as demais unidades federadas abrem mão do tributo, concedendo a isenção, para que as mercadorias destinadas àquela área tenha um menor custo, logo, o benefício é destinado ao adquirente e não ao remetente, daí o requisito de que seja comercializado num preço inferior, pela dedução do valor referente ao imposto.

Assim, quanto ao argumento de que a mercadoria foi internalizada na ZFM, e que uma mera formalidade não é suficiente para retirar o direito à isenção, porque não houve lesão ao erário, não deve proceder pelo objetivo da isenção – redução do custo do produto. Pois, a empresa não demonstrou no documento fiscal e nem mesmo juntou qualquer prova de que ocorreu o desconto – condição necessária para a fruição do benefício –, ou seja, do ônus probatório não se desincumbiu (art. 84, da lei 688/96).

Quanto à tese da empresa de que a multa aplicada se mostra desproporcional e contrária ao princípio da razoabilidade, ressalta-se que, para acolher o argumento de defesa de a multa ser revista ou afastada, ter-se-ia que excluir os efeitos dos dispositivos legais, pois além de a penalidade aplicada ser a prevista na lei para a falta de pagamento do imposto, tal exclusão encontra óbice legal, já que a Lei 688/1996 (art. 90), exclui da competência deste Tribunal a análise de inconstitucionalidade, ou a negativa de aplicação de lei ou de ato normativo emanado do Governo de Rondônia.

Diante do exposto, como a empresa não comprovou que a mercadoria comercializada teve uma redução do preço, no valor do imposto, não cumprindo, assim, o requisito para que a operação seja isenta, improcede a defesa, razão pela qual reputa-se regular e válida a ação fiscal.

4 – CONCLUSÃO

No uso da atribuição disposta no artigo 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157, de 24 de julho de 2000, **JULGO PROCEDENTE** o auto de infração e **DEVIDO** o crédito tributário no valor de **R\$ 179.690,50**, devendo esse valor ser atualizado até a data do seu pagamento.

A decisão singular foi notificada ao sujeito passivo via DET em 19/07/2021 e a ciência datada de 20/07/2021, às 08:12 hs. (fl.87)

Inconformado com a decisão singular o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário em 19/08/2021 (fls. 89 a 105). Argui em síntese:

“... entendeu o Fiscal autuante que a Recorrente, por ter descumprido a formalidade de indicar nas notas fiscal de venda para a Zona Franca de Manaus (NFs 131626 e 131627) o valor do ICMS desonerado da operação, teria perdido o direito à isenção tributária, passando tais saídas, no seu entendimento, a serem tributadas pelo ICMS.

Entretanto, em que pese a clareza e pertinência das alegações da Recorrente, entendeu o Ilmo. Julgador de 1ª instância por julgar procedente o Auto de Infração, mantendo incólume o crédito tributário exigido, isto sob o fundamento de que “tal isenção é condicionada ao cumprimento de alguns requisitos, dentre eles, o de que o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando-o expressamente na nota fiscal (Anexo I, Parte 2, Item 44, Nota 2, do RICMS/RO).

Entretanto, o lançamento objurgado não merece prosperar, eis que visa exigência de ICMS de operação isenta, cujo eventual descumprimento de obrigação acessória não torna a operação tributada, uma vez comprovado pelo contribuinte a efetividade da operação e ingresso da mercadoria na ZFM.

Importante ressaltar, desde o início, que o Poder Público editou diversos atos para estabelecer e ver aplicada a equiparação das operações realizadas à “ZFM” as operações de exportações, notadamente os benefícios fiscais que lhe são inerentes, de modo que, comprovada a efetividade da operação (in casu, o ingresso da mercadoria na ZFM), o eventual descumprimento de obrigações acessórias não torna a operação tributada.

Entendeu ainda o douto julgador monocrático, que quanto ao argumento de que a mercadoria foi internalizada na ZFM, e que uma mera formalidade não é suficiente para retirar o direito à isenção, porque não houve lesão ao erário, não deve proceder pelo objetivo da isenção – redução do custo do produto. Pois, a empresa não demonstrou no documento fiscal e nem mesmo juntou qualquer prova de que ocorreu o desconto – condição necessária para a fruição do benefício – ou seja, do ônus proatório não se desincumbiu (art. 84, da Lei 688/96).

Contudo, referido entendimento, data vênica, não merece prevalecer, eis que contrário as disposições legais é a jurisprudência pátria, já que a remessa de mercadorias a Zona Franca de Manaus é equiparada a exportação, gozando, portanto, de imunidade, o que importa na proibição da competência tributária dos Estados Federados para exigência de ICMS.

Não estamos, portanto, diante de uma isenção condicionada deliberadamente pelo Estado, a autorizar a fixação de condicionamentos a fruição de tal "renúncia fiscal", mas sim diante de imunidade tributária.

Em outras palavras, o que se visa ter bastante claro é o fato de que, ao se tratar de imunidade tributária, não há operação tributável sob a competência do Estado de Rondônia que lhe traga propósito de isentar fiscalmente essa mesma operação.

Ora, se determinada operação é desonerada constitucionalmente (imune), sob qual premissa de se avaliar efeitos E CONDIÇÕES para a fruição da isenção fiscal sobre as mesmas operações?

ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM) E A EQUIPARAÇÃO DE SUAS OPERAÇÕES DESTINADAS A EXPORTAÇÃO.

A ZFM foi instituída pela Lei nº 3.173/57 como uma área de livre comércio, com a finalidade de criar no interior da Amazonia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da distância a que se encontra dos grandes centros de consumo.

Vislumbrando esse propósito, através da mencionada Lei nº 3.173/57, o legislador federal estabeleceu, dentre outras questões, que:

Art.5º - As mercadorias de procedência estrangeira, quando desembarcadas diretamente na área da zona franca de Manaus, e enquanto permanecerem dentro da mesma, não estarão sujeitas ao pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais que venham gravá-las sendo facultado o seu beneficiamento e depósito na própria zona franca de sua conservação.

Posteriormente, em decorrência da promulgação da Constituição Federal de 1967, as disposições previstas na referida Lei nº 3.173/57 foram alteradas pelo Decreto-Lei nº 288/67, sem prejuízo do propósito então estabelecido, de fomentar o desenvolvimento comercial, industrial e agropecuário da região amazônica, através da desoneração da carga tributária.

Nesse sentido, foi estabelecida a equiparação as operações de exportação, no art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, que assim estabelece:

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

Certo que a equiparação prevista no referido dispositivo está arraigado no fato de que as operações de exportação sempre dispuseram (como ainda ocorre nos dias atuais) de tratamento tributário mais favorecido, como forma de fortalecer

a competitividade do produto pátrio no mercado internacional e, conseqüentemente, desenvolver a economia brasileira.

Logo, a extensão dos benefícios fiscais previstos as operações de exportação para as vendas a ZFM, mediante a aludida equiparação, vem na exata medida e em total consonância com a razão pela qual foi instituída essa área de livre comércio, repita-se, para potencializar a demanda de operações comerciais junto a Região Norte – menos favorecida.

Nessas condições, não há dúvida que, por força dessas disposições normativas, devem ser assegurados as operações de venda realizadas pela Recorrente a ZFM os mesmos benefícios fiscais previstos as operações de exportação.

Cumpra observar que os incentivos concedidos as operações envolvendo a ZFM, editadas antes da CF/88, como é o caso mencionado Decreto-Lei nº 288/67, foram integralmente recepcionadas pela nova Carta Constitucional. Tal afirmação tem matriz no disposto do art. 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber:

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.

Tal dispositivo “constitucionalizou” o regime jurídico de incentivos aplicável a ZFM, vigentes antes da Constituição Federal de 1988.

Sobre tais premissas, cita a lição de Celso

Não bastassem os inequívocos termos do transcrito art. 40, do ADCT (CF/88), certo que a manutenção da ZFM e de seus benefícios fiscais também restaram assegurados pelo disposto o art. 151, I, da Carta Constitucional em apreço:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;**

[...]

No plano infraconstitucional, do mesmo modo, foram editados Decretos reiterando o dispositivo contido no Decreto-Lei nº 288/67, ratificando a equiparação das remessas de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na ZFM a operações de exportação.

Nesse sentido, já sob a égide da CF/88, foi editado o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002,

pelo qual foi estabelecido que:

Art. 454. A remessa de mercadoria de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou posterior exportação, será, para efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior (Decreto 288/67, art. 4º)

Posteriormente, o Decreto nº 4.543/2002 veio a ser revogado pelo Decreto nº 6.759/2009, porém, mantidas, *ipsis litteris*, as disposições do supratranscrito art. 454, através do art. 506

A parti dos dispositivos constitucionais e regulamentares acima, tem-se inequivocadamente, que os benefícios fiscais referentes as operações de vendas pra a ZFM, instituídos antes da promulgação da CF/88 (e a discutida equiparação), permanecem plenamente vigentes, seja pelo fato de terem sido recepcionados pela nova Carta Constitucional (art. 40, do ADCT), seja por terem sido regulamentados durante a sua égide.

Diante desse cenário, importantíssimo notar que a equiparação das operações á ZFM aquelas destinadas a exportação foi manifestada não somente pelo Poder Constituinte, quanto pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, revelando a intenção de sua continuidade.

O Poder Publico editou diversos atos para estabelecer e ver aplicada a equiparação das operações realizadas á ZFM as operações de exportações, notadamente os benefícios fiscais que lhes são inerentes.

Partindo dessas premissas, é forçoso concluir que, em sendo instituído Regime Especial de Tributação as operações de exportação, há de ser, na mesma medida de "para todos os efeitos fiscais", reconhecido o direito a aplicação dos efeitos desse regime as operações atinentes á ZFM.

Prosseguindo: no que toca a jurisprudência dos Tribunais Pátrios sobre o tema, importa destacar que o E. STF já reconheceu, em diversas oportunidades, a equiparação das operações de exportação as operações realizadas junto á ZFM, para fins de efeitos fiscais.

Traz a baila o recente julgamento da ADI nº 310/AM, de relatoria da E. Min. Cármem Lúcia, através da qual restou decidido, a unanimidade, que a aludida equiparação as operações de exportação ensejam a não incidência do ICMS nas operações de venda destinadas a ZFM.

Deve-se frisar que tal entendimento já havia sido aplicado pelo E. STF, por ocasião da análise do pedido liminar invocado nos autos da ADI n] 2.348-9DR, de relatoria do E. Min. Marco Aurélio, em que restou decido, também a unanimidade, pela suspensão da cobrança doe PIS e CONFINS sobre receitas decorrentes de vendas pra a ZFM, já que a legislação isentou as receitas de exportação de tais contribuições.

E nesse mesmo sentido é o entendimento que vem sendo aplicado pelo E. STJ.

Ou seja, a mera incidência de ICMS nas vendas destinadas a ZFM não se trata de mero favor fiscal concedido pelos Estados, mas decorre de norma constitucional transitória, reveladora de imunidade tributária, impassível de ser tolhida por normas delimitadoras da competência tributária estatal, como pretende o Fisco no presente caso.

A despeito da Recorrente ter se equivocado no preenchimento das NFs 131626 e 131627, não fazendo constar o ICMS desonerado na operação de venda destinada a ZFM, **TAL EQUIVOCO NÃO ALTERA O FATO DE QUE SE TRATA DE OPERAÇÃO DE VENDA PARA A ZFM, NÃO SUJEITA, PORTANTO, A COBRANÇA DE ICMS.**

E importante ressaltar, que a efetividade das operações em momento algum é questionada pela Autoridade Fiscal, **SENDO INCONTROVERSO A EFETIVIDADE DAS OPERAÇÕES E OS INGRESSOS DAS MERCADORIAS OBJETO DAS NFS AUTUADAS.**

Especialmente com relação a NF 131626, a própria Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA atesta o ingresso das mercadorias (Doc. 02 da Defesa), ao afirma em seus extratos a situação de “PIN INTERNADO”.

Já com relação a NF 131627, o ingresso das mercadorias a ZFM é facilmente comprovado a partir dos documentos (FLS. 03 A 06)

E, uma vez comprovado o respectivo ingresso por meio de documento idôneo, mostra-se absolutamente ilegítimo a exigência de ICMS incidente sobre tais operações, pois é inequívoco que a Recorrente faz jus a dispensa do pagamento do imposto estadual.

Assim, uma vez comprovada a efetividade das operações, **NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INCIDENCIA DO ICMS** nas operações, por se tratar de mercadorias ingressas na ZFM.

Não há manifestação do autuante!

É o breve relatório.

DAS RAZÕES DE FATO E DE DIREITO DO VOTO

O auto de infração foi lavrado em razão de a empresa ter promovido saída de mercadoria para a Zona Franca de Manaus – ZFM, aproveitando do benefício da isenção, sem demonstrar, contudo, no documento fiscal o desconto do imposto, condição necessária para fruição do benefício.

Considerou o douto Julgador Monocrático em sua decisão procedente o auto de infração como o cerne da questão:

“...o fato de não constar do documento fiscal o valor do desconto concedido, descaracterizaria, ou não, a isenção, tornando a operação tributada...”

Destarte, Ínclitos Conselheiros Julgadores, que a priori a questão controvertida reside no fato de saber se a operação se trata de imunidade ou isenção. E mais! Se a ausência de destaque no documento fiscal acerca do desconto relativo ao valor do ICMS, teria ou não, o condão de inviabilizar o benefício fiscal legalmente concedido ao sujeito passivo, no presente caso.

Pois bem! A solução definida é justa a esta demanda, mormente quanto a questão controvertida retro citado, resolve-se através do auspicioso e comedido estudo acerca do tema amplamente debatido em Sessão Plena nesse Egrégio Tribunal Administrativo de Tributos culminando na edição da Súmula 04/TATE/SEFIN/RO, conforme se verá a seguir:

PROPOSTA DE APROVAÇÃO DE NOVA SÚMULA 04/2021 DO

TATE-SEFIN-RO

SÚMULA 04/2021

"BENEFÍCIOS FISCAIS NAS REMESSAS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS – ZFM E DEMAIS ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO – ALC

I – A equivalência à exportação definida pelo Art. 4º do Decreto-Lei 288/67, nas saídas para Zona Franca de Manaus – ZFM, assegura o conjunto de incentivos fiscais extraídos da legislação pré-constitucional (ADI 310 STF), não alcançando as regras atuais estabelecidas para a exportação.

II – A remessa para ZFM, em razão de sua constitucionalização pelo art. 40 do ADCT – CF/88), é beneficiada por imunidade tributária (ADI 310 STF), já a dispensa do pagamento do ICMS, na saída para as demais Áreas de Livre Comércio – ALC, decorre de isenção (Convênio ICM 65/88 e Convênio ICMS 52/92).

III – A manutenção de créditos, nas remessas para ZFM/ALC, é restrita ao estabelecimento industrial, e apenas se refere aos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e de embalagens utilizados na fabricação dos produtos, objeto da saída não tributada, devendo ser estornados os demais créditos (art. 3º, § 3º, Dec.-Lei 406/68 e Cláusula terceira do Conv. ICM 65/88).

IV – A utilização de crédito presumido, para compensação dos débitos de ICMS, pressupõe uma saída tributada, devendo ser estornado, quando a operação não for tributada, inclusive na saída para exterior, pois a manutenção de crédito na exportação refere-se ao montante do imposto cobrado nas operações anteriores (art. 155, § 2º, X, "a", da CF/88)."

EMBASAMENTO LEGAL PARA A SÚMULA

Torna-se necessário analisar e compreender a decisão proferida na ADI310- STF, sua compatibilização com o Convênio ICM 65/88 (Zona Franca de Manaus - ZFM) e com o Convênio 52/92 (as demais Área de Livres de Comércio- ALC), para, ao final, se conhecer a amplitude do benefício fiscal nas remessas de mercadorias para essas Áreas; verificar as diferenças que porventura existam entre elas; definir que créditos fiscais que podem ser mantidos e, por último, verificar o aproveitamento do crédito presumido na Área de Livre Comércio de

Guajará-Mirim, especialmente quando a mercadoria seja remetida com a isenção e, posteriormente, exportada.

Para isso, serão analisadas as três espécies de benefício fiscal previstas para a ZFM/ALC: a dispensa do imposto na remessa para aquelas áreas, a manutenção de créditos na origem e a concessão de crédito presumido nas saídas tributadas. O primeiro, pode vir da limitação do poder de tributar (imunidade) ou um de um favor legal (isenção); o segundo, por que a regra geral na Constituição é a de que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (Art. 155, § 2º, II, "b"), o terceiro e último, refere-se ao crédito presumido concedido nas operações que se destinem à comercialização ou industrialização naquelas áreas.

A ação direta de inconstitucionalidade nº 310 proposta pelo governo do estado do Amazonas questionava a constitucionalidade dos Convênios ICMS 01,02 e 06 de 1990, que traziam alterações ao Convênio ICM 65/88, reduzindo o benefício fiscal da não incidência do ICMS nas operações de remessa de mercadoria nacional para a Zona Franca de Manaus - ZFM. O primeiro (Convênio 1/1990) excluía o açúcar de cana, o segundo (Convênio 2/1990) revogava a isenção produtos industrializados semielaborados e o terceiro (Convênio n. 6/1990) cancelava o benefício da manutenção de crédito, pois revogava a cláusula terceira do Convênio 65/88.

No julgamento da ADI 310, o Supremo Tribunal Federal - STF consolidou entendimento no sentido de que a remessa para ZFM é beneficiada por imunidade tributária, por força do Art. 40 do ADCT (da Carta Magna), que constitucionalizou o benefício fiscal da Zona Franca de Manaus, recepcionando o quadro normativo pré-constitucional e por ser a decisão dada em ADI, produz eficácia contra todos e efeito vinculante (art. 102, § 2º, da CF/88). Naquela decisão, o STF, em síntese, concluiu que:

1. o Benefício Fiscal da ZFM foi constitucionalizado pelo art. 40 do ADCT;
2. a remessa para ZFM é beneficiada por imunidade tributária;
3. foi recepcionada a equiparação à exportação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967;
4. está assegurada a manutenção do conjunto de

incentivos fiscais referentes à ZFM extraídos da legislação pré-constitucional.

Diante dessas conclusões, ainda que as normas atacadas pela ADI se compatibilizassem com as atuais regras estabelecidas no corpo da Constituição (que somente por lei específica e mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS serão concedidos e revogados – art. 150, § 6º c/c art. 155, § 2º, XII, “g”), a ação direta de inconstitucionalidade foi, em 19 de fevereiro de 2014, julgada procedente pelo STF, declarando a inconstitucionalidade dos três Convênios.

A procedência da ação se deu porque todos eles (Convênios) editaram regras incompatíveis com a Constituição, vista como um todo (Preâmbulo, Normas centrais e ADCT), especialmente quanto à limitação ao poder de tributar sobre essa matéria pelas unidades federadas, em razão de sua constitucionalização e da consequente imunidade tributária concedida pelo art. 40 do ADCT.

Destaca-se que tais normas (os convênios), praticamente não geraram efeitos, porque, em 25/10/1990, o Plenário do Supremo Tribunal Federal deferiu a medida cautelar pleiteada para suspender a sua eficácia, até o julgamento final da ADI, ocorrido em 2014.

Assim, para atender o escopo deste trabalho, a primeira questão a ser enfrentada é a definição do alcance da equiparação efetivada pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, garantida pelo art. 40 do ADCT, em razão da modificação da disciplina constitucional, referente à incidência do ICMS sobre as operações de exportação.

Pois a CF/88 estabeleceu, em sua redação original, regras distintas da legislação anterior, definindo que o ICMS não incidiria sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar; (art. 155, § 2º, X “a”). Norma alterada pela EC 42, que atualmente imunizou toda a exportação de mercadorias e serviços.

O que se depreende, pelos fundamentos e razões da decisão na ADI, é que a equiparação à exportação assegurada na remessa para a ZFM (art. 4º Dec.-Lei 288/67) deve ser entendida com base naquilo que estava estabelecido nas normas pré-constitucionais, e não no modelo atual das exportações definido pela CF/88. Afinal, como esclarecido na Ementa: “A

determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional”.

“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.” (Ementa – ADI 310, sem grifo no original)

Diante disso, faz-se necessário conhecer as regras que disciplinavam a matéria, e como estavam estabelecidas tais normas. A imunidade para a exportação referente ao ICM estava prevista no art. 23, II, § 7º, da Carta pretérita (EC 01/1969), sendo que as regras sobre não incidência e manutenção dos créditos na exportação estavam previstas no Decreto-Lei 406/69. Ou seja, não incidência no art. 1º, § 3º, inc. I e a manutenção dos créditos no art. 3º, § 3º do referido Decreto.

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 1, DE 17 DE OUTUBRO DE 1969

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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.

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

DECRETO-LEI Nº 406, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1968.

Art 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

§ 3º O imposto não incide:

I - Sobre a saída de produtos industrializados destinados ao exterior; (...)

Art 3º O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado.

(....)

§ 3º Não se exigirá o estorno do imposto relativo às mercadorias entradas para utilização, **como matéria-prima ou material secundário, na fabricação e embalagem dos produtos de que tratam o § 3º, inciso I e o § 4º, e o inciso III, do artigo 1º.** O disposto neste parágrafo não se aplica, salvo disposição da legislação estadual em contrário, às matérias-primas de origem animal ou vegetal que representem, individualmente, mais de 50% do valor do produto resultante de sua industrialização.

Dessa forma, pode-se concluir que as remessas para Zona Franca de Manaus são beneficiadas pela imunidade tributária (art. 40 ADCT), e que a equiparação à exportação estabelecida pelo art. 4º do Dec.-Lei 288/67, conforme os fundamentos da ADI 310, que afastou as regras questionadas naquela ação, são aquelas estabelecidas pelas regras anteriores (quadro normativo pré-constitucional).

Logo, o que está alcançada pela imunidade são as remessas para a ZFM de mercadorias nacionais industrializadas e os créditos que podem ser mantidos são os relativos à matéria-prima ou material secundário, utilizados na fabricação e embalagem dos produtos. Ou seja, os benefícios para a ZFM são os estabelecidos no Convênio ICM 65/88, com a inclusão das remessas para o consumo, porque já estavam previstas na regra anterior.

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

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

Ainda sobre a manutenção dos créditos na origem, quando o STF, no julgamento da ADI 310, declarou a inconstitucionalidade do Convênio 6/1990 que cancelava esse benefício, pois tal norma revogava a cláusula terceira do Convênio 65/88, nessa decisão, fica evidenciado que aquele Tribunal considerou inconstitucional a norma anterior (Cláusula terceira). Portanto, no tocante a esse benefício, o que está assegurado é o previsto na cláusula -- a manutenção

dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens pelo estabelecimento industrial que promover a saída com benefício fiscal destinada à ZFM.

Convênio ICM 65/88

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

Já com relação à Área Livre Comércio de Guajará-Mirim, diferentemente do da ZFM, o favor fiscal é de isenção, e, portanto, submetido a todas as regras estabelecidas na Constituição de 1988, exatamente por isso, somente teve o benefício fiscal referente ao ICMS, em 1992, com a aprovação da isenção pelo CONFAZ e a edição do Convênio ICMS 52/92, que estendeu às Áreas de Livre Comércio dos Estados do Amapá, Roraima e Rondônia os benefícios do Convênio ICM 65/88.

Nesse sentido, a isenção para a ALC, prevista no Convênio ICM 65/88 e estendida, para essas Áreas, pelo Convênio ICMS 52/92, alcança apenas os produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização, portanto, não se incluem as remessas para o consumo (Cláusula primeira). A manutenção dos créditos nessas remessas são os relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens (Cláusula terceira – Convênio ICM 65/88).

Destaca-se que somente tornou-se possíveis a manutenção dos créditos na remessa para as demais Áreas de Livre Comércio, com a edição do Convênio ICMS 71/2011, com efeitos a partir de 1º de setembro, porque esse Convênio, em sua cláusula primeira, estabeleceu a seguinte regra: “Não se aplica adeterminação de estorno de crédito prevista no parágrafo único da cláusula primeira do Convênio ICMS 52/92.

Ressalta-se que a concessão de benefícios fiscais, no modelo estabelecido pela atual Constituição (CF/88), está submetida as três regras: a primeira, vedação de a União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (art. 151, III); a segunda, que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (Art. 155,

§ 2º, II, "b") e a terceira, que somente por lei específica e mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS serão concedidos e revogados (art. 150, § 6º c/c art. 155, § 2º, XII, "g").

No que concerne ao benefício fiscal relativo ao Crédito Presumido utilizado para compensação dos débitos de ICMS nas saídas tributadas, tais créditos devem ser estornados, quando a saída não for tributada, na forma como está previsto na legislação (Nota 5, Item 01, Parte 2, Anexo III do RICMS/RO). Tal estorno deve ser feito inclusive na exportação, pois a manutenção dos créditos na exportação refere-se **ao montante do imposto cobrado nas operações anteriores** (art. 155, § 2º, X, "a", da CF/88), não alcançando os créditos presumidos que, além de não se referirem a impostos cobrados, pressupõe uma saída tributada.

Por fim, numa síntese daquilo que se propôs buscar nesse trabalho, especialmente pelas razões e fundamentos definidos pelo STF, no julgamento da ADI 310, em que aquele tribunal declarou a inconstitucionalidade das normas editadas de acordo com atuais regras, porém contrárias ao conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos da legislação pré-constitucional, portanto, a imunidade tributária concedida pelo ADCT não se submete ao corpo normativo da CF/88. Diante disso, salvo para os produtos que foram excluídos (armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros), para os demais alcançados pelos benefícios, conclui-se que:

1. a remessa para ZFM é beneficiada por imunidade tributária e para as demais ALC, por isenção;
2. a não incidência das remessas para ZFM é para os produtos industrializados de origem nacional destinados à ZFM, inclusive para consumo, na forma da legislação pré-constitucional (art. 4º Dec.-Lei 288/67) recepcionada pela CF/88 – art. 40 ADCT, não alcançando os produtos primários;
3. para as ALC, a isenção é apenas para os produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização remetidos para aquelas Áreas, não incluídos os destinados diretamente ao consumo naquela área

(Conv. 65/88 - Conv. 52/92) quantos aos créditos que podem ser mantidos, sem necessidade de estorno, tanto para a ZFM como também para ALC, serão mantidos apenas os créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens (ZFM - art. 3º, § 3º, Dec.-Lei 406/68 e ALC - Cláusula terceira do Conv 65/88);

4. em relação à utilização dos créditos presumidos para compensação dos débitos de ICMS nas saídas tributadas, tais créditos (os presumidos) devem ser estornados, quando a saída não for tributada, inclusive na exportação, pois a manutenção dos créditos na exportação refere-se **ao montante do imposto cobrado** nas operações anteriores (art. 155, § 2º, X, "a", da CF/88).

Pelas razões acima expostas, solicitamos a aprovação da redação proposta para a Súmula 04/2021 do TATE/SEFIN.

Lembrando que nos termos do art. 144-D da Lei 688/96:

"Art. 144-D. As decisões reiteradas e uniformes, assentadas pelo Tribunal serão compendiadas por súmulas do TATE.

§ 1º. As decisões sumuladas a partir da data de publicação da súmula no Diário Oficial do Estado de Rondônia terão efeito vinculante em relação aos órgãos julgadores e aos demais órgãos da Administração Tributária."

Porto velho – RO, 29 de março de 2022

Anderson Aparecido Arnaut

PRESIDENTE TATE/SEFIN

Destarte, restou incontroverso que a operações em comento, estão sob o manto da IMUNIADE.

Neste contexto, independentemente de constar ou não o destaque na NF-e o desconto do ICMS, o fato é, que prescinde desta condição para fruição do benefício. Logo, a autuação se mostrou inadequada, impropria para imputar ao sujeito passivo como devido o crédito tributário objeto da r. Decisão.

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário interposto, para ao final dar-lhe total provimento no sentido de reformar a decisão de primeira instância que julgou PROCEDENTE para IMPROCEDENTE o auto de Infração.

É como VOTO.

Porto Velho, 16 de fevereiro de 2023.



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE

PROCESSO : Nº 20202903700006
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº 1264/2021
RECORRENTE : JBS S.A.
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR : JULGADOR – JUAREZ BARRETO MACEDO JÚNIOR

RELATÓRIO : Nº 366/2022/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO Nº 020/2023/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : ICMS/MULTA – DEIXAR DE RECOLHER O IMPOSTO NA VENDA DE MERCADORIA – SAÍDA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS - IMUNIDADE - INOCORRÊNCIA – Restou provado nos autos que o sujeito passivo realizou operações de vendas de mercadorias sem o destaque do desconto do imposto dispensado na nota fiscal. Nos termos da ADI 310 do STF a operação é imune, equiparando a exportação. Neste contexto, é dispensado o destaque na NF-e do desconto do ICMS para a caracterização da imunidade. Aplicação da SÚMULA 04/2021/TATE/SEFIN. Infração ilidida. Reformada a decisão “a quo” que julgou Procedente para Improcedente o auto de infração. Recurso Voluntário Provido. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para no final dar-lhe provimento, alterando-se a decisão de Primeira Instância que julgou procedente para **IMPROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Juarez Barreto Macedo Junior, acompanhados dos Julgadores: Fabiano Emanuel Fernandes Caetano, Manoel Ribeiro de Matos Junior e Roberto Valladão Almeida de Carvalho.

TATE, Sala de Sessões, 16 de fevereiro de 2023.