

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.507/23/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002801829-86  
Impugnação: 40.010156026-81  
Impugnante: Belgo Bekaert Arames Ltda  
IE: 186335661.00-18  
Proc. S. Passivo: Camila Vieira Gomes Parreira Zebral/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS/ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO.** Constatou-se emissão de notas fiscais destinadas à Zona Franca de Manaus e à área de livre comércio ao abrigo indevido da isenção do imposto, uma vez que não foi comprovado o internamento das mercadorias junto à Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Ocorrência do fato gerador no momento da saída das mercadorias. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre constatação fiscal que a Autuada, no período de janeiro de 2020 a maio de 2022, deixou de recolher o ICMS devido, pela descaracterização da isenção prevista nas vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio, em decorrência da não observação do disposto no Convênio ICMS nº 134/19, Portaria SUFRAMA 834, de 16/10/19 e Capítulo XXX do Anexo IX do RICMS/02.

A constatação decorreu do exame dos arquivos eletrônicos da EFD-Escrituração Fiscal Digital e arquivos das Notas Fiscais Eletrônicas (Nf-es), sendo apontado pela Fiscalização a falta de comprovação do internamento das mercadorias - falta de registro eletrônico do Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional (PIN-e), a não confirmação do ingresso físico da mercadoria pelo destinatário e a não formalização do internamento da mercadoria mediante a disponibilização de evento na NF-e.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 52/68, com os argumentos a seguir elencados, em síntese:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega que as vendas de mercadorias nacionais para a Zona Franca de Manaus (ZFM) são equiparadas às exportações para o exterior, gozando de imunidade ao ICMS.

Aduz que as normas infralegais que estabeleceram obrigações meramente formais não podem determinar o surgimento da obrigação principal de pagamento do ICMS e das respectivas multas, especialmente quando comprovado o efetivo ingresso das mercadorias na área incentivada da ZFM. Aduz, ainda, que a não incidência tributária teria sido desconsiderada pela Fiscalização em razão de procedimentos meramente formais.

Discorre sobre a criação da ZFM e cita o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal, que estabelece que o ICMS não incide sobre operações que destinem mercadorias para o exterior.

Sustenta que o único requisito para o gozo da imunidade é a ocorrência de operação que destine mercadoria ao exterior, isto é, a efetiva exportação. Nenhum outro requisito foi estabelecido para que as mercadorias sejam consideradas exportadas.

Cita o Decreto-lei nº 288/1967 que estendeu para a ZFM a imunidade assegurada pela Constituição Federal ao ICMS, na medida em que equiparou a venda de mercadorias de origem nacional para essa área incentivada a uma exportação brasileira para o estrangeiro. Dessa forma, o único requisito para comprovação da exportação seria o ingresso físico das mercadorias na área incentivada, o que materializaria a exportação e, conseqüentemente, atrairia a imunidade ao ICMS.

Conclui que os requisitos da Portaria SUFRAMA nº 834/2019, do Convênio ICMS nº 134/2019 e do Capítulo XXX do Anexo IX do RICMS/02, instituidores de obrigações formais para o gozo de isenção ao ICMS não preponderam. Entende não se tratar de isenção, mas de imunidade para as operações que destinem mercadorias à ZFM. Alega que normas infralegais não podem amesquinhar o instituto da imunidade.

Cita alguns precedentes que reconhecem a natureza de imunidade do incentivo concedido à ZFM.

Requer a improcedência do lançamento, por entender que as operações que destinaram mercadorias para a ZFM são imunes ao ICMS.

Sustenta que a SUFRAMA estabeleceu, na Portaria nº 834/2019, uma infinidade de formalidades para que as mercadorias sejam consideradas internalizadas, que extrapolariam o pressuposto material (comprovação do efetivo ingresso das mercadorias naquelas áreas) e que seriam praticamente inexequíveis na prática. Além do que, sustenta que todos os procedimentos necessários ao internamento das mercadorias cabem exclusivamente aos destinatários dos bens na ZFM, sem que haja qualquer ingerência ou controle por parte dos remetentes.

Argumenta que não tinha condições e nem respaldo para transpor as obrigações atribuídas ao destinatário das mercadorias visando ao internamento no prazo de 120 (cento e vinte) dias.

Pondera que, tendo sido comprovado que as mercadorias efetivamente ingressaram na ZFM, o descumprimento dos requisitos formais para o internamento,

sobretudo pelo destinatário das mercadorias, não pode afetar a desoneração concedida à Impugnante no tocante à operação, em respeito ao princípio da verdade material.

Contesta a não recomposição da conta gráfica e destaca que possui saldo credor do imposto, o que não foi considerado na autuação. Desse modo, a autoridade fiscal não teria determinado a matéria tributável nem calculado o montante do tributo devido, em confronto com os deveres instituídos pelo art. 142 do CTN para a realização do lançamento.

Ao fim, pede que o crédito tributário seja integralmente cancelado.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às págs. 158/169, refuta as alegações da Defesa, com os argumentos a seguir reproduzidos, em síntese:

A Impugnante alega que as vendas de mercadorias nacionais para a Zona Franca de Manaus (ZFM) são equiparadas às exportações para o exterior, gozando de imunidade ao ICMS, mas, à luz da legislação estadual, as vendas para a Zona Franca de Manaus são consideradas operações isentas do imposto nos termos do art. 6º da Parte Geral e Anexo I, Parte I, item 50, do RICMS/02 e a legislação mineira em exame se originou do Convenio ICM 65/88.

Ressalta ainda que o Convênio ICMS nº 134/2019 regulamentou os procedimentos relativos ao ingresso de produtos industrializados de origem nacional na Zona Franca de Manaus, com isenção do ICMS.

Destaca que a Impugnante defende que as vendas para a Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, conforme art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 e pontua que a Autuada sustenta que a CF/88 manteve, por intermédio do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, tais incentivos. Todavia, tal dispositivo cuidou de estabelecer a figura de uma exportação ficta, advindas de uma ficção jurídica, já que as saídas em análise não se enquadram no conceito de exportação, já que lhe faltam exatamente a característica essencial: a saída do produto do território nacional. Isso posto e, considerando que o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 foi implementado antes do sistema tributário constitucional vigente, não se pode a ele conferir os efeitos tributários almejados pela Autuada por se tratar de norma decorrente de um decreto-lei federal, ao qual não cabe dispor sobre matéria de ICMS, que é reservada à lei estadual.

Acrescenta que a CF/88, mediante o art. 40 do ADCT, não convalidou os benefícios fiscais relativos à Zona Franca de Manaus, nem recepcionou as ficções jurídicas correlatas preexistentes. Ela cuidou, tão-somente, de estabelecer a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio e de incentivos fiscais, sendo certo que consentir outro efeito tributário caracterizado como benefício fiscal relativo ao ICMS, à ficção implementada pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, caracterizaria uma concessão, pela União, de isenção heterônoma de um tributo estadual sem lei complementar exigida para tal fim. Nota-se, portanto, a prevalência da regra constitucional de vedação à isenção heterônoma, ao passo que a exceção a esta regra, em matéria de ICMS, está condicionada à existência de lei complementar na qual esteja previsto o referido benefício fiscal. Dessa forma, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto-lei nº 288/67, por não se tratar de lei complementar, não se reveste do caráter ontológico-formal exigido pela Constituição da República em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘e’, para validamente conceder isenção ou desoneração do ICMS, motivo pelo qual é absolutamente inapto para qualificar-se dentre as exceções admitidas à proibição de isenção heterônoma.

Conclui que, assim, as saídas de mercadorias de Minas Gerais com destino à ZFM não se enquadram nesse conceito de exportação, já que lhe faltam exatamente a característica essencial: a saída do produto do território nacional.

Ressalta que inexistente imunidade constitucionalmente qualificada ou não incidência do ICMS legalmente estabelecida, para operações que destinem mercadorias para a ZFM, restando afastada a alegação da Impugnante de que essas operações são equiparadas a exportação de mercadorias para o exterior.

Sustenta ainda que, como a concessão da isenção é uma exceção à regra de tributação, a ela se aplica o princípio geral de hermenêutica segundo o qual as exceções são interpretadas restritivamente, ou seja, para a sua concessão o contribuinte deve comprovar de forma inequívoca que se enquadra na situação descrita na lei, conforme art. 111 do CTN, citando doutrina e jurisprudência do STJ. Assim, a isenção em comento alcança a saída da mercadoria com destino à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio, nas condições estabelecidas no Capítulo XXX do Anexo IX do RICMS/02, Convênio ICMS 134/2019 e Portaria SUFRAMA 834 de 16/10/2019.

Quanto ao argumento da Impugnante de que a Portaria SUFRAMA nº 834/19 teria estabelecido formalidades praticamente inexecutáveis na prática e a cargo do destinatário das mercadorias, registra que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA).

Destaca que no período de 01/01/20 a 31/05/22 (período autuado) a Impugnante emitiu 390 notas fiscais de saída com CFOP 6109 – venda de produção do estabelecimento, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio. Nesse período, apenas 18 notas fiscais não tiveram o registro eletrônico do Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional (PIN-e) ou tiveram o PIN-e com prazo de vistoria expirado, o que demonstra que os procedimentos estabelecidos pela Portaria nº 834/19 são perfeitamente possíveis de serem cumpridos, principalmente considerando que o Sistema eletrônico instituído pela SUFRAMA – SIMNAC - utiliza exclusivamente documentos eletrônicos, tendo como objetivo processar efetivamente, de forma transparente e eficiente, o ingresso de mercadorias nas áreas incentivadas.

Salienta que a Autuada contesta a não recomposição da conta gráfica e destaca que possui saldo credor do imposto, o que não foi considerado na autuação. No entanto, os arts. 194 e 195 do RICMS/02 tiveram suas redações modificadas pelos arts. 2º e 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, nos termos do art. 5º do mesmo decreto, excluindo o procedimento fiscal de “Verificação Fiscal Analítica – VFA” (recomposição da conta gráfica do ICMS). E, portanto, a redação atual do citado art. 195 do RICMS/02, ao deixar de prever a utilização da recomposição da conta gráfica como forma de apuração do montante da infração,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

instituiu um novo processo de fiscalização, entendido este como o método de apuração a ser utilizado pela Fiscalização. Nesse sentido, sustenta que os créditos do imposto indevidos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido do crédito e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 (art. 195, caput).

Pugna, ao fim, pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal que a Autuada, no período de janeiro de 2020 a maio de 2022, deixou de recolher o ICMS devido, pela descaracterização da isenção prevista nas vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio, em decorrência da não observação do disposto no Convênio ICMS nº 134/19, Portaria SUFRAMA 834, de 16/10/19 e Capítulo XXX do Anexo IX do RICMS/02.

A constatação decorreu do exame dos arquivos eletrônicos da EFD-Escrituração Fiscal Digital e arquivos das Notas Fiscais Eletrônicas (Nf-es), sendo apontado pela Fiscalização a falta de comprovação do internamento das mercadorias - falta de registro eletrônico do Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional (PIN-e), a não confirmação do ingresso físico da mercadoria pelo destinatário e a não formalização do internamento da mercadoria mediante a disponibilização de evento na NF-e.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A legislação mineira é translúcida sobre o tema em questão e versa essencialmente sobre a obediência aos dispositivos normativos que orientam a aplicação dos benefícios fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus.

A Impugnante alega que as vendas de mercadorias nacionais para a Zona Franca de Manaus (ZFM) são equiparadas às exportações para o exterior, gozando de imunidade ao ICMS.

Todavia, à luz da legislação estadual, as vendas para a Zona Franca de Manaus são consideradas operações isentas do imposto nos termos do art. 6º da Parte Geral e item 50 da Parte I do Anexo I, todos do RICMS/02, a saber:

#### RICMS/02

Art. 6º - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

(...)

#### Anexo I - PARTE 1 - DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

Item: 50 Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do

Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

a) Brasiléia, Epitaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;

b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

### A legislação mineira em exame se originou do Convenio ICM 65/88:

#### Convênio ICM 65/88

Isenta do ICM as remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, nas condições que especifica.

Cláusula primeira: Ficam isentas do imposto as saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.

Destaque-se, conforme narrado pela Fiscalização, que no período de 01/01/20 a 31/05/22 (período autuado) a Impugnante emitiu 390 notas fiscais de saída com CFOP 6109 – venda de produção do estabelecimento, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio.

Nesse período, apenas 18 notas fiscais não tiveram o registro eletrônico do Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional (PIN-e) ou tiveram o PIN-e com prazo de vistoria expirado, o que demonstra que os procedimentos estabelecidos pela Portaria 834/2019 são perfeitamente possíveis de serem cumpridos, principalmente considerando que o Sistema eletrônico instituído pela SUFRAMA – SIMNAC - utiliza exclusivamente documentos eletrônicos, tendo como objetivo processar efetivamente, de forma transparente e eficiente, o ingresso de mercadorias nas áreas incentivadas.

Quanto ao pleito de recomposição da conta gráfica, pela Autuada, ressalte-se que os arts. 194 e 195 do RICMS/02 tiveram suas redações modificadas pelos arts. 2º e 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, nos termos do art. 5º do mesmo decreto, excluindo o procedimento fiscal de “Verificação Fiscal Analítica – VFA” (recomposição da conta gráfica do ICMS). E, portanto, a redação atual do citado art. 195 do RICMS/02, ao deixar de prever a utilização da recomposição da conta gráfica como forma de apuração do montante da infração, instituiu um novo processo de fiscalização, entendido este como o método de apuração a ser utilizado pela Fiscalização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, os créditos do imposto indevidos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido do crédito e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 (art. 195, caput).

Em essência, todos os argumentos apresentados pela Impugnante, em especial aquele de que a Portaria SUFRAMA nº 834/19 teria estabelecido formalidades praticamente inexequíveis na prática, implicam em exame quanto ao afastamento ou negativa de aplicação a dispositivos de lei, o que é vedado a este Conselho por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento e exclusão da Autuada do regime de tributação do Simples Nacional.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

**Sala das Sessões, 22 de agosto de 2023.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**

CS/P