

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 21.086/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000185908-01  
Impugnação: 40.010133407-86  
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas  
IE: 313002022.01-20  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO**  
– Constatou-se a ausência de retorno de embalagens que acondicionaram mercadorias saídas do estabelecimento, o que descaracteriza a isenção de ICMS em relação àquelas, nos termos do item 105 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - ENCERRAMENTO - DESTINATÁRIO SIMPLES NACIONAL OU CONSUMIDOR FINAL.**  
Constatou-se saída de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, vez que a mercadoria destinou-se a empresa optante pelo Simples Nacional ou a consumidor final não contribuinte do ICMS. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso III e inciso V, alínea “a”, Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SIMPLES NACIONAL -**  
Constatada a apropriação indevida de imposto informado nos documentos fiscais emitidos por empresa optante pelo Simples Nacional. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso XV, alínea “a” do RICMS/02 c/c art. 11, parágrafo único da Resolução Federal do CGSN nº 04/07. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS** – Constatou-se a apropriação indevida de imposto destacado em notas fiscais de aquisições de metais não ferrosos provenientes de outras Unidades da Federação em razão da falta de apresentação das guias de recolhimento antecipado do ICMS exigidas pela legislação. Infração caracterizada nos termos do art. 223, incisos I e II da Parte I do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, nos períodos e em decorrência das irregularidades abaixo constantes:

1. Ausência de retorno de embalagens que acondicionaram mercadorias saídas do estabelecimento, o que descaracteriza a saída isenta em relação àquelas, no período de 01/01/07 a 30/09/07. Exigem-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

2. Apropriação indevida de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de metais não ferrosos provenientes de outras Unidades da Federação em razão da falta de apresentação das guias de recolhimento antecipado do ICMS exigidas pela legislação. Infração ocorrida no período de 05/11/07 a 11/12/07. Exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

3. Apropriação indevida de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entrada emitidas por empresas optantes pelo Simples Nacional. A utilização do crédito não era permitida no período autuado, compreendido entre 01/07/07 e 31/12/07. Exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

4. Encerramento de diferimento do ICMS nas saídas de mercadorias com destino a empresas optantes pelo Simples Nacional e a consumidores finais não inscritos no cadastro de contribuintes. Infração constatada no período de 01/01/07 a 30/09/07. Exigem-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 635/647, alegando, em síntese, que:

- a quase a totalidade do crédito tributário do período autuado encontra-se extinto pela decadência, na forma do § 4º do art. 150 do CTN, já que foi intimada da lavratura do Auto de Infração apenas em 21/12/12 e em todo o período suscitado ocorreu recolhimentos do ICMS;

- a exigência constante no item 2 do Auto de Infração, referente à falta de apresentação das guias de recolhimento do imposto destacado em notas fiscais de aquisição de metais não ferrosos provenientes de outras Unidades da Federação, não procede porque a o art. 223, incisos I e II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, que prevê tal exigência, foi revogado pelo art. 7º, inciso III do Decreto nº 44.676 de 14 de dezembro de 2007, com efeitos retroativos a 1º/11/07, em razão de ratificação tácita do Convênio ICMS nº 113/07, o qual revogou o Convênio ICMS nº 17/82, que exigia essa guia especial de ICMS nas operações interestaduais com metais ferrosos;

- em relação ao item 3 do Auto de Infração, relativo à apropriação indevida de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entrada emitidas por empresas optantes pelo Simples Nacional, a legislação estadual permite o destaque do imposto na proporção do encargo suportado pela empresa remetente, visando manter o caráter não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumulativo do ICMS, nos termos do art. 150, § 2º, inciso I da CF/88, em face disso aproveitou o crédito de 18% em razão de ser este o montante destacado nos documentos fiscais pelas empresas optantes pelo Simples Nacional;

- a aplicação conjunta da multa de revalidação e da multa isolada é juridicamente impossível, porque ambas as obrigações tem por fundamento de origem a obrigação principal, razão pela qual a multa isolada deve ser cancelada;

Requer, ao final, a procedência da impugnação com cancelamento da autuação, inclusive das partes não contestadas, por entender ser medida de “Direito e Justiça”, ou, alternativamente, que seja cancelada a multa isolada.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em Manifestação de fls. 923/935, refuta integralmente as alegações da defesa, argumentando que não lhe assiste razão em nenhuma delas, e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 939/950, opina, em preliminar, pela inexistência da preliminar arguida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do Conselho de Contribuintes/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

### **Do Mérito**

#### **Arguição de Decadência**

A Impugnante pleiteia seja considerado decaído o direito de lançar do Fisco relativamente aos fatos geradores anteriores a 21/12/07, em face da aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Cabe destacar, inicialmente, que não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 21/12/07, com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, como quer a Impugnante.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Destaque-se que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

poderia ter sido efetuado. Citam-se, a título de exemplo, os Acórdãos n°s 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20637/11/1ª e 19626/10/3ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NÓS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Desta forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2007 somente expirou em 31/12/12, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 21/12/12 (fls. 05).

### **Item 1 do AI - Descaracterização da isenção por ausência de retorno de embalagens**

Ressalta-se que com relação a esse item não houve questionamento da Impugnante na sua peça de defesa.

A Autuada utilizou-se, no período de 01/01/07 a 30/09/07, do benefício da isenção na remessa de embalagens em conjunto com as mercadorias comercializadas, sob a condição suspensiva de que tais embalagens deveriam retornar ao estabelecimento, nos termos do item 105 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, abaixo transcrito:

Anexo I - Das Isenções:

(...)

105 - Saída, em operação interna ou interestadual, de vasilhame, recipiente ou embalagem, inclusive

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sacaria, desde que retorne ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular, nas seguintes hipóteses:

a) quando, acondicionando mercadoria, não seja cobrado do destinatário ou computado no preço da respectiva operação e deva ser devolvido ao remetente;

b) quando, remetido vazio, se destine ao acondicionamento de mercadoria que tenha por destinatário o próprio remetente;

c) em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular.

No entanto, ao ser interpelada a comprovar o retorno de tais embalagens pelo Termo de Intimação nº 011/2012 (fls. 107/155), não apresentou as notas fiscais de retorno, razão pela qual restou caracterizada a infração à legislação tributária.

A Contribuinte chega mesmo a apresentar algumas notas fiscais de retorno de embalagens às fls. 163/236, mas uma análise, por amostragem, em cerca de 20 notas fiscais constatou-se que nenhuma delas faz parte da relação integrante do Termo de Intimação nº 011/2012. A Impugnante também se abstém de demonstrar por meio de planilha comparativa ou qualquer outro tipo de explanação, a existência de correlação entre as notas fiscais apresentadas e aquelas exigidas pelo Fisco.

Assim, restou não cumprida a intimação e descaracterizada a isenção das saídas de embalagens com adequada exigência de ICMS e multa de revalidação, nos termos constantes do Auto de Infração.

### **Item 2 do AI - Apropriação indevida de crédito em razão da entrada de metais não ferrosos provenientes de outras Unidades da Federação.**

A Autuada, no período de 05/11/07 a 11/12/07, utilizou-se indevidamente de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de metais não ferrosos provenientes de outras Unidades da Federação em razão da falta de apresentação das guias de recolhimento antecipado do ICMS exigidas pela legislação.

A exigência do Fisco fundamenta-se na não apresentação da guia de recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre tais operações, conforme previsão do inciso IX do art. 70 c/c art. 223, incisos I e II, do Anexo IX, ambos do RICMS/02:

#### **Parte Geral do RICMS/02**

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

IX - o pagamento do imposto na origem não for comprovado, na hipótese de exigência prevista na legislação tributária;

#### **Anexo IX do RICMS/02**

Efeitos de 15/12/2002 a 14/12/2007 - Redação original:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 223. O adquirente das mercadorias mencionadas neste Capítulo, provenientes de fora do Estado, para fazer jus ao crédito do imposto relativo à operação, deverá:"

I - arquivar, com a 1ª via da nota fiscal que acobertou o trânsito da mercadoria, 1 (uma) via ou cópia autenticada do comprovante do pagamento do imposto em outra unidade da Federação;

II - entregar na repartição fazendária a que estiver circunscrito, nos mesmos prazos de entrega da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), via original ou cópia autenticada de cada um dos documentos referidos no inciso anterior.

Afirma, no entanto, a Impugnante em sua defesa que o art. 223, incisos I e II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, que prevê tal exigência, teria sido revogado em 1º/11/07 pela ratificação tácita do Convênio ICMS nº 113/07. Este Convênio ICMS 113/07, publicado em 28/09/07 e que entrou em vigor em 1º/11/07, revogou o Convênio ICMS nº 17/82, que exigia esta guia especial de ICMS nas operações interestaduais com metais ferrosos. Importante salientar que, no âmbito da legislação interna, o supracitado art. 223, incisos I e II só foi revogado em 15/12/07 pelo art. 7º, inciso III do Decreto nº 44.676 de 14 de dezembro de 2007.

Segundo a Impugnante, o art. 4º da Lei Complementar nº 24/75, que dispõe sobre os Convênios de ICMS, prevê que o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando ratificação tácita a falta de manifestação dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados a partir da publicação dos convênios no Diário Oficial. Observe-se:

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Pedindo vênua ao entendimento apresentado pela Impugnante, não deve prevalecer a tese de que a simples ratificação tácita de um Convênio ICMS tem o condão de automaticamente revogar toda a legislação tributária estadual que se encontre em desacordo com tal convênio.

Válido destacar que um convênio, como norma geral tributária, por si só, não faz nascer qualquer direito, conforme bem destaca Roque Antonio Carrazza:

“Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são estes, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias.” (Convênios ICMS e art. 14 da lei de Responsabilidade Fiscal – sua Inaplicabilidade – Questões Conexas, Revista de Estudos Tributários 16, Porto Alegre, 2000, pag. 150)

(Grifou-se)

No mesmo sentido é a doutrina de Geraldo Ataliba, para quem:

"O convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais." (citação extraída de artigo da lavra de Aroldo Gomes de Mattos sobre A Natureza e o Alcance dos Convênios em Matéria do ICMS, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 79, pag. 10).

(Grifou-se)

Além disso, a Lei Complementar nº 24/75 foi editada em outro paradigma constitucional, o da Constituição de 1967. A Constituição vigente, em seu art. 155, § 2º, XII, "g", enumera as matérias em relação às quais se exige deliberação dos Estados mediante convênio. A alínea "g" é clara ao se referir a "isenções, incentivos e benefícios fiscais", não englobando a questão envolvida na presente autuação, qual seja, a exigência de um requisito acessório para aproveitamento de crédito de ICMS:

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

(...)

§ 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.

(Grifou-se)

Frise-se que apenas as questões que envolvam "isenções, incentivos e benefícios fiscais" são, necessariamente, matéria de convênio. Assim, nada impede que o Estado possa tratar, na legislação interna, sem necessidade de se ater à publicação ou revogação de convênios, de matéria diversa das três destacadas na alínea "g" supra. E há de se convir que a exigência de apresentação de guia de recolhimento antecipado de ICMS como requisito para o aproveitamento do crédito de ICMS em uma entrada interestadual não é questão de isenção, nem de incentivo e muito menos de benefício fiscal. Trata-se, a guia de recolhimento antecipado de ICMS, de mera exigência acessória passível de ser integrar a legislação interna sem a celebração de qualquer convênio relativo à matéria, razão pela qual não seria revogado em âmbito interno apenas pela mera revogação tácita do Convênio ICMS nº 17/82.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não é outro o entendimento do STJ, que em decisão de questão relacionada à necessidade de internalização na legislação estadual dos convênios ICMS, entende que estes possuem natureza autorizativa aos Estados e não impositiva:

A AUTORIZAÇÃO VEICULADA EM CONVÊNIO PARA A CONCESSÃO DE REMISSÃO NÃO ACARRETA DIREITO SUBJETIVO PARA O CONTRIBUINTE, SE NÃO HOUVE IMPLEMENTAÇÃO DA MEDIDA NECESSÁRIA À CONCESSÃO DO BENEFÍCIO, MESMO QUE O CONVÊNIO TENHA SIDO OBJETO DE RATIFICAÇÃO. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO' (STJ, RMS 13.543/RJ, 2.ª T., REI. MIN. CASTRO MEIRA, DJ 16.02.2004).

(GRIFOU-SE)

Na feliz definição da eminente Ministra Denise Arruda,

TRATA-SE DE UMA AUTORIZAÇÃO PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL PELOS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL, E NÃO DE UMA IMPOSIÇÃO (RMS Nº 26.328/RO, PRIMEIRA TURMA, DJE DE 1/10/08).

Diante das questões legais, doutrinárias e jurisprudenciais expostas, conclui-se que a CF/88 exige a utilização de convênio apenas nas deliberações referentes a “isenções, incentivos e benefícios fiscais” e que mesmo assim, a ratificação dos convênios tem natureza autorizativa e não impositiva. A revogação do Convênio ICMS nº 17/82, de “*per si*”, não tem o condão de retirar a validade das normas jurídicas internas que exigiam a apresentação da guia de recolhimento antecipado do ICMS como requisito para o aproveitamento do crédito de ICMS decorrente das operações de aquisição interestadual de metais ferrosos.

Deste modo, em contraposição à afirmação da Impugnante, o art. 223, incisos I e II do Anexo IX do RICMS/02, já transcrito, foi revogado apenas a partir de 15/12/07, quando entrou em vigor o art. 7º, inciso III do Decreto Estadual nº 44.679/07, tendo produzido seus efeitos regulares até 14/12/07.

As notas fiscais objeto da autuação foram emitidas entre os dias 05/11/07 e 11/12/07 (fls. 238/277), no período de vigência da norma que exigia a apresentação do comprovante de pagamento do imposto em outra Unidade da Federação como requisito para o aproveitamento do crédito em Minas Gerais.

Importante salientar que, conforme informação trazida aos autos pelo Fisco (fls. 930/931), a Impugnante chegou a protocolar junto à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, em 15/10/2012, o Termo de Autodenúncia nº 05.000227510-00, por meio do qual efetuou o recolhimento dos valores indevidamente aproveitados em operações de entrada de metais não ferrosos provenientes de outra Unidade da Federação no mês de outubro de 2007, sem a apresentação do comprovante de pagamento do imposto, denotando a ciência a respeito de inadequação do procedimento por ela adotado.

Desta forma, corretas as exigências do Fisco.

**Item 3 do AI - Aproveitamento indevido de crédito de notas fiscais emitidas por empresas do Simples Nacional**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada apropriou-se indevidamente de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entrada emitidas por empresas optantes pelo Simples Nacional. A utilização do crédito não era permitida no período autuado, compreendido entre 01/07/07 e 31/12/07.

Argumenta a Impugnante em sua defesa que a legislação estadual permite o destaque do imposto na proporção do encargo suportado pela empresa remetente, visando manter o caráter não cumulativo do ICMS, nos termos do art. 150, § 2º, inciso I da CF/88. Argumenta que aproveitou o crédito de 18% (dezoito por cento) em razão de ser este o montante destacado nos documentos fiscais pelas empresas optantes pelo Simples Nacional

Na sua redação atual, o art. 70, inciso XV do RICMS/02, “*a contrario sensu*” permite o creditamento em operações semelhantes, condicionado esta autorização de apropriação do crédito à aposição no documento fiscal, da alíquota corresponde ao percentual de ICMS efetivamente pago pela empresa remetente nos termos da Lei Complementar nº 123/06, em conformidade com a faixa de receita bruta na qual ela se enquadre. Provavelmente a Impugnante apresentou sua defesa baseando-se na legislação em vigor nos dias atuais.

No entanto, à época da ocorrência dos fatos geradores, o art. 70, inciso XV do RICMS/02 tinha outra redação e prestava-se justamente a vedar o creditamento do ICMS na entrada de mercadorias adquiridas de empresas optantes pelo Simples Nacional. Observe-se:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

Efeitos de 1º/07/2007 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 14, II, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007:

XV - o imposto se relacionar a operação ou prestação:

a) promovida por microempresa ou empresa de pequeno porte, salvo nas hipóteses previstas neste Regulamento;

b) com bens ou mercadorias adquiridos ou recebidos por microempresa ou empresas de pequeno porte.

(Grifou-se)

No mesmo sentido, a Resolução Federal CGSN nº 04/07, aplicável às empresas optantes pelo Simples Nacional, em seu art. 11, também traz norma impeditiva de transferência de crédito com origem em tais empresas nas operações ocorridas antes de 01/01/09:

Art. 11. As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional, tampouco poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Parágrafo único. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária, não optantes pelo Simples Nacional, terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições, aplicando-se o disposto nos arts. 2º-A a 2º-D na Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007. (Incluído pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008)

Importante salientar ainda que, conforme informação trazida aos autos pelo Fisco (fls. 932/933), a Impugnante chegou a protocolar junto à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, em 15/10/2012, o Termo de Autodenúncia nº 05.000227513-44, por meio do qual efetuou o recolhimento dos valores indevidamente aproveitados em operações de entrada de mercadorias provenientes de empresas optantes pelo Simples Nacional ocorridas entre 10/2007 e 08/2008, o que demonstra ciência a respeito de inadequação do procedimento por ela adotado.

Deste modo, não assiste razão à Impugnante nos argumentos apresentados, restando corretas as exigências do Fisco.

**Item 4 do AI - Encerramento do diferimento nas saídas de mercadorias destinadas a optantes pelo Simples Nacional e consumidor final não inscrito**

Ressalta-se que, também, com relação a este item não houve contestação por parte da Impugnante em sua defesa.

A Impugnante utilizou-se indevidamente de diferimento em operações de saída de mercadorias com destino a empresas optantes pelo Simples Nacional e também a consumidores finais não inscritos no cadastro de contribuintes do ICMS, no período de 01/01/07 a 30/09/07.

O art. 12, incisos III e V, alínea “a” da Parte Geral do RICMS/02 prevê o encerramento do diferimento nas hipóteses em questão. Observe-se:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

(...)

III - a mercadoria tiver por destinatário órgão, pessoa ou entidade não inscritos como contribuinte do imposto no Estado;

(...)

V - a mercadoria for destinada:

a) estabelecimento de microempresa ou de empresa de pequeno porte;

Analisando os dispositivos acima se conclui que as operações de saída de mercadorias da Autuada com destino a empresas optantes pelo Simples Nacional e a

consumidores finais não inscritos ocorreram ao abrigo de diferimento indevido, restando configurada a infração à legislação tributária.

Saliente-se que, conforme informação trazida aos autos pelo Fisco (fls. 934), a Impugnante chegou a protocolar junto à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, em 15/10/2012, o Termo de Autodenúncia nº 05.000227505-00, por meio do qual recolheu ICMS indevidamente suprimido em razão de saídas de mercadorias destinadas a empresas optantes pelo Simples Nacional ao abrigo de diferimento inaplicável à espécie. As operações denunciadas se deram entre 10/2007 e 12/2011. A denúncia e o pagamento em questão denotam ciência da Impugnante em relação à inadequação do procedimento por ela adotado.

Deste modo, em face de expressa vedação legal acima transcrita, restou configurada a utilização indevida do diferimento, razão pela qual são plenamente cabíveis as exigências tributárias constantes do Auto de Infração.

**Arguição de impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada e multa de revalidação**

A Impugnante afirma em sua defesa que a aplicação conjunta de multa de revalidação e multa isolada é juridicamente impossível, baseando-se no entendimento de que ambas as obrigações têm por fundamento de origem a obrigação principal, o que ensejaria o cancelamento da multa isolada.

Verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte e está prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória, no caso, apropriar crédito de ICMS em desacordo com a legislação, com penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, visto que apenas a multa de revalidação tem por fundamento de origem a obrigação principal.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Rodrigo da Silva Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências do item 2 do Auto de Infração. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Starling Hubner e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e dos vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 23 de julho de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Relator**

D

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	21.086/13/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000185908-01	
Impugnação:	40.010133407-86	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A exigência constante do item 2 do Auto de Infração não encontra respaldo jurídico para sua manutenção, visto que a norma que dava suporte encontrava-se já revogada ao tempo das exigências fiscais:

*2) Apropriação indevida de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de metais não ferrosos provenientes de outras Unidades da Federação em razão da falta de apresentação das guias de recolhimento antecipado do ICMS exigidas pela legislação. Infração ocorrida no período de 05/11/07 a 11/12/07. Exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. (Destacou-se)*

Ora, a exigência de recolhimento antecipado de ICMS em operações interestaduais com metais não ferrosos decorria do Convênio nº 17/82, que estendeu os efeitos no Convênio nº 09/76, mas que foram revogados expressamente a partir da celebração do Convênio CONFAZ nº 113/07, de 28/09/07, com efeitos a partir de 01/11/07.

Nos termos do art. 103, III, do CTN os convênios firmados entre os Estados entram em vigor na data neles previstas:

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

(...)

III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista. (Destacou-se)

Assim, nos termos da Cláusula Segunda do Convênio CONFAZ nº 113/07, este entrou em vigor em 01/11/2007:

Cláusula Segunda: Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

União, produzindo efeitos a partir de 1º de novembro de 2007. (Destacou-se)

Ademais é importante ressaltar que a revogação do art. 223, do Anexo IX, do RICMS, em 15/12/07, pelo art. 7º, inciso III do Decreto nº 44.676 de 14 de dezembro de 2007, apenas tem o condão de ratificar o Convênio já firmado pelo Estado de Minas Gerais junto ao CONFAZ. Ou seja, este ato do executivo mineiro apenas confirma aquele acordo firmado com os outros Estados da Federação sem lhe alterar o conteúdo.

Nesse sentido vale esclarecer que a “ratificação” no Direito Brasileiro está intrinsecamente ligada ao instituto do mandato e é ato unilateral do mandante que tem como objetivo a confirmação do que se fez ou do que se prometeu fazer pelo mandatário, de forma que uma vez feito retroage à data do feito ou da promessa, conforme se pode depreender de numerosos artigos do Código Civil (arts. 662, 665, 667, 672 e 873).

Assim, trazendo este instituto para o Direito Tributário, é certo que o Secretário de Estado da Fazenda ao comparecer à reunião do CONFAZ e assinar um convênio o faz como um quase mandatário do Poder Legislativo ou do Chefe do Poder Executivo, dependendo da matéria disposta no ato. E digo “quase mandatário”, pois as atribuições dos Poderes de Estado são indelegáveis, pelo que os atos de seus delegados dependem de ratificação.

Desta forma, ainda que a expressa revogação do art. 223, do Anexo IX, do RICMS, só tenha ocorrido a partir de 15/12/2007, pelo art. 7º, inciso III do Decreto nº 44.676 de 14 de dezembro de 2007, este foi apenas o ato do Chefe do Poder Executivo, mandante, que ratificou o ato procedido pelo Secretário da Fazenda Estadual, mandatário, retroagindo seus efeitos ao tempo do ato praticado por este.

Ressalte-se que o Chefe do Executivo poderia ter modulado os efeitos de seu ato de ratificação, admitindo seus efeitos apenas a partir de certa data, tendo em vista a competência exclusiva dos Estados em dispor sobre a matéria do ICMS (art. 155, II, da CF).

Por fim, é importante ressaltar a norma cogente constante do art. 110 do CTN, de forma que não é possível, no presente caso, atribuir conteúdo diferente ao instituto da “ratificação” diverso daquele já consagrado no direito privado com o escopo de definir e/ou limitar a competência tributária do Convênio CONFAZ nº 113/07.

Ante o exposto, não há nem meio nem modo de negar a improcedência do item 2 do Auto de Infração objeto deste PTA, tendo em vista o teor do Convênio CONFAZ nº 113/07 e sua posterior ratificação pelo Estado de Minas Gerais através do art. 7º, inciso III do Decreto nº 44.676 de 14 de dezembro de 2007.

**Sala das Sessões, 23 de julho de 2013.**

**Rodrigo da Silva Ferreira**  
**Conselheiro**