CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.608/26/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004707178-13	
Impugnação:	40.010160839-89	
Impugnante:	Marconi José Martins Dias	
	CPF: 000.017.346-01	
Proc. S. Passivo:	Bárbara Melo Carneiro/Outro(s)	
Origem:	DF/Muriaé	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST, em operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos), realizadas pelo Autuado, na condição de destinatário das mercadorias. Infração caracterizada nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16 do Anexo VII do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista do art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA. Constatada a entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos), adquiridas pelo Autuado, de contribuintes estabelecidos em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS/ST devido por substituição tributária no momento da entrada em território mineiro. Infração caracterizada nos termos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 15 do Anexo VII do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL. Constatada a prática de atividades comerciais pelo Sujeito Passivo não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75 e art. 96, inciso I do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a ocorrência de falta de recolhimento do ICMS/ST nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária (ST), no período de 01/01/21 a 31/07/24, relativamente à aquisição de 478 (quatrocentos e setenta e oito) produtos eletrônicos, na maioria

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

celulares, classificados nas posições NCM 8517 (celulares), 8518 (caixa de som) e 9504 (Console – Playstation).

No caso de ST instituída por protocolo/convênio, o Autuado é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante, nos termos do art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e art. 16, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso II deste mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75.

No caso de ST interna, o Autuado é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante, nos termos do art. 14, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e art. 15, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Versa, ainda, sobre a falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, contrariando o que estabelece o art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 51/92.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 223/224 para exclusão de notas fiscais cujos pedidos estão em duplicidade: NFes nºs 10362702 de 06/09/22; 13112247 de 14/06/23 e 13217555 de 23/06/23. As modificações resultaram em redução no valor do crédito tributário lançado.

Aberta vista, o Impugnante manifesta-se às págs. 228/231.

A Fiscalização reformula novamente o lançamento às págs. 278//279 e acrescenta os Anexos 6, 7 e 8 citados no primeiro Termo de Reformulação (são os mesmos Anexos 1, 2 e 3 sem as nfe acima citadas) e exclui a NFe nº 14627986 que não havia sido excluída do levantamento. Assim foram refeitos os Anexos, acrescentando os Anexos 9, 10 e 11. As modificações resultaram em redução no valor do crédito tributário lançado.

Reaberta vista, o Impugnante manifesta-se às págs. 284/289.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 290/316.

DECISÃO

Das Preliminares

Da Nulidade do Auto de Infração

- Da Desconsideração do Ato ou Negócio Jurídico para Fins Tributários

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

Inicialmente o Impugnante pede a nulidade do Auto de Infração alegando que a Fiscalização teria realizado a desconsideração dos negócios jurídicos relacionados à sua atividade de adquirir produtos eletrônicos com o propósito de obter pontos nas faturas de cartão de crédito e em campanhas promocionais da empresa Livelo a fim de converter esses pontos em milhas aéreas, por meio de campanhas bonificadas para emissão de passagens aéreas em seu benefício ou de seus familiares, ao considerar o Impugnante como contribuinte do imposto e não como consumidor final, sem observar os procedimentos previstos no art. 205 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 83 e 84 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), que trata da desconsideração do negócio jurídico.

Alega o Impugnante que a Fiscalização desconsiderou os negócios jurídicos feitos na condição de consumidor final, sem intuito de lucro, para considerá-lo como contribuinte com intuito de lucro.

Afirma que nunca teve obtenção de lucro no repasse dos produtos, dado que a sua aquisição se deu com a única finalidade de pontuação das milhas. Por esse motivo, o Impugnante não se enquadraria no conceito de contribuinte, por não haver o intuito comercial necessário na aquisição ou repasse desses produtos.

Entretanto, não assiste razão ao Impugnante.

A desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários é o procedimento fiscal preliminar, preparatório para o lançamento e anterior ao Auto de Infração, necessário para se desconsiderar, **exclusivamente para fins tributários,** atos ou negócios jurídicos lícitos (para o direito privado), praticados com o propósito de dissimular (ocultar, disfarçar) a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, visando exclusivamente **reduzir o tributo devido ou postergar seu pagamento**.

Nesse cenário, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu o parágrafo único no art. 116 do CTN, permitindo que a autoridade administrativa (Auditor Fiscal) desconsiderasse *"...atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos previstos em lei ordinária"*.

A legislação tributária deste Estado, desde 2005 dispõe sobre os procedimentos para fins da desconsideração do ato ou negócio jurídico, conforme previsão do art. 205 da Lei nº 6.763/75 e do art. 83 do RPTA (Regulamento dos Processos e Procedimentos Tributários Administrativos), introduzidos em face do parágrafo único do art. 116 do CTN, que trouxe para o ordenamento jurídico a chamada norma geral antielisão.

Com a publicação da Lei nº 19.978 de dezembro de 2011, acrescentou-se na Lei nº 6.763/75 o art. 205-A, com o objetivo de explicitar as situações sujeitas à desconsideração do ato ou negócio jurídico, *in verbis*:

> Lei nº 6.763/75
>
> Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

> valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.
>
> § 1° Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:
>
> I - falta de propósito negocial;
>
> II - abuso de forma jurídica.
>
> § 2° Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa aos envolvidos para a prática de determinado ato.
>
> § 3° Para efeito do disposto no inciso II do § 1°, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.
>
> § 4° A defesa do sujeito passivo contra a desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.
>
> § 5° O órgão julgador administrativo julgará em caráter preliminar a questão da desconsideração do ato ou negócio jurídico.
>
> (...)

No entanto, a lei manteve o entendimento de que a forma a ser adotada para a desconsideração deverá constar do regulamento do contencioso administrativo fiscal, conforme dispõe o § 4º do art. 205-A acima citado.

Por sua vez, assim dispõe o RPTA:

> RPTA
>
> Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.
>
> § 1° Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica.
>
> § 2° A opção dos envolvidos pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática de determinado ato ou negócio jurídico são situações exemplificativas de falta de propósito negocial.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

> § 3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.
>
> § 4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:
>
> I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.
>
> II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela desconsideração.
>
> § 5º O tributo exigido nos termos do inciso II do § 4º poderá ser quitado ou parcelado até o termo final do prazo para a impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.
>
> § 6º A multa de revalidação não exigida nos termos do § 5º será integralmente restabelecida nas seguintes hipóteses:
>
> I - discussão judicial do crédito tributário;
>
> II - descumprimento do parcelamento.
>
> § 7º O procedimento disposto no § 4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.
>
> § 8º O disposto no § 5º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática da mesma conduta, que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto Nº 46432 DE 29/01/2014).

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos acima, são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, sendo investigado se a operação em análise tem, como consequência, a dissimulação da ocorrência do fato gerador tributário.

São critérios indicativos da dissimulação, a ocorrência de **falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica**, a qual consiste na prática de ato ou

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

negócio jurídico indireto, que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

No caso em análise, a constatação fiscal baseou-se no fato do Autuado, pessoa física, ter adquirido 458 (quatrocentos e cinquenta e oito) produtos eletrônicos como não contribuinte (CFOP 6108), para consumo próprio, não obstante o grande volume e a habitualidade das transações.

Assim, concluiu a Fiscalização que, em virtude da sua conduta, o Autuado se enquadraria na definição de contribuinte do ICMS preconizada pela legislação tributária, sendo irrelevante se houve intuito de lucro ou não:

> Lei Complementar nº 87/96
>
> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial,** operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. **(grifou-se)**
>
> Lei nº 6.763/75
>
> Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.
>
> § 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, **bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial** a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto. **(grifou-se)**
>
> (...)

Da leitura dos dispositivos acima, importa ressaltar as seguintes características:

(i) contribuinte do imposto pode ser qualquer pessoa física ou jurídica, independentemente de estarem constituídas ou registradas;

(ii) é essencial, para a caracterização de contribuinte, que a pessoa realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto;

(iii) a realização de operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço, deve se dar com **habitualidade ou volume** que caracteriza intuito comercial.

Dessa feita, percebe-se que a Fiscalização qualificou o Autuado como contribuinte do ICMS, o que decorre de uma simples interpretação dos fatos com os

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

dispositivos normativos e características acima transcritos, não sendo necessária a análise da presença dos requisitos da desconsideração de ato ou negócio jurídico (falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica).

Por oportuno, cumpre analisar se houve falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica na operação de aquisição de mercadorias pelo Autuado.

Ora, no caso dos autos, indubitavelmente, o lançamento **não** se pautou em tais procedimentos, porque **efetivamente não houve desconsideração de qualquer ato ou negócio jurídico praticado pelo Autuado**, à luz da legislação pertinente acima citada, ou seja, não há, no caso em desate, abordagem à falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica.

Muito pelo contrário. No presente lançamento, os negócios em discussão são as operações de aquisição do Autuado, que foram, sim, consideradas e, a partir delas, houve toda a análise da Fiscalização.

Ou seja, pela habitualidade e volume das operações realizadas é que se atribuiu, ao destinatário, a condição de contribuinte do ICMS.

O Impugnante entende equivocadamente que a Fiscalização teria pressuposto que houve uma dissimulação com relação ao intuito de lucro, ao reenquadrá-lo de consumidor final para contribuinte.

A Fiscalização não autuou o Impugnante em razão da dissimulação quanto ao intuito de lucro, seja na forma de falta de propósito negocial, ou seja, na forma de abuso de forma jurídica, mas sim em razão da habitualidade e volume de mercadoria, 478 produtos eletrônicos em 4 anos, que o caracterizam como contribuinte, e por, nesse caso, não ter recolhido devidamente o ICMS/ST durante o período autuado.

Conforme observado anteriormente, haver lucro ou não na atividade comercial não é condição que compõe a definição de contribuinte do ICMS, conforme art. 4º da LC nº 87/96. A expressão "intuito comercial", prevista neste artigo, não diz respeito a obter lucro, mas sim à habitualidade e volume nas operações de comercialização de mercadorias. Haver lucro na atividade comercial não é pressuposto para a incidência do ICMS.

Assim, não se aplica ao caso presente, o procedimento de desconsideração do ato ou negócio jurídico.

Rejeita-se, pois, essa arguição de nulidade do lançamento.

<u>Da Complementação de documentação pela Fiscalização posteriormente à reformulação do lançamento fiscal</u>

O Impugnante pede a nulidade do Auto de Infração, em aditamento (págs. 284/289) ao Segundo Termo de Reformulação do Lançamento, alegando que a Fiscalização teria corrigido o lançamento primeiramente reformulado sem a juntada do demonstrativo de cálculo, bem como teria procedido a juntada de novo documento (Anexo 12).

Reproduz trecho do segundo termo de reformulação do lançamento fiscal (pág. 278), conforme recorte abaixo.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

> Nos termos do art. 145, inciso I, e 149 do CTN o presente Termo vem corrigir o seguinte:
> - Acrescenta os anexos 6, 7 e 8 citados no primeiro Termo de Reformulação (são os mesmos anexos 1, 2 e 3 sem as nfe acima citadas); (**porque estes anexos não foram acrescentados no primeiro termo**.
> - **Exclui a nfe 14627986**. De fato esta nf-e não havia sido excluída do levantamento. Esta nota fiscal possui chave válida correta apresentada ao contribuinte na primeira intimação do fisco, mas houve um erro neste campo da planilha e por bem, o fisco acatou a exclusão. Assim refez os Anexos, acrescentando os Anexos 9, 10 e 11.

Alega que em razão dos anexos não terem sido incluídos na primeira reformulação do lançamento fiscal, bem como ter havido o acréscimo de novo documento (Anexo 12) no segundo Termo de Reformulação, teria havido cerceamento de defesa, no primeiro caso, e que seria vedado a complementação, refazimento do lançamento para correção de erro de direito, no segundo caso, conforme o Tema STJ nº 3874, o que ensejaria a nulidade do lançamento fiscal.

Não cabe razão ao pedido de nulidade neste caso. Veja-se.

Em que pese o erro da Fiscalização em ter-se olvidado de acrescentar os Anexos 6, 7 e 8 corrigidos à primeira reformulação do lançamento, em substituição aos correspondentes Anexos 1, 2 e 3, em razão de admitir que o Impugnante estava correto nos pontos específicos alegados, este fato não enseja a nulidade do lançamento, visto que no segundo Termo de Reformulação tal erro foi sanado e o Impugnante teve a plena oportunidade de se manifestar e se defender sobre o conteúdo desses anexos, quando em seu segundo aditamento à impugnação.

O fato de o Impugnante ter colocado no seu segundo aditamento o trecho acima reproduzido, referente à não inclusão dos Anexos 6, 7 e 8 no primeiro Termo de Reformulação, demonstra a ciência da correção feita pela Fiscalização, caso em que passou a ter a oportunidade de se defender, no seu segundo aditamento, com relação ao conteúdo dos anexos incluídos. Observe-se que estes Anexos 6, 7 e 8 são decorrentes do acatamento da Fiscalização de pedido do Impugnante para a exclusão de notas fiscais em duplicidade, o que fez reduzir os valores autuados em benefício do Impugnante.

Quanto à inserção do documento "Anexo 12– E-mails e saneamento da fase anterior à auditoria" (págs. 273/277), no segundo Termo de Reformulação, esta inserção não teve o condão de corrigir eventual erro de direito, conforme alega o Impugnante.

Como o próprio título do anexo diz, trata-se de informações referentes à fase anterior à auditoria. As datas dos e-mails são anteriores à data do Termo de Início da Ação Fiscal (AIAF), publicado em por edital em 29/05/26 (pág. 10), após tentativas frustradas de envio pelo correio, uma vez que o Impugnante não foi encontrado no endereço cadastrado para correspondência.

Observa-se que se trata de e-mails e informações à época referentes à exclusão de notas fiscais eletrônicas do levantamento preliminar da Fiscalização, tidas como referentes a uso pessoal do Impugnante.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

A Fiscalização citou-os em sua Manifestação Fiscal para esclarecer que houve tratativas com o Impugnante para a regularização do crédito tributário antes da lavratura do Auto de Infração.

Tais e-mails e informações não tem o condão de alterar a matéria de direito contida no Auto de Infração, de ser considerado como um "refazimento do lançamento", como afirma o Impugnante. Não houve modificação das infrações, do *quantum* apurado e nem das penalidades, mas um mero esclarecimento de informações sobre fase preliminar anterior ao AIAF e à lavratura do Auto de Infração.

Ora, não se pode alegar nulidade sobre fatos ou procedimentos que antecederam o momento da formalização da ação fiscal, se esta nem constituída de fato, formalizada, estava. Ao contrário, somente os elementos que compuseram a apuração e elaboração do Auto de Infração, a partir da formalização da ação fiscal, é que são passíveis de questionamento de nulidade.

Portanto, conforme exposto, não cabe razão ao pedido de nulidade formulado pelo Impugnante quanto ao questionamento da complementação de documentação posteriormente ao lançamento, seja em relação aos Anexos 6, 7 e 8, inseridos *a posteriori* na segunda reformulação do lançamento, e seja em relação à inserção do Anexo 12, também nesta reformulação, uma vez estes fatos não modificaram a natureza das imputações, os cálculos e valores apurados no Auto de Infração. Observe-se que as reformulações do lançamento foram em benefício do Impugnante, havendo a redução dos valores autuados.

Da Não Eleição dos Remetentes para o Polo Passivo da Autuação

O Impugnante alega, também, nulidade quanto à sua eleição de forma isolada para figurar no polo passivo do Auto de Infração. Afirma que os seus fornecedores deveriam também ter sido incluídos no polo passivo da autuação sob o fundamento de que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST em relação às operações interestaduais originárias do Rio de Janeiro, Paraná, Bahia, Espírito Santo, Bahia, Paraíba, Rio Grande do Sul e São Paulo, é do remetente das mercadorias ora analisadas, conforme protocolos e convênios entre os Estados.

Assevera ainda que na hipótese de não retenção do ICMS/ST pelo remetente, o estabelecimento destinatário, inclusive o varejista, seria o responsável pelo imposto em caráter solidário; que são os estabelecimentos remetentes que deveriam arcar com o custo do ICMS/ST uma vez que são eles que detêm as informações necessárias sobre os valores efetivamente retidos e recolhidos nas operações para a apuração da matéria; que sem essas informações haveria cerceamento de defesa.

Não cabe razão à Impugnante quanto ao pedido de inclusão dos remetentes das mercadorias sujeitas ao ICMS/ST no polo passivo da autuação.

Como bem destaca a Fiscalização, nas operações interestaduais objeto da presente autuação não houve o destaque e nem recolhimento do ICMS/ST por parte do remetente de outra unidade da Federação em razão da venda ter sido realizada para não contribuinte do imposto, consumidor final.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

Mas como posteriormente houve a caracterização do Impugnante como contribuinte em razão da habitualidade e volume com que adquiria produtos eletrônicos, conforme exposto, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST passou a ser atribuída ao destinatário, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16 do Anexo VII do RICMS/23, no caso de ST por protocolo/convênio entre os Estados e nos termos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 15 do Anexo VII do RICMS/23, no caso de ST interna. Veja-se:

> RICMS/02, Anexo XV, Parte 1
>
> Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.
>
> (...)
>
> Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.
>
> (...)
>
> RICMS/23, Anexo VII, Parte 1
>
> Art. 15 – O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.
>
> (...)
>
> Art. 16 – O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.
>
> (...)

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

Ressalte-se novamente que os produtos eletrônicos foram vendidos para o Impugnante na condição de consumidor final sem o recolhimento do ICMS/ST pelos remetentes. Estes, na ocasião da venda, procederam corretamente diante das informações que tinham do comprador, o Impugnante, como consumidor final, não recolhendo o ICMS/ST.

Não há fundamento, portanto, conforme exposto, para o pleito do Impugnante para que os remetentes sejam também incluídos no polo passivo da autuação.

Do pedido de nulidade por erro na apuração do imposto

O Impugnante afirma, ainda, que o lançamento fiscal é nulo em decorrência de erros na sua apuração, bem como pela desconsideração dos valores já recolhidos a título do ICMS/DIFAL e do adicional do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nas aquisições objeto da autuação, quando na condição anterior de consumidor final.

Tal assertiva não é questão preliminar, mas questão de mérito por se referir ao modo de apuração do imposto conforme as disposições da legislação tributária, ao passo a passo de como se chegou aos valores apurados, o que se incluiu ou não se incluiu nos cálculos. Ou seja, são pontos materiais do Auto de Infração.

Nesse sentido, essa questão será tratada na parte relativa ao mérito.

É induvidoso que o Autuado compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada e seus aditamentos, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de o Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ele comprovar as suas alegações nos termos da legislação tributária.

Ressalte-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos ao Autuado todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Do Pedido de Perícia

O Impugnante pleiteia a produção de prova pericial. Alega que houve erros na apuração do crédito tributário com relação à consideração de valores já retidos e recolhidos a título de ICMS (ICMS/ST-DIFAL e FEM) nas operações objeto da autuação.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

Requer a realização de perícia contábil para a identificação do mencionado equívoco, nos termos do art. 151, inciso II, do RPTA, seja para declarar a nulidade do lançamento, seja para corrigir o lançamento.

Trouxe aos autos memória de cálculo com a apuração dos valores de ICMS e ICMS/ST destacados a título de ICMS (ICMS/ST-DIFAL e FEM) nos documentos fiscais objeto da autuação, referentes ao período de janeiro de 2021 a julho de 2024 (doc. nº 09, págs. 212/216).

Apresenta os seguintes quesitos:

- Qual o valor de ICMS/ST-DIFAL e FEM destacado nos documentos fiscais objeto da autuação em referência?

- Em caso de não ser declarada a nulidade ou a improcedência do lançamento, qual o valor do crédito tributário a ser exigido, após o abatimento dos valores já destacados nos documentos fiscais objeto da autuação, inclusive a título de ICMS/ST-DIFAL e FEM?

Não cabe razão para o pedido de perícia. A matéria refere-se a informações relativas a valores de ICMS/DIFAL e FEM que podem ser encontrados nos documentos fiscais do Impugnante, não se exigindo conhecimento especializado, no caso, para dirimir as questões levantadas.

Observe-se que, segundo a doutrina "*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*" (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) abordando a questão:

> AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0024.14.076459-8/001
>
> EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

Quanto ao tema, assim prescreve o art. 142, § 1°, inciso II, alínea "a" do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto n° 44.747/08:

> RPTA
>
> Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:
>
> (...)
>
> § 1° - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:
>
> (...)
>
> II - será indeferido quando o procedimento for:
>
> a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
>
> (...)

Desse modo, como os quesitos referem-se a valores de ICMS/DIFAL e FEM que podem ser identificados na documentação fiscal do Impugnante, não demandam assim especialista com conhecimentos técnicos específicos e referem-se a questões de mérito, que serão tratados na parte relativa ao mérito, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para o deslinde do caso.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a ocorrência de falta de recolhimento do ICMS/ST nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária (ST), no período de 01/01/21 a 31/07/24, relativamente à aquisição de 478 (quatrocentos e setenta e oito) produtos eletrônicos, na maioria celulares, classificados nas posições NCM 8517 (celulares), 8518 (caixa de som) e 9504 (Console – Playstation).

No caso de ST instituída por protocolo/convênio, o Autuado é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante, nos termos do art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e art. 16, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso II deste mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75.

No caso de ST interna, o Autuado é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante, nos termos do art. 14, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e art. 15, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

Versa, ainda, sobre a falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, contrariando o que estabelece o art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

As mercadorias, objeto da autuação, foram adquiridas pelo Autuado na condição de pessoa física, por meio do seu CPF, porém em volume e habitualidade que o caracterizaram como contribuinte, consoante acima comentado.

Nas operações interestaduais com mercadorias (produtos eletrônicos) sujeitas à ST por Protocolo ou Convênio, quando não há a retenção e recolhimento do ICMS/ST pelo remetente, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte mineiro destinatário da mercadoria, nos termos dos arts. 15 e 46, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (com correspondente nos arts. 16 e 24 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23):

> RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1
>
> Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.
>
> (...)
>
> Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:
>
> (...)
>
> II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15, 75 e 110-A desta Parte;
>
> (...)

E, nas operações interestaduais com mercadorias (produtos eletrônicos) sujeitas à ST de âmbito interno, a comprovação do recolhimento do imposto devido deverá ser feita na entrada no território mineiro, nos termos dos arts. 14 e 46, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 02 (com correspondente nos arts. 15 e 24 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23):

> RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1
>
> Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

(. . .)

Depreende-se da leitura dos dispositivos acima que, nos casos em que o remetente de outro Estado, substituto tributário por força de convênio ou protocolo, envie mercadoria para destinatário mineiro contribuinte do imposto, sem a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, a responsabilidade pelo seu recolhimento recai sobre o contribuinte mineiro.

Por sua vez, na entrada em território mineiro de mercadoria sujeita a substituição tributária no âmbito interno do Estado de Minas Gerais, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST também recai sobre o contribuinte mineiro.

Verifica-se que, no caso dos autos, não houve o destaque nem o recolhimento do ICMS/ST por parte do remetente de outra unidade da Federação, em função da venda supostamente ter sido realizada para não contribuinte do imposto.

No entanto, em função da caraterização do Autuado como contribuinte do imposto, na forma do art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 14 da Lei nº 6.763/75, fica atribuído a ele – destinatário das mercadorias-, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST.

Quanto à alegação do Impugnante de houve a inclusão na base de cálculo de diversas notas fiscais canceladas, em duplicidade ou de mercadorias devolvidas, cabe ressaltar que Fiscalização acatou os argumentos e fez as exclusões das Notas Fiscais nºs 10362702, 13112247 e 13217555, na primeira reformulação do lançamento e da Nota Fiscal nº 14627986, na segunda reformulação do lançamento.

Ressalte-se que no segundo aditamento à impugnação, o Impugnante repete a mesma alegação de que havia notas fiscais canceladas, em duplicidade, de mercadorias ou chave de acesso inválida, mesmo depois da Fiscalização ter feito correções nesse sentido e reformulado duas vezes o lançamento.

Entretanto, o Impugnante não indica quais outras notas fiscais teriam os citados problemas de duplicidade ou de chave inválida. Tais alegações sem informações precisas das notas fiscais, que teriam causado os citados problemas, se tornam vazias de conteúdo, sem lastro de informações que a sustentem.

Quanto ao pedido do Impugnante para abater do ICMS/ST os valores do ICMS/DIFAL e FEM destacados nas notas fiscais dos remetentes, quando o Impugnante foi considerado erroneamente como consumidor final, cabe destacar que, na condição de contribuinte do imposto, a exigência do ICMS/DIFAL e FEM deixou de existir, e passou a haver a exigência do ICMS/ST, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16 do Anexo VII do RICMS/23, no caso de ST por protocolo/convênio entre os Estados, e nos termos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 15 do Anexo VII do RICMS/23, no caso de ST interna.

Nesse sentido, considerando que não existe previsão legal para o ICMS/DIFAL e FEM serem abatidos do ICMS/ST a ser recolhido na condição de contribuinte, caberia ao Impugnante, a princípio, solicitar a restituição do que foi cobrado a título do ICMS/DIFAL e FEM na condição de consumidor final, caso em que será examinado oportunamente todo o direito acerca da questão em pedido específico a

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

ser dirigido à repartição fiscal de sua circunscrição ou via eletrônica pelo canal competente. Ressalte-se as disposições previstas no art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos arts. 28 a 36 do RPTA, que tratam do pedido de restituição.

Quanto à alegação do Impugnante de que houve vendas abaixo do custo, de modo que a base presumida não se realizou, o que tornaria indevida nesses casos a cobrança do ICMS/ST pela Fiscalização, esta não se sustenta em razão da deficiência probatória dos dados e informações apresentadas pelo próprio Impugnante em sua defesa.

Em documento anexo à impugnação, denominado "Doc. nº 06: Comprovação a título de amostragem dos repasses realizados com deságio", págs. 119/176, o Impugnante apresenta uma suposta correlação, por amostragem, entre (1º) imagens de mensagens em aplicativo de conversa no seu telefone celular negociando venda de produtos eletrônicos, (2º) comprovantes de pagamento e (3º) notas fiscais eletrônicas de compras dos produtos eletrônicos, quando na condição anterior de consumidor final.

Contudo não há coerência, ou comprovação exata da correlação das informações entre estes, de modo que não se pode afirmar com certeza que se trata de negociação e venda do mesmo produto.

Veja-se a primeira amostra que o Impugnante apresenta (págs. 120/127). A imagem de tela do seu telefone celular mostrando negociação de venda (pág. 120) sequer descreve o produto negociado, de modo que não há como afirmar que o aparelho de telefone celular descrito na Nota Fiscal eletrônica nº 24508612 (págs. 123/127) seja o produto negociado. Também o comprovante de pagamento via PIX (pág. 121/122) não contém vínculo com produto algum.

Veja-se a segunda amostra (págs. 128/140). Nesta há a negociação de um aparelho de jogo eletrônico ("PLAY 5") e de um telefone celular (iPhone). Contudo, em sequência não há sequer a apresentação da nota fiscal de compra referente ao produto "PLAY 5". As duas Notas Fiscais nº 750505 e 774637 se referem a compra pelo Impugnante de telefones celulares iPhone.

Veja-se a terceira amostra (págs. 141/146). Na página 140, há a imagem de tela de telefone celular do Impugnante indicando a negociação e revenda de três telefones celulares, com a imagem do comprovante de pagamento ao lado, mas em sequência apresenta a Nota Fiscal nº 9165225 de compra referente a apenas um telefone celular.

Veja-se a amostra às págs. 165/170. Nesta, o produto negociado, "bombox", conforme imagem de tela de telefone celular do Impugnante não está contido na Nota Fiscal de compra nº 11885344, que descreve o produto "PLAYSTATION 5 (...)".

As demais amostras (págs. 147/152, 153/158, 159/164, 171/176), embora haja alguma correlação aparente entre produto negociado, pagamento e descrição do produto nas notas fiscais de compra pelo Impugnante, não compõem conjunto probatório fiscal suficiente para se determinar com certeza uma correlação exata entre as informações.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

Não há sequer um comprovante idôneo de venda apresentado pelo Impugnante. Imagem de negociação de tela celular do Impugnante não é documento fiscal, ou mesmo documento particular idôneo, como um recibo de compra e venda, que descreva os pormenores da venda realizada tais como os dados do comprador, os dados completos do aparelho de telefone celular, o número IMEI (a identidade única do celular), marca, modelo e cor.

Assim, os dados informados sobre a venda de produtos eletrônicos pelo Impugnante, especialmente aparelhos de telefone celular sem conter informação do número IMEI, não se apresentam idôneos para se comprovar uma correlação exata entre a venda dos telefones negociados, conforme as imagens de telas de celular do Impugnante, e os dados das notas fiscais eletrônicas apresentadas.

Ressalte-se ainda, como exposto, que parte significativa da amostragem sequer apresentou uma mínima correlação coerente aparente entre as informações das imagens de tela do celular do Impugnante e os dados das notas de compra supostamente correlatas.

Portanto, não é possível aceitar a alegação do Impugnante de que teria revendido produtos eletrônicos abaixo do custo, da base de cálculo presumida, para se eximir da cobrança do ICMS/ST diante da deficiência probatória para sustentar tal alegação.

Ressalte-se, ainda, que os procedimentos para os contribuintes pedirem a restituição do ICMS/ST, em caso de venda em valor menor que a base de cálculo presumida, na vigência do RICMS/02, estão contidos na SUBSEÇÃO IV-A (Da Complementação e da Restituição do ICMS Devido por Substituição Tributária em Razão da não Definitividade da Base de Cálculo Presumida), arts. 31-A a 31-J.

Atualmente essa matéria encontra-se regulamentada nos arts. 44 a 52, do Anexo VII do RICMS/23.

Quanto à alegação de que estaria havendo violação dos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e do não confisco, cumpre registrar 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 do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos RPTA), *in verbis*:

> Lei nº 6.763/75
>
> 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 § 2° do art. 146;

Quanto à alegação do Impugnante de que os juros de mora não devem incidir sobre a multa de revalidação aplicada desde o momento da ocorrência do fato

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

gerador do imposto, mas apenas após a lavratura do Auto de Infração, tal entendimento também não deve prevalecer.

Sobre o tema, assim esclarece a Fiscalização.

> Vale destacar inicialmente que a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:
>
> Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:
>
> I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;
>
> II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).
>
> Além disso, a exigência da multa de revalidação em questão, embora seja exigida somente com o lançamento de ofício, nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, in verbis:
>
> Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.
>
> Importante ainda destacar que, à luz dos arts. 113 e 139 do CTN, o legislador do CTN estabeleceu um regime jurídico único, que abrange tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias.
>
> Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).
>
> Esse é o entendimento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, bem como da jurisprudência sobre o tema conforme indica decisão sobre a mesma questão proferida no Acórdão 23.047/21/2ª do CC-MG, em

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

16/12/2021, que, dada a importância, transcrevemos abaixo:

(...)

"Em relação aos juros de mora, equivoca-se a Impugnante ao afirmar que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de que "calculados de forma retroativa aos fatos geradores do ICMS lançado". A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).(grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente", bem como que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária".

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela".

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

> 14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:
>
> (...)
>
> 5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.
>
> 6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)
>
> A exigência da multa de revalidação em questão, embora seja exigida somente com o lançamento de ofício, nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, in verbis:
>
> Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.
>
> Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não estaria sujeita aos juros de mora, conforme exigida no Auto de Infração."

Portanto, como bem esclarecido pela Fiscalização, não procede a alegação da Impugnante de que a multa revalidação não estaria sujeita aos juros de mora desde a ocorrência do fato gerador.

Em relação às penalidades, a Fiscalização exigiu o ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II (50% - ST interna - sem protocolo/convênio) e art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I (100% ST por força de protocolo ou convênio de ICMS), da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

> Lei nº 6.763/75

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

> Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:
>
> (...)
>
> II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinqüenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.
>
> (...)
>
> § 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:
>
> I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;
>
> (...)

A aplicação da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento), tem sua previsão legal disposta na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II, § 2º, inciso I. Sua cobrança é devida nas hipóteses em que as operações cujo regime de apuração do imposto por substituição tributária seja decorrente dos Convênios e Protocolos firmados entre os Estados. Nestes casos, ocorrendo a não-retenção ou a falta de pagamento do imposto retido aplica-se a multa em dobro. Tal majoração não ocorre nos casos de ST de origem interna, já que não existe obrigação do remetente em destacar o imposto por ocasião da emissão da NFE de venda.

Dessa feita, correta a imposição da Multa de Revalidação disposta na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, em razão do não recolhimento do ICMS/ST nas operações cujo regime de apuração do imposto por substituição tributária seja decorrente dos Convênios e Protocolos firmados entre os Estados.

Ademais, como se viu, o Impugnante apesar de revestir-se da condição de contribuinte do ICMS, na forma do art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 14 da Lei nº 6.763/75, não providenciou a sua inclusão no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Logo, diferentemente do que alega o Impugnante, correta a aplicação da penalidade do art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75 pela falta de inscrição estadual e seu enquadramento como contribuinte. Confira-se:

> Lei nº 6.763/75
>
> Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:
>
> I - por falta de inscrição: 500 (quinhentas) UFEMGs;
>
> (...)
>
> (Grifou-se)

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

Corretas, portanto, as exigências fiscais, aplicadas na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Segue a jurisprudência firmada pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais: acórdãos 23.917/25/2ª, 24.010/25/2ª, 25.306/25/3ª, 25.325/25/3ª, 25.354/25/3ª, 25.363/25/3ª, 25.444/25/3ª; 25.447/25/3ª e 25.217/26/1ª.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencidos os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Relator) e Danielle Iranir Cristino da Silva, que o consideravam nulo. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 279. Vencidos, em parte, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Relator) e Danielle Iranir Cristino da Silva, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Tarcísio Andrade Furtado (Revisor). Pelo Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Jéssica Moreira Brito e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Guilherme Bessa Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 05 de agosto de 2026.

Tarcísio Andrade Furtado
Relator designado

Ivana Maria de Almeida
Presidente

D

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

Acórdão:	25.608/26/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004707178-13	
Impugnação:	40.010160839-89	
Impugnante:	Marconi José Martins Dias	
	CPF: 000.017.346-01	
Proc. S. Passivo:	Bárbara Melo Carneiro/Outro(s)	
Origem:	DF/Muriaé	

Voto proferido pelo Conselheiro Frederico Augusto Lins Peixoto, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Trata-se o presente de caso de Impugnação a Auto de Infração com duas ocorrências:

a) Primeira: ICMS Obrigação Acessória – Falta de Inscrição Estadual;

b) Segunda: ICMS por Substituição Tributária – Falta de Recolhimento.

O autuado é Sr. Marconi José Martins Dias, pessoa física que adquiriu, no período autuado 484 aparelhos eletrônicos. Quanto aos fatos ocorridos e à acusação fiscal, não há controvérsia.

A controvérsia está quanto à interpretação dos fatos e, em preliminar, quanto à forma como a acusação fiscal deveria ter sido feita, lembrando-se tratar de atividade vinculada.

O Sr. Marconi adquiriu, em operações interestaduais, 484 produtos eletrônicos, entre janeiro de 2021 e julho de 2024. Os produtos foram adquiridos de grandes empresas varejistas, como Via Varejo S/A, Magazine Luiza, Lojas Riachuelo, dentre outras, e de diversos estados como Rio de Janeiro, São Paulo, Bahia e Rio Grande do Sul, como consta do Anexo 01 ao Auto de Infração.

As operações ocorreram, em regra, com o CFOP 6108, como consta do Anexo 05 ao Auto e Infração, sendo caraterizadas como vendas a consumidor final não contribuinte do ICMS e tiveram sua repercussão jurídica e tributária com tal natureza. Por tal motivo, as operações não se submeteram ao Regime de Substituição Tributária.

Ou seja, as operações ocorreram entre vendedores e comprador considerando a natureza jurídica de venda para consumidor final, tendo preço, forma de pagamento, repercussão no direito do consumidor e tributação considerando tal natureza jurídica.

Operação com tal natureza jurídica não é fato gerador de ICMS por substituição tributária tendo em vista, formalmente, a legislação vigente e, conceitualmente, por não haver operação subsequente na cadeia comercial para se substituir, dado se tratar de consumidor final.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

O Fisco entendeu que o volume e a habitualidade das operações configuram intuito comercial e lavrou o Auto de Infração, cobrando o ICMS/ST nas operações e multa por falta de Inscrição Estadual.

Mas consumidor final não tem a obrigação de ter inscrição estadual e venda para consumidor final não enseja ICMS/ST. Sendo assim, o Fisco desconsiderou os negócios jurídicos originalmente ocorridos – venda para consumidor final – e os considerou como venda para comercialização.

Somente assim é possível haver a incidência de ICMS por substituição tributária e exigência de penalidade por falta de inscrição estadual.

E para a desconsideração de negócios jurídicos, há a necessidade de se observar a legislação vigente, a exemplo do art. 83, §4º do Decreto Estadual de Minas Gerais 44.747/08, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, que prevê o seguinte:

> RPTA
>
> Art. 84
>
> (...)
>
> §4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:
>
> I – (...) intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

No entanto, a autoridade fiscal não cumpriu tal exigência da legislação estadual.

Ao contrário, o Fisco, em Manifestação Fiscal, repetidamente, nega tal desconsideração (págs. 302) - “os negócios jurídicos realizados entre os fornecedores e o impugnante não foram desconsiderados, nem mesmo para fins tributários”.

As operações foram efetuadas em redes varejistas por pessoa física e foram formalizadas através de documento fiscal com CFOP de Venda para Consumidor Final não Contribuinte.

Para que haja a exigência de ICMS/ST e penalidade por falta de Inscrição Estadual há necessariamente de se desconsiderar a natureza jurídica das operações praticadas – venda para consumidor final – e se reclassificar juridicamente e com seus efeitos tributários próprios para venda para comercialização.

Isso tudo, dentro das exigências da legislação aplicável à matéria, especialmente Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos.

Em vez disso, o Fisco insiste em negar o ocorrido.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB

Por esse motivo, o lançamento tributário de ofício – o Auto de Infração – está eivado de Nulidade.

Nesse sentido, o Impugnante deve ter seu pedido de Declaração de Nulidade por Erro de Procedimento acatado.

Destaca-se que o recente Acórdão nº 24.060/25, da 2ª Câmara deste Conselho de Contribuintes decidiu neste mesmo sentido uma questão idêntica à atual, do qual destaco as seguintes passagens:

> "É FATO NOS AUTOS QUE AS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS OBJETO DA AUTUAÇÃO FORAM TRIBUTADAS PELO ICMS (POR MEIO DO ICMS/ST DIFAL + FEM), PELO FATO DE O IMPUGNANTE TER SIDO TRATADO INICIALMENTE COMO CONSUMIDOR FINAL DOS PRODUTOS ADQUIRIDOS.
>
> NADA OBSTANTE, A AUTUAÇÃO EM REFERÊNCIA SE DESTINA À COBRANÇA DE ICMS A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ICMS/ST E DECORRE DA DESCONSIDERAÇÃO DA CONDIÇÃO DO IMPUGNANTE DE CONSUMIDOR FINAL (NÃO CONTRIBUINTE), PARA ENQUADRÁ-LO COMO CONTRIBUINTE DE ICMS (COMERCIANTE HABITUAL) SOBRE AS MESMAS AQUISIÇÕES ANTERIORMENTE TRIBUTADAS COMO CONSUMIDOR FINAL.
>
> VERIFICA-SE, ASSIM, NO CASO EM EXAME, UMA RECLASSIFICAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO COM O IMPUGNANTE: DA CONDIÇÃO DE CONSUMIDOR FINAL PARA A DE CONTRIBUINTE, POR INTERPRETAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO, EM DECORRÊNCIA DO VOLUME DAS AQUISIÇÕES E DA SUA HABITUALIDADE."
>
> "A DESCONSIDERAÇÃO DO ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO PARA FINS TRIBUTÁRIOS É O PROCEDIMENTO FISCAL PRELIMINAR, PREPARATÓRIO PARA O LANÇAMENTO E ANTERIOR AO AUTO DE INFRAÇÃO, NECESSÁRIO PARA SE DESCONSIDERAR, EXCLUSIVAMENTE PARA FINS TRIBUTÁRIOS, ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS LÍCITOS (PARA O DIREITO PRIVADO), PRATICADOS COM O PROPÓSITO DE DISSIMULAR (OCULTAR, DISFARÇAR) A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DE TRIBUTO OU A NATUREZA DOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, VISANDO EXCLUSIVAMENTE REDUZIR O TRIBUTO DEVIDO OU POSTERGAR SEU PAGAMENTO".

Por todo exposto, voto pelo provimento do pedido de Declaração de Nulidade do Auto de Infração por Erro de Procedimento, sendo prejudicadas as demais análises preliminares e de mérito.

Sala das Sessões, 05 de agosto de 2026.

Frederico Augusto Lins Peixoto
Conselheiro

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/10/2026 - Cópia WEB