

Acórdão: 23.917/25/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003872712-85  
Impugnação: 40.010158717-03  
Impugnante: Samuel Barros Moreira Fernandes  
CPF: 221.694.998-14  
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 e afins), realizadas pelo Autuado, no período autuado. Na condição de destinatário das mercadorias, o Autuado é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante. 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 e afins), 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.** Constatado que o Sujeito passivo exerce atividades de comércio de mercadorias, sem a inscrição 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. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da referida lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades por parte do Autuado, no período de 01/01/20 a 30/11/23:

- falta de recolhimento do ICMS/ST, em operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos

eletrônicos e afins), com âmbito de aplicação conforme protocolo/convênio entre os Estados, realizadas pelo Autuado, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado.

Na condição de destinatário das mercadorias, o Autuado é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16 do Anexo VII do RICMS/23.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) prevista do art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75;

- entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos e afins), adquiridas pelo Autuado, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado, de contribuintes estabelecidos em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS/ST devido por substituição tributária no momento da entrada no território mineiro, em desacordo com os comandos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 15 do Anexo VII do RICMS/23.

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

- 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.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 34/45, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 49/56.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

O Impugnante pede a nulidade da autuação fiscal, haja vista que, a seu ver, trata-se de notificação fiscal lavrada contra ele, pessoa física, em face de sua incorreta caracterização como contribuinte do ICMS/ST.

Alega que a fundamentação legal é deficiente e inadequada, pois baseou-se nos arts. 15 do Anexo XV do RICMS/02 e 16 do Anexo VII do RICMS/23, sendo que tais dispositivos disciplinam a responsabilidade do remetente e não do adquirente.

Afirma que não foi demonstrada de forma inequívoca a ocorrência do fato gerador e tal omissão prejudica o direito de defesa. Aduz, ainda, que não foram apresentados os elementos que comprovem a habitualidade comercial ou o intuito do lucro nas aquisições realizadas por ele, Impugnante.

Destaca a falta de clareza na identificação do Sujeito Passivo e a ausência de fundamentação legal robusta, tendo como resultado a evidência de que o Auto de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infração foi emitido de forma irregular, comprometendo a validade do ato administrativo e ensejando sua nulidade formal.

Alega, ainda, que o Auto de Infração contraria os preceitos legais da Substituição Tributária - ST e do Diferencial de Alíquotas (DIFAL) em operações interestaduais e cita a legislação.

Reafirma que a responsabilidade é do remetente no recolhimento do DIFAL ao enviar para consumidor final.

Contudo, não assiste razão ao Impugnante.

Os argumentos trazidos tratam, todos, de questões de mérito e, como tais, serão analisados.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Eis que o Impugnante compreendeu, perfeitamente, as motivações da lavratura do Auto de Infração e fez sua defesa nos termos previstos em Lei.

O trabalho fiscal ora em exame atendeu a todos os requisitos expressos nos arts. 142 do Código Tributário Nacional - CTN e 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08. Confira-se:

### CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

### RPTA/08

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

(...)

Rejeitam-se, assim, as prefaciais de nulidade arguidas.

### **Do Mérito**

Como salientado anteriormente, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, relativo a compras realizadas pelo Autuado em seu CPF, com habitualidade e em grande quantidade.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, em relação à ST Interna. Para o ICMS/ST das mercadorias submetidas ao regime por força de Protocolo, exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, desse mesmo artigo. Em relação à falta de inscrição estadual, exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso I. Todos os dispositivos da Lei nº 6.763/75.

Inconformado, o Impugnante afirma que, na condição de pessoa física e consumidor final, não poderia ser responsabilizado pelo recolhimento do ICMS/ST, pois não exerce atividade econômica que o qualifiquem como contribuinte do imposto.

A seu ver, tal postura viola o princípio da estrita legalidade previsto no art. 150, inciso I da Constituição Federal.

Reafirma, também, que a Fiscalização desconsiderou que o ICMS/DIFAL fora recolhido pelos remetentes nas operações realizadas e que a exigência de novo recolhimento configura *bis in idem*, o que é vedado no ordenamento jurídico.

Em síntese:

- insiste na não incidência do ICMS/ST;

- alega que no caso em concreto, não foi apresentada qualquer prova pela Fiscalização que demonstre a prática de revenda ou de utilização das mercadorias em atividades econômicas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- diz que a doutrina é pacífica ao afirmar que a habitualidade não pode ser presumida apenas com base no volume de aquisições, mas é necessário evidenciar a atividade econômica e o intuito do lucro segundo;

- defende que suas operações, enquanto pessoa física, foram corretas com o devido recolhimento do ICMS-DIFAL e cita como exemplo a NF-e nº 4878449, reforçando que já arcou com o ônus tributário do DIFAL.

- agrega que, em caso hipotético, se for reconhecida a incidência do ICMS-ST, que seja recalculado o crédito tributário com a consideração do ICMS-DIFAL recolhido;

- destaca os princípios da segurança jurídica, razoabilidade e proporcionalidade e pede que sejam levados em consideração.

- questiona as multas aplicadas e alega que as mesmas atingem 100% do imposto supostamente devido, atentando contra o direito de propriedade (CF, art. 5º, inciso XXII), o princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade. Cita julgamento do STF ADI-MC 1075 / DF - DJ 24-11-2006 PP-00059.

Em que pesem os argumentos trazidos, não assiste razão ao Impugnante.

As mercadorias que deram origem a este Auto de Infração foram adquiridas por pessoa física através do seu CPF, porém em volume e habitualidade que o caracterizaram como contribuinte.

Verifica-se, nessas operações interestaduais, que 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 caracterização do Autuado como contribuinte do imposto, fica a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST atribuída a ele, o destinatário das mercadorias.

Como as mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária, o recolhimento do ICMS/ST se dá na entrada, assim, não importando se vendidas ou não, ou mantidas em estoque.

A aplicação da substituição tributária pode ocorrer apenas no âmbito interno (dentro do Estado de Minas Gerais) ou pode ser instituída por Protocolo/Convênio entre os Estados.

Nos casos de ST instituída por Protocolo, segundo o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16 do Anexo VII do RICMS/23, é clara a responsabilidade tributária do Autuado quanto à obrigação do pagamento do imposto.

### Anexo XV do RICMS/02

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

(...)

Nos casos de ST Interna, há que se observar o que dispõem os arts. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 ou 15 do Anexo VII do RICMS/23, *in verbis*:

### Anexo XV do RICMS/02

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.

(...)

Não restam dúvidas de que foram realizadas compras pelo CPF do Impugnante, com habitualidade e em grande quantidade, num total de 936 produtos em 4 anos. Tal volume e habitualidade deixa configurado o intuito comercial das operações e a condição de contribuinte.

Nestes casos, em conformidade com o disposto no art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75, c/c com o art. 55, §§ 1º e 2º do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e c/c com art. 23, §§ 1º e 2º do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23), independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação. Confira-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.

(...)

A Lei Complementar nº 87/96 e a legislação estadual afirmam claramente que qualquer pessoa física que realize operações de circulação de mercadoria com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial é contribuinte, conforme art. 4º da LC nº 87/96. Veja-se:

### LC 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

O conjunto de NF-es listadas no Anexo 1 contém a chave de acesso das NF-es, o que permite ao Impugnante consultar as NF-es lá relacionadas. O Anexo 2 contém o cálculo do ICMS/ST, conforme Margem de Valor Agregado (MVA) e alíquota estabelecida para o produto e ainda distinguindo se a ST é de âmbito de aplicação interno ou estabelecida em Protocolo ou Convênio.

Reitere-se que somente o volume e a habitualidade já caracterizariam o Impugnante como contribuinte.

O cálculo do ICMS/ST foi demonstrado, em obediência ao princípio da legalidade, devendo ter sido recolhido na entrada, independentemente se os produtos foram vendidos ou não neste Estado. Certo é que o ICMS/ST não foi recolhido ao erário.

Quanto à solicitação de abater da apuração do ICMS/ST o DIFAL, cumpre ressaltar a distinção entre dois tipos de contribuintes: contribuinte de direito e contribuinte de fato. O primeiro é a pessoa designada pela lei para recolher o imposto; o segundo é a pessoa que de fato suporta o ônus fiscal.

Assim, no caso do DIFAL, contribuinte de direito é o remetente, responsável legal pelo recolhimento desses tributos. Por sua vez, o contribuinte de fato é o consumidor final, aquele que efetivamente suportou o pagamento.

Entretanto, no presente caso, o suposto consumidor final, descrito nas NF-es como destinatário, na realidade, é contribuinte do ICMS. Tal fato ficou comprovado diante das compras efetuadas com habitualidade e em volume que caracterizaram o intuito comercial, como já demonstrado.

Por isso, nesse caso, o verdadeiro consumidor final e contribuinte de fato é aquele que adquiriu a mercadoria revendida pelo Impugnante.

Dessa forma, não sendo contribuinte de direito e nem contribuinte de fato do DIFAL, o Impugnante não tem legitimidade para requerer abatimento desses tributos (DIFAL) supostamente recolhidos, do ICMS/ST calculado. Com maior razão, não teria legitimidade para efetuar eventual pedido de restituição daqueles tributos (DIFAL).

Como o ICMS é imposto indireto, que comporta repasse de seu encargo financeiro, na eventualidade de pedido de restituição de valor indevidamente recolhido a título de DIFAL nas operações descritas nas NF-es em tela, deverá ser comprovado o atendimento dos requisitos do art. 166 do Código Tributário Nacional, observado o disposto nos arts. 28 e seguintes do RPTA:

CTN

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

(...)

Por isso, nesse caso, quem originariamente teria direito de elaborar eventual pedido de restituição seriam os terceiros que adquiriram as mercadorias revendidas e assumiram o encargo do DIFAL, e não o remetente ou o suposto destinatário das NF-es em tela, ressalvada a exceção mencionada no art. 166 do CTN.

De modo análogo, não há que se cogitar compensação tributária por absoluta ausência dos requisitos essenciais, que são: a) autorização legal; b) obrigações recíprocas e específicas entre o Fisco e o Contribuinte; c) dívidas líquidas e certas, conforme determina o CTN. Veja-se:

### CTN

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

(...)

Dessa forma, fica evidente a impossibilidade de abater o DIFAL da apuração do ICMS/ST.

Em relação ao alegado efeito confiscatório, há que se destacar que a Multa de Revalidação teve correta aplicação por descumprimento da obrigação tributária principal e está prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

No tocante à Multa Isolada, eis que a mesma foi aplicada pelo fato de o Impugnante exercer atividades de comércio de produtos eletrônicos e afins, sem possuir a inscrição do cadastro de contribuintes de Minas Gerais. Correta também a sua aplicação. 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;

(...)

Ressalte-se, por fim, que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força da limitação da competência do órgão julgador administrativo constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA).

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 26 de março de 2025.**

**Wertson Brasil de Souza**  
**Relator**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

CCMG

P