

|                                                     |
|-----------------------------------------------------|
| CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS |
|-----------------------------------------------------|

---

|                   |                          |               |
|-------------------|--------------------------|---------------|
| Acórdão:          | 24.060/25/2ª             | Rito: Sumário |
| PTA/AI:           | 01.004173801-33          |               |
| Impugnação:       | 40.010159393-91          |               |
| Impugnante:       | Luan Jorge Lopes Gonzaga |               |
|                   | CPF: 132.167.506-20      |               |
| Proc. S. Passivo: | Bárbara Melo Carneiro    |               |
| Origem:           | DF/Muriaé                |               |

---

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR – DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.** Imputação fiscal de 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, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, de contribuintes estabelecidos em outra unidade da Federação, e ainda, a falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso I da citada lei. Entretanto, restou comprovado nos autos a inobservância, por parte da Fiscalização, da formalidade prevista na legislação tributária para fins de desconsiderar a realização do negócio jurídico dissimulado, em especial do disposto no art. 205-A da Lei nº 6.763/75 e no art. 83 do RPTA, o que determina a nulidade do lançamento, uma vez que mesmo sendo volumosa e habitual a aquisição de aparelhos, não há lucro a justificar o intuito comercial.

**Declarado nulo o lançamento. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades por parte do Autuado, no período de 01/01/20 a 31/12/23:

- 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, nos termos do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 15 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, 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 - SEF/MG, contrariando o que estabelece o art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75.

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

### **Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 63/104, com os argumentos a seguir, em síntese:

- argui nulidade do lançamento por falta de aplicação do procedimento previsto no art. 205 da Lei nº 6.763/75 e arts. 83 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08;

- reitera que o lançamento é nulo ao argumento de infringência ao art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, por cerceamento do direito de defesa, por falta de identificação da fundamentação legal aplicada bem como de todas as notas fiscais objeto da autuação;

- argui a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, em relação aos fatos geradores anteriores a 30/04/20, nos termos do art. 150, § 4º do CTN;

- suscita nulidade do lançamento por erro na apuração do *quantum* devido sob o fundamento de que o ICMS, ICMS/DIFAL e o ICMS/ST são o mesmo tributo, tratando-se apenas de diferentes técnicas de arrecadação;

- menciona que houve violação ao art. 150, § 3º do CTN e aos postulados da isonomia, do não confisco consignados no art. 5º, art. 150, incisos II e IV, ambos da Constituição da República de 1988 – CR/88, bem como ao princípio da capacidade contributiva, nos termos do art. 145, § 1º da Magna Carta, em decorrência da falta de abatimento dos valores do ICMS/ST e Fundo de Erradicação da Miséria – FEM já destacados e recolhidos nas operações tributadas;

- sustenta que não pode ser enquadrado no conceito de contribuinte, por ausência de intuito comercial, uma vez que a aquisição dos produtos eletrônicos tinha como único propósito a aquisição de milhas aéreas, não havendo intenção de obter

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lucro com a venda de aparelhos, estando, portanto, ausente, o intuito comercial, sendo indevida sua caracterização como contribuinte do ICMS;

- aduz que o Auto de Infração deve ser cancelado uma vez que procedeu ao repasse das mercadorias por preço inferior ao custo de aquisição ou ao menos que deveriam ser excluídas da autuação as operações comprovadamente realizadas em valores inferiores ao custo, haja vista a não definitividade da base de cálculo do ICMS/ST;

- entende que os juros de mora não devem incidir sobre a multa de revalidação desde o momento da ocorrência do fato gerador do imposto, mas apenas após a lavratura do Auto de Infração;

- pleiteia que lhe seja concedido o direito à restituição dos valores destacados e recolhidos a título de ICMS, ICMS/ST, ICMS/DIFAL e FEM;

- requer a interrupção do prazo prescricional para o exercício do direito à repetição do indébito, bem como sua suspensão enquanto durar o presente feito administrativo.

Pede a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Lançamento**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização reformula o crédito tributário, anexando aos autos:

- Anexo 10 – Relação de NF-e sem recolhimento, págs. 245/257;
- Anexo 11 – Cálculo ICMS/ST – Atualizado, págs. 258/281;
- Anexo 12 – Demonst. Créd. Trib. Atualizado, págs. 282/284;
- Anexo 13- Demonstr. Valores Excluídos, págs. 285/287.

E emite o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 287/288, conforme excerto a seguir:

“.... Após análise dos argumentos e documentos apresentados na Impugnação, a Fiscalização entendeu que assiste razão ao Impugnante em relação às seguintes alegações:

- 1) Apesar de a Autoridade fiscal mencionar que a exigência decorre apenas de operações de aquisição interestadual, diversas NF-es consideradas são decorrentes de operações internas, cujo fornecedor é mineiro;
- 2) Ausência da relação dos documentos fiscais referentes às operações que ocorreram entre 15/09/2021 o último período autuado (dezembro de 2023);
- 3) Não foi indicada a disposição legal com a metodologia de apuração da base de cálculo do tributo;

4) Que houve decadência do direito de proceder ao lançamento do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até 30/04/2020.

Em relação ao item 1 acima, destaco que, na relação originária, constavam operações internas, as quais realmente devem ser retiradas do presente trabalho.

No que diz respeito ao item 2, foi verificado que algumas células das linhas do ANEXO “RELAÇÃO NFE SEM RECOLHIMENTO ICMS-ST” estavam ocultas; o que, de fato, impediu a análise dessas informações.

Consoante item 3, foi constatado que alguns dispositivos legais referentes à base de cálculo não constaram no relatório fiscal.

Por oportuno, analisando o item 4, entendo que deve ser acatada a argumentação do contribuinte quanto à decadência, referente ao período de janeiro 2020 a abril de 2020, com ICMS-ST total de R\$ 16.041,00.

O acatamento parcial da impugnação levou a uma redução de R\$ 139.927,50 no valor do crédito tributário lançado, composta de ICMS/ST, Multa de Revalidação Normal e Multa de Revalidação em Dobro, nos valores individualizados por rubrica e competência constantes do “Demonstrativo de Valores Excluídos”, anexo ao presente Termo de Reformulação do Lançamento.”

(...). (Grifou-se).

Colaciona ainda ao e-PTA, o Demonstrativo do Crédito Tributário às págs. 290/291.

### **Do Aditamento à Impugnação**

Aberta vista, o Impugnante se manifesta às págs. 294/306. Ratifica os argumentos já apresentados em sede de impugnação. Reitera pela procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às págs. 333/360, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

### **Da Manifestação do Impugnante**

O Impugnante, novamente se manifesta (págs. 361/372), oportunidade em que ratifica os argumentos já apresentados em sede de impugnação, pugna pela decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores anteriores a 20/06/20, bem como pela nulidade do procedimento fiscal, nos termos do art. 205 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 83 do RPTA.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, novamente se manifesta (págs. 373), ratificando os argumentos já apresentados em sede de manifestação fiscal e pleiteando o encaminhamento do e-PTA ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, nos termos do art. 120, inciso I do RPTA.

**Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 17/09/25, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Juliana de Mesquita Penha, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 24/09/25, ficando proferidos os votos do Conselheiro Antônio César Ribeiro (Relator), que, em preliminar, considerava nulo o lançamento e, dos Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Wertson Brasil de Souza, que rejeitavam a nulidade. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Jéssica Moreira Brito e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Juarez Raposo Oliveira, págs. 375.

---

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades por parte do Autuado, no período de 01/01/20 a 31/12/23:

- 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, nos termos do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 15 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, 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 - SEF/MG, contrariando o que estabelece o art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75.

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

Segundo registra o Auto de Infração impugnado, o Contribuinte foi autuado pela constatação de falta de recolhimento do ICMS/ST, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Entretanto, verifica-se que se apresenta ao caso em discussão a pecha de nulidade do Auto de Infração, pois o caso dos autos é tipicamente a hipótese de aplicação do procedimento previsto no art. 205 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 83 e seguintes do RPTA para desconsideração do negócio jurídico.

Em tese, inclusive, não é aplicável a regra da “desconstituição do negócio jurídico” na hipótese de dolo ou má fé, porém, esta acusação de haver dolo ou simulação não consta do libelo acusatório.

Chamou inclusive a atenção aqui, o fato de que somente na manifestação fiscal, trazida ao feito após quase 6 (seis) meses da edição do Auto de Infração (AI), Relatório Fiscal e apresentação de impugnação, é que o Fisco, surpreendentemente, traz no corpo desta manifestação a suposta ocorrência de comportamento doloso, o que não pode ser admitido conforme infra demonstrado:

- primeiro, é fato novo não trazido nas peças próprias;
- segundo, porque não há esta demonstração nos autos de forma técnica a justificar esta ocorrência, e há de convir, dolo e má-fé se provam.

No mínimo, há de se convir, deveria o Fisco com tal inovação ter reaberto os prazos a tal mister, pois uma acusação de dolo e má fé é elemento fundamental e precisa ser necessariamente instruído no momento oportuno, e não depois de lavrado o Auto de Infração, Relatório Fiscal e já apresentada a defesa.

É uma elementar ofensa ao contraditório.

Pois bem, a despeito desta novidade nos autos e ausência de prova neste sentido (dolo e má fé), 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.

Ora, a legislação estadual, nos arts. 205 e seguintes da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 83 e seguintes do RPTA, prevê procedimento fiscal preliminar, preparatório para o lançamento e anterior ao Auto de Infração, para então realizar a desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

(...)

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.

(...)

São fartas as decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG em consignar que *“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”*. (Acórdão 24.902/25/1ª).

Há de se convir, que isso conclama, entre outros procedimentos, “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” (art. 83, § 4º, inciso I do RPTA).

No caso presente, o Impugnante não foi intimado para prestar nenhum esclarecimento específico sobre a sua suposta condição de contribuinte, nos termos do mencionado dispositivo.

Ademais, o caso dos autos e isso é inequívoco, é o de adquirir pontos em compras à finalidade de obtenção de milhas. Este é o negócio do Contribuinte que é circunstância inequívoca nos autos. A partir do momento que o Fisco desclassifica este negócio, que é o cerne da atividade do Contribuinte, trata-se de uma reclassificação do seu negócio jurídico que demanda, como anteriormente citado, de prestigiar o disposto no citado art. 205 da Lei nº 6.763/75 c/c 83 do RPTA.

Insta registrar que este tipo de atividade de adquirir pontos em compras, com finalidade de se obter milhas, é questão pública e notória nos dias de hoje.

Oportuno dar conta também e reiterar o fato de que os autos evidenciam que o Impugnante realizou a aquisição das mercadorias, ainda que em grande volume, com o intuito de obter pontos nas faturas de cartão de crédito, especialmente em campanhas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

promocionais da empresa Livelos (doc. nº 05 anexo pela defesa), convertendo os pontos, também em campanhas bonificadas (doc. nº 05, da defesa, em milhas aéreas (doc. nº 04, anexo à defesa), a fim de trocá-las por passagens.

Quanto à destinação dos produtos adquiridos, destaca-se que parte foi destinada ao consumo próprio e da sua família, enquanto o restante foi repassado a terceiros com deságio, conforme exemplares de operações trazidos no doc. nº 06 anexo à peça de defesa.

Ora, o repasse abaixo do preço de custo decorre justamente do fato de os produtos serem considerados como de “segunda mão” no mercado.

Assim, o objetivo do Impugnante com a aquisição dos produtos não foi a comercialização com finalidade de lucro, mas simplesmente a pontuação no cartão de crédito, conversível em milhas aéreas.

A aquisição dos produtos eletrônicos tinha, portanto, o único propósito de aquisição de milhas aéreas, não havendo intenção de obter lucro com a venda dos aparelhos e, portanto, ausente intuito comercial também na sua aquisição, de modo que é indevida a caracterização do Impugnante como contribuinte de ICMS.

Como lançado na defesa do Impugnante, na definição de contribuinte do imposto, tanto a Lei Complementar (LC) nº 87/96 - Lei Kandir, quanto na legislação estadual, é expressa ao indicar a necessidade de existência de intuito comercial. Veja-se a legislação mencionada.

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

(...)

No ordenamento mineiro, por sua vez, mais precisamente a Lei nº 6.763/75 assim define o contribuinte do imposto.

### 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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 23 do RICMS/23 por sua vez, traz a mesma redação, ou seja, prestigia a habitualidade, a circulação de mercadorias, volume e intuito comercial.

Ora, o intuito comercial em todos os casos é condição à configuração do fato gerador e o Fisco destaca, acertadamente, o grande volume de produtos, mas se queda silente sobre o grande volume (maior ainda) na aquisição de milhas para viagens.

Também desprestigia o Fisco, o fato de que não se pode enxergar volume e habitualidade na essência da regra legal de forma isolada, sem levar em conta que o Contribuinte em questão está tendo prejuízo, pois em todos os casos está vendendo a preço inferior ao que comprou e isso, há de convir, não tem nada a ver com o necessário “intuito comercial”.

Vale lembrar também que não há dúvida que o mencionado e prestigiado “intuito comercial” nada mais é que o “objetivo econômico” (a doutrina ensina isso), qualificando ensinamento inclusive sobre intermediação na troca de bens, com intuito de lucro. Veja-se a título de exemplo:

(...)

“A tais pessoas, que servem de prestadoras de serviços ou de intermediárias entre produtores e consumidores, do ato de intermediação procurando auferir lucros, já que as mercadorias são adquiridas por um preço menor e vendidas por um maior, se deu e ainda se dá o nome de comerciantes ou mercadores. – “Nesse setor, se bem que a ele também se possa opor objeções, o melhor critério para identificar a empresa comercial é o de considerar como tal aquela em que o empresário se dedica, em caráter profissional, a fazer com que os bens passem de uma pessoa para outra (circulação de bens), praticando essa atividade com intuito de lucro. A comercialidade reside, então, na circulação da mercadoria, já que se alguém produz ou recebe da natureza bens para o seu próprio consumo não está realizando comércio; o ato comercial começa quando alguém compra um bem produzido por outro ou quando alguém, pondo em circulação o bem que produz, vende-o a outrem por preço superior ao seu custo, o que atesta o intuito de lucro. FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Manual de direito comercial. 17. ed. Ver. São Paulo: Atlas, 2016. p. 29. Página 12 de 42 FRAN MARTINS.

(...)

(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, para que a pessoa (física ou jurídica) possa ser caracterizada como contribuinte, é necessária a existência de intuito de auferir lucro na operação.

Sobre o tema, convém destacar a conclusão da Solução de Consulta do Contribuinte nº 165/18, que afastou a caracterização da Consulente como contribuinte do imposto dado que, apesar de realizar a circulação de mercadorias em grande volume e habitualidade, não havia nas operações o intuito comercial de aferição de lucro.

Bem, distinto ao que pensa o Fisco, vê-se que tal Consulta é um subsídio relevante ao caso em exame quando somam-se todas as características fáticas em caso tal.

Ademais, levado a ferro e fogo a pecha de intuito comercial, a despeito de não se negar aqui a habitualidade e volume, porque também há a habitualidade e volume e vantagem econômica, **somente na aquisição de pontos à finalidade de milhas**, vê-se que, prevalecendo o feito fiscal como está, se configuraria uma carga tributária final em desfavor do Contribuinte autuado maior inclusive que à carga tributária suportada pelos magazines que venderam tais aparelhos ao Autuado, pois este já estaria suportando imposto **na operação anterior** quando adquiriu dos citados magazines **e sofrendo nos autos outra tributação com o critério material desta cobrança** e ainda com um diferencial, qual seja, o Autuado não repassou o custo tributário aos seus adquirentes como fizeram os tais “magazines”.

Nesse sentido, a lógica tributária deste feito sem passar pela verticalização da desconsideração do negócio jurídico é muito perigosa e até injusta, até porque, o Autuado fez cursos, juntou portfólios e mostrou anúncios de que, sua atividade de fato, não é compra e venda de aparelhos, já que é fato nos autos que seu “business” é mesmo a negociação de milhas às viagens áreas, modalidade que também pratica com habitualidade e notório volume, porém, na compra e venda de aparelhos não detém qualquer lucro, aliás, somente há prejuízo (vende inferior ao que compra), fato inequívoco nos autos.

Isto posto, o Impugnante não realiza as operações de repasse das mercadorias adquiridas com a finalidade de obtenção de lucro, não estando presente aqui o intuito comercial necessário para caracterizá-lo como contribuinte.

Ademais, a consequência da acusação fiscal em discussão nada mais é que um reenquadramento da sua atividade econômica, que é a de aquisição de pontos para a compra e venda de milhas, migrando, segundo o Fisco, à aquisição de aparelhos (celulares) para comercialização.

Dessa forma, mesmo sendo volumosa e habitual a aquisição de aparelhos, não há lucro a justificar o intuito comercial.

Por fim, considerando que a aquisição e venda de milhas é também volumosa e habitual somado o intuito de lucro neste caso, e que tal reenquadramento denota a necessária desconsideração do negócio jurídico, nulo, portanto, é o Auto de Infração, que não atendeu aos ditames do art. 205 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 83 do RPTA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 17/09/25. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em declarar nulo o lançamento, por inobservância do disposto no art. 83 do RPTA. Vencidos os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Wertson Brasil de Souza, que não o consideravam nulo. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Pelo Impugnante, assistiu o julgamento a Dra. Julia Araujo da Silva Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Juarez Raposo Oliveira. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Juliana de Mesquita Penha.

**Sala das Sessões, 24 de setembro de 2025.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente / Relator**

CS/P

---

|                   |                          |               |
|-------------------|--------------------------|---------------|
| Acórdão:          | 24.060/25/2ª             | Rito: Sumário |
| PTA/AI:           | 01.004173801-33          |               |
| Impugnação:       | 40.010159393-91          |               |
| Impugnante:       | Luan Jorge Lopes Gonzaga |               |
|                   | CPF: 132.167.506-20      |               |
| Proc. S. Passivo: | Bárbara Melo Carneiro    |               |
| Origem:           | DF/Muriaé                |               |

---

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, 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, constantes em grande parte do Acórdão nº 25.363/25/3ª.

A decisão majoritária declarou nulo o lançamento, por inobservância do disposto no art. 83 do RPTA, o que não representa a decisão acertada para o caso, *data venia*.

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/MG (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*:

Art. 205-A. São passíveis de desconconsideração 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.

§ 1º Para a desconconsideração 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.

§ 2º 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.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II do § 1º, 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.

§ 4º A defesa do sujeito passivo contra a desconconsideração 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.

§ 5º O órgão julgador administrativo julgará em caráter preliminar a questão da desconconsideração do ato ou negócio jurídico.

(...) (Grifou-se)

No entanto, a lei manteve o entendimento de que a forma a ser adotada para a desconconsideração 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:

Art. 83. São passíveis de desconconsideração 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.

§ 1º Para a desconconsideração 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.

§ 2º 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 desconconsideração 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 desconconsideração.

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 desconconsideração.

§ 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 desconconsideração 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 desconconsideração os atos, ou negócios jurídicos que visem ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador, ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No procedimento de desconconsideração de ato, ou negócio jurídico, é investigado se a estruturação da operação em análise tem como consequência a dissimulação da ocorrência do fato gerador tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Posto isso, passa-se a analisar o presente caso.

O Impugnante alega que a aquisição de produtos eletrônicos efetuados por ela teve o único propósito de aquisição de milhas aéreas, não havendo intenção de lucro no seu repasse a terceiros. Tais elementos demonstrariam a ausência de intuito comercial na operação o que, por conseguinte, afastaria a sua condição de contribuinte do imposto, tal como postulada pelo Fisco.

No entanto, os seus argumentos carecem de fundamento. Veja-se a definição de contribuinte do ICMS preconizada pela legislação tributária:

### Lei Complementar nº 87/1996

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. (...)

### Lei nº 6.763/1975

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. (...)

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

I - o contribuinte do imposto pode ser qualquer pessoa física, ou jurídica, independentemente de estarem constituídas, ou registradas;

II - é central para a caracterização de contribuinte que a pessoa realize uma operação de mercadoria, ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto;

III - a realização do fato gerador do imposto deve se dar com habitualidade, ou volume que caracteriza intuito comercial.

Percebe-se que a realização de qualquer prática que configure o fato gerador do imposto é requisito necessário para a caracterização de contribuinte. Nessa medida, a promoção de saída de mercadoria a qualquer título, independentemente da natureza

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

jurídica da prática, preenche o requisito. É o que se extrai do inciso VI e do § 8.º do art. 6.º da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

§ 8º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

a) a natureza jurídica da operação de que resulte:

1. a saída da mercadoria ou a prestação de serviço;

2. a transmissão de propriedade da mercadoria;

(...)

Por sua vez, para que a condição de contribuinte seja finalmente caracterizada, a realização do fato gerador do imposto deve se dar com habitualidade, ou volume que caracterize intuito comercial.

Neste ponto, deve-se atentar para que o intuito comercial de que fala a lei não decorre do ânimo daquele que realiza a operação de circulação de mercadoria. O intuito comercial deriva da realização do fato gerador com habitualidade, ou volume. São estes os pressupostos mensuráveis objetivamente cuja ocorrência permite determinar se a operação de circulação de mercadoria tem intuito comercial, sob o ponto de vista tributário.

E não poderia ser de outra forma. Do contrário, caso fosse o aspecto volitivo daquele que promove a operação de circulação de mercadorias que apontasse, ou não, o intuito comercial a mover tal operação, o estado ficaria à mercê do agente reconhecer o seu objetivo comercial ao realizar a mencionada operação. O caráter inexorável dessa condição puramente subjetiva acarretaria, na prática, na impossibilidade da Administração Pública de fiscalizar as operações sujeitas ao imposto e, por certo, traria enorme perda de arrecadação para os estados.

No que tange à habitualidade, em três anos houve vendas de mercadorias em 28 (vinte e oito) do total de 36 (trinta e seis) meses dos anos de 2021 a 2023.

Tal constatação já atenderia a norma na caracterização do contribuinte, em face da conjunção "ou" (conjunção coordenativa alternativa que liga termos, expressando uma ideia de escolha).

Não obstante, soma-se a isso a grandiosidade na quantidade das transações efetuadas por uma pessoa física. Foram realizadas operações de vendas de mercadorias (celulares e televisores) em valores superiores a 6 (seis) milhões de reais.

Ressalte-se, por oportuno, que a lei tributária hora nenhuma cogita da existência de lucro, ou prejuízo com a operação de circulação de mercadoria para que se configure tanto o fato gerador do ICMS, quanto o intuito comercial presente na operação de circulação de mercadorias.

Não exige a lei que a operação de circulação de mercadoria tenha os elementos de um contrato de compra e venda mercantil para que ela seja caracterizada como fato gerador do imposto.

Não se cogita, por exemplo, que a operação necessariamente se dê entre empresários e que vise o lucro.

Conforme dispõe o § 8.º, do art.6.º, da Lei nº 6.763/75, citado acima, são irrelevantes, para a caracterização do fato gerador, a natureza jurídica da operação de que resulte a saída da mercadoria ou a prestação de serviço.

Reitera-se, o fato de constatar o caráter de contribuinte do Impugnante não representa desconsideração do negócio jurídico. O Fisco não negou as características das prestações e operações envolvidas na autuação, mas apenas acatou o que elas são em sua natureza jurídica.

Ao considerar contribuinte o Autuado, o Fisco se pautou no volume e na habitualidade de suas operações de compra e venda de produtos eletrônicos. Ele sequer questionou a forma de pagamento na aquisição de mercadorias pelo Impugnante, ou a existência da recompensa em milhas devido aquele pagamento ter sido feito através de cartões. Não afirmou que essas transações vieram a dissimular o fato gerador do ICMS, pois que esse não foi hora alguma ocultado. Não acusou o Fisco a montagem de uma operação com o fito de mascarar a ocorrência do fato gerador.

Aceitou-se o argumento de que o Impugnante realizou a aquisição das mercadorias, ainda que em grande volume, com o intuito de obter pontos nas faturas de cartão de crédito, convertendo os pontos, também em campanhas bonificadas em milhas aéreas, a fim de trocá-las por passagens.

Todavia, como explanado, não obstante o ânimo do Impugnante, para fins do ICMS o intuito comercial existente na realização das operações de circulação de mercadorias decorre de sua habitualidade, ou seu volume, sendo que para a sua caracterização é prescindível a vontade de quem promove a operação de circulação de mercadorias.

Da mesma forma, o lucro ou prejuízo, para fins tributários, não são requisitos necessários para a caracterização do intuito comercial das operações. A existência de tais fatores não afasta esse caráter.

Repita-se: para fins tributários, no que tange ao ICMS, para que ocorra o fato gerador do imposto, basta a circulação de mercadorias a qualquer título, independentemente da natureza jurídica das operações. Também aqui o lucro, ou o prejuízo com as operações não afastam a incidência do imposto.

Insiste o Impugnante que usa as suas aquisições de mercadorias para obter milhas.

Tal fato não foi questionado, ou contestado, agindo acertadamente a Fiscalização, pois que tais fenômenos podem efetivamente ter ocorrido e sobretudo, porque eles não afetam, ou descaracterizam a compra e venda de mercadorias realizada pelo Autuado junto a seus fornecedores e aos seus clientes e sobretudo, não suprimem a ocorrência do fato gerador do imposto.

Importa ressaltar que, via de regra, a transação de milhas, ou pontos sequer são intermediadas pelo vendedor da mercadoria, ou afetam a sua venda. Não compõem o preço de sua mercadoria, não são concedidas por ele e não condicionam a celebração do negócio.

Notório é que a aquisição de milhas, ou pontos conversíveis em milhas, decorre de uma relação que implica uma pessoa aderente a um contrato de prestação de serviço que pode envolver um banco, uma administradora de cartões, um programa de fidelidade e companhias aéreas.

Via de regra, uma pessoa adquire milhas, ou pontos, ao pagar a fatura de um cartão de crédito, ou ao comprar em um estabelecimento parceiro dos programas de milhagem, pontos, fidelidade, companhias aéreas, administradoras de cartões, bancos, etc. Essas transações envolvem uma relação exclusiva entre o aderente e a administradora do cartão e/ou as empresas citadas.

Significa dizer, o Impugnante adquirindo, ou não, milhas e pontos, a venda de mercadoria – inclusive sua natureza jurídica - realizada pelo fornecedor do Autuado não é afetada, pois ele não participa dessa transação. Notório é que o comerciante não tem o poder de conceder milhas ou pontos. Esse poder é exclusivo das administradoras de cartões, programas de pontos e bancos.

As transações envolvendo a aquisição de milhas e as suas características não foram questionados pela Fiscalização a qual não reconheceu na ocorrência deste fenômeno o propósito e a capacidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Desta feita, examinando o presente caso, pode-se afirmar a inexistência da dissimulação do fato gerador do imposto. Os seus aspectos – a compra e venda de mercadorias - não foram ocultados, mas permaneceram evidentes nas operações autuadas.

E esse foi o entendimento adotado pelo Fisco, o qual acertadamente reconheceu como distintas as operações de circulação de mercadorias e a prestação de serviços envolvendo a aquisição de milhas, não as confundido em um único negócio jurídico.

Por oportuno, analisando se houve falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica na operação de aquisição de mercadorias pelo Autuado, impende concluir que não há. Pelo contrário, há perfeita identificação do propósito negocial sem abuso de forma jurídica, conclusão essa a partir das explicações do Autuado quanto a sua atividade.

Da impugnação, destaca-se os seguintes excertos:

(...) Os produtos que não foram aproveitados no âmbito familiar **foram repassados a terceiros, sempre abaixo do valor de compra**, conforme exemplares de operações demonstradas no doc. nº 06, 2 por uma restrição própria do mercado. Isso, porque, **apesar de os aparelhos serem novos, os adquirentes os consideravam de “segunda mão”**, já que, **se fossem comprar aparelhos novos** pelo preço de mercado, **é óbvio que se direcionariam às grandes varejistas**, onde poderiam adquirir os produtos pelo mesmo valor pago pelo Impugnante.

Evidente, pois, que **o objetivo do Impugnante nunca foi a obtenção de lucro no repasse dos produtos**, dado que a sua aquisição se deu com a única finalidade de pontuação das milhas (doc. nº 04, cit.). Por esse motivo, o Impugnante não se enquadra no conceito contribuinte, por não haver o intuito comercial necessário na aquisição ou repasse desses produtos. (págs. 65/66)

Ainda que superadas todas as preliminares, deve-se reconhecer a improcedência da cobrança, eis que: (vi.1) é indevida a cobrança de ICMS ST no caso em análise, **dado que as vendas foram efetivadas pelo Impugnante** abaixo do preço de custo, de modo que a base presumida da autuação não se realizou (Tema STF nº 201); (vi.2) é indevida a incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação aplicada desde o momento da ocorrência do fato gerador do imposto. (págs. 69) (...) (Destacou-se)

Veja-se que a identificação das vendas, atividade tributada pelo ICMS é, a todo tempo, assumida, estando também ratificada pelos documentos constantes dos autos.

O exame da operação e o próprio relato do Autuado demonstram que a compra e revenda das mercadorias por ele adquiridas eram recompensadas pelo preço de sua revenda e pela aquisição de milhas. Isso demonstra que na verdade, sem que a operação desnaturasse a operação de compra e venda das mercadorias adquiridas pelo Impugnante, no máximo, e quando muito, o recebimento de milhas de um terceiro não participante da operação de compra e venda, administradoras de cartões, companhias aéreas, etc, era considerada pelo Autuado, e exclusivamente por ele, como uma forma de obter vantagem ou lucro com a operação.

Tal fato, repita-se, não vincula o vendedor de mercadorias àquela transação com milhas e não interfere e de forma alguma modifica a natureza do contrato celebrado entre o Autuado e o vendedor, qual seja, o de compra e venda de mercadoria.

Isso demonstra de forma cabal a inexistência de falta de propósito negocial, ou abuso de forma jurídica na realização das operações ora discutidas.

Por um lado, resta evidenciado o propósito do Autuado de comprar e revender a mercadoria por ele adquirida.

Por outro lado, verifica-se a ausência de abuso de forma jurídica no conjunto das operações na medida que a compra de mercadoria e aquisição de milhas são negócios distintos, componentes de contratos distintos, não correlacionados e celebrados com pessoas jurídicas distintas.

Ressalte-se que a alegação do Impugnante de que suas aquisições de aparelhos eletrônicos visavam, com primazia, a conquista de milhas aéreas não pode ser comprovada nos documentos juntados aos autos. Esse suposto objetivo não pode ser verificado, mas apenas acreditado, com base na sua declaração.

Nos documentos fiscais juntados aos autos não consta que a aquisição de mercadorias pelo Impugnante estaria vinculada – contratualmente, comercialmente e tributariamente à sua venda pelo seu fornecedor.

É patente a inexistência de um negócio jurídico específico relacionando a operação de compra e venda de mercadorias com a prestação de serviços relacionada com a aquisição de milhas aéreas. São negócios jurídicos distintos. Não há o que se falar em abuso de forma jurídica no caso em análise, pois inexistente alguma prática que tenha visado dissimular o fato gerador de imposto.

Constata-se, a toda prova, inexistir a acusação fiscal de dissimulação do fato gerador. Verifica-se, pelo contrário, o reconhecimento e a ocorrência das transações mencionadas. Acusa-se apenas o não pagamento do imposto incidente sobre as operações de circulação de mercadorias realmente ocorridas, evidenciadas na compra e revenda dos produtos autuados.

Desta feita, por tudo exposto, e nos termos da legislação, incabível o procedimento de descon sideração do ato ou negócio jurídico, sendo plenamente válido o lançamento.

**Sala das Sessões, 24 de setembro de 2025.**

**Ivana Maria de Almeida  
Conselheira**