

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.102/25/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004500077-48	
Impugnação:	40.010160035-35	
Impugnante:	Márcio Antônio Bueno	
	CPF: 030.824.786-89	
Proc. S. Passivo:	Luciano Henrique Mezencio	
Origem:	DF/Muriaé	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST, nas aquisições interestaduais de mercadorias (produtos eletrônicos), sem a retenção e recolhimento do ICMS/ST pelo remetente, hipótese em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte mineiro destinatário da mercadoria, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Configurado o intuito comercial das operações e caracterizada a condição de contribuinte, descrita no art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75, c/c com art. 55, §§ 1º e 2º do RICMS/02 e art. 23, § 1º e 2º do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no 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 falta de recolhimento do ICMS/ST nas aquisições interestaduais de mercadorias (produtos eletrônicos) sem o comprovante do recolhimento do imposto devido na entrada em território mineiro, de mercadoria sujeita à substituição tributária de âmbito interno, nos termos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 15 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Configurado o intuito comercial das operações e caracterizada a condição de contribuinte, descrita no art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75, c/c com art. 55, §§ 1º e 2º do RICMS/02 e art. 23, §§ 1º e 2º 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 em estabelecimento não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG. 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 procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária – ICMS/ST em operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas a esse regime de recolhimento. Segundo a Fiscalização, foram realizadas compras pelo Autuado em seu CPF, com habitualidade e em grande quantidade, sendo adquiridos, em 50 (cinquenta) meses, por meio de 581 (quinhentas e oitenta e uma) Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es), 1.648 (mil, seiscentos e quarenta e oito) produtos eletrônicos, o que configura o intuito comercial das operações e caracterizam a condição de contribuinte, descrita no art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75, c/c com art. 55, § § 1º e 2º do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e art. 23, § § 1º e 2º do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23).

Nos casos de Substituição Tributária instituída por Protocolo/Convênio, não houve o destaque e nem recolhimento do ICMS/ST por parte do remetente de outra unidade da Federação, ficando a responsabilidade pelo seu recolhimento atribuída ao destinatário, nos termos do que determina o art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 c/c com art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16 do Anexo VII do RICMS/23.

Para os casos de ST Interna, segundo o art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 15 do Anexo VII do RICMS/23, 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 o 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.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação de 50% do valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II, para mercadorias sujeitas à ST Interna, sendo esta cobrada em dobro nos casos de ST instituída por Protocolo/Convênio, conforme o disposto no § 2º, inciso I desse mesmo artigo e diploma legal.

Versa ainda, o presente lançamento, sobre a falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, em desacordo com o art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75 e art. 96, inciso I do RICMS/02, pelo que se exige a Multa Isolada no valor de 500 (quinhentas) UFEMG, 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. 85/91, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 96/125.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

O Impugnante argui a nulidade do lançamento por haver insegurança na determinação da infração e violação à tipicidade cerrada, conforme art. 150, inciso I, da CF/88 e art. 97 do CTN. Também argui por ilegitimidade passiva *ad causam*, sustentando a impossibilidade jurídica de transmutar o consumidor final em substituto tributário, nos termos dos arts. 121 e 128 do CTN.

Entretanto, não lhe assiste razão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à acusada violação à tipicidade cerrada, veja-se como a define o STF:

O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE CERRADA EXIGE QUE OS ELEMENTOS INTEGRANTES DO TIPO SEJAM DE TAL MODO PRECISOS E DETERMINADOS NA SUA FORMULAÇÃO LEGAL QUE O ÓRGÃO DE APLICAÇÃO DO DIREITO NÃO POSSA INTRODUIR CRITÉRIOS SUBJETIVOS DE APRECIÇÃO NA SUA APLICAÇÃO CONCRETA. POR OUTRAS PALAVRAS: EXIGE A UTILIZAÇÃO DE CONCEITOS DETERMINADOS, ENTENDENDO-SE ESTES (E TENDO EM VISTA A INDETERMINAÇÃO IMANENTE A TODO O CONCEITO) ÀQUELES QUE NÃO AFETAM A SEGURANÇA JURÍDICA DOS CIDADÃOS, ISTO É, A SUA CAPACIDADE DE PREVISÃO OBJETIVA DOS SEUS DIREITOS E DEVERES TRIBUTÁRIOS. IN: [HTTPS://PORTAL.STF.JUS.BR/JURISPRUDENCIA/TESAURO/PESQUISA.ASP?PESQUISALIVRE=PRINC%C3%8DPIO%20DA%20TIPICIDADE%20CERRADA](https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/tesouro/pesquisa.asp?pesquisaLivre=PRINC%C3%8DPIO%20DA%20TIPICIDADE%20CERRADA). ACESSO EM 15 DEZ./25.

Não há dúvidas de que o Auto de Infração é claro ao indicar as infrações cometidas e seus fundamentos legais. Igualmente, os trechos do Relatório Fiscal Complementar detalham as ocorrências, tanto para a ST/Interna, quanto à ST/Externa, as infringências, os tipos de mercadorias, a sua situação tributária, a responsabilidade tributária, bem como as penalidades cabíveis, conforme págs. 110/111 do e-PTA.

Para os produtos autuados, há capítulos específicos no Anexo XV do RICMS/02 e no Anexo VII do RICMS/23.

Não há necessidade de demonstrar a revenda das mercadorias adquiridas, muito embora tenha ocorrido como afirmado pelo próprio Autuado na citada mensagem de e-mail e confirmado pela lógica dos fatos.

O Impugnante, como contribuinte de fato, foi autuado por deixar de recolher o ICMS/ST na aquisição de produtos eletrônicos em operações elencadas no Anexo 1 do e-PTA e não pela revenda desacobertada dessas mercadorias.

Dessa forma, não há que se falar em imposição de produção de prova negativa.

No tocante à alegada ilegitimidade passiva do Autuado, a norma geral pertinente, LC 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, art. 14, § 1º da Lei Estadual nº 6.763/75, art. 55, § 1º e 2º do RICMS/02 e art. 23, § 1º e 2º do RICMS/23. 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 prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

RICMS/02

Art. 55. 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 referidas no caput deste artigo.

§ 2º **Entende-se por habitualidade**, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

RICMS/23

Art. 23 - 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 referidas no caput.

§ 2º - **Entende-se por habitualidade**, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

(...)

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em análise, o Impugnante adquiriu 1.648 produtos eletrônicos, através de 581 NF-es, num período de 4 anos. Foram cerca de 500 telefones celulares, 300 carregadores, 100 computadores, 170 monitores, 41 vídeo games e 30 relógios digitais inteligentes, dentre outros aparelhos, conforme Relação de NF-e sem recolhimento (Anexo 1 do e-PTA).

Fica evidente o intuito comercial do Impugnante, pois, na forma da legislação vigente, o intuito comercial é demonstrado objetivamente. São as ações realizadas pela pessoa, habitualidade ou volume das operações, que a caracterizarão ou não como contribuinte.

Dessa forma, são os fatos, elementos objetivos, e não a intenção, elemento subjetivo, que caracterizam alguém como contribuinte. É certo que a definição do que seja habitualidade ou volume traz em si elementos subjetivos como, por exemplo, período e quantidade.

Com isso podem ocorrer algumas dúvidas como a partir de quando será considerado habitualidade e qual o volume necessário de mercadorias ou operações para uma correta e justa caracterização.

Entretanto, tais dúvidas também são dirimidas ao analisar os fatos efetivamente ocorridos e não a mera intenção ou intuito do agente.

Se é certo que 5 ou 10 operações realizadas em 1 ou 2 meses poderiam gerar uma incerteza, não há dúvida de que, no presente caso, a aquisição de 1.648 produtos eletrônicos, através de 581 NF-e, em 50 meses, deixa cristalina a condição de contribuinte do Impugnante.

Há uma atividade empresarial organizada, operando de forma irregular, sem inscrição estadual, sem cumprir as exigências fiscais exigidas, deixando de recolher os tributos devidos e promovendo uma verdadeira concorrência desleal para com os demais contribuintes do setor que operam de acordo com a legislação tributária.

Para se ter uma melhor noção do volume negociado, considerando apenas o valor total dos 1.648 produtos eletrônicos adquiridos pelo impugnante, o valor médio anual das aquisições é 8,4 vezes maior que o limite da receita bruta anual de um Microempreendedor Individual – MEI.

A alegação do Impugnante no sentido de que a aquisição dos bens de consumo em quantidade superior à de um “cidadão médio” se deve a sua alta capacidade econômica, que é fruto de seu trabalho, beira o escárnio e não condiz com a realidade dos fatos.

Por maior que seja o patrimônio de uma pessoa, com certeza, ela não irá adquirir 500 telefones celulares, 300 carregadores, 100 computadores ou 170 monitores para seu uso próprio num período de 4 anos. Não há dúvidas de que esses bens circularam comercialmente.

Além disso, durante a fase exploratória, o próprio Impugnante afirmou que, para acumular milhas, comprava muito pela internet e repassava esses produtos para amigos e parentes, e revendia outra parte pelas redes sociais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É certo que ocorreu o fato gerador, conforme art. 2º, inciso VI, do RICMS/02 e art. 2º, inciso I, do RICMS/23, como se pode ver na relação de NF-e sem recolhimento do ICMS-ST (Anexo 1 do e-PTA) e ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece, conforme art. 3º da Lei nº 4.657/42, conhecida como Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Dessa forma, e sendo certa a ocorrência do fato gerador de aquisição dessas mercadorias pelo Impugnante e caracterizado o intuito comercial dessas operações, há o dever de recolher o ICMS/ST, conforme art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 14, 15 e 46, inciso II do Anexo XV, do RICMS/02 e arts. 15, 16 e 24, inciso II do Anexo VII, do RICMS/23.

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.

Induvidoso que o Autuado compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum 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.

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.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

Do Mérito

Como previamente declarado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária – ICMS/ST em operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas a esse regime de recolhimento. Segundo a Fiscalização, foram realizadas compras pelo Autuado em seu CPF, com habitualidade e em grande quantidade, sendo adquiridos, em 50 (cinquenta) meses, por meio de 581 (quinhentas e oitenta e uma) Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es), 1.648 (mil, seiscentos e quarenta e oito) produtos eletrônicos, o que configura o intuito comercial das operações e caracterizam a condição de contribuinte, descrita no art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75, c/c com art. 55, § 1º e 2º do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e art. 23, § 1º e 2º do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23).

Nos casos de Substituição Tributária instituída por Protocolo/Convênio, não houve o destaque e nem recolhimento do ICMS/ST por parte do remetente de outra unidade da Federação, ficando a responsabilidade pelo seu recolhimento atribuída ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatário, nos termos do que determina o art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 c/c com art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16 do Anexo VII do RICMS/23.

Para os casos de ST Interna, segundo o art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 15 do Anexo VII do RICMS/23, 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 o 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.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação de 50% do valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II, para mercadorias sujeitas à ST Interna, sendo esta cobrada em dobro nos casos de ST instituída por Protocolo/Convênio, conforme o disposto no § 2º, inciso I desse mesmo artigo e diploma legal.

Versa ainda, o presente lançamento, sobre a falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, em desacordo com o art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75 e art. 96, inciso I do RICMS/02, pelo que se exige a Multa Isolada no valor de 500 (quinhentas) UFEMG, capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se, de início, que o Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 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:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

(Grifou-se)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

No tocante ao mérito, embora o Impugnante afirme que “... a autuação em comento é um natimorto jurídico, eivado de nulidades que o fulminam de plano, tornando despicienda, a rigor, a análise meritória”, ele adentra na discussão de mérito ao buscar a “desconstrução da materialidade da exação”, o que o faz em dois aspectos:

- Aborda a atipicidade material da conduta e fala do abismo entre a capacidade contributiva e o intuito mercantil;

- Trata da violação ao princípio da vedação ao confisco e o caráter expropriatório e aniquilador da penalidade pecuniária, nos termos do art. 150, inciso IV, da CF/88;

Quanto ao primeiro aspecto, repete argumentos apresentados nas preliminares de nulidade no tocante à alegada ilegitimidade passiva do Autuado.

Reitera que “... o postulado da tipicidade, em matéria tributária, exige que o fato ocorrido no mundo real se amolde perfeitamente... ao tipo descrito em lei. O tipo do ICMS é a “operação de circulação de mercadoria”. Onde está a operação de circulação praticada pelo Impugnante? Onde está a transferência de titularidade com o fito de lucro? O Fisco não aponta uma. Nenhuma. Limita-se a inferir, a conjecturar”.

Insiste em que o ônus da prova do fato constitutivo do crédito tributário compete à Fazenda Pública. Que “... a presunção de legitimidade dos atos administrativos não é um cheque em branco para que a administração pública se exima de seu dever de provar aquilo que alega e que sem a prova cabal e irrefutável do ato de comércio, não há fato gerador. E, sem fato gerador, a obrigação tributária é uma quimera, uma miragem jurídica”.

Não assiste razão ao Impugnante.

Como o próprio Impugnante afirmara antes não pretender adentrar na questão meritória, *contrario sensu*, quando o faz, repete as alegações trazidas nas preliminares. Neste sentido, reitera-se o já exposto, que no tocante à alegada ilegitimidade passiva do Autuado, a norma geral pertinente, LC nº 87/96, e a legislação estadual estabelecem 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, art. 14, § 1º da Lei Estadual nº 6.763/75, art. 55 § 1º e 2º do RICMS/02 e art. 23, § 1º e 2º do RICMS/23.

Por trazer neste tópico alegações reiteradas, desnecessário se faz ir além do já rebatido nas preliminares arguidas.

Acresça-se, no entanto, que sendo certa a ocorrência do fato gerador de aquisição dessas mercadorias pelo Impugnante, conforme relação das NF-es sem Recolhimento do ICMS/ST (Anexo 1 do e-PTA), e configurado o intuito comercial e a condição de contribuinte do Impugnante, há o dever de recolher o ICMS/ST, conforme art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 14, 15 e 46, inciso II, do Anexo XV, do RICMS/02 e arts. 15, 16 e 24, inciso II, do Anexo VII, do RICMS/23, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. (...)

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

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.

(...)

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;

Anexo VII do RICMS/23

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.

(...)

Art. 24 - O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 15 e 16 desta parte;

(...)

Ante o exposto, correta a exigência da Fiscalização. É certo que o recolhimento do ICMS-ST era devido na entrada dos produtos eletrônicos no território mineiro e, como não foi retido ou recolhido, é devido o pagamento pelo Impugnante.

Em relação ao segundo aspecto combatido, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (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 § 2º do art. 146;

(...)

Destaque-se que a multa prevista no art. 56, inciso II, e no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pelo Autuado. Por sua vez, a multa capitulada no art. 54, inciso I da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória:

Lei nº 6.763/75

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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;

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

I - inscrever-se na repartição fiscal, antes do início de suas atividades, na forma que dispuser o Regulamento;

(...)

RICMS/02

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

I - inscrever-se no cadastro de contribuintes do imposto, antes do início das atividades;

(...)

Verifica-se, portanto, que se trata de infrações distintas, duas relativas à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Importa ressaltar que a aplicação cumulativa da Multa de Revalidação com a Multa Isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - ESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO -

POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS -
INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR -
OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS
SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE -
PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS
EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A
CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E
ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE
INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº
1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM.
APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S):
ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER
(RELATOR)

Além disso, o próprio Impugnante mencionou que o somatório das multas não atingiu o parâmetro de 100% do tributo utilizado em algumas decisões do STF.

Destaca-se, por oportuno, ainda com relação ao princípio do não confisco alegado pelo Impugnante, que a Ministra Carmen Lúcia, em decisão do Supremo Tribunal Federal - STF, entendeu pela legalidade e constitucionalidade das Multas de Revalidação e Isolada estipuladas na legislação tributária de MG, *in verbis*:

STF - AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº
823.886 MG

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...)

OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o considerava nulo. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava improcedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2025.

Wertson Brasil de Souza
Relator

Antônio César Ribeiro
Presidente

Acórdão:	24.102/25/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004500077-48	
Impugnação:	40.010160035-35	
Impugnante:	Márcio Antônio Bueno	
	CPF: 030.824.786-89	
Proc. S. Passivo:	Luciano Henrique Mezencio	
Origem:	DF/Muriaé	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Cuida-se de impugnação apresentada em face de Auto de Infração que imputou ao Contribuinte a prática de operações com mercadorias, sem a devida inscrição estadual e sem o recolhimento do ICMS/ST.

Nada obstante, o feito fiscal não deverá prevalecer aqui, *permissa vênia*.

Inicialmente, o Fisco sustenta nos autos que as aquisições e subseqüentes alienações de eletrônicos caracterizam atividade mercantil habitual sujeita ao imposto e ao regime de substituição tributária, razão pela qual formalizou o lançamento.

De outro lado, o Impugnante alega que a sua atividade econômica e habitual de fato, consiste na negociação e venda de milhas aéreas, sendo a compra destes itens um meio acessório para obtenção de pontos e vantagens junto às operadoras de cartão de crédito e similares à aquisição das citada milhas.

Continua o Impugnante salientando também que jamais teve intuito mercantil nas operações de vendas destes itens, até porque, sabido pela prática de casos tais que as vendas são feitas abaixo inclusive do preço de custo. Não fosse assim inclusive, não haveria sentido tais operações.

Não há, portanto, aferição de obter lucros em venda de mercadorias.

Oportuno observar também, que o Fisco não enfrenta abertamente a questão dos pontos e das milhas largamente debatido nos autos pelo Autuado, fixando sua análise “somente” na habitualidade das vendas de mercadorias e desconsiderando que as vendas das mercadorias (abaixo do custo em regra), dá-se ao mister dos pontos e milhas.

Com a devida vênia também, os votos que seguiram a linha da acusação fiscal, respeitosamente falando, também não enfrentaram esta questão posta no parágrafo anterior.

O que merece destaque é que, se há uma habitualidade na compra e venda de mercadorias (preponderando sem haver lucro), temos de outro lado e até com significância maior, a aquisição e negociação de pontos de cartão de crédito, débito (e outros) à finalidade das milhas que no final das contas, não ser mais e tão somente para viagens aéreas.

De fato, esta divergência aqui assinada não consegue analisar a preponderância e lucratividade na aquisição de milhas em detrimento da venda de mercadorias que são, repita-se, vendas abaixo ao preço de aquisição. As duas coisas estão juntas e a segunda (milhas) depende daquela primeira.

Da mesma forma, sigo a linha conceitual doutrinária e legal, que na chancela de “mercancia”, a habitualidade é pertinente, porém, necessariamente é preciso haver também o lucro.

Em corolário com isso, colaciona-se a posição de MARLON TOMAZETTE que assim externou em casos tais: “A intermediação - para facilitar a troca -, aliada ao aumento do valor das mercadorias (lucro), caracteriza de modo geral a atividade comercial.”

“São traços característicos dos atos de comércio por natureza ou subjetivos: a habitualidade, o intuito de lucro e a intermediação.”

No caso em exame, compra e venda de mercadorias não contém o elemento “lucro”. Não se nega a habitualidade e sim a ausência do intuito mercantil e a obtenção de lucro, tanto que o Fisco não enaltece nos autos qualquer vantagem econômica em face da venda das mercadorias defendidas nos autos.

Diante do contexto narrado, observa-se que o Fisco simplesmente REQUALIFICOU A ATIVIDADE DO AUTUADO COMO DE COMPRADOR DE PONTOS À FINALIDADE DAS MILHAS, passou a ser vendedor de mercadorias sem intenção de lucro e com habitualidade.

Faz-se a seguinte pergunta nesta divergência e claro, com a devida vênia: “existe alguma dúvida que a compra e venda de mercadorias abaixo de custo de aquisição” se dera para a obtenção de pontos à aquisição de milhas para posteriormente vende-las”? A juízo deste voto não...até porque, é prática notória dos “milheiros” que estão às nossas portas ofertando tais milhas (fato público e notório).

Assim, estamos diante de uma notória desconsideração do negócio jurídico do Impugnante.

Não se está passando “a mão na cabeça do Contribuinte”, porém, é mister debater esta reclassificação da atividade do Autuado e isso se dá, via desconsideração do negócio jurídico, tudo isso nos termos do art. 205 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 83 e seguintes do RPTA/MG, que exigem ato formal e motivado da Administração, porque na essência, repita-se novamente, o Fisco está alterando o real enquadramento da atividade do Contribuinte que é a compra e venda de pontos à venda de milhas na obtenção de passagens aéreas e outros, alterando para a compra e venda de mercadorias diversas, ainda que abaixo do custo de aquisição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Difícil não enxergar que o verdadeiro *know how* do Autuado que é o de usar o resultado destas compras e vendas (sem qualquer lucro) à obtenção de pontos para aferir milhas aéreas e trocá-las ou negociá-las em passagens ou mesmo como “moedas” a outras operações. Este o ponto.

Finalmente, destaco que não localizei nas peças acusatórias a pecha de dolo ou má fé, somente vendo-a aqui, em sede de réplica fiscal quando a instrução do Contribuinte já se encerrara.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento, em razão da inobservância do procedimento previsto no art. 205 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 83 e seguintes do RPTA/MG.

É como voto.

Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2025.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro