

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.363/25/3^a Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004297109-23
Impugnação: 40.010159623-93
Impugnante: Thais Mara Gonçalves Taveira
CPF: 112.330.426-29
Proc. S. Passivo: Bárbara Melo Carneiro/Outro(s)
Origem: DF/Muriaé

EMENTA

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA. Constatada a entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos e afins), adquiridas pela Autuada, 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 pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades, no período de agosto de 2020 a dezembro de 2023:

- 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estados, realizadas pela Autuada, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado.

Na condição de destinatária das mercadorias, a Autuada 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;

- falta de recolhimento do ICMS/ST nas entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos e afins), com âmbito de aplicação interno, adquiridas pela Autuada, 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, 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por sua procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 46/84, argumentando, em síntese, que:

- durante o período da autuação atuava no mercado ainda incipiente de pontuação de milhas aéreas;

- neste contexto, teria adquirido produtos eletrônicos, em especial smartphones, tablets e televisores, com o propósito específico de obter pontos nas faturas de cartão de crédito, especialmente em campanhas promocionais da empresa Livelo, convertendo os pontos também em campanhas bonificadas por milhas aéreas para emissão de passagens aéreas em seu benefício, ou de seus familiares;

- a compra dos produtos eletrônicos teria o único propósito de aquisição de milhas aéreas, não havendo intuito comercial nessa operação;

- parte dos produtos teria sido destinada ao consumo próprio e de sua família e os produtos que não foram aproveitados no âmbito familiar teriam sido repassados a terceiros, sempre abaixo do valor de compra, em razão dos consumidores considerá-los de segunda mão;

- seu objetivo nunca teria sido a obtenção de lucro no repasse dos produtos, dado que a aquisição dos produtos se deu com a única finalidade de obter pontuação em milhas (doc. nº 04, cit.). Por esse motivo, ela não se enquadraria no conceito de contribuinte, por não haver o intuito comercial necessário na aquisição ou repasse desses produtos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- dada a sua condição de não contribuinte, tais operações de aquisição teriam sido corretamente tributadas pelo ICMS, especificamente a título de ICMS/ST DIFAL e adicional de alíquota referente ao Fundo de Erradicação da Miséria;

- a premissa de que ela seja contribuinte de ICMS e não consumidora final consiste em desconsideração, pela Autoridade Fiscal, dos negócios jurídicos realizados, de modo que deveria ter sido observado o procedimento específico previsto no art. 205 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 83 do RPTA, ensejando a nulidade do lançamento, como já reconhecido recentemente em inúmeras oportunidades pelo E. CCMG;

- afirma que não seria contribuinte do imposto por lhe faltar elemento básico, qual seja, o intuito comercial na aquisição das mercadorias, sendo manifesta a improcedência da cobrança.

Entende que o lançamento também seria nulo em decorrência:

(1) do cerceamento do direito de defesa da Impugnante em decorrência de falha na sua fundamentação legal, bem como;

(2) pelo erro na apuração do crédito tributário, dada a desconsideração dos valores já recolhidos a título de ICMS/ST Difal e FEM, quando das aquisições dos produtos objeto da autuação.

Acresce que seria parte ilegítima para figurar isoladamente no polo passivo da exação em relação às operações originárias de estados em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST é atribuída ao alienante, ou remetente.

Assevera que se deve reconhecer a improcedência da cobrança, eis que:

(i) seria indevida a cobrança de ICMS/ST no caso em análise, dado que as vendas foram efetivadas pela Impugnante abaixo do preço de custo, de modo que a base presumida da autuação não se realizou;

(ii) seria indevida a incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação aplicada desde o momento da ocorrência do fato gerador do imposto;

(iii) seria indevida a aplicação da multa agravada de 100% no presente caso, eis que não se verificou a subsunção dos fatos à fundamentação legal da multa aplicada.

Roga que o lançamento seja refeito a fim de que seja exigido da Impugnante apenas o complemento de ICMS/ST supostamente recolhido a menor em função da não aplicação da MVA no cálculo do tributo, abatendo-se da cobrança os valores já recolhidos aos cofres mineiros a título de ICMS/ST sem MVA (Difal) sobre essas mesmas aquisições, em conjunto com o adicional do FEM, por expressa determinação do art. 150, §3º, do CTN.

Por fim, requer perícia e apresenta quesitos às págs. 86.

Em Manifestação de págs. 206/234, o Fisco refuta os argumentos da Impugnante e pede que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Das Preliminares

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alega cerceamento do seu direito de defesa em decorrência de falha na fundamentação legal exposta no Auto de Infração.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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.

Da leitura do relatório do Auto de Infração às págs. 01/02 e do Relatório Fiscal Complementar, às págs. 08/10, depreende-se que as infrações imputadas a Autuada – a falta do recolhimento de ICMS/ST em operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária e a falta de inscrição estadual - estão devidamente ali descritas e fundamentadas nos dispositivos legais também ali citados.

A responsabilidade da Autuada pelo recolhimento do ICMS/ST também é demonstrada, assim como a sua condição de contribuinte do ICMS em razão da aquisição de mercadorias com intuito comercial. Os fundamentos legais que lastreiam a acusação são devidamente citados.

Também se encontram descritas as razões e os dispositivos legais que sustentam a imposição das penalidades aplicadas.

Nas planilhas 2 e 3 são demonstrados os cálculos do ICMS/ST exigido e do crédito tributário.

Indivíduo que a Autuada 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.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada 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, portanto, a nulidade arguida.

Noutro ponto, a Impugnante sustenta que a premissa adotada pela Fiscalização de que ela seja contribuinte de ICMS e não consumidora final consiste em desconsideração pela Autoridade Fiscal dos negócios jurídicos realizados, de modo que deveria ter sido observado o procedimento específico previsto no art. 205 da Lei nº 25.363/25/3^a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75 c/c art. 83 do RPTA, ensejando a nulidade do lançamento como já reconhecido recentemente em inúmeras oportunidades pelo E. CCMG.

Entretanto, não lhe assiste razão.

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 104/01, 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/08 (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 19.978/11, acrescentou-se na Lei nº 6.763/75 o art. 205-A, com o objetivo de explicitar as situações sujeitas à desconsideração do ato ou negócio jurídico, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o 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 desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial;

II - abuso de forma jurídica.

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

§ 4º A defesa do sujeito passivo contra a desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.

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

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

Por sua vez, assim dispõe o RPTA:

RPTA

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica.

§ 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.

§ 3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

§ 4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:

I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela desconsideração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º O tributo exigido nos termos do inciso II do § 4º poderá ser quitado ou parcelado até o termo final do prazo para a impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

§ 6º A multa de revalidação não exigida nos termos do § 5º será integralmente restabelecida nas seguintes hipóteses:

I - discussão judicial do crédito tributário;

II - descumprimento do parcelamento.

§ 7º O procedimento disposto no § 4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

§ 8º O disposto no § 5º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática da mesma conduta, que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto N° 46432 DE 29/01/2014).

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos acima são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador, ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No procedimento de desconsideração 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.

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 à análise do presente caso

A Impugnante alega que a aquisição de 1908 (um mil novecentos e oito) produtos eletrônicos, efetuada 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 87/96

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 6.763/75

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.

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 caracterize 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 jurídica da prática, preenche o requisito. É o que se extrai do inciso VI e do § 8º do art. 6º 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 decorra 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 a 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.

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 § 8º do art. 6º, 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.

Como dito, a Impugnante argumenta que ao considerá-la contribuinte, o Fisco desconsiderou o negócio jurídico realizado por ela.

Não procede o argumento da Impugnante. O fisco não fez isso. 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 a Autuada contribuinte, 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 pela 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. O Fisco também não acusou a montagem de uma operação com o fito de mascarar a ocorrência do fato gerador.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aceitou-se o argumento de que a 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 promocionais da empresa Livelo (doc. nº 05, cit.), convertendo os pontos, também em campanhas bonificadas (doc. nº 05, cit.), em milhas aéreas (doc. nº 04, cit.), a fim de trocá-las por passagens.

Todavia, como explanado, não obstante o ânimo da 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.

Insista-se: a Impugnante cita em sua manifestação que usa as suas aquisições de mercadorias para obter milhas, ou pontos no programa Livelo. Tal fato não foi questionado, ou contestado pelo Fisco.

Acertadamente agiu 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 pela Autuada 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.

Geralmente, como é o caso, 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.

A venda de mercadorias realizada pelo fornecedor da Autuada – inclusive a natureza jurídica deste contrato de compra e venda - não é afetada por aquela outra relação contratual, pois ele não participa da transação envolvendo milhas aéreas. Notório é que o comerciante não tem o poder de conceder milhas ou pontos. Esse poder

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

é exclusivo das administradoras de cartões, programas de pontos, bancos e companhias aéreas.

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.

Dessa 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 montado para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS.

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

O exame da operação e o próprio relato da Autuada demonstram que a compra e revenda das mercadorias por ela 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 pela 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 e etc - era considerada pela Autuada, e exclusivamente por ela, como uma forma de obter vantagem e/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 a Autuada 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 da Autuada de comprar e revender a mercadoria por ela adquirida. Por outro lado, verifica-se a ausência de abuso de forma jurídica no conjunto das operações na medida em que a compra de mercadoria e a aquisição de milhas são negócios distintos, componentes de contratos distintos, não correlacionados e celebrados com pessoas jurídicas distintas.

Ressalte-se que a alegação da Impugnante de que suas aquisições de aparelhos eletrônicos visavam 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 declaração da Autuada.

Nos documentos fiscais juntados aos autos não consta que a aquisição de mercadorias pela Impugnante estaria vinculada – contratualmente, comercialmente e tributariamente - à concessão/bonificação, ou mesmo a venda de milhas pelos fornecedores daquelas mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se, por curioso, que o ganho de milhas nas modalidades citadas pela Impugnante não está de forma alguma vinculado a aquisições de aparelhos eletroeletrônicos, dentre os quais os celulares - maioria expressiva dos produtos adquiridos pela Impugnante.

A Autuada poderia alcançar os mesmos pontos e milhas utilizando o seu cartão de crédito para a aquisição de um grande número de outros produtos. Essa exclusividade em relação ao tipo de produto adquirido pela Impugnante faz vacilar, por um lado, o seu argumento de que suas aquisições visam tão somente a aquisição de pontos e milhas, e por outro lado, indica que estas estão, de fato, vinculadas a revenda posteriores dos produtos por ela comprados.

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 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

Evidencia-se nos autos, portanto, que a sustentação do lançamento com os fundamentos utilizados pela Fiscalização não acusa a dissimulação do negócio jurídico.

Em sua Manifestação fiscal, a Fiscalização defende que:

(...) os atos e negócios jurídicos realizados entre a Impugnante e os remetentes das mercadorias não foram desconsiderados. Apenas foi cobrado o ICMS-ST referente às posteriores operações de venda realizadas pela autuada

(...)

conforme parágrafo único do art. 205 da Lei 6.763/75 e § 7º do art. 83 do RPTA, tal procedimento não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

(...)

Sendo certo que, no presente caso, resta evidente o dolo da Impugnante ao adquirir mercadorias através de NF-es destinadas à própria Impugnante, pessoa física (CPF), para consumo próprio, mas que, sabidamente, seriam revendidas a terceiros. E não estamos falando de um caso ou outro, mas da aquisição de 1.908 produtos eletrônicos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, da leitura dos autos conclui-se que as acusações fiscais prescindiram da desconsideração do negócio jurídico. O Fisco apenas acusou a compra e revenda de mercadorias pela Autuada. O Fisco não negou a ocorrência de uma outra relação contratual relativa ao ganho de milhas pela Autuada em decorrência do pagamento da compra de mercadorias com o seu cartão de crédito.

Não obstante, afastada a hipótese de ter havido a acusação de dissimulação e de sua ocorrência, como destaca o segundo o parágrafo único do art. 205 da Lei 6.763/75 e § 7º do art. 83 do RPTA, o procedimento de desconsideração de ato ou negócio jurídico não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto:

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.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

No presente caso resta evidente o dolo da Impugnante ao adquirir mercadorias através de notas fiscais destinadas à sua pessoa física (CPF) para consumo próprio, mas que, sabidamente, seriam revendidas a terceiros – como ela própria admite e comprova em sua Impugnação - contudo, sem a emissão de nota fiscal e o recolhimento do imposto incidente sobre essa operação.

Dessa feita, por tudo exposto, há que se concluir pela desnecessidade da execução do procedimento preliminar a ser adotado para se desconstituir o ato ou negócio jurídico e, portanto, rejeita-se a prefacial arguida.

Quanto às demais razões apresentadas confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos de págs. 82:

(1) Qual o valor de ICMS/ST Difal e FEM destacado nos documentos fiscais objeto da autuação em referência?

(2) Em caso de não ser declarada a nulidade ou a improcedência do lançamento, qual o valor do crédito tributário a ser exigido, após o abatimento dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valores já destacados nos documentos fiscais objeto da autuação, inclusive a título de ICMS/ST Difal e FEM?

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

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

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” 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:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades, no período de agosto de 2020 a dezembro de 2023:

- 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 pela Autuada, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado.

Na condição de destinatária das mercadorias, a Autuada 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;

- falta de recolhimento do ICMS/ST nas entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos e afins), com âmbito de aplicação interno, adquiridas pela Autuada, 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, 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.

As mercadorias que deram origem a este Auto de Infração foram adquiridas pela Autuada na condição de pessoa física através do seu CPF, porém em volume e habitualidade que a caracterizaram como Contribuinte.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

(...)

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15, 75 e 110-A desta Parte;

(...)

RICMS/23 - Anexo VII - Parte 1

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. § 1º

(...)

Art. 24 - 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. 15 e 16 desta parte;

(...)

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

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

(...)

RICMS/23 - Anexo VII - Parte 1

Art. 15 - O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

(...)

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

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

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

No entanto, em função da caracterização da Autuada como contribuinte do imposto, fica a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST atribuída a ela, a destinatária das mercadorias.

No entanto, a Impugnante alega não ser contribuinte do ICMS e, portanto, estaria desobrigada a recolher o ICMS/ST exigido pela Fiscalização.

Todavia, não restam dúvidas de que foram realizadas compras pelo CPF da Impugnante, com habitualidade e em grande quantidade, num total de 1908 (um mil novecentos e oito) produtos em pouco mais de três anos. Tal volume e habitualidade deixa configurado o intuito comercial das operações e a sua condição de contribuinte.

Nesses 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Por sua vez, dada a sua condição de contribuinte do imposto, ficou a Autuada responsável pelo ICMS/ST incidente sobre as operações autuadas, conforme dispositivos citados acima.

Noutro tópico, a Impugnante alega que é parte ilegítima para figurar isoladamente no polo passivo da exação em relação às operações originárias de estados em que a responsabilidade é atribuída ao alienante ou remetente, eleito substituto tributário por força de protocolo ou convênio.

Seu entendimento não encontra amparo na legislação

No direito privado, com base na lei ou na vontade das partes, mais de um credor pode figurar no polo ativo, e mais de um devedor pode figurar no polo passivo da obrigação. No Direito Tributário, todavia, solidariedade é sempre matéria de lei, interessando apenas a solidariedade passiva (dos devedores).

Quando demandado, o devedor solidário tem que pagar a totalidade da obrigação tributária. Como expresso no parágrafo único do art. 124 do CTN, não há benefício de ordem. A exigência pode ser feita a qualquer um dos coobrigados ou a todos, conforme escolha do credor. O credor tem a possibilidade de direcionar a cobrança e a execução a quem tiver maior patrimônio em prol da eficiência na arrecadação.

A Fazenda Pública tem o direito de açãoar qualquer dos devedores solidários, isoladamente ou conjuntamente, simultaneamente ou sucessivamente. No entanto, quem solver com a dívida, tem o direito de exigir dos demais codevedores a parcela que compete a cada um deles. Veja-se o que dispõe o CTN:

CTN

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Por seu turno, o art. 22 da Lei nº 6.763/75 vem para encerrar qualquer discussão quanto à responsabilidade solidária do destinatário da mercadoria pelo ICMS/ST não retido, ou retido a menor, pelo remetente:

Lei nº 6.763/75

Art. 22 Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 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.

(...)

§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

Como visto, o § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 deixa explícito que a obrigação pelo recolhimento do imposto recai sobre o destinatário mineiro da operação com mercadoria sujeita à Substituição Tributária naqueles casos em que o imposto não for retido ou for retido a menor.

Por sua vez, o § 20 daquele artigo confirma a obrigação do substituído tributário nos casos em que, sendo devido o recolhimento do imposto por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento substituto tributário, este não for comprovado.

Corroboram o entendimento ora externado acerca da responsabilidade solidária dos contribuintes substituto e substituído, várias decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais e decisões judiciais. Destaca-se o seguinte excerto do Egrégio TJMG:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST - RECOLHIMENTO A MENOR - RESPONSABILIDADE DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - EXECUTADO. MULTA DE REVALIDAÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA.

HONORÁRIOS. 1 - SENDO SOLIDÁRIA A OBRIGAÇÃO ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO, NA HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O SUBSTITUTO TEM LEGITIMIDADE PARA FIGURAR ISOLADAMENTE TANTO NO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANTO NA EXECUÇÃO FISCAL. 2 - A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, JÁ QUE TEM NATUREZA DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO TANTO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, QUANTO PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO EFETUAR O SEU PAGAMENTO ESPONTÂNEO. 3 - UMA VEZ QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO CONSTITUI CRÉDITO TRIBUTÁRIO, TANTO QUANTO O TRIBUTO, SOBRE ELA INCIDEM OS ENCARGOS DE ATUALIZAÇÃO DA DÍVIDA, INCLUINDO OS JUROS DE MORA. 4 - VERIFICANDO-SE QUE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FORAM ADEQUADAMENTE FIXADOS NA SENTENÇA, DEVEM SER MANTIDOS. (TJMG – APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.08.084266-9/001, RELATOR(A): DES.(A) MAURÍCIO BARROS, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 01/09/2009, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/11/2009 (...)

ALEGA A PRIMEIRA APELANTE, INICIALMENTE, QUE NÃO É A ÚNICA RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. RAZÃO NÃO LHE ASSISTE, PORQUANTO, CONFORME DISPÕE O ART. 124 DO CTN, POR ELA PRÓPRIA CITADO NO CORPO DAS RAZÕES RECURSAIS, A OBRIGAÇÃO É SOLIDÁRIA ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO.

SENDO ASSIM, O FATO DE HAVER UM CORESPONSÁVEL NÃO ISENTA SUA OBRIGAÇÃO, NEM LHE RETIRA A LEGITIMIDADE PARA A AUTUAÇÃO FISCAL, E CONSEQUENTEMENTE PARA A EXECUÇÃO RESPECTIVA. AS JURISPRUDÊNCIAS CITADAS PELA RECORRENTE SÃO TODAS NESSE SENTIDO, DE NÃO ISENTAR O CONTRIBUINTE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO, EM RAZÃO DO NÃO RECOLHIMENTO PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO (A FONTE PAGADORA).

Se o substituto tem capacidade para figurar isoladamente no polo passivo, o que dizer do substituído, que é o responsável inicial e originário da obrigação tributária, tendo, por conseguinte, legitimidade ainda maior para figurar como único sujeito passivo do Auto de Infração. Assim, a autuação em tela pode ser dirigida apenas ao destinatário das notas fiscais, razão pela qual também não pode prevalecer a alegação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de ilegitimidade passiva do Impugnante por não constar os fornecedores de suas mercadorias no polo passivo.

Dessa forma, correta a eleição exclusiva da Autuada para o polo passivo da obrigação tributária nos casos em que o remetente da mercadoria, contribuinte substituto tributário estabelecido em outro estado, não reteve e não recolheu o ICMS/ST devido quando da remessa de mercadoria para o contribuinte mineiro.

Quanto à solicitação de abater da apuração do ICMS/ST exigido o ICMS DIFAL e o FEM (Fundo de Erradicação da Miséria) destacados pelo remetente substituto tributário, 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. O Fisco aborda a matéria em sua Manifestação Fiscal:

Assim, no caso do DIFAL e do FEM, 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 notas fiscais 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 e do FEM, 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 a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Como bem explanado pela Fiscalização, não sendo contribuinte de direito e nem contribuinte de fato do DIFAL e do FEM, o Impugnante não tem legitimidade para requerer abatimento desses tributos, supostamente recolhidos, do ICMS/ST calculado.

A Impugnante alega também que a exação deve ser cancelada tendo em vista que procedeu ao repasse das mercadorias por preço inferior ao custo da aquisição ou, pelo menos, que se exclua da exação as operações comprovadamente realizadas abaixo do valor de custo.

Entretanto, nenhum desses argumentos pode subsistir.

O assunto é esclarecido pelo Fisco em sua Manifestação:

Nesse ponto, vale a pena trazer a discussão sobre a possibilidade, ou não, de utilização do real valor de revenda das mercadorias como base de cálculo do ICMSST, nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST.

Para um melhor entendimento da questão, destaco inicialmente que o art.150, § 7º da CRFB prevê a possibilidade de restituição do ICMS-ST apenas no

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caso em que o fato gerador presumido não se realiza. Com isso, muitos contribuintes recorreram ao Poder Judiciário para verem reconhecido o direito à restituição na hipótese em que ficar comprovado que o efetivo valor de venda é menor do que o valor da base de cálculo presumida.

Após muita discussão, em 2016, o Supremo Tribunal Federal definiu a questão, com efeito de Repercussão Geral, no Recurso Extraordinário 593.849 - MG, permitindo a possibilidade de restituição também nesses casos.

A partir de então, com base na decisão do STF, os estados começaram a implementar em sua legislação os procedimentos e requisitos necessários para viabilizar aos contribuintes esse direito garantido pelo Judiciário.

Assim, em 2018, Minas Gerais inclui, no Anexo XV do RICMS/2002, a SUBSEÇÃO IV-A (Da Complementação e da Restituição do ICMS Devido por Substituição Tributária em Razão da não Definitividade da Base de Cálculo Presumida, artigos 31-A a 31-J, para regulamentar a matéria, com efeitos a partir de 01/03/2019.

Hoje essa matéria encontra-se regulamentada nos artigos 44 a 52, do Anexo VII do RICMS/2023.

Entretanto, a garantia desse direito não pode transmitir a falsa ideia de que qualquer contribuinte que eventualmente venda um produto por valor inferior à Base de Cálculo Presumida tenha, automaticamente, direito à restituição.

Há uma série de exigências, requisitos e formalidades legais e necessárias para o contribuinte cumprir antes de obter a restituição, quando devida.

A título de exemplo, cito apenas algumas obrigações do contribuinte:

1 - O contribuinte deve estar formal e regularmente inscrito como tal nos cadastros da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais. De outra forma, não teria como cumprir as demais exigências;

2 - Deve emitir regularmente documentos fiscais autorizados pelo Fisco para acobertar suas operações e efetuar a apuração na Seção citada;

3 - O contribuinte substituído deverá recolher o valor relativo à complementação do ICMS ST quando promover operação interna de circulação de mercadoria a consumidor final em montante superior à base de cálculo presumida utilizada para o cálculo

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do ICMS ST da mesma mercadoria (art. 48 do Anexo VII do RICMS/23);

4 - Nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição, desde que observe o disposto nos arts. 44 a 52 do Anexo VII do RICMS/23;

5 - Deverá emitir NF-es específica, ao final do período de referência, NF-e em seu nome contendo, nos campos próprios, as indicações previstas no art. 48 do Anexo VII do RICMS/23, notadamente, dentre outras, no grupo Dados do Produto, o valor a ser restituído a título de ICMS ST e o valor a ser complementado a título de ICMS ST;

6 - Deverá lançar essa NF-e em DAPI ou DeSTDA, conforme o caso (art. 48, § 2º do Anexo VII do RICMS/23);

7 - Deverá confrontar o somatório dos valores a restituir e a complementar apurados no período (art. 49, parágrafo único do Anexo VII do RICMS/23);

8 - Deverá gerar e transmitir, via internet, à SEF, arquivo eletrônico ou registro, com as importantes observações do § 3º, do art. 37, conforme art. 49, ambos do Anexo VII do RICMS/23.

9 - Na hipótese de apuração de saldo devedor de ICMS ST no período, o contribuinte deverá efetuar o recolhimento do valor devido (art. 50 do Anexo VII do RICMS/23);

10 - Na hipótese de apuração de saldo credor de ICMS ST no período, o referido saldo poderá ser utilizado nos períodos subsequentes (art. 51 do Anexo VII do RICMS/23).

Em suma, para ter direito a eventual restituição do ICMS-ST, o contribuinte regularmente inscrito deve efetuar uma apuração entre o saldo devedor e o saldo credor do ICMS ST no período, na forma descrita dos art. 44 a 52 do Anexo VII do RICMS/2023.

Assim, o direito à restituição não é obtido por operação, de forma individualizada. Somente existirá, caso o saldo credor do ICMS-ST seja superior ao saldo devedor do ICMS-ST.

Para ter direito à restituição, o contribuinte deve cumprir as exigências previstas na legislação mencionada, sendo certo que, no presente caso, isso não ocorreu.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, no caso em tela, não é possível utilizar o valor de revenda dos produtos eletrônicos como Base de Cálculo do ICMS-ST, ainda que comprovadamente menor do que a Base de Cálculo Presumida. Ademais, a Impugnante só comprovou que isso ocorreu em 8 operações apenas.

Como bem demonstra o Fisco, a Impugnante não observou os requisitos necessários para o exame e a concessão da restituição do ICMS em razão do fato gerador ter ocorrido por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS/ST.

Ressalte-se que tal ocorrência sequer poderia ser demonstrada pela Autuada, posto que ela não é inscrita no cadastro de contribuintes de Minas Gerais e por conseguinte, não estaria habilitada para emitir notas fiscais, sendo esses documentos os eficazes a comprovar a venda de mercadorias por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS/ST.

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Quanto à alegação da Impugnante no sentido de que os juros de mora não devem incidir sobre a multa de revalidação aplicada desde o momento da ocorrência do fato gerador do imposto, mas apenas após a lavratura do Auto de Infração, tal entendimento também não deve prevalecer.

Sobre o tema, assim esclarece o Fisco:

Vale destacar inicialmente que a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

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

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

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

Além disso, a exigência da multa de revalidação em questão, embora seja exigida somente com o lançamento de ofício, nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, in verbis:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Importante ainda destacar que, à luz dos arts. 113 e 139 do CTN, o legislador estabeleceu um regime jurídico único, que abrange tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Esse é o entendimento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, bem como da jurisprudência sobre o tema conforme indica decisão sobre a mesma questão proferida no Acórdão 23.047/21/2^a do CC-MG, em 16/12/2021, que, dada a importância, transcrevemos abaixo:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA. 6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO.

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

A Impugnante entende, ainda, que deve ser declarada a interrupção do prazo prescricional para o exercício do direito à repetição, bem como a sua suspensão, enquanto durar o presente feito administrativo.

Tais alegações também não podem subsistir.

Primeiramente, como já demonstrado acima, as mercadorias foram revendidas pela Impugnante, sendo certo que tais valores foram repassados aos novos compradores, que seriam os verdadeiros contribuintes de fato.

Além disso o direito à restituição deve ser verificado em procedimento próprio previsto no art. 36 do RPTA.

Sendo certo, ainda, o pedido deve ser instruído na forma do art. 28, RPTA c/c art. 166 do CTN, cuja decisão ficará a cargo do Superintendente Regional da Fazenda, na forma do art. 33, inciso II do RPTA.

Do eventual indeferimento do pedido de restituição do indébito tributário é que caberia impugnação ao Conselho de Contribuintes, conforme art. 33 do RPTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À luz da legislação sobre o tema, também não se vislumbra causa para interrupção ou suspensão do prazo prescricional para o exercício do direito à repetição, como se verifica nos arts. 165 a 169 do CTN que tratam do tema:

CTN

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

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

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Do exposto conclui-se pela impossibilidade de atender o pleito da Impugnante acerca da interrupção do prazo prescricional relativo ao direito de requerer a restituição do imposto.

A Impugnante, como se viu, apesar de revestir-se da condição de contribuinte do ICMS, não providenciou a sua inclusão no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Diante disso, correta a aplicação da penalidade do art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75 pela falta de inscrição estadual e seu enquadramento como contribuinte. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

I - por falta de inscrição: 500 (quinhentas) UFEMGs;

(...) (Grifou-se)

Diante do exposto, ACORDA a 3^a Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em indeferir requerimento de juntada de documento pela Impugnante no SIARE, em 07/10/25, sob o nº 202.515.156.297-0. Vencida a Conselheira Cássia Adriana de Lima Rodrigues, que o deferia. Ainda, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencidas as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Relatora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues, que o consideravam nulo, em relação a alegação da ausência do procedimento de desconsideração do ato ou negócio jurídico. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidas as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Relatora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Julia Araujo da Silva Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Débora Bastos Ribeiro. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras vencidas.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2025.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator designado

Cindy Andrade Moraes
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.363/25/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004297109-23	
Impugnação:	40.010159623-93	
Impugnante:	Thais Mara Gonçalves Taveira	
	CPF: 112.330.426-29	
Proc. S. Passivo:	Bárbara Melo Carneiro/Outro(s)	
Origem:	DF/Muriaé	

Voto proferido pela Conselheira Emmanuelle Christie Oliveira Nunes, 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.

Como relatado, a autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades, no período de agosto de 2020 a dezembro de 2023:

- 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 pela Autuada, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado.

Na condição de destinatária das mercadorias, a Autuada 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;

- falta de recolhimento do ICMS/ST nas entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos e afins), com âmbito de aplicação interno, adquiridas pela Autuada, 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, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, embora se reconheça o volume expressivo das aquisições, não há base normativa que autorize a Administração Tributária a requalificar a atividade econômica da Autuada como comércio de eletrônicos, quando a realidade fática e documental demonstra que sua atividade preponderante é a comercialização de milhas, totalmente distinta daquela imputada pela Fiscalização.

A simples constatação de elevado número de compras, sem o devido procedimento legal para desconsideração do ato ou negócio jurídico, não autoriza a alteração unilateral da condição do adquirente de consumidor final para contribuinte do imposto.

A autuação, ao afastar a condição de consumidor final e atribuir a Impugnante a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, implica desconsideração do negócio jurídico e, portanto, exige a observância do procedimento específico previsto na legislação estadual.

O art. 205 da Lei nº 6.763/75, combinado com os arts. 83, 84 e 84-A do Decreto nº 44.747/08 - Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelece rito próprio, prévio e obrigatório para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos com efeitos tributários. Tal procedimento é condição de validade do lançamento quando a Administração pretende requalificar a natureza das operações realizadas pelo sujeito passivo.

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.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

(...)

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.

§1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica.

§2º A opção dos envolvidos pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática de

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinado ato ou negócio jurídico são situações exemplificativas de falta de propósito negocial.

§3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

§4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:

I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela desconsideração.

§5º O tributo exigido nos termos do inciso II do § 4º poderá ser quitado ou parcelado até o termo final do prazo para a impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

§6º A multa de revalidação não exigida nos termos do §5º será integralmente restabelecida nas seguintes hipóteses:

I - discussão judicial do crédito tributário;

II- descumprimento do parcelamento.

§7º O procedimento disposto no §4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

§ 8º O disposto no § 5º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática da mesma conduta, que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior.

Art. 84. A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Parágrafo único. Além de discriminar os elementos constantes do art. 89, o Auto de Infração lançado na forma do caput deverá:

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - descrever os atos ou negócios jurídicos praticados;

II - discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, consignando se houve falta de propósito negocial, abuso de forma jurídica ou outra situação;

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

Art. 84-A. A eventual utilização do procedimento aplicável à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos nos casos de dolo, fraude ou simulação:

I - não implica nulidade do auto de infração;

II - não garante ao contribuinte o benefício previsto no §5º do art. 83;

III - não afasta a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

O parágrafo único do art. 205 afasta a necessidade desse procedimento somente quando houver dolo, fraude ou simulação — hipóteses que não se verificam nos autos.

Verifica-se que a Fiscalização procedeu à requalificação do negócio jurídico exclusivamente com base na quantidade das aquisições, sem instaurar o devido processo específico para a desconsideração.

Assim, há vício insanável no lançamento, por ausência do procedimento obrigatório de desconsideração do negócio jurídico, o que compromete sua validade formal.

Diante do exposto, acolho a preliminar de nulidade do lançamento, por ausência de instauração do procedimento previsto no art. 205 da Lei nº 6.763/75 combinado com os arts. 83, 84 e 84-A do RPTA, declarando nulo o Auto de Infração.

Ademais, não há elemento que permita caracterizar a Impugnante como contribuinte do imposto, porque não ficou demonstrado intuito comercial na aquisição dos bens.

Conforme mencionado nos Autos, a Impugnante realizou a aquisição das mercadorias, com o intuito de obter pontos nas faturas de cartão de crédito, especialmente em campanhas promocionais da empresa Livel, convertendo os pontos, também em campanhas bonificadas, em milhas aéreas, a fim de trocá-las por passagens.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se que parte das mercadorias foram destinadas ao consumo próprio e da sua família, enquanto o restante foi repassado a terceiros com deságio, conforme exemplares de operações trazidos nos Autos.

Assim, o objetivo 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 mera aquisição de produtos, desacompanhada de comprovação de finalidade mercantil, não é suficiente para descaracterizar a condição de consumidor final.

Dessa forma, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2025.

Emmanuelle Christie Oliveira Nunes
Conselheira

