

Acórdão: 25.217/26/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.004648597-41  
Impugnação: 40.010160473-62  
Impugnante: Arnaldo Dias de Souza Júnior  
CPF: 670.258.702-34  
Proc. S. Passivo: Bruno Vinícius Nunes Dias  
Origem: DF/Muriaé

**EMENTA**

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

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA.** Constatada a entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos e afins), adquiridas pelo Autuado, de contribuintes estabelecidos em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS/ST devido por substituição tributária no momento da entrada em território mineiro. Infração caracterizada nos termos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 15 da Parte 1 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, na condição de contribuinte do ICMS, não possui a inscrição no Cadastro de Contribuintes da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da referida lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2021 a janeiro de 2024:

- falta de recolhimento do ICMS/ST, em operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos e afins), conforme protocolo/convênio entre os Estados, realizadas pelo Autuado, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado.

Na condição de destinatário das mercadorias, o Autuado é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante, nos termos do art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75, c/c art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 16 da Parte 1 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 ICM S/ST nas entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos e afins), adquiridas pelo Autuado, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado, de contribuintes estabelecidos em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS/ST devido por substituição tributária no momento da entrada no território mineiro, em desacordo com os comandos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 15 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23).

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

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

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

Inconformado, o Autuado apresenta Impugnação de págs. 65/71, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 259/286.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

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

De início, cumpre destacar que a Conselheira Gislana da Silva Carlos (Relatora) arguiu – de ofício - a nulidade do Auto de Infração, em face da não realização dos procedimentos para desconsideração do ato ou negócio jurídico pela Fiscalização.

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

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

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

Lei nº 6.763/75

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

São critérios indicativos da dissimulação, a ocorrência de **falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica**, a qual consiste na prática de ato ou negócio jurídico indireto, que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

No caso em análise, a constatação fiscal baseou-se no fato do Autuado, pessoa física, ter adquirido 307 (trezentos e sete) telefones celulares como não contribuinte (CFOP 6108), para consumo próprio, através de 197 (cento e noventa e sete) NF-es, não obstante o grande volume e a habitualidade das transações.

Assim, concluiu a Fiscalização que, em virtude da sua conduta, o Autuado se enquadraria na definição de contribuinte do ICMS preconizada pela legislação tributária:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. **(grifou-se)**

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, **bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial** a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto. **(grifou-se)**

(...)

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

- (i) contribuinte do imposto pode ser qualquer pessoa física ou jurídica, independentemente de estarem constituídas ou registradas;
- (ii) é essencial, para a caracterização de contribuinte, que a pessoa realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto;
- (iii) a realização de operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço, deve se dar com **habitualidade ou volume** que caracteriza intuito comercial.

Dessa feita, percebe-se que a Fiscalização qualificou o Autuado como contribuinte do ICMS, o que decorre de uma simples interpretação dos fatos com os dispositivos normativos e características acima transcritos, não sendo necessária a análise da presença dos requisitos da desconsideração de ato ou negócio jurídico (falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica).

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

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

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

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

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

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento destaca de ofício pela Conselheira Relatora.

Destaca-se que o Impugnante também arguiu a nulidade do lançamento, com fulcro no art. 142 do CTN, sob o argumento da existência de violação a verdade material, pois deveria a Fiscalização ter comprovado a destinação dos produtos (revenda), ocorrendo uma presunção de fraude sem indícios.

Todavia, tal alegação se confunde com a questão de mérito e, assim, será tratada.

### **Do Mérito**

Conforme acima relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2021 a janeiro de 2024:

- falta de recolhimento do ICMS/ST, em operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos e afins), conforme protocolo/convênio entre os Estados, realizadas pelo Autuado, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado.

Na condição de destinatário das mercadorias, o Autuado é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante, nos termos do art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75, c/c art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 16 da Parte 1 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), adquiridas pelo Autuado, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado, de contribuintes estabelecidos em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS/ST devido por substituição tributária no momento da entrada no território mineiro, em desacordo com os comandos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 15 da Parte 1 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, objeto da autuação, foram adquiridas pelo Autuado na condição de pessoa física, por meio do seu CPF, porém em volume e habitualidade que o caracterizaram como contribuinte, consoante acima comentado.

Nas operações interestaduais com mercadorias (produtos eletrônicos) sujeitas à ST por Protocolo ou Convênio, quando não há a retenção e recolhimento do ICMS/ST pelo remetente, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte mineiro destinatário da mercadoria, nos termos dos arts. 15 e 46, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (com correspondente nos arts. 16 e 24 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23):

### RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

### RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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

(...)

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

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

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

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

A Defesa alega não ser contribuinte do ICMS e que, portanto, estaria desobrigada a recolher o ICMS/ST exigido pela Fiscalização.

Todavia, não restam dúvidas de que foram realizadas compras pelo CPF do Impugnante, com habitualidade e em grande quantidade, num total de 307 (trezentos e sete) produtos, adquiridos no período de 3 (três) anos. Tal volume e habitualidade deixa configurado o intuito comercial das operações e a sua condição de contribuinte, conforme já esclarecido anteriormente.

Nesses casos, como afirmado alhures, em conformidade com o disposto no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, 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), independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação.

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

Dessa maneira, não merece prosperar a alegação do Impugnante que não pode ser considerado contribuinte do imposto pelo fato de ser empregado da empresa VALE há mais de duas décadas e por não manter estoque dos bens, não realizar anúncios e não utilizar plataforma para a comercialização dos bens. Isto porque, como já esclarecido alhures, a legislação tributária é clara ao qualificar como contribuinte do imposto “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto”, sendo os elementos fáticos indicados pelo Impugnante inábeis para ilidir a conclusão fiscal.

Pontua, ainda, o Impugnante que a autuação deveria ser anulada, pois “ao longo de toda a peça fiscal, não há uma única referência concreta, um único elemento material, um único fato comprovado que indique, ainda que minimamente, a existência de revenda”. Alega que o objetivo da aquisição dos 307 (trezentos e sete) celulares se deu com a finalidade exclusiva de acúmulo de milhas aéreas, sendo este ato civil e não mercantil.

Todavia, como já destacado, tais eventos são irrelevantes para a definição da obrigação tributária do Autuado, exigida no presente lançamento.

Nesse ponto, deve-se atentar para que o intuito comercial de que fala a lei, não decorre do ânimo daquele que realiza a operação de circulação de mercadoria. O intuito comercial deriva da realização do fato gerador com habitualidade ou volume.

São estes os pressupostos mensuráveis, objetivamente, cuja ocorrência permite determinar se a operação de circulação de mercadoria tem intuito comercial, sob o ponto de vista tributário.

E não poderia ser de outra forma. Do contrário, caso fosse o aspecto volitivo daquele que promove a operação de circulação de mercadorias que apontasse o seu intuito comercial, o Estado ficaria à mercê do agente, no sentido de ele ter que reconhecer o seu objetivo comercial ao realizar a operação, ou seja, seria uma condição puramente subjetiva, o que resultaria na impossibilidade da Administração Pública de fiscalizar as operações sujeitas ao imposto e, certamente, traria enorme perda de arrecadação para os Estados.

Ressalte-se, por oportuno, que a lei tributária não cogita, também, da existência de lucro ou prejuízo relativamente à operação de circulação de mercadoria, para que se configure o fato gerador do ICMS, sendo estes inerentes à prática da mercancia.

Pelas mesmas razões, a alegação de que as aquisições foram feitas com o objetivo de obter milhas em nada afeta ou descaracteriza a compra e venda de mercadorias realizadas e sobretudo, não suprime a ocorrência do fato gerador do imposto.

Isso porque, a aquisição de milhas ou pontos conversíveis em milhas, decorre de uma adesão a um contrato de prestação de serviço, que pode envolver um banco, uma administradora de cartões, um programa de fidelidade e companhias aéreas. Portanto, tais transações envolvem uma relação exclusiva entre o aderente e a administradora do cartão e/ou as empresas citadas, o que em nada altera a natureza jurídica dos contratos de compra e venda entabulados pelo Autuado e a sua caracterização como contribuinte do imposto que decorre, sobretudo da habitualidade que essas transações foram realizadas.

No mais, há de se destacar que foi constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST, nas operações interestaduais de **aquisição** de mercadorias sujeitas a este tributo, portanto, o foco aqui, é a operação de compra/entrada das mercadorias no estabelecimento do Autuado e não sua posterior revenda ou comprovação dos valores que estes foram repassados.

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

Lei nº 6.763/75

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

(Grifou-se)

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento, apresentada pela Conselheira Gislana da Silva Carlos (Relatora), em face da não realização dos procedimentos para desconsideração do ato ou negócio jurídico. Vencidos a proponente e o Conselheiro Frederico Augusto Lins Peixoto, que o consideravam nulo. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento.

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

Designada relatora a Conselheira Mellissa Freitas Ribeiro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 10 de março de 2026.**

**Mellissa Freitas Ribeiro**  
**Relatora designada**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**

*D*

CCMIG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.217/26/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004648597-41	
Impugnação:	40.010160473-62	
Impugnante:	Arnaldo Dias de Souza Júnior	
	CPF: 670.258.702-34	
Proc. S. Passivo:	Bruno Vinícius Nunes Dias	
Origem:	DF/Muriaé	

Voto proferido pela Conselheira Gislana da Silva Carlos, 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.

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2021 a janeiro de 2024:

- falta de recolhimento do ICMS/ST, em operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST (produtos eletrônicos e afins), conforme protocolo/convênio entre os Estados, realizadas pelo Autuado, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado.

Na condição de destinatário das mercadorias, o Autuado é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante, nos termos do art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75, c/c art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 16 da Parte 1 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), adquiridas pelo Autuado, em seu CPF (Cadastro de Pessoas Físicas), com habitualidade e em grande quantidade, durante o período autuado, de contribuintes estabelecidos em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS/ST devido por substituição tributária no momento da entrada no território mineiro, em desacordo com os comandos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 15 da Parte 1 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.

De início, cumpre destacar que esta Conselheira entendeu por legítima a declaração – de ofício - da nulidade do Auto de Infração, em face da não realização dos procedimentos para desconsideração do ato ou negócio jurídico pela Fiscalização.

Depreende-se do Auto de Infração que as infrações imputadas ao Autuado – 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, permitindo a apresentação plena de defesa, com respeito e observância do contraditório. Sob esse argumento, cumpre rejeitar a arguição de nulidade arguida pelo Impugnante.

No entanto, no presente caso, verifica-se outra motivação para que se declare a nulidade do Auto de Infração. 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.

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

Nesse cenário, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu o parágrafo único no art. 116 do CTN, permitindo que a autoridade administrativa (Auditor Fiscal) desconsiderasse “...atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos previstos em lei ordinária”.*

Lado outro, o Estado de Minas Gerais aderiu à sistemática da norma geral antielisiva em 07/08/03. Naquela data, o art. 29, da Lei nº 14.699/03 alterou a redação do art. 205, da Lei nº 6.763/75, que passou a prever a possibilidade de o Fisco desconsiderar ato ou negócio jurídico para fins tributários e 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.

Lei nº 6.763/75

Art. 205. A autoridade fiscal poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, assegurado o direito de defesa do sujeito passivo.

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.

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, fundamentando-a na 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.

**Sala das Sessões, 10 de março de 2026.**

**Gislana da Silva Carlos  
Conselheira**