

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.205/11/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168850-56  
Impugnação: 40.010129398-54  
Impugnante: Somamix Distribuidora Ltda.  
IE: 186209200.00-15  
Proc. S. Passivo: Estevão Siqueira Nejm/Outro(s)  
Origem: DFT/Contagem

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST. Constatada a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária na entrada em território mineiro de mercadorias adquiridas de contribuinte estabelecido em outra Unidade da Federação, nos termos dos art. 14 e art. 46, inciso II, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Irregularidade apurada por meio da análise das informações prestadas ao Fisco pela própria Autuada. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir do crédito tributário os valores recolhidos. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre a constatação de que a empresa autuada realizou diversas operações de aquisição do produto soda cáustica da empresa ARJ Chemicals do Brasil Ltda, sediada no Estado do Rio de Janeiro, sem regime especial ou inscrição de substituto tributário em Minas Gerais, sem o devido recolhimento do ICMS/ST, na forma da legislação tributária vigente, o qual deveria ter sido recolhido pela Autuada, em guia específica, antes da entrada das mercadorias em território mineiro.

Parte do imposto, ora cobrado, foi recolhido, por equívoco, pela empresa ARJ Chemicals do Brasil Ltda, remetente das mercadorias, em guias específicas e em seu nome, figurando, tais recolhimentos, em sua conta fiscal, não havendo, neste caso, responsabilidade tributária solidária prevista na legislação tributária.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 64/69, acompanhada de cópia de Declaração prestada pela empresa ARJ Chemicals do Brasil Ltda, que fora transmitida por fax, fls. 82, nos seguintes termos, em síntese:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- alega que houve erro no preenchimento das GNREs, ao invés de constar os dados da Autuada, constou da remetente dos produtos;
- entende que a incorreção apresentada nas GNREs não compromete o recolhimento feito pelo remetente aos cofres públicos de Minas Gerais e que entendimento diverso levaria o Estado mineiro a receber duas vezes o mesmo imposto;
- informa que anexa junto à defesa cópia de declaração prestada pela remetente das mercadorias, na qual a empresa atesta que os recolhimentos foram em nome da Autuada;
- reclama da aplicação da multa de revalidação, trazendo para corroborar sua tese acórdãos do CC/MG;

Ao final, pede pela procedência da impugnação.

Taxa de Expediente recolhida conforme cópia de DAE às fls. 89 dos autos.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 93/104, rebate as alegações da defesa, alegando o seguinte:

- conforme prescrito na Lei Estadual nº 6.763/1975, a responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto devido é atribuída à Impugnante;
- no presente caso, devem ser observadas as disposições do Anexo XV do RICMS/02, em especial o art. 14 e art. 46;
- a Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 especifica quais as unidades Federadas são signatárias de acordos com o Estado de Minas, não havendo comprovação de que no período de fiscalização, o Estado do Rio de Janeiro era signatário de algum acordo com Estado de Minas Gerais;
- inexistente ordenamento legal que obrigue compulsoriamente a empresa carioca remetente das mercadorias a assumir a responsabilidade pelo recolhimento dos valores devidos ao Estado de Minas;
- o acordo entabulado entre a empresa ARJ Chemicals do Brasil Ltda e a empresa mineira destinatária, ora Impugnante, contrapõe-se ao estatuído no art. 123 do CTN;
- não se admite a presunção da vontade do contribuinte de recolher tributo por simples liberalidade, pois a compulsoriedade é a característica essencial das obrigações tributárias;
- a tese da Impugnante em torno da alegação de sua boa fé, que por descuido, desinformação ou mero erro formal das partes, teriam agido por ausência total de culpa ou dolo, não pode prevalecer por ser a responsabilidade por infrações da legislação tributária objetiva;

Finaliza pedindo seja julgado procedente o lançamento.

### **Da Instrução Processual**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante acosta aos fls. 110 dos autos, Declaração da empresa Chemicals do Brasil Ltda, onde esta ressalva que houve erro de preenchimento nas guias de recolhimento do ICMS/ST, se comprometendo a não requerer a devolução/restituição do imposto recolhido em seu nome.

A Fiscalização às fls. 123/125 manifesta sua discordância sobre o documento apresentado extemporaneamente pela Impugnante, pedindo que o mesmo não seja acostado aos autos.

O processo esteve na 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG nas sessões dos dias 21 e 26/07/11, quando, nesta última, foi retirado de pauta e devolvido ao setor de pautamento para redistribuição.

### **DECISÃO**

Decorre o presente lançamento de imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/ST devido na entrada em território mineiro de mercadorias procedente de outra Unidade da Federação, prevista no subitem 23.1.14, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02.

Pelas irregularidades, exigiu-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Por ser a matéria tratada neste Auto de Infração idêntica à decidida pela 3ª Câmara de Julgamento no dia 07/07/11, por meio do Acórdão nº 20.125/11/3ª, relatado pelo eminente Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, pede-se vênica para se adotar os mesmos fundamentos expostos naquele acórdão, salvo pequenas alterações.

O produto adquirido pela Autuada é soda cáustica, da marca Yara, na forma sólida, incolor e em escamas, classificado na posição 28.15 da NBM/SH, em embalagens ou potes de 500 gramas e de 1 (um) quilograma, conforme discriminado nas notas fiscais do Anexo 4 dos autos. Este produto está enquadrado no regime de pagamento do ICMS por substituição tributária conforme previsto na posição do subitem 23.1.14, item 23, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02:

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
23.1.14	28.15	<i>Limpador abrasivo e/ou soda cáustica em forma ou embalagem para uso direto</i>	57,54

Efeitos de 1º/11/2009 a 28/02/2011 - Redação dada pelo art. 1º, III, e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 45.192, de 13/10/2009:

O procedimento do Fisco está respaldado pelos arts. 14 e 46, inciso II, Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

(...)

Art. 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;

Conforme se depreende dos autos, a empresa autuada adquiriu o produto soda cáustica “Yara” da empresa ARJ Chemicals do Brasil Ltda, conforme se depreende das cópias das notas fiscais de fls. 26, 28, 30, 32 e DANFEs de fls. 35, 37 e 39.

Na verdade, não obstante os fortes argumentos proferidos pela Fiscalização, em sua manifestação fiscal de fls. 93/104, o que se apura dos referidos documentos é que para todos foi feito o recolhimento parcial do imposto devido por substituição tributária. Para os documentos de fls. 26, 28, 30, 32, 35 e 39 o recolhimento foi feito em nome da empresa remetente das mercadorias para o Estado de Minas Gerais. Já para o documento de fls. 37 (DANFE nº 000324) o pagamento foi feito pela Autuada após o início da ação fiscal, o que não foi aceito pela Fiscalização.

Tal fato pode ser perfeitamente comprovado pelas cópias das GNREs juntadas aos autos às fls. 27, 29, 31, 33, 36, 38 e 40 e telas de consultas do SICAF no módulo “Pagamentos por Contribuintes”, às fls. 53/58.

A tabela 4 de fls. 63 relaciona o recolhimento do ICMS/ST devido nas operações, nota por nota, como é o caso das Notas Fiscais nºs 036800, 036917, 037076, 037146, 000033, 000324 e 000502.

Não há dúvidas de que, para os documentos fiscais acima mencionados e relacionados na tabela de fls. 63, o recolhimento do imposto foi devidamente comprovado pela Impugnante.

Na realidade, conforme enfatizado pelo Fisco, o instituto da substituição tributária beneficia a Impugnante, mas também a responsabiliza. Claramente se verifica que, no caso ora em análise, toda a legislação tributária mineira responsabiliza a empresa autuada pela obrigação de recolher o imposto devido, a título de substituição tributária, a este Estado, e não a empresa carioca remetente das mercadorias. No entanto, conforme acima salientado, os recolhimentos do imposto devido por substituição tributária foram feitos para Minas Gerais e devem ser considerados, sob pena de se recolher duas vezes pela mesma obrigação.

Cabe ressaltar que para cálculo do imposto recolhido, foi utilizada MVA diversa da estabelecida no subitem 23.1.14 do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com estas considerações, tem-se que deverá ser deduzido do crédito tributário apurado, o montante do ICMS/ST efetivamente recolhido, conforme demonstrado na tabela de fls. 63, com a consequente adequação dos valores das exigências relativas ao ICMS/ST e à correspondente multa de revalidação.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir das exigências fiscais os valores informados como recolhidos na tabela de fls. 63. Vencida, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que o julgava parcialmente procedente, para excluir das exigências fiscais a parcela relativa ao DANFE nº 324, constante de fls. 37, e GNRE de fls. 38. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Rodrigo da Silva Ferreira.

**Sala das Sessões, 31 de agosto de 2011.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**José Luiz Drumond**  
**Relator**

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

Acórdão: 20.205/11/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168850-56  
Impugnação: 40.010129398-54  
Impugnante: Somamix Distribuidora Ltda.  
IE: 186209200.00-15  
Proc. S. Passivo: Estevão Siqueira Nejm/Outro(s)  
Origem: DFT/Contagem

---

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos, extraídos da bem posta Manifestação Fiscal de fls.64/69.

No presente caso, o Auto de Infração refere-se a operações interestaduais de aquisição ou compra de materiais de limpeza sujeitos ao regime de substituição tributária (conforme previsto no item 23, subitem 23.1.14, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), de estabelecimento alienante ou remetente localizado no Estado do Rio de Janeiro.

A mercadoria está relacionada às fls. 09 dos autos. Trata-se de soda cáustica, da marca Yara, na forma sólida, incolor e em escamas, classificado na posição 28.15 da NBM/SH, em embalagens ou potes de 500 gramas e de 1(um) quilograma, conforme discriminado nas notas fiscais do anexo 4 dos autos.

O que se verifica do exame da legislação aplicável é que a Autuada é a responsável pelo recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária a este Estado e, não, a empresa remetente das mercadorias, situada no Estado do Rio de Janeiro. Confira-se:

*Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria 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. (Grifou-se).*

Cumprido destacar, que a legislação prevê duas formas de substituição tributária: uma de âmbito interno, quando não existe protocolo ou convênio entre as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Unidades Federadas e, outra, relacionada justamente à previsão de protocolo ou convênio.

No primeiro caso, o legislador estabeleceu a responsabilidade tributária do destinatário mineiro e, somente a este, 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, no caso de operações interestaduais de aquisição, tendo em vista que não existe responsabilidade por substituição tributária atribuída ao alienante ou ao remetente da mercadoria (é o que dispõe o art. 14 do Anexo XV do RICMS/02, já citado).

Na segunda situação, prevalece a responsabilidade solidária para o destinatário mineiro pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição e responsável originário, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto ou quando a nota fiscal estiver desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido pelo alienante ou remetente externo por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (é o que dispõe o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02).

Prevê, ainda, o Regulamento do ICMS, em seu art. 12, § 1º, do Anexo XV, a identificação nos itens da parte 2 do mesmo Anexo, as unidades da Federação com as quais o Estado de Minas teria celebrado protocolo ou convênio para fins de substituição tributária.

Art. 12 - (...)

§ 1º. As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, **são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.**

(...).

Durante o período de vigência da legislação, ou seja, de 01/08/09 até 31/08/09, eram signatários apenas os Estados do Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 49/09) e de São Paulo (Protocolo ICMS 33/09). Já durante o período de 01/09/2009 até 31/10/2009, eram signatários os Estados do Maranhão (Protocolo ICMS 131/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 49/09) e de São Paulo (Protocolo ICMS 33/09).

Já no período de 01/11/09 até 28/02/10 eram signatários os Estados da Bahia (Protocolo ICMS 27/10), Maranhão (Protocolo ICMS 131/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 177/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 197/09) e de São Paulo (Protocolo ICMS 33/09). E, finalmente, durante o período de vigência de 01/03/10 a 31/08/10, eram signatários apenas os Estados da Bahia (Protocolo ICMS 27/10), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 177/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 197/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 33/09).

Portanto, equivoca-se a Defesa quando, ao invocar o Protocolo ICMS nº 177/2009, diz que empresa estabelecida no Estado do Rio de Janeiro seria de fato e de direito o Sujeito Passivo por substituição, responsável pelo recolhimento do ICMS/ST

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nas operações interestaduais daquelas mercadorias destinadas ao Estado de Minas Gerais.

Conforme visto, o mencionado Protocolo ICMS nº 177, de 5 de outubro de 2009, tem por signatários os Estados de Minas Gerais e do Rio Grande do Sul. A empresa remetente das mercadorias, a “ARJ Chemicals do Brasil Ltda.”, está sediada no Estado do Rio de Janeiro, na Rua Ponta Grossa, nº 96, Galpão, Bairro Jardim Gramacho, no Município de Duque de Caxias e, não, no Estado do Rio Grande do Sul.

O Estado de Minas Gerais, até a presente data, não firmou acordo, protocolo ou convênio com o Estado do Rio de Janeiro relativo ao regime de substituição tributária para o produto supracitado, qual seja, o classificado na posição do subitem 23.1.14 (limpador abrasivo e/ou soda cáustica em forma ou embalagem para uso direto).

Vale enfatizar, que a empresa carioca, remetente das mercadorias, não é contribuinte mineiro e muito menos substituta tributária e, também não é detentora de regime especial para que lhe seja atribuída a condição de Sujeito Passivo por substituição tributária nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, para estabelecimento de contribuinte deste Estado, conforme disposto no art. 2º, Parte 1, do mesmo Anexo.

A empresa remetente, neste caso, não está obrigada por lei a destacar o ICMS/ST nos documentos fiscais, nem a fazer a sua retenção e, tampouco, a promover o recolhimento ao Erário Estadual.

Conforme prevê a legislação, no caso, seria a empresa destinatária das mercadorias, ora Autuada, a pessoa jurídica obrigada a promover o recolhimento do ICMS/ST, como Sujeito Passivo da obrigação.

Destaca-se, ainda, que nos termos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, somente é atribuída tal obrigação ao contribuinte mineiro, destinatário de mercadoria sujeita a ST, em operação interestadual, quando ela não for atribuída ao alienante ou remetente. Ou seja, no caso, somente a empresa destinatária mineira de mercadorias sujeitas a ST, em operação interestadual compõe o polo passivo tributário, sendo-lhe imposta a obrigação *ex lege* com o vínculo da relação jurídica aparecendo sempre de um fato descrito em lei, a exemplo do fato gerador que faz surgir a obrigação tributária (CTN, art. 113, § 1º).

Sobre este assunto, no que se refere à eleição do Sujeito Passivo e suas obrigações, o CTN assim disciplina, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (Grifou-se)

Observa-se de pronto que, ao contrário do que ocorre no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV, em que por vontade do próprio legislador mineiro, de forma clara e expressa, é atribuída a responsabilidade tributária solidária ao estabelecimento destinatário mineiro, no caso daquele alienante ou remetente, ora Sujeito Passivo responsável originário, não efetuar a devida retenção do imposto, no art. 14, de forma diversa, esta mesma responsabilidade tributária **não é estendida** ao alienante ou remetente.

Logo, ele não é responsável tributário, tampouco solidário. Não é obrigado por lei a assumir a responsabilidade e, por consequência lógica jamais deverá ser considerado sujeito passivo de obrigação tributária para com o Estado de Minas Gerais.

Conforme se verifica, para as hipóteses previstas no art. 14, não existe responsabilidade tributária solidária atribuída ao alienante ou remetente das mercadorias, em operação interestadual, não existindo, deste modo, e por consequência lógica, os efeitos da solidariedade previstos no art. 125 do CTN, para a empresa mineira destinatária dos produtos sujeitos a ST, caso o pagamento do imposto seja efetuado, por quaisquer motivos, por aquelas outras pessoas jurídicas alheias à obrigação tributária, por não serem compulsoriamente obrigadas por lei.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

(...).

A solidariedade não se presume, resulta da lei, conforme estabelece o art. 124 do CTN, *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Desta forma, inexistindo ordenamento legal que obrigue compulsoriamente a empresa carioca remetente das mercadorias a assumir a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido ao Estado de Minas, mas caso esta o faça assim mesmo, agindo em desacordo com a legislação de regência, estaria agindo por sua própria vontade ou livre arbítrio e, não, compulsoriamente.

Vale lembrar que, como a Impugnante menciona nos autos, além de ter agido por sua própria vontade, agiu em comum acordo ou pactuado com a empresa mineira destinatária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, tal prática contrapõe-se ao estatuído no art. 123 do CTN, que se transcreve:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, **não podem** ser opostas à Fazenda Pública, para **modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.**

Vê-se que o cerne da presente questão é que inexiste o vínculo jurídico obrigacional, que une os sujeitos desta relação de deveres jurídicos, quais sejam: o Estado de Minas Gerais, como Sujeito Ativo credor, e a empresa remetente carioca, que não é colocada e não poderia se colocar no lugar da Autuada como Sujeito Passivo devedor e responsável por recolhimento de tributo.

Deste modo, no momento em que se concretizou a hipótese de incidência tributária prevista no art. 14, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/2002, faltou este elemento abstrato que seria o vínculo jurídico que retrataria a coercibilidade da relação jurídica obrigacional tributária.

Na falta deste elemento, a obrigação tributária não se completa e, por consequência, passa a não ter existência jurídica tributária de natureza compulsória, apresentando, *in casu*, natureza precária, podendo ser questionada e descaracterizada.

Ainda mais, não havendo este vínculo jurídico obrigacional, ou seja, inexistindo a causa jurídica que vincule os sujeitos desta relação e justifique o pagamento de tributo, fica caracterizado o pagamento indevido por parte da empresa remetente, embora permaneça existindo, para todos os efeitos legais, a obrigação tributária de natureza compulsória para a empresa destinatária mineira, nos termos dos artigos 14 e 46, inciso II, ambos do Anexo XV do RICMS/02.

Todavia, havendo a possibilidade de uma alegação posterior, por parte da empresa remetente, situada no Estado do Rio de Janeiro, quanto ao pagamento indevido de tributo, poderá ser ele ser passível de pedido de restituição, no prazo legal.

Vale esclarecer que para se caracterize a ocorrência de um **pagamento indevido**, necessário se faz a presença de alguns pressupostos. Primeiramente, é necessária a existência de um **pagamento**. Em seguida, deve-se provar a **inexistência de causa jurídica** que justifique o pagamento, pois se não há vínculo preexistente, falta a razão que justifique a obrigação do pagamento. Finalmente, deve-se demonstrar que houve um **erro** ao efetuar o pagamento. Assim sendo, uma vez reunidos os três pressupostos, o pagamento indevido estará caracterizado.

Quanto à questão da possibilidade da restituição de indébitos, nos termos do direito privado, para que o pagante tenha assegurado o seu direito à repetição do que pagou indevidamente, torna-se necessário provar que o fez por erro (CC, art. 877).

De outro modo, no Direito Tributário, entretanto, não se exige, em regra, a prova do erro, pois como afirma Aliomar Baleeiro (em Direito Tributário Brasileiro, 11º ed., Forense, pág. 878), "*o art. 165 cortou a discussão, assegurando a repetição 'independentemente do prévio protesto', sem exigir a prova do erro*", porquanto não se admite a presunção da vontade do contribuinte de recolher tributo por simples

liberalidade, pois a compulsoriedade é a característica essencial das obrigações tributárias. Basta, assim, evidenciar a inexistência de obrigação tributária para a empresa remetente carioca. Porém, como Luciano Amaro doutrina (em Direito Tributário Brasileiro, 12ª Ed. Saraiva, pág. 421-422), "*isso não significa que, em toda e qualquer situação, nunca se tenha de provar matéria de fato no âmbito da repetição de indébito tributário.*"

No caso, inexistindo a obrigação tributária para a empresa remetente carioca, o vínculo jurídico obrigacional, desnecessária se faz a prova do engano ou equívoco na realização do pagamento considerado indevido, pois a obrigação tributária, em sendo uma obrigação *ex lege*, na qual a hipótese de incidência está ligada estritamente ao *princípio da legalidade*, esta não pode ser compelida a pagar um tributo sem que haja previsão legal.

Assim sendo, restando demonstrado que os valores foram recolhidos indevidamente pela remetente, permanece a obrigação tributária, nos mesmos termos, para a empresa destinatária mineira, não significando que o Fisco, ao cobrar o imposto devido da empresa Impugnante, estaria cobrando em duplicidade um imposto já devidamente recolhido aos cofres públicos, já que a prática é ilegal e arbitrária.

Pelo contrário, ficou esclarecido que estes valores não foram devidamente recolhidos, pois, além de não terem natureza de imposto (não serem fruto de uma obrigação tributária de natureza compulsória), ocorreram em desacordo com a previsão legal. Ou seja, do ponto de vista do direito financeiro, tais valores recolhidos passaram a integrar os cofres públicos de Minas, porém, do ponto de vista do direito tributário, tais valores não correspondem à legalidade exigida pelos motivos já esclarecidos.

Consequentemente, ficou demonstrado que no procedimento fiscal não há conflito com o princípio tributário do *non bis in idem*, na medida em que neste Auto de Infração não está sendo cobrado duplamente o mesmo imposto sobre um mesmo fato gerador previsto na legislação. Está claramente demonstrado que está sendo cobrado o imposto de quem de fato tem a obrigação legal de recolhê-lo, bem como evidenciada a existência de um pagamento indevido, sem natureza tributária obrigacional, realizado pela empresa remetente carioca. Uma vez reconhecida a existência de um pagamento indevido, este passa a ser fonte de obrigação, independente de quaisquer entraves burocráticos relativos a sua repetição, em face do princípio da equidade, pelo qual não se permite o ganho de um, em detrimento de outro, sem causa justificada, o que caracterizaria um enriquecimento sem causa, baseado no princípio que veda o locupletamento sem causa, nos mesmos moldes do que ocorre no direito privado.

Assim sendo, não cabe alegar que o valor relativo ao imposto foi recolhido aos cofres públicos, para conduzir ao cancelamento integral ou parcial das exigências deste Auto. Tal argumento equivale a premiar o descontrole e a desídia nas operações tributárias, correndo-se o risco de ver o controle estatal ser tratado com desinteresse ou descaso, o que não poderia acontecer.

Argumenta também a Impugnante, que houve apenas um erro formal, praticado por terceiro legalmente obrigado, e que este deveria ter sido revisto de ofício pelo Estado, conforme disposto no art. 149, incisos IV e VI do CTN, bem como deveria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ter sido extinto o crédito tributário nos termos do art. 156, inciso I, também do CTN, pois tal prática não trouxe nenhum prejuízo ao Erário Público.

De fato, as guias apresentadas pela Autuada comprovam o pagamento equivocado, indevido e parcialmente a menor de valores efetuado pela empresa remetente das mercadorias, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, (tabela 4 do Anexo 8 dos autos), que seriam, segundo o entendimento da Impugnante, referentes ao imposto devido, julgando assim atender às determinações legais.

Porém, ficou esclarecido que tais valores não foram devidamente recolhidos, pois, além de não terem natureza de imposto (não serem fruto de uma obrigação tributária de natureza compulsória), ocorreram em desacordo com a previsão legal.

Nestas guias constam em seu campo "03" referente à inscrição do contribuinte, o número do CNPJ da empresa remetente carioca, e no campo "16" a sua razão social – ARJ Chemicals do Brasil Ltda. Como consequência desta prática equivocada, as importâncias pagas pela empresa remetente carioca passaram a figurar na sua conta fiscal e, não, na da Autuada, conforme cópias de extratos do SICAF, demonstrado no Anexo 7 dos autos.

Logo, como ficou constatado, o erro formal não se restringiu apenas ao preenchimento das guias de recolhimento do imposto. A prática equivocada foi muito além, pois a empresa carioca remetente das mercadorias se sentiu no direito de promover o destaque, a retenção e o recolhimento do imposto como se responsável fosse, agindo em desacordo com a legislação mineira conforme capitulado nos art. 14 e 46, inciso II, ambos do Anexo XV do RICMS/02.

Além do mais, como a Impugnante menciona nos autos, tal prática foi operacionalizada e pactuada entre as partes, ou seja, entre as empresas remetente e destinatária das mercadorias, sendo tal fato materializado na transferência da obrigação legal desta para aquela, conforme informações constantes nas notas fiscais.

Importante registrar que não cabe a apreciação do caso à luz do disposto no art. 112 do CTN, uma vez que não existem dúvidas sobre o cometimento da infração à legislação tributária. A lei é por demais clara nesse sentido.

O procedimento fiscal é respaldado na Lei nº 6763/1975, conforme previsto genericamente em seu art. 16, *in verbis*:

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

(...)

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

(...)

XIII - **cumprir todas as exigências previstas na legislação tributária;**

(...).

Por fim, relembre-se que a empresa carioca, remetente das mercadorias, além de assumir equivocadamente a responsabilidade tributária quanto ao recolhimento do ICMS/ST no lugar da Impugnante, agindo de forma contrária à prevista na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação, conforme ficou demonstrado, descumpriu o acordo particular assumido com ela, deixando de promover o recolhimento aos cofres públicos de algumas destas importâncias cobradas da Impugnante nos documentos fiscais, conforme demonstrado na Tabela 2 do Anexo 8 dos autos, bem como, em outros casos, promoveu tal recolhimento extemporaneamente, fora do prazo que a legislação prescreve, que seria no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, conforme prescrito no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02.

Deste modo, em inteira consonância com a Manifestação Fiscal, voto pela procedência do lançamento.

**Sala das Sessões, 31 de agosto de 2011.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Conselheira**