

Acórdão: 14.644/01/3^a
Impugnação: 40.010058663-75(Aut.)-40.010058902-92(Coob.)
Impugnantes: Posto Salvaterra Ltda (Aut.)-Minas Oil Petróleo S/A(Coob.)
Proc. do Suj. Passivo: Carlos Alberto Amigo (Coob.)
PTA/AI: 01.000129138-37
Inscrição Estadual: 367.647796.00-96(Aut.)
CNPJ: 01.017.123/0002-89-RJ (Coob.)
Origem: AF/ Juiz de Fora
Rito: Ordinário

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COMBUSTÍVEIS - RETENÇÃO e RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Tratando-se de operação realizada entre atacadista e varejista e, havendo informações de que o imposto devido fora recolhido por substituição tributária, ainda que tenha sido retido a menor, a ação fiscal deve recair somente sobre a Coobrigada/Emitente das notas fiscais (Minas Oil Petróleo S/A). Exclusão do Autuado do pólo passivo da obrigação tributária, por força da ressalva contida no § 1º do art. 29 - Parte Geral do RICMS/96, que responsabiliza o varejista somente no caso de receber a mercadoria “sem a retenção do imposto”. Entretanto, por estarem as exigências fiscais respaldadas no § 3º do art. 193, Anexo IX do RICMS/96 e não no inciso II, alínea “b” e inciso IV do mesmo dispositivo legal, não pode prosperar o feito fiscal também em relação à Coobrigada, por errônea capitulação da irregularidade descrita na peça fiscal. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.

V.v.: Para a expressão “sem a retenção do imposto”, descrita no § 1º do art. 29 - Parte Geral do RICMS/96, não cabe interpretação restritiva, mas extensiva, já que não se enquadra nas hipóteses previstas no art. 111 do CTN. Ademais ao ler-se as disposições contidas no art. 193 do Anexo IX do RICMS/96, percebe-se que o legislador cuidou em exigir, tanto do distribuidor, quanto do atacadista, a diferença do imposto ou seu montante integral, na hipótese do não atendimento à legislação pelo estabelecimento remetente (responsável tributário). Desse modo, correta a inclusão do Autuado no pólo passivo da obrigação tributária. Entretanto, por estarem as exigências fiscais respaldadas no § 3º do art. 193, Anexo IX do RICMS/96 e não no inciso II, alínea “b” e inciso IV do mesmo dispositivo legal, não pode prosperar o feito fiscal em relação a Coobrigada, por errônea capitulação da irregularidade descrita na peça fiscal.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST, retido e recolhido a menor pelo substituto tributário, “Minas Oil S/A”, conforme apurado nos documentos fiscais de aquisição pela Autuada de gasolina e óleo diesel. Exige-se ICMS e MR.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente por representante legal e procurador regularmente constituído, respectivamente, Impugnações às fls. 13 a 16 e 28 a 32, contra as quais o Fisco apresenta manifestação às fls. 67 a 69.

A Auditoria Fiscal solicita diligência às fls. 72, que resulta nas manifestações de fls. 73 a 75 e apresentação dos documentos de fls. 76 a 250. A Autuada se manifesta a respeito (fls. 255 a 256).

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 257 a 265, opina pela improcedência do lançamento.

DECISÃO

Autuada e Coobrigada pretendem suas exclusões das lides, por ilegitimidade passiva.

O art. 29 e seu § 1º da Parte Geral do RICMS/96 dispõem que:

Art. 29 - Em todas as hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, a responsabilidade pela substituição tributária caberá ao estabelecimento atacadista, distribuidor ou depósito que receber a mercadoria, para distribuição no Estado, sem a retenção do imposto.

§ 1º - Nas hipóteses do **caput**, independentemente de quaisquer favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista que receber a mercadoria, sem a retenção do imposto, será responsável pelo recolhimento da parcela devida a este Estado.

Os fatos que envolvem as presentes discussões tratam da venda de combustíveis (Gasolina e Óleo Diesel) em operação interestadual do Rio de Janeiro para contribuinte em Minas Gerais, com retenção que os Agentes Fiscais entendem ser menor que a devida do ICMS decorrente da substituição tributária.

É incontroverso que há valores destacados e efetivamente recolhidos em favor deste Estado, em cada uma daquelas operações. É de entendimento que não se aplica ao caso a responsabilidade prevista no dispositivo aludido, vez que claramente seu texto consigna a expressão “sem a retenção do imposto”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disto, parece ter sido a intenção do legislador que o substituído fosse, por assim dizer, “traído de volta” à relação jurídica tributária (da qual fora originária e legalmente excluído pelo instituto da responsabilidade por substituição), com a finalidade de se exigir dele que receba os bens acobertados por documentos que consignem a retenção do imposto.

Todavia, não pode olvidar o Fisco, que a empresa remetente também é **contribuinte mineira**, com o dever de cumprimento das normas regulamentares deste Estado e, como tal, passível de sofrer fiscalização por esta Secretaria. Se a retenção e o recolhimento são menores que os valores devidos (questão de mérito) é sobre a distribuidora, ora Coobrigada, que deveriam incidir os feitos fiscais.

Reafirmando o entendimento já firmado no Acórdão 248/00/6ª deste Conselho, relatado pelo eminente Conselheiro Cleomar Zacarias Santana:

“A responsabilidade do varejista (no caso a Impugnante), é subsidiária, ou seja, o mesmo só pode figurar no polo passivo da obrigação quando receber a mercadoria sem a devida retenção em favor de Minas Gerais (art. 29, § 1º, do RICMS/96).

O emitente da nota fiscal informa que a retenção foi feita. Se a retenção foi realizada insuficientemente ou se a informação ali consignada é irreal, impunha-se ao Fisco diligenciar junto ao emitente do documento e nele efetuar os levantamentos necessários com o fito de carrear os recursos devidos ao Erário.

Portanto, ainda que o imposto tenha sido retido a menor, a ação fiscal deve recair sobre o emitente da nota fiscal, Revendedora de Petróleo Nacional Ltda”.

Assim, *in casu*, entende-se haver ilegitimidade passiva da Autuada, e por isso a mesma deve ser excluída do pólo passivo.

O Fisco tem por fundamento da ação fiscal a responsabilidade prevista no art. 29, § único da Parte geral do RICMS/96, a qual entendemos ser inaplicável ao caso em tela, dada a presença de retenção e até comprovação de recolhimentos do ICMS devido por substituição tributária.

A base de cálculo correta para as operações em questão não será, como pretendem os Agentes, a prevista no art. 193, § 3º do Anexo IX do Regulamento, que previa:

Efeitos de 01/09/97 a 30/06/99 - Redação dada pelo art. 13 e vigência estabelecida pelo art. 23, VI, ambos do Dec. nº 39.184, de 23/10/97, MG de 24 e ret. no de 22/11.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Art. 193 - A base de cálculo do imposto, para o efeito de retenção, é:

...

§ 3º - Na hipótese do § 1º do artigo 29 deste Regulamento, a base de cálculo será o valor médio de venda praticado pelo varejista nos últimos 10 (dez) dias anteriores à aquisição, sem a retenção do imposto.

Se a responsabilidade pela obrigação é por substituição, sem dúvida que a Coobrigada deveria ter promovido suas operações em obediência à previsão expressa contida no mesmo artigo, porém, nos incisos II, "b" (para óleo diesel) e IV (para gasolina) que exigiam:

II - na falta do valor a que se refere o inciso anterior, observado o disposto no inciso seguinte, o montante formado pelo preço máximo fixado pela autoridade competente para as vendas efetuadas pelo remetente, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação, incluídos, em qualquer das hipóteses, os valores correspondentes ao IPI, se for o caso, frete, carreto, ainda que o transporte seja executado pelo próprio adquirente, seguros e demais despesas atribuídas ao destinatário, mesmo que cobradas por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do seguinte percentual:

...

Efeitos de 29/06/98 a 30/06/99 - Revigorado pelo art. 18 e vigência estabelecida pelo art. 30, V, ambos do Dec. nº 39.836, de 24/08/98, MG de 25.

"b - quando se tratar de óleo combustível:

b.1 - 40,82% (quarenta inteiros e oitenta e dois centésimos por cento), em operação interestadual;

b.2 - 11,74% (onze inteiros e setenta e quatro centésimos por cento), em operação interna;"

Efeitos de 01/09/97 a 06/04/98 - Redação dada pelo art. 13 e vigência estabelecida pelo art. 23, VI, ambos do Dec. nº 39.184, de 23/10/97 - MG de 24 e ret. no de 22/11, e revogado pelo art. 20 do Dec. nº 39.529, de 06/04/98 - MG de 07 e ret. no de 18:

"b - quando se tratar de óleo diesel, 13% (treze por cento), em operação interna ou interestadual;"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 01/09/97 a 30/06/99 - Redação dada pelo art. 13 e vigência estabelecida pelo art. 23, VI, ambos do Dec. nº 39.184, de 23/10/97, MG de 24 e ret. no de 22/11:

“IV - na operação com produto não especificado nos incisos II e III, na falta do valor a que se refere o inciso I, o preço de venda praticado por distribuidor, acrescido da parcela resultante da aplicação sobre ele do percentual de 30% (trinta por cento).

Da planilha que compõem a autuação (fls. 04), vê-se, como bem salientou o Fisco, que os valores destacados e recolhidos a título de substituição tributária não decorrem da aplicação da legislação pertinente.

Ademais, o trabalho fiscal não têm como prosperar, tendo em vista que a capitulação da infringência está afeita tão somente ao varejista adquirente; assim também a decorrente base de cálculo só se aplicaria, neste caso, ao Posto Salvaterra Ltda.. Para lograr êxito, o feito fiscal deveria imputar à Remetente a retenção a menor e exigir a diferença entre o devido por força do art. 193, incisos II, “b” e IV do Anexo IX do RICMS/96 e o que foi efetivamente retido.

Os valores de base de cálculo trazidos pelo Fisco advêm dos respectivos Livros de Movimentação de Combustível (LMC), conforme informado em resposta à diligência de fls. 72, dos autos.

Ainda aqui encontramos divergências e fidelidades, que informamos a título de exemplificação:

- A nota fiscal nº 003.750, de emissão em 16/06/98, refere-se a venda de óleo diesel. A planilha fiscal de fls. 04 consigna o valor unitário de R\$ 0,439. Pois bem, verificando o preço bomba nos dias 06 a 15 de junho do mesmo ano, tem-se o valor unitário de R\$ 0,44 em todos eles, exceto no dia 08/06, quando se apura o valor de R\$ 0,53. Teremos, assim, um valor médio de vendas praticado no período, de R\$ 0,449, maior, portanto, que aquele apontado pelo Fisco;

- No que tange à gasolina, verificamos que à operação descrita na nota fiscal nº 003.797, emitida em 25/06/98, atribuiu-se o valor unitário de base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária de R\$ 0,739, totalmente pertinente com os valores apurados nos dias 15 a 24 de junho do mesmo ano no Livro próprio;

Outro argumento trazido tanto pela Autuada como pela Coobrigada nos autos, fls. 14 e 31, é a necessidade do Fisco observar um conjunto de normas enumeradas pelas Impugnantes.

Quanto a isto, mister se faz esclarecer que, com as ressalvas apontadas quanto à capitulação da responsabilidade e, por via de consequência, quanto à base de cálculo, o campo legislativo a ser observado pelo Fiscal, nesta ou noutras ações, se circunscreve no próprio ordenamento jurídico; porém, seu alvo é a norma de caráter

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regulamentar. *A priori*, os regulamentos, resoluções instruções, etc, jamais confrontam normas “superiores”, mas tão somente as dissecam. Assim, se há entendimento manifestado pelas Impugnantes de que a norma adotada não é a correta, mas outra, nitidamente se postula um confronto de normas. Tal discussão não encontra foro neste Conselho, em virtude da disposição expressa do art. 88, inciso I, da CLTA/MG.

Cabe ainda observar que, da detida análise da decisão proferida em Mandado de Segurança (fls. 232 a 250), tem-se que o seu conteúdo é estranho aos presentes feitos fiscais, já que determina que a operação interestadual seja alcançada pela imunidade constitucional, o que não é objeto de autuação, tampouco diverge o Fisco quanto ao entendimento manifestado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o Lançamento, cancelando-se as exigências fiscais. Vencido o Conselheiro Roberto Nogueira Lima (Relator) que o julgava parcialmente procedente, para excluir do pólo passivo das obrigações tributárias a Coobrigada e apresentará o voto vencido em separado. Designado Relator o Conselheiro Luciano Alves de Almeida (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Aparecida Gontijo Sampaio e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 11/04/01.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Luciano Alves de Almeida
Relator

LAA/EJ

Acórdão: 14.644/01/3^a
Impugnação: 40.010058663-75(Aut.)-40.010058902-92(Coob.)
Impugnantes: Posto Salvaterra Ltda (Aut.)-Minas Oil Petróleo S/A(Coob.)
Proc. do Suj. Passivo: Carlos Alberto Amigo (Coob.)
PTA/AI: 01.000129138-37
Inscrição Estadual: 367.647796.00-96(Aut.)
CNPJ: 01.017.123/0002-89-RJ (Coob.)
Origem: AF/ Juiz de Fora
Rito: Ordinário

VOTO VENCIDO

Voto proferido pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima, nos termos do art. 43, do Regimento Interno do CC/MG.

Autuada e Coobrigada pretendem suas exclusões da lide, por ilegitimidade passiva.

O trabalho está sustentado nas disposições do art. 29, § 1º e arts. 192 e 193, vigentes à época dos fatos geradores.

O art. 29 e seu § 1º da Parte Geral do RICMS/96 dispõem:

Art. 29 - Em todas as hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, a responsabilidade pela substituição tributária caberá ao estabelecimento atacadista, distribuidor ou depósito que receber a mercadoria, para distribuição no Estado, sem a retenção do imposto.

§ 1º - Nas hipóteses do caput, independentemente de quaisquer favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista que receber a mercadoria, sem a retenção do imposto, será responsável pelo recolhimento da parcela devida a este Estado.

Num primeiro momento, ao adquirir as mercadorias, o estabelecimento mineiro viu ser retirada a sua condição de contribuinte, por força legal do Instituto da Substituição Tributária. O legislador no entanto, cuidou em devolver a esse adquirente a sua obrigação tributária, nos casos de recebimento da mercadoria **sem a retenção do imposto, no tocante à “parcela devida a este Estado”**.

Cuida aqui, portanto, em entendermos o alcance da regra estabelecida, dando à expressão (**sem a retenção do imposto**) a conotação que o legislador pretendeu dar. É caso, assim, de interpretação da norma e de sua aplicação ao caso concreto.

Diz Luciano Amaro¹, que o “direito tributário, desdobrado em relações jurídicas onde o direito do estado é balizado pelos direitos do indivíduo, interpreta-se consoante as regras e técnicas de interpretação aplicáveis ao direito em geral”, não obstante a regra estampada no art. 107 do CTN.

Diz ainda o emérito professor:

“Assim sendo, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpre-lhe, porém, buscar uma inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que a harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descurar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica).”

Daí, chegaríamos a uma interpretação restritiva (“a lei teria dito mais do que queria”) ou, contrapondo-se, obteríamos uma interpretação extensiva, onde se determina “o conteúdo e o alcance da lei que estejam insuficientemente expressos no texto normativo. Como ponto de centro, há a interpretação estrita, que em outras palavras equivale à interpretação literal estampada no art. 111 do CTN.

A meu sentir, em considerando que a hipótese presente não se enquadra nas disposições do citado art. 111 do CTN, cabível está a interpretação dita extensiva, onde se pretende ver no texto legal mais do que expressado pelas frias letras da norma.

CONTEXTO HISTÓRICO

No período objeto do feito fiscal, bem como desde a edição do Decreto nº 38.104, de 28.06.96, com vigência fixada para 01.08.96, a regra estampada no atual § 1º do art. 29 da Parte Geral do RICMS/96 permanece inalterada, utilizando a expressão “sem retenção do imposto”.

Por outro lado, a legislação específica, que cuida da substituição tributária nas operações com combustíveis, passou por inúmeras alterações, tanto por alteração

¹ In Direito Tributário Brasileiro - 5ª edição - São Paulo - Editora Saraiva - 2.000.

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do conteúdo (gramatical), quanto por deslocamentos de texto. Dentre elas destacamos conforme quadro a seguir:

ART/§	EFEITOS/VIGÊNCIA	TEXTO
192 - § 4º	01.08.96 a 03.03.97	“O varejista situado neste Estado, que receba a mercadoria <u>sem a devida retenção do imposto</u> , deverá observar o disposto no art. 29 deste Regulamento e no § 7º do artigo 195 deste Anexo” ²
192 - § 4º	04.03.97 a 30.06.97	“O varejista que receber mercadoria sem retenção do imposto, será responsável pelo recolhimento <u>da parcela devida a este Estado</u> , quando da entrada do produto em seu estabelecimento.”
192 - § 4º	01.07.97 a 31.08.97	“O varejista que receber mercadoria sem retenção do imposto, ainda que desobrigado o remetente, será responsável pelo recolhimento <u>da parcela devida a este Estado</u> , quando da entrada do produto em seu estabelecimento.”
192 - § 7º	01.08.97 a 30.06.99 ³	“O contribuinte que adquirir, em operação interestadual, combustíveis líquidos derivados de petróleo, <u>sem retenção do imposto devido</u> por substituição tributária, fica responsável”...

Desta forma, não é de difícil percepção que a terminologia “sem retenção do imposto”, estampada no § 1º do art. 29, convive através do tempo com as expressões, ora idênticas, ora diferenciadas (não se trata de diferentes) estatuídas no art. 192 do Regulamento (Anexo IX), estando presente, portanto, a harmonização com o sistema normativo (interpretação sistemática).

Ainda tratando da harmonia com o sistema, cabe aqui verificarmos o disposto no § 2º do art. 193, com vigência no período de 01.09.97 a 30.06.99, que assim expressa:

² Grifos não constam do texto original.

³ A partir de 01.07.99, as disposições relativas às operações com combustíveis foram transferidas para os arts. 372 a 401 do mesmo Anexo IX do RICMS/96.

Art. 193 -

.....

§2º - Na hipótese de recebimento de mercadoria **sem a devida retenção** do imposto, a base de cálculo será o valor de que trata o inciso I, ou na falta deste:

1)tratando- se distribuidor, ...

2)tratando-se de atacadista, ...

Desta forma, percebe-se que o legislador cuidou em exigir, tanto do distribuidor, quanto do atacadista, a diferença do imposto ou seu montante integral, na hipótese do não atendimento à legislação pelo estabelecimento remetente (responsável tributário). Razão não há, portanto, para que o retorno da sujeição passiva ao adquirente varejista não se dê pela mesma forma,

A SINONÍMIA NO DIREITO

Em que pese argumentações em contrário, é cediço que o direito brasileiro utiliza-se de expressões em suas normas que podem ser interpretadas como sinônimas. Ousadia à parte, devo dizer que as expressões: “sem retenção do imposto”; “sem a devida retenção do imposto”; “da parcela devida a este Estado” e “sem a retenção do imposto devido” significam a mesma coisa, resultando na assertiva de que o legislador quer, na verdade, que o valor correto do imposto seja recolhido, ou pelo remetente ou, na sua falta, pelo estabelecimento adquirente.

É possível verificar que não existe divergência gramatical nas expressões, tendo sido utilizadas apenas diferentes formas de colocação do texto. Por exemplo: o termo “devido” na expressão “sem a retenção do imposto devido”, abunda. Ou seja, a retenção somente deve ocorrer até o montante do imposto (devido). Nem mais, nem menos. Se menor, carece de complemento. Se maior, cabe a restituição do valor a maior (que não é imposto, pois este somente pode ser qualificado até o exato montante que a norma o exigir. Acima deste, não é mais imposto). Assim, “sem a retenção do imposto”, do mesmo modo, somente pode se referir ao exato montante prescrito nas regras tributárias. Mais uma vez, nem mais, nem menos.

Por outro lado, se a legislação determina ao adquirente a imposição tributária ao fato concreto da não retenção pelo remetente, absurda seria se não o cingisse ao recolhimento insuficiente. Quem pode mais pode menos, diz a expressão popular.

Por tudo, não é absurdo algum afirmar que a finalidade da norma é a transferência do encargo do substituto para o substituído, devolvendo-lhe a sujeição passiva, mas sempre tendo em vista a arrecadação do exato montante do tributo (sempre o devido). Percebe-se aqui, a interpretação finalística ou teleológica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

In casu, entendo acertada a autuação, e, conseqüentemente, a manutenção da Autuada no pólo passivo da obrigação tributária.

Quanto ao estabelecimento remetente, arrolado como coobrigado da obrigação de pagar o imposto complementar, entendo que o legislador, em função do disposto nos parágrafos 2º e 3º do art. 193, Anexo IX, do RICMS/96, então vigente, retirou, temporariamente, a sua condição de substituto (responsável), passando a exigir do estabelecimento adquirente.

Por outro lado, ainda que persista entendimento contrário, a formação da base de cálculo nos casos em que se possa exigir do remetente, encontra-se prevista nos inciso II, “b” (para óleo diesel) e IV (para gasolina), no art. 193, contrariamente, portanto, àquela utilizada pelo Fisco (art. 193 - § 3º).

Desta forma, entendo divorciada a base de cálculo da acusação fiscal atinente à eleição do estabelecimento remetente como coobrigado da obrigação de complementar o ICMS/ST.

De outro ponto, nota-se que a Multa de Revalidação a ser aplicada, nos casos da falta de retenção pelo estabelecimento remetente é aquela do § 2º do inciso II do art. 56 da Lei 6763/75, enquanto que, nos casos de exigência do estabelecimento adquirente, aplica-se a MR capitulada no inciso II do mesmo artigo (adotada pelo Fisco).

Por tais razões, há de se excluir do pólo passivo a empresa coobrigada, mantendo-se integralmente as exigências fiscais em relação ao estabelecimento autuado.

Sala das Sessões, 11/04/01.

Roberto Nogueira Lima
Conselheiro - CC/MG

L