

Acórdão: 14.646/01/3^a
Impugnação: 40.010058661-11 (Aut.) 40.010058898-98 (Coob.)
Impugnante: Posto Triunfo Ltda (Aut.), Minas Oil Petróleo S.A (Coob.)
Proc. do Suj. Passivo: Carlos Alberto Amigo (Coob.)
PTA/AI: 01.000129141-75
Inscrição Estadual: 367.026349.00-85 (Aut.)
CNPJ: 01017123/0002-89 (Coob.)
Origem: AF/Juiz de Fora
Rito: Sumário

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 exigência de diferença de ICMS/ST, face a retenção e recolhimento de valor menor que o devido pela remetente das mercadorias (combustíveis), no período de 01.06.98 a 31.07.98. Exige-se ICMS e MR.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por seus representantes legais Impugnações às fls.14/17 e fls.27/31, contra a qual o Fisco se manifesta às fls.66/68.

A Auditoria Fiscal solicita diligências à fl.76, que é cumprida às fls.77/99, que resultam nas manifestações por parte da Autuada às fls.104/105, e o Fisco se manifesta às fls.108/109.

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”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

finalidade de se exigir dele que receba os bens acobertados por documentos que consigam 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, § 1º da Parte geral do RICMS/96, a qual é 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.

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

...

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;”

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Dos documentos que compõem as autuações, 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.

Ainda que se repute por correta a eleição da ora Coobrigada no pólo passivo da Obrigação Tributária, os trabalhos fiscais 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, nestes casos, ao Posto Triunfo Ltda.. Para lograr êxito, os feitos fiscais deveriam 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. Ressalve-se desde já este sagrado direito fiscal de renovação do feito, observada a decadência.

Outro argumento trazido tanto pela Autuada e pela Coobrigada nos autos 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 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.

Cabe ainda observar que, da detida análise da decisão proferida em Mandado de Segurança, 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 da obrigação tributária a Coobrigada, e apresentará o voto vencido em separado. Designado Relator o Conselheiro Luciano Alves de Almeida (Revisor). Participaram do julgamento, além

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia e Aparecida Gontijo Sampaio.

Sala das Sessões, 11/04/01.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Luciano Alves de Almeida
Relator

RNL/LFM/GGAB



Acórdão: 14.646/01/3^a
Impugnação: 40.010058661-11 (Aut.) 40.010058898-98 (Coob.)
Impugnante: Posto Triunfo Ltda (Aut.), Minas Oil Petróleo S.A (Coob.)
PTA/AI: 01.000129141-75
Inscrição Estadual: 367.026349.00-85 (Aut.)
CNPJ: 01017123/0002-89 (Coob.)
Origem: AF/Juiz de Fora
Rito: Sumário

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 descuidar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica).”

Dai, 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 n° 38.104, de 28.06.96, com vigência fixada para 01.08.96, a regra estampada no atual § 1° 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 do conteúdo (gramatical), quanto por deslocamentos de texto. Dentre elas destacamos conforme quadro a seguir:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

Art. 193 -

.....

§2º - Na hipótese de recebimento de mercadoria **sem a devida retenção** do imposto, a base de

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.

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.

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 então vigente, retirou, temporariamente, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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