

Acórdão: 17.535/06/1^a Rito: Sumário
Impugnações: 40.010112865-21 (Aut.), 40.010112866-01 (Coob.)
Impugnantes: Petrobrás Distribuidora S/A (Aut.), Mineração Andradense Limitada (Coob.)
Proc. S. Passivo: José Geraldo Saúde Fonseca/Outro(s) (Aut.)
PTA/AI: 01.000144004-89
Inscr. Estadual: 367.059023.22-32
Origem: DF/DGP-BH

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido pela Autuada na condição de substituta tributária, nas remessas de óleo combustível para a Coobrigada, para ser utilizado como insumo no processo produtivo, em decorrência da não inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST, contrariando-se assim o disposto nos Convênios 105/92 e 03/99. No entanto, carreados aos autos, provas de que parte do tributo exigido foi devidamente recolhido, excluindo-se, parcialmente as exigências fiscais, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 88/91.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COOBRIGADO – EXCLUSÃO. À época da autuação, a empresa destinatária só respondia em caso de não haver qualquer recolhimento do ICMS/ST, o que não é o caso dos autos. Assim, a Coobrigada deve ser excluída do pólo passivo da obrigação tributária.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Foi apurado, em verificação fiscal, que o Contribuinte não efetuou corretamente a retenção de ICMS/ST incidente sobre as vendas de óleo combustível, destinadas a Minas Gerais, no período aberto de 01.06.98 a 31.08.99, de acordo com os Convênios ICMS 105/92 e 03/99, e legislação tributária estadual.

Lavrou-se, assim, o Auto de Infração ora impugnado, para cobrar ICMS, MR (artigo 56, inciso II, § 2º) e juros de mora, pela infringência aos artigos 13, § 15, e 16, IX, da Lei 6763/75; artigos 1º, inciso IV, e 33, da parte geral do RICMS/96, e artigos 192, § 1º, item 2, e § 7º; 360, § 1º, inciso II; 362, § 1º; 372, § 1º, item 2; e 374, § 1º, de seu Anexo IX.

Instruíram-no os documentos de fls. 05-12.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, regular e tempestivamente, sua Impugnação (fls. 13-27).

Por seu turno, a Coobrigada apresenta a Impugnação de fls. 42-44.

O Fisco se manifesta a fls. 47-63.

Junta os documentos de fls. 64-65.

O processo foi a julgamento, em 17 de setembro de 2004, perante a 3ª Câmara, quando foi exarado despacho interlocutório, para que fosse apresentada cópia do LRS pertinente ao período e de documento que comprove o recolhimento do ICMS/ST (fl. 78).

O Contribuinte foi intimado, na pessoa de seus procuradores, a cumprir r. despacho (fls. 81-82) e, ainda, levando-se em conta a existência de outros PTAs semelhantes, nos quais foram anexadas notas fiscais contendo destaque, a apresentar o comprovante de recolhimento dos documentos através deles autuados (fl. 83) – AR de 09.12.2005 e 12.12.2005 (fl. 85 e 87).

O crédito foi reformulado, tendo o Contribuinte sido notificado juntamente com as intimações acima mencionadas (Termo de re-ratificação – fls. 88-91).

A Coobrigada ratifica sua Impugnação a fl. 92.

Os agentes autuantes se manifestam a fls. 94-97.

Foi lavrado Termo de retificação do crédito, para exigir apenas a parcela cujo recolhimento não restou provado, decorrente da não inclusão do ICMS na formação de sua própria base de cálculo.

É o Relatório.

DECISÃO

Versava o presente feito, inicialmente, sobre a falta de retenção de ICMS/ST incidente sobre operações que destinavam óleo combustível a consumidor mineiro.

- AI lavrado em 19.12.2003 e recebido em 22.12.2003 (fls. 03-04).
- TIAF n.º 116047 de 12.12.2003 (fl. 02).
- Relatório Fiscal (fls. 06-07) e demonstrativo do crédito (fl. 08).
- Planilha (fl. 11) – NF/data/produto/quant./valor/bc ICMS ST/bc destacada/bc a autuar/alíquota/ICMS ST devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dentre os argumentos de defesa da distribuidora de petróleo constava o do efetivo recolhimento do tributo aos cofres do Estado de Minas Gerais.

Para demonstrá-lo, anexa algumas notas fiscais com destinatários mineiros e cópia do livro de registro de saídas (fls. 28-41).

- NF n. 718171 / 798642 / 550789 / 563277 / 615375 / 774381 / 733377 / 648929 (fls. 33-40) – emitidas por Petrobrás Distribuidora S/A (Paulínia/SP), para Mineração Andradense Ltda. (Andradas/MG) – produto óleo combustível – contém a observação de “não incidência do ICMS artigo 155, inciso X, alínea “b”, da CF” e “ICMS retido na forma da cláusula primeira do Convênio ICMS n. 112 de 09.11.93” - ICMS ST destacado em todos os documentos (*porém, em valor menor que o autuado*).

Explicou, na ocasião, que, em razão da enorme quantidade de documentos fiscais, não os fez acompanhar a Impugnação; mas protestou pela produção de prova pericial contábil e diligência no estabelecimento autuado. Alternativamente, requereu a produção de prova documental complementar.

Em razão disso, a 3ª Câmara requereu fosse apresentada cópia do LRS pertinente ao período e de documento comprobatório do recolhimento do imposto.

Tendo sido atendido o despacho interlocutório, o agente autuante promoveu a reformulação do crédito tributário.

Justificou que, considerando os expressivos recolhimentos mensais da empresa autuada e seus protestos de que recolhera o imposto, foi realizada ampla verificação abrangendo todos os produtos remetidos a destinatários mineiros no período autuado, quando ficou demonstrado que parte do imposto foi recolhido.

Remanesceu a parcela referente à não inclusão do ICMS na formação de sua própria base de cálculo, cujo pagamento não foi provado pelo Contribuinte.

É o que ora se analisa.

Primeiramente, deve ser mencionado que a Impugnante requereu a produção de prova pericial, sem, entretanto, formular quesitos ou indicar assistente técnico, o que impossibilita a apreciação do pedido.

Decadência

Em caráter preliminar, arguiu a empresa autuada, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, a decadência relativa à cobrança de crédito tributário derivado de obrigações cujos fatos geradores ocorreram no período de fevereiro a dezembro de 1998.

Este tema é tratado, no âmbito deste Conselho, como matéria de mérito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sérgio Sérvulo da Cunha (*Dicionário compacto do direito*. 2. ed. rev. e ampl., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 81) define a decadência como a "extinção do direito por omissão do seu titular". Essa omissão, normalmente, está ligada ao não exercício do direito dentro do prazo determinado pela lei, conforme esclarece e fundamenta Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de direito tributário* (8.ª ed. atual., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 314).

A decadência ou caducidade é tida como fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e, perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.

O instituto da decadência impõe-se como causa extintiva do crédito tributário, a teor do artigo 156, inciso V do CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência.

Após acirradas discussões, firmou-se, nesta Casa, o entendimento segundo o qual, o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito extingue-se em cinco anos, contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I, do artigo 173, do CTN.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Firmado, assim, o prazo decadencial e seu termo de início, verifica-se não ter decaído, no caso presente, o direito da Fazenda Estadual.

A autuação abrange o período de junho de 1998 a agosto de 1999, tendo o Auto de Infração sido lavrado em 19 de dezembro de 2003 e dele tomado conhecimento o contribuinte no dia 22 deste mês – nove dias antes de expirar o prazo.

Regularidade do Auto de Infração

A empresa questionou, com base no artigo 142 do CTN, a regularidade do Auto de Infração, uma vez que:

“no caso em apreço, foi lavrado um termo de início de ação fiscal (TIAF n.º 116047) por meio do qual foi exigida, no exíguo prazo de 48 horas, a apresentação de vários documentos por parte da Requerente (...). Não obstante, esses documentos não foram apreciados pelo agente fiscal antes da lavratura do auto de infração, mesmo porque seria humanamente impossível examinar, em apenas 03 dias, todas as notas fiscais de entrada e de saída referentes ao período de janeiro/98 a novembro/03. (...) pois o TIAF foi lavrado em 12.12.2003, uma sexta-feira, e o auto de infração, juntamente com outras 17 autuações, lavrado em 19.12.2003”.

Em resposta, observou o agente autuante que o trabalho fiscal consistiu em exame de documentos fiscais, consubstanciados no arquivo magnético fornecido pelo contribuinte (Anexo VII do RICMS/96), no qual constam as operações de remessa de óleo combustível a destinatários mineiros.

Informou que, de fato, os documentos requeridos através do TIAF 116047 não foram examinados, porque a Autuada não os entregou; mas que *“a realização do trabalho fiscal foi possível uma vez que o arquivo magnético elaborado e entregue pelo próprio contribuinte continha todas as informações necessárias à conferência da correta aplicação das normas tributárias pertinentes às operações realizadas”*.

Destacou que os arquivos magnéticos não apresentavam o destaque de ICMS/ST constante das notas fiscais posteriormente anexadas aos autos pela Impugnante.

Não se pode censurar o procedimento fiscal.

Perfeitamente idôneo o lançamento efetuado com base em documentos elaborados pelo próprio Contribuinte – no caso, arquivos magnéticos de envio obrigatório. Em especial, se considerar que não foram fornecidos documentos outros que pudessem enrobustecer o trabalho.

No curso da ação, em razão da comprovação de recolhimento – não obstante as informações constantes dos arquivos magnéticos –, foi retificado o lançamento.

Da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo

Defendeu a distribuidora a inconstitucionalidade da inclusão do valor do imposto em sua base de cálculo.

Entende que somente com a promulgação da Emenda 33/01 esta inclusão tornou-se possível. Observa que a decisão do STF que a havia julgado constitucional

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

foi proferida em sede de recurso extraordinário, tendo, portanto, eficácia meramente *inter partes*; e que, embora proferida em 23.06.99, só foi publicada em 14.02.03.

Não pode o argumento ser acatado.

Embora possa carecer de lógica, o procedimento de formação da base de cálculo do ICMS já estava expressamente previsto na legislação mineira e deve, portanto, prevalecer.

RICMS/96

Art. 44 - Ressalvadas outras hipóteses previstas neste Regulamento e nos Anexos IV e XI, a base de cálculo do imposto é:

(...)

XI - no recebimento pelo destinatário, situado em território mineiro, de energia elétrica e de petróleo, inclusive lubrificante e combustível líquido e gasoso dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada;

(...)

Art. 49 - O montante do imposto integra a base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Art. 50 - Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

a - todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

b - vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou abatimento que independa de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto.

O Regulamento apenas repetiu normas já expressas nas Leis 6763/75 e 87/96.

Lei 6763/75

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

Efeitos de 13/03/89 a 16/12/2002 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei n.º 9.758/89.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle."

Lei complementar 87/96

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

Efeitos de 1º/11/96 a 16/12/2002 - Redação original desta Lei.

"§ 1º - Integra a base de cálculo do imposto:"

I - O montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle"

O exame dos recolhimentos efetuados pela empresa e a documentação conexas deixaram entrever a falta de inclusão do ICMS em sua base de cálculo, levando a pagamento em valor inferior ao devido.

- Notas fiscais n. 718171 / 798642 / 550789 / 563277 / 615375 / 774381 / 733377 / 648929 (fls. 33-40) - destaque de ICMS/ST sobre bc que não incluiu o valor do próprio imposto (bc = valor dos produtos).

- Planilha reformulada (fl. 91):

NF nº	(...)	Bc ICMS/ST (R\$)	bc/comprovado recolhimento	diferença	Diferença ICMS/ST
550789		2.605,54	2.136,54	469,00	84,42
563277		2.191,66	1.797,16	394,50	71,01
615375		2.182,93	1.790,00	392,93	70,73
648929		1.875,56	1.537,96	337,60	60,77
718171		2.513,20	2.060,82	452,38	81,43
733377		1.929,91	1.582,53	347,38	62,53
774381		2.715,63	2.226,82	488,81	87,99
798642		3.264,13	2.676,59	587,54	105,76
TOTAL					624,64

Importante mencionar que é vedado ao Conselho de Contribuintes a análise de questões relativas à inconstitucionalidade da norma mineira.

Da imunidade das operações

A Impugnante invocou a não incidência do ICMS nas operações interestaduais com produtos derivados de petróleo, *‘quando destinados à industrialização ou à comercialização’*; sob o argumento de que o óleo combustível foi vendido a cliente mineiro e usado como insumo em atividade industrial.

Alertou contra a possibilidade de retroação da alteração na legislação mineira, pela qual a industrialização deve ser do próprio produto.

É de se estranhar o questionamento da empresa, visto que, como afirmou em sua primeira manifestação, recolhera o tributo para o Estado de Minas Gerais.

Mas, independentemente deste fato, não deve prevalecer a tese do Contribuinte.

Análise sistemática da legislação conduz à interpretação de que a comercialização e/ou industrialização a que se refere o dispositivo imunizante só pode ser do próprio produto.

A regra de tributação do combustível, bem como a r. exoneração, tiveram por escopo privilegiar o Estado destinatário/consumidor deste produto.

A se entender que seriam imunes as aquisições interestaduais realizadas por contribuintes, para uso na comercialização e/ou industrialização de produtos diversos, estar-se-ia caminhando na contramão, ou seja, ter-se-ia um prejuízo para o Estado de destino, pois não mais se teria operações internas envolvendo combustível.

A interpretação de uma norma não pode contrariar a lógica e o senso comum. A legislação é um conjunto harmônico, embora dividido em vários diplomas normativos esparsos.

Ainda nesse sentido, são as palavras de Carlos Maximiliano (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Rio de Janeiro: Forense, 9ª ed., p. 166):

“Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis. (...)”

Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido eqüitativo, lógico e acorde com o sentir geral e o bem presente e futuro da comunidade”.

Da Multa de Revalidação

Em sua defesa, a empresa afastou a possibilidade de aplicação da multa, por ser confiscatória e ferir os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Sustentou que, na ausência de dispositivo legal a individualizar a pena, graduando-a, deve ser aplicado o artigo 108, inciso IV, do CTN.

É de se ponderar que o lançamento é vinculado; a ocorrência, objetiva e legalmente prevista, não cabendo, pois, ao Fiscal ou a este Conselho, avaliações acerca da proporcionalidade ou razoabilidade das penalidades.

A Lei 6763/75 traz expressa a previsão de aplicação de referida multa, no artigo 56, inciso II, § 2º, não restando, nesta instância, possibilidade de questionamentos acerca de sua constitucionalidade.

Não obstante, o Estado detém o poder de impor penalidades àqueles que descumprirem o ordenamento jurídico.

Cesare Beccaria, comentando acerca das origens das penas, ensina que:

"faz-se necessário o estabelecimento de motivos sensíveis suficientes para dissuadir o espírito despótico de cada homem de novamente mergulhar as leis da sociedade no antigo caos. Esse motivos sensíveis são as penas estabelecidas contra os infratores das leis".

Nesse tocante, Roberto Lyra explica que: *"o direito de punir é direito efetivo do Estado ao respeito das leis e à coatividade do Direito"*.

Devida, pois, a multa capitulada.

Dos juros moratórios

Por fim, a Autuada ressaltou serem abusivos e confiscatórios os juros aplicados, com base na Selic, por violarem o preceito do artigo 161, § 1º, do CTN, que estipulam a taxa máxima de 1% ao mês.

Dispõe o artigo 127, da Lei 6763/75, *in verbis*:

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A Resolução n.º 2.880/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, estabelece, em seu artigo 1º, que:

“os créditos tributários, cujo vencimentos ocorrerão a partir de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de liquidação e Custódia (Selic), estabelecida pelo Banco Central do Brasil”.

Tendo em vista que a aplicação da taxa Selic, para correção de créditos tributários, está prevista na legislação tributária mineira, é vedado a este Conselho de Contribuintes negar a sua aplicação, nos termos do já mencionado artigo 88, inciso I, da CLTA/MG.

Da sujeição passiva da Coobrigada

Neste ponto, merece reforma o trabalho fiscal.

Apenas a partir da alteração da legislação, no ano de 2002, foi imposta a responsabilidade da empresa destinatária pela não retenção do imposto, no todo ou em parte. Até antanho, esta só respondia em caso de não haver qualquer recolhimento do ICMS/ST aos cofres estaduais.

Confira-se a legislação então vigente:

Anexo IX do RICMS/96

Art. 192 - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas, em operação interna, de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR), observado o disposto no § 3º:

(...)

§ 1º - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao estabelecimento situado em outra unidade da Federação:

(...)

2) na remessa de combustível e lubrificante derivados de petróleo, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização.

Efeitos de 24/07/98 a 30/06/99 - Acrescido pelo art. 4º do Dec. nº 39.767, de 23/07/98, MG de 24 e ret. no de 29/08.

“§ 7º - O contribuinte que adquirir, em operação interestadual, combustíveis líquidos derivados de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

petróleo, sem retenção do imposto devido por substituição tributária, fica responsável pela referida retenção, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado mediante GNRE. (g.n)

Posteriormente, o comando contido no § 7º acima transcrito foi repetido no artigo 374. *Ipsis litteris*:

Art. 374 - O adquirente dos produtos de que tratam os artigos anteriores deste Capítulo, ressalvadas as hipóteses nele previstas, sem retenção do imposto por substituição tributária, no todo ou em parte, ainda que desobrigado o remetente, fica responsável pela referida retenção.

Efeitos de 1º/07/99 a 31/12/2001 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. 40.456, de 02/07/99 - MG de 03/07.

"Art. 374 - O adquirente dos produtos de que tratam os artigos anteriores deste Capítulo, ressalvadas as hipóteses nele previstas, em operação interestadual, sem retenção do imposto por substituição tributária, ainda que desobrigado o remetente, fica responsável pela referida retenção, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado mediante GNRE". (g.n)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do Crédito Tributário efetuada pelo Fisco às fls. 88/91, e ainda, para excluir o Coobrigado do pólo passivo da obrigação tributária. Vencido, em parte, o Conselheiro Roberto Nogueira Lima, que o julgava parcialmente procedente nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Aparecida Gontijo Sampaio (Revisora) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 31/03/06.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Juliana Diniz Quirino
Relatora

jdq/vsf

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 17.535/06/1^a Rito: Sumário
Impugnações: 40.010112865-21 (Aut.), 40.010112866-01 (Coob.)
Impugnantes: Petrobrás Distribuidora S/A (Aut.), Mineração Andradense Limitada (Coob.)
Proc. S. Passivo: José Geraldo Saúde Fonseca/Outro(s) (Aut.)
PTA/AI: 01.000144004-89
Inscr. Estadual: 367.059023.22-32
Origem: DF/DGP-BH

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

A divergência entre os votos condutores e este voto vencido refere-se apenas à exclusão do coobrigado do pólo passivo. Os votos vencedores foram proferidos ao entendimento de que somente a partir da alteração da legislação, no ano de 2002, foi imposta a responsabilidade da empresa destinatária pela não retenção do imposto, no todo ou em parte, que anteriormente só respondia em caso de não haver qualquer recolhimento do ICMS/ST aos cofres estaduais.

“Data venia” discordo da fundamentação posta no decisum. Conforme se observa na fundamentação anterior, à época, a legislação posta era a seguinte:

Anexo IX do RICMS/96

Art. 192 - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas, em operação interna, de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR), observado o disposto no § 3º:

(...)

§ 1º - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao estabelecimento situado em outra unidade da Federação:

(...)

2) na remessa de combustível e lubrificante derivados de petróleo, quando os produtos não forem destinados à comercialização ou à industrialização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 24/07/98 a 30/06/99 - Acrescido pelo art. 4º do Dec. nº 39.767, de 23/07/98, MG de 24 e ret. no de 29/08.

"§ 7º - O contribuinte que adquirir, em operação interestadual, combustíveis líquidos derivados de petróleo, sem retenção do imposto devido por substituição tributária, fica responsável pela referida retenção, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado mediante GNRE. (g.n)

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).”

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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.

Desde a edição do Decreto nº 38.104, de 28.06.96, com vigência fixada para 01.08.96, a regra ora utilizava a expressão “sem retenção do imposto”, ora a expressão sem a devida retenção do imposto, ou, às vezes, sem a devida retenção do imposto.

O § 7º, do art. 192, vigente no período de 01.08.97 a 30.06.1999, estabelecia que “O contribuinte que adquirir, em operação interestadual, combustíveis líquidos derivados de petróleo, sem retenção do imposto devido por substituição tributária, fica responsável pela retenção.

Desta forma, não é de difícil percepção que a terminologia “sem retenção do imposto”, 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 verificar 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 cálculo será o valor de que trata o inciso I, ou na falta deste:

Desta forma, percebe-se que o legislador cuidou em exigir dos responsáveis 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, absurdo 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.

Além do mais, o recolhimento a menor favoreceu o destinatário, que disponibilizou quantia menor que a devida, aliviando a conta caixa. Neste caso, aplica-se, também, a responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN.

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

Por tais razões, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

Sala das Sessões, 31/03/06.

**Roberto Nogueira Lima
Conselheiro - CC/MG**