

Acórdão: 14.034/00/3^a
Impugnação: 55.380
Impugnante: Cruzóleo Comércio de Derivados de Petróleo Ltda.
PTA/AI: 01.000113924-42
Origem: DFT/Sul
Rito: Ordinário

EMENTA

Substituição Tributária - Derivados de Petróleo - Falta de retenção e de recolhimento - Remessas promovidas por Transportador Revendedor Retalhista (TRR) situado em outra unidade da Federação, compreendendo o período de jan/92 a 22/11/93. Excluído o período de 02/01/92 a 31/12/92, vez que alcançado pelo instituto da decadência. Impugnação parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS /Substituição tributária na venda de produtos derivados de petróleo para consumo de adquirentes mineiros, nos exercícios de 1992 e 1993. Exige-se ICMS e MR (100%).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seus representantes legais, Impugnação às fls. 121/125, contra a qual o fisco se manifesta às fls. 149/153.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 154/159, opina pela procedência parcial da Impugnação.

DECISÃO

Em preliminar, a Impugnante alega a extinção do crédito tributário referente ao exercício de 1992, vez que alcançado pelo instituto da decadência.

Analisando a questão à luz do art. 173, inciso I do CTN, tem-se que:

O trabalho fiscal nesse exercício alcançou todos os meses, de janeiro a dezembro.

O TO foi lavrado em 18/08/97 (fl. 02) e o AI em 02/03/98 (fl.112)

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo o disposto no art. 173, I do CTN, o direito à constituição do crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como as operações em questão ocorreram no exercício de 1.992, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 1.993, encerrando-se em 31 de dezembro de 1997.

Até o referido termo final, o lançamento em questão não havia sido efetuado, já que o AI foi lavrado em 02/03/98.

Portanto, a formalização do crédito tributário, **relativamente aos meses de janeiro a novembro de 1992**, ocorreu após o término do prazo decadencial, ocasionando a nulidade do lançamento.

O Fisco defende a tese de que a lavratura do TIAF dentro do prazo previsto no CTN é o marco inicial da decadência, nos termos do parágrafo único do art. 173.

É fato que o TIAF foi lavrado antes do termo final do prazo decadencial, **mas tal procedimento não posterga esse termo final**. Pelo contrário, a lavratura do TIAF até antecipa tal termo, conforme podemos verificar da fala do ilustre Procurador da Fazenda Estadual, Dr. José Alfredo Borges:

“Agora, evidente que a autoridade administrativa não precisa aguardar o final do exercício para desencadear as medidas necessárias para formalização do crédito tributário relativamente às operações ocorridas no exercício. Assim, caso o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável à formalização do crédito tributário pelo lançamento **antes do termo fixado no inciso I do artigo 173, ou seja, antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado**, o termo inicial fica antecipado, em relação às operações abrangidas pela medida preparatória de lançamento notificada ao sujeito passivo, para a data em que se efetivar a notificação mencionada.” (g.n.)

Em outro momento reforça o Procurador:

“Assim, se for lavrado, por exemplo, um termo requisitando livros e documentos para fiscalizar um determinado contribuinte, o **termo inicial** do prazo decadencial relativamente às operações realizadas até o momento da lavratura do mencionado termo é deslocado para este instante, **antecipando-se**, pois, em relação à regra geral.” (g.n.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o TIAF não pode, servir como argumento do Fisco para alongar o prazo decadencial, pois o disposto no parágrafo único do art. 173 do CTN somente o antecipa em relação à regra geral.

Quanto ao fato de a lavratura do TO haver ocorrido antes do termo final do prazo decadencial, isto é, em 18/08/97, em nada altera o entendimento exposto, já que tal peça fiscal constitui medida preparatória para o lançamento, pois a formalização do crédito tributário ocorre mediante o Auto de Infração, nos termos do art. 58 da CLTA/MG.

Em análise de mérito tem-se que o feito fiscal refere-se às exigências de ICMS/ST e MR (100%), tendo em vista a constatação de que a Autuada, nos exercícios de 1992 e 1993, deixou de reter e de recolher o imposto devido a título de substituição tributária nas vendas de derivados de petróleo para consumo de adquirentes mineiros.

As notas fiscais objeto do levantamento encontram-se discriminadas às fls. 05/63, e as parcelas mensais do imposto e multa devida constam do demonstrativo de fls. 66.

A Autuada discorda da autuação ao argumento de que não era substituta tributária até a edição do Convênio 111/93, ainda que as operações fossem destinadas a consumidores finais, tendo recebido os combustíveis já com a retenção do imposto.

Cita o Acórdão n.º 10.855/94/2ª, cuja decisão lhe foi favorável.

Conforme documentação constante dos autos, a Autuada exerce a atividade de Transportador-Revendedor-Retalhista (TRR), que se caracteriza pela entrega do produto no domicílio do consumidor, conforme regulamentação própria expedida pelos órgãos competentes.

As operações autuadas foram realizadas no período de 02/01/92 a 22/11/93.

À época, o RICMS/91 assim disciplinava a matéria:

“ Art. 673 (efeitos de 15/11/91 a 31/10/92 - redação dada pelo Art. 1º do Dec. 33091, de 20/11/91) - A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas, em operação interna, de gasolina, querosene comum, querosene de aviação, óleo diesel, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo e álcool para fins carburantes é atribuída, por substituição tributária:

(...)

II - ao fabricante, distribuidor ou qualquer outro revendedor situados em outra unidade da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos varejistas localizados neste Estado. (g.n.)

§ 2º - A responsabilidade prevista no inciso II **aplica-se, também, em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas**, apurado na forma dos artigos 61 e 62, relativamente a produto sujeito à tributação." (g.n.)

A partir de 01/11/92 - até 19/09/93 - foi alterada a redação do inciso II acima, incluindo expressamente TRR. Senão vejamos:

"II - ao fabricante, distribuidor, estabelecimento atacadista ou Transportador Revendedor Retalhista (TRR), situados em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos varejistas localizados neste Estado;"

"§ 3º - A responsabilidade prevista no inciso II aplica-se, também, em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos artigos 61 e 62, relativamente ao produto sujeito à tributação."

De 20/09/93 a 22/11/93, tal responsabilidade passou a subsistir no inciso V do mesmo art. 673, conforme a seguir:

"V - ao estabelecimento atacadista ou Transportador Revendedor Retalhista (TRR), situados em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos varejistas localizados neste Estado;"

"§ 4º - A responsabilidade prevista nos incisos IV e V aplica-se, ainda, em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos artigos 61 e 62, relativamente ao produto sujeito à tributação."

A exclusão do TRR da condição de substituto tributário veio com a celebração do Convênio ICMS n.º 111, de 09/11/93, publicado em 11/11/93, que alterou o Convênio ICMS n.º 105/92, de 25/09/92.

Depreende-se, pois, que não há dúvida de que o TRR, à época, era responsável pela retenção e pagamento do imposto devido nas operações destinadas a varejistas e a consumo final dos adquirentes, anteriormente a edição do Convênio ICMS n.º 111/93.

Desta forma, sendo as operações questionadas destinadas ao consumo dos adquirentes mineiros, revela-se legítima a atribuição de responsabilidade por substituição tributária à Impugnante, nos termos da legislação tributária então vigente, cuja aplicação não pode ser negada, haja vista o disposto no art. 88 da CLTA/MG.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saliente-se que as exigências fiscais não se referem às operações interestaduais amparadas pela imunidade tributária (art. 155, X, b, da CF), mas ao consumo dos produtos em Minas Gerais, conforme estabeleciam, à época dos fatos, os Convênios ICMS 10/89 e 105/92, que autorizavam os Estados a atribuírem a condição de substitutos tributários a contribuintes situados em outras unidades da Federação, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas, sendo tais disposições reproduzidas na legislação mineira, conforme visto anteriormente.

A respeito de referida imunidade tributária, manifestou-se o tributarista Dr. Hamilton Dias de Souza, presidente da Academia Internacional de Direito e Economia Internacional, respondendo a uma consulta formulada pela Coordenadoria de Administração Tributária – São Paulo, conforme excertos a seguir transcritos:

“A alínea *b* do inciso X do par. 2º do artigo 155 da Constituição Federal, como qualquer norma que se insere dentro do sistema constitucional não deve ser interpretada literalmente.”

“O dispositivo em questão não contempla uma desoneração tributária em sentido substancial. Não implica em redução da carga tributária, mas em deslocamento da exigência fiscal de ICMS para o Estado de destino onde ocorre o consumo do bem que é evento manifestador de capacidade contributiva, razão de ser do pressuposto de fato do ICMS. Trata-se de uma imunidade não clássica, pois seu efeito não é o de desonerar, mas apenas o de deslocar a exigência para etapa subsequente do ciclo econômico, ainda que esta seja de consumo final.”

“Enquanto norma dirigida ao vendedor e que estabelece que ele não responderá por dívida própria de ICMS, trata-se de dispositivo aplicável a qualquer operação interestadual. Isto porém, não significa que a legislação infraconstitucional não possa criar mecanismos válidos para atribuir-lhes a responsabilidade por dívida alheia, à semelhança do que ocorre com a energia elétrica. A possibilidade de a legislação assim dispor decorre do fato de não haver efetiva desoneração do ICMS, mas apenas deslocamento da sua exigência.

“Não exclui a aplicação do inciso VII nas hipóteses nele previstas pois, como visto, embora o dispositivo se refira a “não incidência” em operações, não há eliminação da carga tributária. Portanto, o inciso VII tem plena aplicabilidade quando o adquirente for contribuinte do ICMS.”

“A interpretação que melhor se coaduna com a sistemática constitucional e com os princípios e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regras que ela consagra é a de que a alínea *b* do inciso X do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88 contempla uma hipótese de imunidade cujo efeito é o de deslocamento da cobrança do ICMS para o Estado de destino e não uma hipótese de desoneração tributária.”

Isso posto, e considerando que a incidência da substituição tributária nas operações interestaduais com consumidores finais encontra-se expressamente prevista na legislação tributária, afiguram-se corretas as exigências fiscais.

Diante de tais elementos, à exceção do período alcançado pelo instituto da decadência que deverá ser excluído, revela-se escorreito e pleno de direito o feito fiscal, restando lícitas as exigências postuladas.

Quanto aos aspectos constitucionais abordados, destacamos a regra estabelecida pelo art. 88 do Dec. 23.780/84 – CLTA que retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a Impugnação, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal, para que seja excluída a exigência do crédito tributário relativa ao período de janeiro a dezembro de 1.992, Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio Leonart Vela e Laerte Cândido de Oliveira.

Sala das Sessões, 23/03/2.000

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidenta/Revisora

Wallisson Lane Lima
Relator