



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
2ª Câmara de Julgamento

Resolução Nº 108 /2019

Sessão: 30ª Sessão Ordinária de 20 de 05 de 2019

Processo Nº 1/4429/2017

Auto de Infração Nº: 1/201708030

Recorrente: YPIOCA IND. DE BEBIDAS S/A - 06599740-9

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

Ementa: ICMS. Falta de Recolhimento de Adicional de ICMS/FECOP relativo às operações próprias. Operações de vendas de vendas pela indústria de aguardente. FECOP – Fundo Estadual de Combate à Pobreza. Mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (ST).

1. Para além da obrigação de recolher adicional de ICMS/FECOP relativo às operações de substituição tributária, é devido pela indústria de aguardente o referido imposto de adicional de FECOP de suas operações próprias sujeitas à tributação normal. 2. A incidência do referido adicional se opera em todas operações da cadeia produtiva até o consumidor final, sejam operações próprias de obrigação do contribuinte autuado, sejam operações próprias de outros sujeitos passivos que se conforma nas operações substituídas para recolhimento de imposto pelo instituto da substituição tributária, conforme compreensão conjunta do regrado na Lei Complementar 37/03 e Dec. 31.894/16. 3. A recorrente se submete ao regime de substituição tributária nos termos do art. 1º, I do Dec. 31.346/13. 4. A transferência da responsabilidade de recolhimento de ICMS ST ao contribuinte atacadista submetido a regime especial de recolhimento por substituição tributária por carga líquida determinada no art. 2º, § 2º do Dec. 31.346/13, em nada dispôs da transferência da responsabilidade de recolhimento do adicional de ICMS/FECOP, remanescendo à indústria tal obrigação. 5. O adicional de ICMS/FECOP tem natureza jurídica de tributo se constituindo em obrigação principal complementar. 6. Impossibilidade jurídica aos órgãos de julgamentos administrativos tributários para afastar aplicação das regras contidas nos arts. 1º, 3º e 5º, I do Dec. 31.894/16 (Regulamento do FECOP) em favorecimento do disposto no art. 2º, § 3º da LC 37/03, razão de conflito aparente de normas, competência esta reservada à dicção do poder judiciário para tornar uma das regras em conflito inválida, sem eficácia jurídica, porquanto trata-se de análise de ilegalidade de dispositivo legal em face de outro dispositivo normativo, e em último grau, de apreciação de inconstitucionalidade por violação ao princípio constitucional da legalidade fixado nos arts. 5º, II; 37; 150, I da CF/88. 7. Aos órgãos administrativos tributários de julgamento lhes compete dizer da legalidade, ou não, da situação fática frente à hipótese prevista em norma, ou seja análise da juridicidade do fato ante dispositivos legais. 8. Precedentes dessa corte de julgamento administrativo-tributário, em

matéria de conflito de regras fixadas em normas de hierarquia diversa, resolvendo-se a lide pela aplicação da norma específica ao fato concreto, os quais autorizam no caso em espécie a aplicação das regras fixadas do referido Dec. 31.894/16, quanto à obrigação de recolhimento de adicional de ICMS/FECOP sobre operações próprias, em prestígio do princípio da especialidade. **9.** Afastada preliminar de nulidade trazida oralmente pela recorrente de incompetência legal do agente atuante, com fundamento no art. 80 da Lei nº 12.670/96 e art. 2º da Lei nº 15.614/2014, tendo em vista a natureza tributária do Adicional de FECOP. **10.** Recurso Ordinário conhecido e não provido. **11.** Dispositivos infringidos art. 2º, I, "a" da Lei Complementar 37/03, arts. 1º, 3º e 5º, I do Dec. 31.894/16 c/c os arts. 73 e 74 do Dec. 24.569/97, aplicando-se a penalidade nos termos do art. 123, I, C da Lei 12.670/96. **12.** Auto de Infração **PROCEDENTE**, nos termos do voto do relator, decisão singular e do parecer da assessoria processual tributária acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavra Chave: ICMS. Falta de Recolhimento. Adicional de ICMS/FECOP. Operações Próprias. Indústria de Aguardente. Auto de Infração. Procedente.

RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL DO ICMS DESTINADO AO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE A POBREZA.

O AUTUADO EFETUOU VENDAS INTERNAS DE BEBIDAS ALCOÓLICAS NO PERÍODO DE 10 A 12/16 UTILIZANDO A ALÍQUOTA DE 28% EM VEZ DE 30% CONFORME PREVÊ LC 37/03. AS VENDAS TOTALIZARAM 38.405.598,99 NO PERÍODO. FALTA DE RECOLHIMENTO 2% DAS VENDAS, CONFORME DETALHADO NAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES.

Autuação com imposição de Imposto e Multa, respectivamente, no valor de R\$ 768.111,92 (setecentos e sessenta e oito mil, cento e onze reais e noventa e dois centavos). Dispositivos infringidos: art. 2º, I, A da LC 37/03; Art. 1º, I, e art. 5º, I, § 1º do Dec. 31.894/16, arts. 73 e 74 do DEC. 24.569/97 e penalidade disciplinada no art. 123, I, "C" da Lei 12.670/96. Período da Infração: 10 a 12/2016.

Nas informações complementares o auditor fiscal consigna que o contribuinte utilizou alíquota de 28% para operações internas com bebidas alcoólicas em detrimento de 30% previstos na LC 37/03, que institui no âmbito do estado o Fundo Estadual de Combate à Pobreza – FECOP e o Dec. 31.894/16. Declara ainda que o referido decreto, assim também como o antigo regulamento do FECOP – Dec. 27.217/03, deixa bastante claro em seu primeiro artigo que a majoração da alíquota relativa ao citado fundo deve ser feita em todas operações internas com os produtos elencados nas planilhas anexas, não havendo que prosperar teses que restringem a aplicabilidade do percentual de 2% (dois pontos percentuais) tão somente a operações destinadas ao consumo final ou tributadas por substituição tributária, por falta de regulamentação nesse sentido. Aduz, em especial, que o § 1º do art. 5º do Dec. 31.894/16 deixa ainda mais claro a aplicabilidade dos 2% (dois pontos percentuais) vez que todas as vendas do autuado são direcionados a único contribuinte detentor de termo de acordo para recolhimento do ICMSst pela entrada

(DIAGEO BRASIL LTDA – 06 526459-2). Ressalta, ademais, que a autuação se refere ao adicional de FECOP relativo ao ICMS próprio do autuado não se confundindo com o adicional devido na operação de substituição tributária pelo destinatário não devendo prosperar tese de que havendo o pagamento do ICMSst pelo destinatário estaria pago o adicional de FECOP em questão.

O contribuinte interpõe tempestiva impugnação e a autoridade julgadora de 1ª instância julga o feito procedente com esteio no art. 2º, I, “a” da LC 37/03; art. 44, I, “a” c/c § 5º, I da Lei 12.670/96, arts. 1º, I e 5º, I do Dec. 31.894/16, por falta de recolhimento do ICMS FECOP razão de diferença a recolher em virtude de adoção de carga tributária inferior à devida.

Irresignado com a decisão exarada a autuada interpõe tempestivo Recurso Ordinário onde resumidamente consigna:

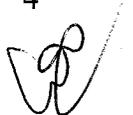
- a) Que o adicional de alíquota para o FECOP tem aplicabilidade restrita às operações de consumo final ou tributadas por substituição tributária, conforme § 3º do art. 2º da LC 37/2003;
- b) Que cabe ao regulamento definir apenas o modo como seria calculado o ICMS com base na alíquota adicionada de dois pontos percentuais;
- c) Cita exemplo de legislações estaduais que atribuem a cobrança do referido adicional somente às operações diretamente a consumidor final ou mediante substituição tributária;
- d) Que a incidência do adicional de FECOP se dá sempre de modo monofásico;
- e) Cita consulta nº 263/12 respondida pela SEFAZ de Minas Gerais em que o fisco mineiro conclui que o adicional de alíquota incide somente na última etapa de comercialização do produto;
- f) Que em face dos arts. 2º, 3º e 4º do Dec. 27.317/09 o adicional de FECOP não gerar crédito de ICMS, a interpretação de que a majoração da alíquota de ICMS relativa ao FECOP em todas etapas de circulação dos produtos elencados no referido decreto, afronta o princípio da não cumulatividade;
- g) Suas operações se sujeitam ao regime de substituição tributária conforme art. 1º do Dec. 31.346/13, estando a priori sujeito à incidência do adicional de FECOP, todavia o § 2º do art. 2º da citada norma determina que o ICMSst a ser retido pela autuada será dispensado nas operações destinadas a comerciante atacadista local signatário de regime especial de tributação nos termos do Dec. 29.560/08;
- h) No caso da autuada todas suas operações internas foram destinadas à empresa signatária do referido regime especial, e por sua vez o art. 2º, § 1º, II, “a” do citado Decreto 29.560/08 prevê a incidência do adicional de FECOP quando da entrada daquelas mercadorias no estabelecimento atacadista, assim considera que o adicional de FECOP não recolhido pela autuada em suas operações de saídas internas com bebidas alcoólicas fora pago pelo citado atacadista adquirente, não causando prejuízo ao fisco estadual.
- i) Ao final, pugna pela improcedência da autuação.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela procedência da autuação consignando, em resumo, que o acréscimo de 2% na alíquota referente ao FECOP deve ser feito em todas etapas de circulação dos produtos elencados na legislação de regência, conforme art. 2º, § 3º da LC 37/03; art. 5º do Dec. 31.894/16 e art. 2º, § 1º, II do

Dec. 29.560/08) sem nenhuma ressalva, discorrendo que ante o fato do adicional de FECOP referente às operações internas de substituição tributária ficar a cargo de cobrança na entrada de contribuinte atacadista signatário de regime especial de ST por carga líquida, não desobriga a indústria do recolhimento do adicional de FECOP referente às operações internas próprias, tendo em vista tratarem-se de duas parcelas distintas do referido adicional utilizando-se os respectivos coeficientes, ratificando que o que fora cobrado no auto de infração se refere ao adicional de FECOP de operações internas próprias (ICMS normal) e não aquelas referentes ao regime de substituição tributária (ICMSst).

O parecer fora acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Em apertada síntese, é o que se relata.



VOTO DO RELATOR

Depreende-se da autuação, acusação fiscal de falta de recolhimento do adicional do ICMS destinado ao fundo estadual de combate a pobreza das operações próprias da autuada (indústria de aguardente) razão de vendas internas de bebidas alcoólicas no período de 10 a 12/16 utilizando-se da alíquota de 28%, sem acrescentar o referido adicional de FECOP (Fundo de Estadual de Combate à Pobreza) na ordem de 2%.

Todavia, antes de se perquirir o mérito da autuação calha por oportuno tecer análise de preliminar trazida oralmente pela recorrente de incompetência legal do agente autuante, com fundamento no art. 80 da Lei nº 12.670/96 e art. 2º da Lei nº 15.614/2014, em razão do adicional de FECOP não ser considerado tributo.

Data máxima vênia, compreendemos que tal preliminar não pode ser acolhida.

De pronto, salta aos olhos que não há que confundir o FECOP com o adicional de alíquota que dá origem, dentre outras, as receitas que o compõem. Da dicção do art. 1º e seus parágrafos da Lei Complementar 37/03, percebe-se, de forma inoidável, que o FECOP se constitui um fundo financeiro que objetiva viabilizar políticas públicas que dê a população mais carente nível digno de subsistência, possibilitando ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, saneamento básico, reforço de renda familiar, dentre outras atividades prementes no combate a miséria que ainda persiste em nosso estado. Portanto, o fundo possui natureza eminentemente financeira. Por outro lado, exsurge do art. 2º da citada norma a diversidade de receitas que afluem para composição do fundo, receitas estas tributárias e não tributárias, daí que no inciso I do mencionado artigo traz explícito comando o qual determina que a receita tributária destinada ao fundo resulta da aplicação do adicional de dois pontos percentuais (2%) na alíquota do ICMS incidente, no caso da autuada, sobre as vendas de bebidas alcoólicas.

Assim considerado, percebe-se de forma clara que a natureza do mencionado adicional é tributária desde a Constituição Federal (art. 82, § 1º do ADCT), porquanto originado em adição ao gravame de ICMS incidente na operação (fato gerador) de saída da mercadoria produzida pela autuada. Ademais, sendo o principal (imposto) cobrado pela incidência da alíquota em face de uma base de cálculo (valor da operação) que é objeto de tributação, não sem razão é que a citada base de cálculo objeto da incidência anterior se mostra a mesma para incidência do adicional, convergindo, de sua vez, para duas obrigações principais incidentes com destinações diversas. Por oportuno, diga-se, de mais a mais, que previsão de adicional de alíquota, com natureza tributária, já fora objeto de previsão originária desde a Constituição Federal de 1988 quando esta determinou possibilidade aos estados e Distrito Federal para cobrança do Adicional de Imposto de Renda (AIR), sendo este uma cobrança complementar do imposto de renda devido por seus sujeitos passivos.

Com efeito, hesitação alguma há quanto à natureza tributária do Adicional de FECOP, infligindo, pois, em face da legislação tributária (arts. 81, 85 e 94 da Lei 12.670/96) às autoridades fiscais competência legal para a fiscalização do correto recolhimento do referido adicional como, ainda, de imposição de sanções em situações de inadimplência ou evasão, tal e qual no caso presente. Pelo exposto, não acolho tal

preliminar de nulidade.

No mérito, tenho que não assiste razão à recorrente nos termos que subscrevo em três fundamentos distintos e complementares transcritos a seguir.

1- Da impossibilidade jurídica de afastamento de aplicação de regra fixada em regulamento por possível inobservância de dispositivo legal previsto em norma hierárquica superior.

Parece-nos, como cerne da questão, que a recorrente traz argumentação de conflito em tese de regras dispostas na Lei Complementar 37/03, que instituiu o FECOP, e no decreto, à época dos fatos geradores, que a regulamentou – Dec. 31.894/16, especialmente no alcance das operações objeto da incidência do citado adicional, tendo este extrapolado os limites para incidência deduzidos na referida norma complementar. O que se vem a dizer, é que em seus argumentos reluz a defesa de colisão entre uma norma hierarquicamente superior (LC 37/03) em face de regra inferior (Dec. 31.896/16), precisamente no conflito do art. 2º, § 3º da Lei Complementar 37/03 quando deparado aos arts. 1º, 3º e 5º, I do Dec. 31.894/16, e de conseguinte persegue em face da situação fática a não aplicação, afastamento destes últimos artigos para que haja prevalência do artigo estabelecido na lei complementar.

Nesse momento, torna-se curial trazer lições de teoria geral do direito na compreensão e solução da presente lide tributária. Em matéria de colisão entre normas-regras, tomando-se de empréstimo ensinamentos de renomados juristas, a doutrina mais recente tem situado a resolução dos citados conflitos no campo da validade jurídica de cada qual. Sabendo-se que os ordenamentos jurídicos são compostos por normas subdivididas em princípios e regras, com Dworkin¹ temos que as regras devem ser aplicadas sob a modalidade do tudo ou nada, em sentido bem preciso elas valem, sendo pois aplicadas integralmente, ou não valem e neste caso não aplicáveis ao fato. Desta forma, se os fatos que uma regra jurídica enuncia ocorrem, então esta é válida produzindo o efeito previsto, em cujo caso a resposta que proporciona deve ser aceita. Portanto, a partir do momento em que uma regra é considerada válida e seus pressupostos são verificados concretamente, a sua aplicação deve ocorrer de forma imediata. Aduz ainda que conflito de regras se resolve pelo critério de validade, declarando-se a invalidade de uma delas em colisão devendo se excluí-la, assim mesmo, do ordenamento jurídico,

Das lições de Alexy², tem-se que as regras jurídicas são normas que podem ou não podem ser realizadas. “Quando uma regra vale, então é determinado fazer exatamente o que ela exige, nada mais e nada menos”, assim as regras jurídicas se afirmam em normas cujas premissas são diretamente preenchidas ou não. As regras instituem obrigações absolutas e em situações de conflito, colisão, a contradição deve ser solucionada pela decretação de invalidade de uma delas em decorrência de critérios de anterioridade, generalidade ou inferioridade.

1 DWORKIN, Ronald apud GUEDES, Néviton. A Importância de Dworkin para a Teoria dos Princípios. Revista Consultor Jurídico, 05 de Novembro de 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>.

2 ALEXY, Robert apud ÁVILA, Humberto. A DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS E A REDEFINIÇÃO DO DEVER DE PROPORCIONALIDADE. Revista Diálogo Jurídico / CAJ – Centro de Atualização Jurídica. Ano I – vol. I – n.º. 4 – julho de 2001 – Salvador – Bahia – Brasil. pp 8-10.

Sem embargo das lições dos mestres acima, se deduzi indubitavelmente que as regras são normas de cogência quando verificada que seus pressupostos se materializaram, devendo portanto incidir e que quando há conflito entre as mesmas o critério de solução se dá pela verificação da validade jurídica. Ou seja, uma norma-regra é válida ou não, e quando de colisão entre as mesmas deve se operar a exclusão de uma delas do ordenamento jurídico.

Por evidente, no caso concreto, se infere que a recorrente está a determinar que as regras fixadas nos arts. 1º, 3º e 5º, I do Dec. 31.894/16 extrapolaram a regra prevista no art. 2º, § 3º da Lei Complementar 37/03, estando aqueles citados dispositivos do decreto juridicamente inválidos, ilegais, por não observarem o disposto no citado § 3º do art. 2º da lei complementar, portanto devendo tais comandos legais serem escoimados do ordenamento tributário alencarino, não tendo mais eficácia jurídica e não podendo ser aplicados a casos concretos. Pelas lições de Dworkin e Alexy, compreende-se que a recorrente entende que a regra válida é aquela que se fixou na lei complementar e as regras situadas no plano regulamentar são ilegais, insuscetíveis de aplicação. Por isso, alega, mesmo que implicitamente, violação ao princípio da legalidade. Sim, porque ao querer afastar a aplicação das regras fixadas nos citados artigos do regulamento anseia na verdade é declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade dos mesmos por violação ao citado princípio. Ora, nessa senda, sabe-se que não compete aos órgãos administrativos de julgamento tributário dizer da ilegalidade de regra fixada em regulamento que contrarie outra regra fixada em lei, seja ordinária ou complementar, valendo dizer que não se lhe é afeito deduzir validade jurídica de norma alguma e, em último grau, de inconstitucionalidade de dispositivo normativo que viole o princípio da legalidade previsto nos arts. 5º, II; 37; 150, I da CF/88, dentre outros. Nessa seara, compete tão somente ao Poder Judiciário, sendo o juízo natural para situações que tais, porque a este que se reserva dicção jurídica nessa temática. Seja, de igual modo, pela vedação imposta no § 2º do art. 48 da Lei 15.614/14, norma de regência do processo administrativo tributário do Ceará o qual define de forma taxativa as situações de afastamento de regras jurídicas quando de declaração de inconstitucionalidade. Sem receio de engano, cabe afirmar que aos órgãos administrativos de julgamentos tributários se lhes reserva dizer da legalidade da situação fática em face do previsto em norma. Não mais que isso!

Ante essas observações, perfilando a situação fática trazida na autuação cotejada ao disposto nos arts. 1º, 3º e 5º, I do Dec. 31.894/16, colhe-se que a recorrente não recolheu o adicional de FECOP incidentes em suas operações próprias. O que se vem a dizer de outro modo, em linguagem axiológica, é que o fato jurídico (gerador) ocorrido se enfeixou à hipótese de incidência prevista nos citados arts. 1º; 3º e 5º, I do regulamento do FECOP para cobrança do adicional das operações próprias, daí que, em consequência de tanto, se opera a validade das regras fixadas naqueles comandos legais. Assim, não deve ser acolhida tal argumentação trazida pela recorrente.

2- Dos precedentes do Contencioso Administrativo Tributário do Ceará (CONAT) quando da ocorrência de conflitos entre regras jurídicas de normas de diferentes hierarquias. Aplicação análoga na decisão ao caso concreto

Se não bastasse o fundamento contido no item 1, diga-se que é de conhecimento, à farta, que os órgãos de julgamento desse CONAT já se depararam com incontáveis

processos administrativos tributários cujo cerne da questão se espelhava no conflito existente entre o inciso I, § 5º do art. 821 do RICMS (Dec. 24.569/97) e o disposto no § 5º do art. 5º da Instrução Normativa 49/11, quanto a definição de o supervisor ou orientador da Célula de Execução Fiscal dos Segmentos Econômicos (CESEC) ter competência legal para se constituir autoridade designadora e assinar mandado de ação fiscal determinando-se ação de reinício de procedimento fiscalizatório em face de caducidade da ação fiscal originária. Reproduz-se os citados dispositivos abaixo:

Dec. 24.569/97

Art. 821....

§5º Consideram-se autoridades competentes para designarem servidor fazendário para promover ação fiscal:

I - O Secretário da Fazenda, um dos Coordenadores da Coordenadoria de Administração Tributária – CATRI, os Coordenadores da Coordenadoria Regional de Fortaleza - COREF e Coordenadoria Regional do Interior - COREI, e o Orientador da Célula de Execução e Administração Tributária CEXAT e o Supervisor de Auditoria Fiscal.

Instrução Normativa 49/11

Art. 5º....

§ 5º Vencido o prazo previsto no caput deste artigo, sem a devida conclusão, o Coordenador da CATRI poderá emitir nova ação fiscal, reiniciando a sua contagem, podendo ser modificados os agentes fiscais e alterado o período, desde que não alcançado pela decadência, podendo ainda ser aproveitadas, nessa nova ação fiscal, todas as provas colhidas na ação fiscal anterior, não se constituindo ato de repetição fiscal ou de revisão fiscal.

Da percepção dos comandos legais acima transcritos, observa-se que o conflito se dera no âmbito da autoridade designante de ação de reinício fiscal, conquanto no inciso I do § 5º do art. 821 do Dec. 24.569/97, que no âmbito do decreto disciplina as competências para designação de procedimento fiscal, comanda nenhuma restrição para que supervisor de núcleo setorial de fiscalização e orientador de célula de execução fiscal possa designar e assinar qualquer modalidade de mandados de fiscalização, inclusive os de reinício de ação fiscal, enquanto que no § 5º do art. 5º da IN 49/11 restou patente a unicidade de competência deferida tão somente a Coordenador de Administração Tributária. Não se olvide que o regulamento do ICMS (Dec. 24.569/97) é norma hierarquicamente superior à instrução normativa mencionada e que as regras fixadas em ambos dispositivos se conflitam, se colidem dada a restrição operada na mencionada normativa.

Nesse passo, muitas ações fiscais de reinício de ação foram designadas e assinadas seja por supervisor ou orientador, desembocando em ações de impugnação e recursos, no âmbito do CONAT, fulcradas em nulidade por vício formal de incompetência daquelas autoridades para tais designações. Aduziam os argutos defensores que a competência para tanto se fixou restritivamente ao coordenador tributário.

entendendo pela aplicação da regra fixada no § 5º do art. 5º da IN 49/11, repise-se norma hierárquica inferior ao decreto, resultando na anulação dos lançamentos de ofício oriundos daqueles mandados de ação fiscal tidos como formalmente viciados. Ora, torna-se claro que o que os órgãos julgadores do CONAT realizaram foi aplicação da regra fixada na norma de menor hierarquia em detrimento da regra fixada na de maior hierarquia, atinando-se para o princípio da especialidade. Ou seja, prestigiou-se o princípio da especialidade aplicando-se a regra específica da instrução normativa em detrimento da regra geral do decreto, sob implícito entendimento que a normativa agiu na regulamentação do disposto no comando legal plasmado no § 5º do art. 5º do Dec. 24.569/97 especificando, restringindo, especializando a competência de deferimento de mandado de reinício de ação fiscal.

Veja-se que, em face do conflito existente entendeu-se pela harmonização da regra fixada em norma inferior (IN49/11) à regra estabelecida em norma superior (Dec. 24.569/97), aplicando-se o comando legal da normativa, sendo isso legalmente possível conquanto se estabelece interpretação de aplicação da regra específica ao caso concreto. O que seria vedado aos órgãos julgadores administrativos seria o inverso, vale dizer aplicar a regra fixada no decreto afastando-se de aplicação o comando disposto na instrução normativa, atribuindo-se ineficácia jurídica a esse comando legal (regra) ou, ainda, determinando-se o afastamento, não aplicação da regra fixada no decreto. Nessa configuração, como já predito em tópico antecedente tão somente ao poder judiciário se reservaria tal prerrogativa porquanto lhe caberia a decretação da invalidade jurídica de regras por violação ao princípio da legalidade e em última instância a inconstitucionalidade. Ao judiciário caberia resolver tendo três formas de solução: 1- a regra fixada no decreto é inválida e a regra da normativa é válida; 2- a regra fixada no decreto é válida e a regra da normativa é inválida, e 3- a regra fixada na normativa se harmoniza à regra do decreto. E foi nessa última modalidade de solução que as decisões do CONAT implicitamente se firmaram.

Assim considerado, deve se entender que os comandos legais fixados nos arts. 1º, 3º e 5º, I do Dec. 31.894/16, norma que regulamentou a Lei Complementar 37/03 para cobrança do adicional de ICMS/FECOP em operações próprias da recorrente, são regras específicas e juridicamente válidas – conquanto ainda não foram declaradas sem eficácia jurídica por órgão do Poder Judiciário – que se harmonizam ao previsto na norma complementar e devem ser aplicadas ao caso concreto, seja pela plena vigência de tais regras específicas, seja em simetria analógica à solução apontada nas decisões do CONAT nos anteriores casos de conflitos de competências de autoridades designantes de ação de reinício de ação fiscal.

3- Da previsão legal para cobrança do adicional de ICMS/FECOP nas operações próprias.

Muito se disse pela recorrente que o adicional de FECOP tem aplicabilidade restrita às operações de consumo final ou tributadas por substituição tributária, se constituindo em tributação monofásica conforme § 3º do art. 2º da LC 37/2003, não havendo que se falar em incidência sobre operações próprias de vendas de aguardente pela recorrente e, ademais, cabendo ao regulamento definir apenas o modo como seria calculado o ICMS com base na alíquota adicionada de dois pontos percentuais.

441/14, dentre tantas.

falar em incidência sobre operações próprias de vendas de aguardente pela recorrente e, ademais, cabendo ao regulamento definir apenas o modo como seria calculado o ICMS com base na alíquota adicionada de dois pontos percentuais.

É de minha compreensão que analisando a legislação de regência se depreende a previsão para cobrança do referido adicional sobre as operações próprias.

De início há que se compreender o que vem a ser o instituto da substituição tributária (ST). Em linguagem acessível, podemos afirmar que substituição tributária é mecanismo de recolhimento de tributo que, em determinada fase da cadeia econômica, resolve se fazer incidir, junto ao tributo devido de obrigação própria do sujeito passivo, cobrança de obrigação principal devida por outros sujeitos passivos em suas operações próprias, normais de incidência. O que se vem precisamente a dizer, o que de fato ocorre é que a operação de substituição tributária, desculpe-nos a redundância, substitui justamente operações normais, próprias de outros contribuintes que seria objeto de cobrança de imposto. Seja para frente, em que o recolhimento antecipado se opera para substituir o pagamento do imposto devido em operações próprias (de terceiros) subsequentes a que deu ensejo a cobrança por ST, seja em recolhimento postecipado em que o pagamento do tributo se operou substituindo a cobrança devida em fases econômicas anteriores. Com essa compreensão, é certo que o instituto se conforma responsabilização de recolhimento por determinado contribuinte em substituição de operações normais, próprias a serem praticadas por outros sujeitos passivos.

Nessa linha de ideias, tenha-se presente que sabendo-se que substituição tributária nada mais é que forma de recolhimento por certo contribuinte de tributo devido em operações normais por terceiros obrigados, compreende-se que em única fase econômica determinada operação substitui operações plurifásicas para o recolhimento de imposto próprio e de terceiros, não se retirando a característica multifásica do tributo devido pelas operações substituídas. Assim considerado, o mesmo raciocínio se opera ao adicional de FECOP, que se afigura obrigação adicional de pagamento de principal tendo natureza tributária complementar, a qual tem incidência sobre toda cadeia econômica, incidindo sobre as operações próprias devida pela recorrente e sobre as operações normais de terceiros que foram objeto de substituição tributária.

De forma equivocada ainda que a recorrente argumente com veemência a não possibilidade de incidência do adicional de ICMS/FECOP sobre operação própria, ressalte-se que a recorrente é contribuinte submetido ao regime de substituição tributária pelo que dispõe o Dec. 31.346/13 (art. 1º, I), se configurando como contribuinte substituto, havendo portanto que recolher seu imposto de obrigação própria e aquele devido por substituição tributária nas saídas de seus produtos industrializados e, em assim sendo, deve também recolher o adicional de FECOP sobre suas operações próprias, conforme se determina o inciso I do art. 5º do Dec. 31.894/16. Impende ressaltar, pelo que dispõe o art. 2º, § 2º do Dec. 31.346/13 tão somente fora transferido à empresa adquirente detentora de regime especial (DIAGEO BRASIL LTDA - 06526459-2) o recolhimento por carga líquida do imposto devido por substituição tributária pela autuada, em nada dispondo a norma no sentido de transferência também de responsabilidade de recolhimento do adicional de FECOP sobre suas operações próprias, remanescendo tal obrigação de recolhimento à recorrente. Apenas para exemplificar a previsão de incidência do adicional sobre as operações próprias da autuada, é que se a operação se

desse para outro contribuinte destinatário não submetido ao regime especial de carga líquida, a recorrente na qualidade de contribuinte substituto deveria também recolher o adicional de ICMS/FECOP de suas operações próprias conforme o já citado inciso I do art. 5º do Dec. 31.894/16. Nem se argumente que tal obrigação fora também transferida ao adquirente conforme dispõe o art. 3º, § 2º do citado decreto e art. 2º, § 1º, II, "a" do Dec.29.560/08, visto que tal previsão se refere ao adicional de FECOP que seria devido pelas operações próprias subsequentes dos contribuintes substituídos, ou seja, em vez de se tributar o adicional em cada operação própria dos contribuintes substituídos, tal e qual o ICMS ST, entendeu cobrar em única vez os adicionais de ICMS devidos naquelas operações. Assim considerado, resta patente a possibilidade legal de cobrança do adicional de ICMS/FECOP nas operações próprias da indústria autuada evidenciada na configuração do presente lançamento de ofício combatido.

Por último, se abstraindo do mérito, indefiro o pedido de perícia ante a compreensão dos fatos se apontarem como incontroversos, estando os elementos probatórios contidos nos autos suficientes ao meu convencimento da infração praticada pelo recorrente nos termos do inciso III do art. 97 da Lei 15.614/14.

Ante os fundamentos expostos, seja pela aplicação individual, seja pela conjugação de todos, entendo violado os comandos legais disciplinados no art. 2º, I,"a" da Lei Complementar 37/03, arts.1º, 3º e 5º, I do Dec. 31.894/16 c/c os arts.73 e 74 do Dec. 24.569/97, aplicando-se a penalidade nos termos do art.123, I, C da Lei 12.670/96.

Do exposto, conheço do Recurso Ordinário interposto para lhe negar provimento confirmando a decisão de **PROCEDÊNCIA** exarada na decisão de primeira instância.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS: R\$ 768.111,92

Multa: R\$ 768.111,92

É como voto.

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente: YPIOCA IND. DE BEBIDAS S/A - 06599740-9 e recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

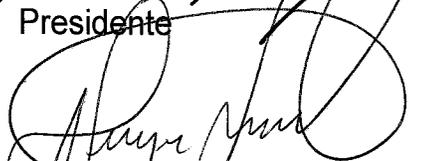
A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto a preliminar de nulidade suscitada pela parte por incompetência do agente autuante, com fundamento no art. 80 da Lei nº 12.670/96 e art. 2º da Lei nº 15.614/2014 - Afastada por unanimidade de votos, considerando que a Câmara entende que o Adicional do ICMS destinado ao FECOP tem natureza tributária de ICMS. 2. Com relação ao pedido de perícia formulado pela parte, com o intuito de verificar se a base de cálculo apontada no Auto de Infração está correta, ou seja, se contém valores do adicional sobre o ICMS ST – Afastada, por unanimidade de votos, sob o entendimento de que o valor cobrado se refere ao adicional de FECOP das operações próprias, conforme especificado na autuação. 3. No mérito, por voto de desempate do Presidente, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao Recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os Conselheiros Alice Gondim Salviano de Macedo, Filipe Pinho da Costa Leitão e Jucileide Maria Silva Nogueira, que acataram o pedido da parte pela improcedência, conforme fundamentos contidos no voto-vista apresentado pela Conselheira Alice Gondim Salviano de Macedo e juntado aos autos. Estiveram presentes para sustentação oral os representantes legais da Recorrente, Dr. Carlos César Sousa Cintra e Dr. Thiago Mattos.**

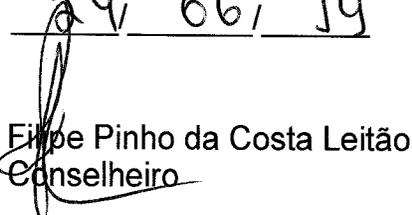
SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 24 de 06 de 2019.


Francisco José de Oliveira Silva
Presidente


Ubiratan Ferreira de Andrade
Procurador do Estado

24/06/19


Henrique José Leal Jereissati
Conselheiro


Filipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro


Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira


Jucileide Maria Silva Nogueira,
Conselheiro


Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro


Alice Gondim Salviano de Macedo
Conselheiro