



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 024 / 2023**

8ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 24 de fevereiro de 2023

PROCESSO DE RECURSO Nº: **1/0543/2021 A.I. Nº: 1/202102138**

RECORRENTE: **DIAGEO BRASIL LTDA.**

RECORRIDO: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

RELATOR CONS.: **JOSÉ AUGUSTO TEIXEIRA**

**EMENTA:** ICMS/FECOP - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL DO ICMS DO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA/FECOP. 1. Constatado que a empresa autuada não recolheu o adicional FECOP ICMS ST referente aos vasilhames. 2. **Nulidade da decisão singular** em razão da ausência de fundamentação e falta de apreciação dos fundamentos apresentados na impugnação, **afastada**, pois o julgador singular apreciou os argumentos da impugnação que são imprescindíveis para o deslinde da questão objeto do presente auto de infração, emitindo juízo de valor e motivando o seu convencimento ao abrigo das normas legais vigentes, tendo sido observado o devido processo legal, sem violação da garantia de ampla defesa e contraditório. 3. **Nulidade do auto de infração** por vício de motivação e descumprimento dos preceitos constantes no art. 142 do CTN, **afastado**, considerando que o auto de infração está claro quanto à infração denunciada, à metodologia adotada para a identificação da infração, a base de cálculo, o montante do tributo devido e a penalidade aplicada. 4. **Quanto ao argumento e caráter confiscatório** da multa aplicada, **afastado**, de acordo com a Súmula 11 do Conat combinado com o art. 62 da Lei nº 18.185/22. 5. **Quanto à alteração da penalidade** para a prevista no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96, afastada por unanimidade de votos, considerando que não houve nenhum lançamento dos impostos dos vasilhames. 6. **No Mérito**, a 3ª Câmara resolve,



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, mantendo a decisão proferida em instância singular de **PROCEDÊNCIA** da acusação, aplicando a penalidade capitulada no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/2003. Decisão amparada nos artigos 73, 74, 874 e 877, do Decreto nº 24.569/1997 combinado com os Artigos nº 1º, 2º e 5º do Decreto nº 27.317/2003; Decretos nº 29.560/2008 e nº 31.346/2013, nos termos do voto do conselheiro relator, em consonância com a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS/FECOP - FALTA DE RECOLHIMENTO – FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA/FECOP - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

**RELATÓRIO:**

A peça inaugural do processo estampa como acusação: " FALTA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL DO ICMS DESTINADO AO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE A POBREZA-FECOP.

EMPRESA DEIXOU DE INCLUIR AS OPERACOES COM VASILHAMES NA FORMACAO DA BASE DE CÁLCULO PARA DETERMINACAO DO VALOR DO (CMS DEVIDO POR SUBSTITUICAO TRIBUTÁRIA, DEIXANDO CONSEQUENTEMENTE DE DEBITAR E RECOLHER O IMPOSTO REFERENTE AO ADICIONAL DO ICMS FECOP, EXERCÍCIO DE 2016, TUDO DEMONSTRADO EM ARQUIVOS E DETALHADO NA INFORM. COMPLEMENTAR."



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

O agente fiscal lança o ICMS FECOP no valor de R\$915.479,45 e a multa no mesmo valor de R\$915.479,45, em seguida aponta como dispositivo infringido: Artigo nº 1º, 2º e 5º do Decreto nº 27.317/2003; Decretos nº 29.560/2008 e nº 31.346/2013, e sugere como Penalidade: 123, inciso I, alínea "c", da Lei nº 12670/1996, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Dentre outras informações contidas na informação complementar, reproduziremos abaixo a observação, vejamos:

“(…)

“Após análise dos registros fiscais de operações de entrada, saídas e da apuração do ICMS, disponibilizados eletronicamente pelo contribuinte através do Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital — SPED, constatamos que o mesmo deixou de incluir as operações com vasilhames na formação da base de cálculo para determinação do valor do ICMS devido por substituição tributária, conforme regulamentação contida nos Decretos nºs 29.560/2008 e 31.346/2013, deixando, conseqüentemente, de se debitar e de recolher o imposto devido, no valor de R\$ 915.479,45 (Novecentos e quinze mil e quatrocentos e setenta e nove reais e quarenta e cinco centavos), referente ao adicional do ICMS destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECOP), no período de janeiro a dezembro de 2017, conforme planilhas e arquivos anexos, que comprovam a ocorrência da infração que passaremos a demonstrar.”

Inconformada com a autuação a empresa impugna tempestivamente o auto de infração.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

A julgadora monocrática decide pela procedência da autuação, conforme ementa:

**“Ementa:** ICMS FECOP — Falta de Recolhimento. Infração referente ao exercício de 2017. Auto de Infração julgado PROCEDENTE. Decisão amparada nos artigos 73, 74, 874 e 877, do Decreto no 24.569/1997. Penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea "c", da Lei nº 12.670/1996 (alterado pela Lei nº 13.418/2003). Defesa tempestiva.”

Inconformada com a autuação a empresa apresenta tempestivamente o Recurso Ordinário, com os seguintes argumentos e solicitações,

- Que é nula a decisão recorrida, pois os fundamentos contidos não possuem qualquer cunho legal;
- Que a decisão recorrida argumenta que o trabalho fiscal deveria ser acatado em sua totalidade, porquanto a mudança do modelo - supostamente - tradicional de comercialização de produtos, para um modelo sustentável mediante reutilização de vasilhames, dependeria de uma readaptação das relações comerciais;
- Que a decisão está fazendo alusão ao argumento da Recorrente, indicada no tópico de contextualização da Impugnação, acerca das suas iniciativas sustentáveis e ao fato de fazer parte da campanha Glass is Good, considerada como uma das maiores campanhas do Brasil nesse sentido, consoante noticiado por diversos portais relacionados à logística e supply chain;
- Que se a afirmação não tem relevância para o deslinde, também não se presta a fundamentar a incidência do ICMS e, conseqüentemente, do adicional ao ICMS destinado ao FECOP, nas operações autuadas com retornáveis, o que justificaria a manutenção da autuação de que ora se trata;



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

- A presente acusação fiscal foi baseada no entendimento da D. Fiscalização de que a Recorrente teria deixado de recolher parte do ICMS devido em decorrência da substituição tributária (e, conseqüentemente, do FECOP), já que não teria incluído na base de cálculo do referido imposto o valor das operações com vasilhames. Para embasar tal alegação, a Fiscalização simplesmente desconsiderou a natureza jurídica do contrato de comodato firmado pela Recorrente e, conseqüentemente, afastou a isenção prevista no art. 6º, do Decreto nº 24.569/97 para esse tipo de operação;
- Ao contrário do que quer fazer crer a decisão recorrida, não é objeto de questionamento se a utilização de vasilhames retornáveis é mais usual na comercialização do produto em análise, do que em recipientes de plásticos ou metálicos, ou vice-versa;
- É certo que pelo princípio da livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170, caput, da CF/88), a Recorrente tem o direito constitucional de estruturar as suas operações (formação, fluxo e disposição dos bens), atuando com liberdade na escolha da atividade econômica e também dos meios que serão utilizados pela empresa, indústria ou comércio para atingir suas metas;
- A grande discussão proposta pela D. Fiscalização, a fim de autuar a Recorrente, foi no sentido de que (i) o vasilhame de vidro não poderia ser considerado de forma dissociada do produto comercializado ("aguardente de cana-de-açúcar" - Cachaça Ypióca) de modo que o preço pago pelo consumidor final englobaria o somatório de todos os custos incorridos no processo mercantil, inclusive de embalagem, transporte, margem de lucro e outros e (ii) não teria sido comprovado o retorno dos vasilhames. Em outras palavras, a D. Fiscalização não questionou o modelo comercial utilizado pela Recorrente, porquanto, como visto acima, em razão do princípio constitucional da livre iniciativa, sequer poderia intervir nesse ponto;



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

- Não é possível a r. decisão recorrida afirmar que o modelo de comercialização adotado pela Recorrente, qual seja, venda do 'aguardente de cana-de-açúcar' mediante a reutilização de vasilhames de vidro, não seria uma prática usual em relação ao produto em referência, quando nem a D. Fiscalização fez esse apontamento, tendo apenas sustentando no Relatório Circunstanciado que não se estaria diante de uma operação de comodato e que os vasilhames deveriam ser considerados como embalagem do tipo “acondicionamento de apresentação”;
- A fundamentação da r. decisão recorrida não possui qualquer embasamento: (i) seja porque o produto vendido pela Recorrente não é comercializado usualmente - em larga escala - acondicionado em recipientes de plástico ou alumínio, sendo certo que diversas empresas comerciantes de destilados utilizam garrafas de vidro, assim como o fez/faz a Recorrente, (ii) seja porque não há qualquer comprovação, estudo, laudo, referência, prova de tais alegações II , não podendo ser considerado como fundamento decisivo para manutenção da autuação ora em discussão;
- É importante que se diga que o que importa para o presente caso, não é o modelo de comercialização predominante no mercado de destilados, mas a existência de Contrato de Comodato, firmado entre a Recorrente e a empresa Ypióca Industrial de Bebida SIA, em razão do pacto comercial entre as referidas empresas de aquisição de cachaça Ypióca ("Produto") e as consequências tributárias de tal operação;
- Nas operações de remessa e devolução de vasilhames retornáveis sob o regime de comodato não há incidência do ICMS, uma vez que não há ocorrência de operação tributável, tal como prevê o art. 4º, inciso VIII, do RICMS/CE;
- Esses fatos não foram apreciados pela D. Fiscalização - tampouco pelo I. Julgador ao proferir a r. decisão recorrida -, que, como visto, ignorou por



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

completo a operação de comodato com a empresa Ypióca. Sendo certo que tal omissão resultou na indevida manutenção da exigência do ICMS-ST no presente caso;

- Cabia ao Julgador de primeira instância a análise das provas e documentos apresentados pela Recorrente relativos às operações autuadas - o que, conforme será evidenciado a seguir, com a devida vênia, não foi realizado -, que comprovam (i) o retorno dos vasilhames ao remetente e (ii) evidenciam que os valores relativos aos vasilhames não são repassados aos clientes da Recorrente, já que não se trata de uma operação de cunho mercantil. Contudo, além de não ter procedido dessa forma, a r. decisão recorrida ainda traz elemento que em nada se relaciona com o presente auto;
- O que se constata é a total precariedade da r. decisão singular, que, além de deixar de apreciar fatos e provas acostados aos presentes autos, ainda contém fundamentação frágil e insuficiente para manter a presente acusação fiscal, devendo ser anulada por esse E. CRT;
- Da ausência de análise do conjunto probatório acostado pela Recorrente. A Recorrente acostou aos autos presentes, um vasto conjunto probatório a fim de evidenciar, cabalmente, que se está diante de operações que não se sujeitam ao recolhimento do ICMS: (i) seja em razão da própria não incidência do imposto (relativa à operação de comodato, que não possui cunho mercantil e tampouco ocorre a transferência da titularidade do bem), (ii) seja em decorrência da própria aplicação da isenção do ICMS, porquanto cumpridos os requisitos legais (o valor do vasilhame não está embutido no preço do produto ou é cobrado do seu destinatário e os vasilhames retornam ao seu proprietário - Ypióca);
- Assim como fez a D. Fiscalização, a r. decisão da I. Célula de Julgamento ("CEJUL") de 1ª Instância também deixou de apreciar os documentos e



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

fundamentos apresentados pela Recorrente, quando do processo fiscalizatório e com a Impugnação, não tendo feito qualquer referência quanto a essa documentação, o que era imprescindível para justificar a própria manutenção da exigência;

- A CEJUL faz uma análise totalmente superficial do conjunto probatório acostado pela Recorrente. Isso porque, ao contrário do quanto indicado na r. decisão recorrida, a Recorrente demonstrou de forma inconteste que os valores relativos aos vasilhames não foram/são repassados aos seus clientes, já que não se trata de uma operação de cunho mercantil, sendo que as embalagens retornam para a empresa, justamente pela existência de Contrato de Comodato;
- Houve a comprovação do retorno dos vasilhames, a Recorrente ressalta que apresentou em sua Impugnação, exemplo completo de uma das operações atuadas (todas as etapas da cadeia de comercialização);
- A Recorrente demonstrou que os vasilhames retornáveis, preenchidos com a aguardente de cana-de-açúcar (produto comercializado), são entregues pela Ypióca à Recorrente, acobertados pelas Notas Fiscais de venda do líquido (CFOP 5101). Confira-se, a título exemplificativo, a NF nº 102.421, acostada aos presentes autos (fls. 148/149);
- Devidamente demonstrado em sua Impugnação, após a devolução dos vasilhames realizada pela empresa Donizete Distribuidora, a Recorrente devolveu à Ypióca o saldo de vasilhames retornáveis recebidos em razão do Contrato de Comodato e, para tanto, emitiu devidamente as Notas Fiscais de Retorno/Saída nas quais fez constar referência às respectivas Notas Fiscais de Entrada (emitidas pela Ypióca por ocasião da remessa em comodato);
- A mesma situação se verifica em relação à alegação da r. decisão recorrida de que caberia à Recorrente fazer a prova de que não teria sido cobrado do





**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

destinatário o valor do vasilhame ou a sua inclusão no preço do produto. A Recorrente demonstrou nos autos que nenhum valor é cobrado do destinatário a título de vasilhame, considerando que ele não é comercializado com a aguardente, sendo de propriedade da Ypióca. Para tanto, a Recorrente acostou aos autos o contrato de comodato firmado com a Ypióca - e ignorado pela fiscalização e pela própria r. decisão recorrida -, o qual é suficiente para comprovar que não há a transferência de propriedade dos vasilhames para a Recorrente, tratando-se de mero "empréstimo" para acondicionamento da aguardente de cana-de-açúcar, não existe qualquer pagamento de preço em relação aos vasilhames. A Recorrente não incorre em qualquer custo em relação a essa remessa das garrafas retornáveis da Ypióca, já que não se está diante de uma operação de compra e venda;

- Considerando as características que envolvem o contrato de comodato, não há que se falar na inclusão do valor do vasilhame no preço do produto que é comercializado pela Recorrente aos seus clientes, qual seja, a cachaça Ypióca. Não é devido o ICMS na operação ou o FECOP;
- Ausência de análise de fundamentos suscitados pela Recorrente. A decisão recorrida também merece críticas por ter deixado de analisar fundamentos suscitados pela Recorrente em sua Impugnação. Precariedade do trabalho fiscal, nulidade do lançamento e inversão do ônus da prova;
- A Recorrente demonstrou em sua Impugnação que a D. Autoridade Fiscal se omitiu em relação a fatos e fundamentos relevantes apresentados no decorrer do processo de fiscalização (como o próprio Contrato de Comodato fornecido em Resposta a Fiscalização), que demonstram a efetiva operação de comodato que é realizada, a qual não está sujeita à incidência do ICMS, nos termos do art. 4º inciso VIII, da Lei nº 12.670/96 e do art. 4º, VIII, do RICMS/CE;



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

- A Recorrente evidenciou que foram suscitados pela D. Fiscalização fundamentos que não têm aplicação no presente caso (como os requisitos contidos no RIPI para fins de incidência de IPI);
- A precariedade da fiscalização também é verificada com relação ao preenchimento dos requisitos legais no que tange à própria isenção (art. 60, incisos I e II, do RICMS/CE), considerando que a D. Fiscalização não demonstrou que o valor da operação com o vasilhame estaria embutido no preço ou sendo cobrado do destinatário. Da mesma forma, também não demonstrou em que medida que os documentos apresentados não seriam suficientes para comprovar o retorno dos vasilhames ao remetente;
- A Fiscalização desconsiderou a natureza jurídica do contrato de comodato firmado pela Recorrente e afasta a isenção prevista no art. 6º, do Decreto nº 24.569/97 para esse tipo de operação;
- Restou demonstrado pela Recorrente que o Auto de Infração originário foi baseado em premissas, com a devida vênia, completamente equivocadas, porquanto deixou a D. Fiscalização de realizar a devida análise dos fundamentos e documentos, em especial, o Contrato de Comodato envolvido nas operações autuadas, apresentados pela Recorrente;
- A Recorrente evidenciou, conforme será ratificado nos tópicos a seguir, que (i) a autuação foi embasada em premissas equivocadas; (ii) a desconsideração do Contrato de Comodato não se justifica, sob nenhuma hipótese; (iii) impertinência da legislação do IPI no presente caso e a impossibilidade de aplicação de analogia para fins de não incidência/isenção; e (iv) ausência de fundamentação suficiente no que tange ao suposto não cumprimento dos requisitos pela Recorrente para fins de isenção do ICMS-ST;
- A decisão recorrida baseia esse entendimento apenas no fato de a D. Fiscalização supostamente ter evidenciado a ocorrência da infração tributária,



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

o que não é suficiente para afastar a violação ao art. 142, do CTN, já que como visto anteriormente, repise-se, o auto de infração foi lavrado com base em presunções e sem nenhuma prova da materialidade da acusação, bem como a documentação acostada aos presentes autos;

- Diante das omissões e das premissas equivocadas que viciam a r. decisão recorrida, resta evidenciada, portanto, a necessidade de sua anulação por essa E. Câmara Julgadora, em atenção à máxima do controle de legalidade de atos administrativos que norteia o processo administrativo fiscal;
- Nulidade da r. decisão ora recorrida, que não analisou minimamente o conjunto probatório juntado e fundamentos suscitados pela Recorrente aos autos, perpetuando a precariedade do auto de infração combatido, em clara violação aos preceitos dos artigos 142, do CTN, e às disposições do Decreto nº 32.885, de 21/11/2018;
- Caso não se entenda pela nulidade da r. decisão recorrida, o que se admite apenas a título de argumentação, a Recorrente passa a discorrer nos próximos tópicos do presente Recurso Ordinário acerca da necessidade de sua reforma integral, (i) seja em razão da própria nulidade do lançamento, que não preencheu os requisitos previstos no art. 142, do CTN, (ii) seja em razão da própria necessidade de cancelamento do lançamento quanto ao mérito da discussão, já que não há dúvidas quanto à inexigibilidade do ICMS e do respectivo adicional ao FECOP no presente caso;
- Nulidade do auto de infração - precariedade da acusação fiscal – ausência do preenchimento dos requisitos do art. 142 do CTN;
- A Recorrente apresentou à D. Fiscalização o "Instrumento Particular de Contrato de Comodato e Outras Avenças", firmado entre a Recorrente ("Comodatária") e a Ypióca Industrial de Bebidas ("Comodante"), que prevê a entrega em garrafas de vidro do tipo "ginguala" de 1.005ml;



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

- A Recorrente comprovou que se está diante de operações que não se sujeitam ao recolhimento do ICMS: (i) seja em razão da própria não incidência do imposto (relativa à operação de comodato, que não possui cunho mercantil e tampouco ocorre a transferência da titularidade do bem), (ii) seja em decorrência da própria aplicação da isenção do ICMS, porquanto cumpridos os requisitos legais (o valor do vasilhame não está embutido no preço do produto ou é cobrado do seu destinatário e os vasilhames retornam ao seu proprietário - Ypióca);
- Da desconsideração injustificada do "Instrumento Particular de Contrato de Comodato e Outras Avenças", firmado entre a Recorrente e a Ypióca Industrial de Bebidas (iii) Da impertinência da legislação do IPI no presente caso e a impossibilidade de aplicação de analogia para fins de não incidência/isenção;
- Não é admissível que a D. Fiscalização se valha, para fins de imputação de exigência fiscal, de argumentos genéricos, sem a devida comprovação de que esses requisitos não foram atendidos pela Recorrente;
- Por força do quanto dispõe o art. 142, do CTN, a D. Fiscalização deveria ter indicado de forma clara e objetiva quais elementos teriam sido considerados para que se chegasse à conclusão de que o valor dos vasilhames estaria embutido no preço do produto comercializado ou que estaria sendo cobrado do destinatário, bem como que os vasilhames não retornariam ao remetente;
- A Recorrente demonstrará que a exigência fiscal ora combatida já não deve prevalecer, considerando que se está diante de hipótese de não incidência do ICMS, prevista expressamente nos arts. 4º, inciso VIII, da Lei no 12.670/96 e do RICMS/CE e, conseqüentemente, da inexigibilidade do adicional do imposto destinado ao FECOP. Mais especificamente, a Recorrente demonstrará que as operações de remessa de vasilhames não estão sujeitas à incidência do ICMS por se tratar de operação de comodato, a qual, por sua própria natureza, não é



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

revestida de cunho mercantil ou resulta na transferência da titularidade da mercadoria;

- Considerando que o adicional destinado ao FECOP corresponde a um acréscimo na alíquota do ICMS, a Recorrente demonstrará na presente defesa que a improcedência da acusação fiscal em discussão se dá justamente por não ser devido o recolhimento de nenhum valor de ICMS no presente caso, considerando as peculiaridades da situação fática em discussão, de operações de remessa de vasilhames;
- É importante que se destaque que os vasilhames em questão são as garrafas para envasamento da cachaça aguardente produzida pela Ypióca Industrial de Bebida S/A. Com efeito, em que pese, aparentemente, se tratar de uma embalagem "normal", as garrafas em questão têm uma espécie de alto-relevo (litografadas);
- Além da questão da sustentabilidade, a realização de operações com garrafas retornáveis ainda é uma prática que contribui, sobretudo, para evitar a fraude na comercialização de produtos revendidos pela Recorrente;
- Fica evidenciada a importância das operações com garrafas retornáveis, tanto pela questão ambiental, quanto pela comercial, com a finalidade de preservação comercial do produto da Ypióca, com o objetivo de garantir que os consumidores realizem a aquisição de bebidas originais;
- É importante que se destaque, desde já, que os vasilhames em questão são de propriedade exclusiva da Ypioca, não havendo qualquer transferência jurídica para a Recorrente justamente por se tratar, repita-se, de uma operação de comodato, ou seja, os vasilhames são remetidos em comodato à Recorrente, e, após a comercialização das bebidas, os vasilhames retornam à Ypióca, por força das disposições contidas no Contrato acima mencionado;



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

- Da não incidência do ICMS em operações de comodato e do adicional do ICMS destinado ao FECOP. Das operações de comodato: ausência de preenchimento dos elementos da materialidade do ICMS – Inexigibilidade do adicional do ICMS destinado ao FECOP. Não incidência de ICMS nas operações de comodato – improcedência da presente autuação referente ao adicional de ICMS destinado ao FECOP;
- Da isenção do – cumprimento dos requisitos do artigo 6º do RICMS/CE;
- A Recorrente promoveu a remessa e retorno dos vasilhames de titularidade da Ypióca para as empresas adquirentes dos seus produtos, com a única e exclusiva finalidade de armazenamento do produto, não havendo qualquer interesse em (i) obter lucro com a remessa dos vasilhames, uma vez que não se está diante de uma operação mercantil; e (ii) transmitir a propriedade dos vasilhames para os distribuidores/clientes da Recorrente, já que, como visto, esses produtos são de propriedade da Ypióca, e a ela devem retornar, por força do Contrato de Comodato;
- Da inaplicabilidade da multa aplicada e excesso na constituição do crédito tributário – confiscatoriedade da multa aplicada;
- Ainda que se entenda pela exigência do ICMS (e do seu respectivo adicional, destinado ao FECOP) nas operações ora autuadas, é patente a alteração da multa fixada pela prevista no art. 123, I, 'd', da Lei nº 12.670/96.
- Por fim requer, provimento do presente Recurso Ordinário, a fim de que seja reconhecida a nulidade da r. decisão recorrida.
- Subsidiariamente, caso assim não se entenda, reformada a r. decisão afim de que seja reconhecida a improcedência do lançamento, com o consequente cancelamento do auto de infração em questão, por qualquer um dos fundamentos apresentados no presente Recurso Ordinário (tópicos "IV", "V", "VI" acima). Caso assim não se entenda, o que se admite apenas por hipótese, a



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Recorrente requer sejam acolhidos os demais argumentos a relativamente ao excesso da cobrança, de modo que seja integralmente afastada a penalidade imposta, nos termos do art. 123, inciso "I", alínea "c" da Lei nº 12.670/96, ou, minimamente, reduzida, por qualquer das razões expostas no Item "VII" acima.

A Célula de Assessoria Processual Tributária em seu Parecer se manifesta pela manutenção da decisão do Julgador Monocrático de PROCEDENCIA.

E, opina pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento a fim de que seja mantida a decisão proferida na instância singular de PROCEDENCIA.

Eis, o relatório.

**VOTO:**

Trata a acusação de falta de recolhimento do adicional do ICMS destinado ao FECOP, em virtude de a empresa em epígrafe deixar de incluir operações com vasilhames na formação da base de cálculo para determinação do valor do ICMS – Substituição Tributária, por conseguinte, deixando de se debitar e de recolher o imposto referente ao adicional FECOP em 2017, sendo julgado procedente pelo julgador singular. Constatamos que o Recurso Ordinário satisfaz as condições legais de admissibilidade, portanto o analisaremos a seguir:



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**NULIDADE DA DECISÃO SINGULAR**

Quanto à alegação de nulidade da decisão singular, entendo que houve o enfrentamento dos argumentos necessários, motivando sua decisão, além de que por ocasião da 45ª Sessão Ordinária ocorrida em 21/11/2022, a 3ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, afastou por unanimidade a nulidade suscitada, vejamos parte da decisão:

**“Quanto a preliminar de nulidade da decisão singular em razão da ausência de fundamentação e falta de apreciação dos fundamentos apresentados na impugnação, afastada por unanimidade de votos, por ocasião da 45ª Sessão Ordinária ocorrida em 21/11/2022, nos seguintes termos: “considerando que o julgador singular apreciou os argumentos da impugnação que são imprescindíveis para o deslinde da questão objeto do presente auto de infração, emitindo juízo de valor e motivando o seu convencimento ao abrigo das normas legais vigentes, tendo sido observado o devido processo legal, sem violação da garantia de ampla defesa e contraditório”**

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Quanto ao argumento de nulidade do lançamento por vício de motivação e descumprimentos dos preceitos constantes no artigo 142 do CTN, entendo por afastar, pois o auto de infração vem com todos os elementos necessários, tanto motivados como demonstrado a metodologia adotada para a identificação da infração, a base de cálculo, o montante do tributo devido e a penalidade aplicada, além de que por ocasião da 45ª Sessão Ordinária ocorrida em 21/11/2022, a 3ª Câmara do Conselho de





**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Recursos Tributários, afastou por unanimidade a nulidade suscitada, vejamos parte da decisão:

**“2. quanto ao argumento de nulidade do lançamento por vício de motivação e descumprimento dos preceitos constantes no art. 142 do CTN, afastado por unanimidade de votos, considerando que o auto de infração está claro quanto à infração denunciada, à metodologia adotada para a identificação da infração, a base de cálculo, o montante do tributo devido e a penalidade aplicada. Ressalte-se ainda que foram anexados aos autos elementos de prova suficientes para a análise e comprovação da infração apontada na peça inicial. Ademais, o contribuinte se defendeu de todos os fatos desde o início, exercendo seu direito de defesa, acatando os fatos que serviram de fundamento para a acusação, inexistindo, desta feita, a hipótese de nulidade ora apreciada.”**

#### **DO CARATER CONFISCATÓRIO DA MULTA**

Quanto ao argumento que a multa é desproporcional e não razoável, entendo que não cabe a este conselho afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, em conformidade com o § 2º do artigo 48 da Lei 15.614/2014 e Súmula 11 do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará, vejamos:

**“Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art.121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.**

**§ 2º Não se inclui na competência de a autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade,**



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, observado:

I – em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;

II – em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;

III – em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art.103-A da Constituição Federal.”

**“SÚMULA 11 – É VEDADO AOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT AFASTAR OU REDUZIR MULTA SUGERIDA EM AUTO DE INFRAÇÃO SOB O FUNDAMENTO DE APRESENTAR NATUREZA CONFISCATÓRIA POR IMPLICAR INDEVIDO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 12.670/96.”**

**DO MÉRITO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ADICIONAL DO ICMS DESTINADO AO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE A POBREZA-FECOP, o qual a empresa apresenta recurso ordinário, o qual passaremos a analisar:

A defesa afirma que se trata de cobrança de garrafas retornáveis entre a DIAGEL e a YPIOCA em um contrato de comodato, acontece que de fato se a DIAGEL devolve as garrafas da bebida quente como levaria ao consumidor final, pois não temos como retornável o vasilhame de bebidas quentes.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

O fato analisado é sobre a base de cálculo do ICMS FECOP que é reduzido do valor do vasilhame como se o preço final não incluísse o valor do vasilhame e para isso usam uma pseudo figura do COMODATO entre a YPIOCA e a DIAGEL.

Mesmo que fosse admitido o comodato como legítimo, a infração da não inclusão na base de cálculo do vasilhame ainda ocorreria, pois o produto (líquido) não chegará na gondolas dos supermercados em toneis para que o consumidor vá com sua garrafa e a encha.

Mesmo que fosse admitido o comodato, não desconfigura o não recolhimento do vasilhame que acompanhou a cachaça até o consumidor final, pois se devolvido o vasilhame da YPIOCA, necessitaria a DIAGEL adquirir o vasilhame novo e adicionar ao valor ao líquido para encontrar a base de cálculo do ICMS FECOP.

A empresa alega que se trata de vasilhame e é isento por força do inciso I do artigo 6º do Decreto nº 24.569/97, vejamos:

“Art. 6º Ficam isentas do ICMS, sem prejuízo de outras hipóteses previstas na legislação tributária estadual, as seguintes operações:

I - saída de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionem, e desde **que devam retornar ao estabelecimento remetente** ou a outro do mesmo titular (Convênios ICM 15/89, ICMS 113/89, 93/90, 88/91 e 10/92 - indeterminado);”

Entretanto, é equívoco pensar que o vasilhame que acondiciona a bebida quente retorna ao estabelecimento remetente, pois o consumidor final não devolve o respectivo vasilhame, no máximo as empresas que vendem bebida quente adquirem



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

garrafas usadas de catadores, ou mesmo de distribuidores para evitar a falsificação de sua marca.

É importante ressaltar que o inciso VIII do artigo 4º combinado com o parágrafo único do mesmo artigo existe a possibilidade de não incidência do ICMS sobre comodato, mas tem uma ressalva contida no parágrafo único, ou seja, que o bem móvel seja infungível, entretanto o vasilhame é um bem fungível, portanto, incidente o ICMS FECOP, vejamos:

Decreto nº 24.569/97

Art. 4º O ICMS não incide sobre:

VIII - operações resultantes de comodato, locação ou arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário, observado o disposto no artigo 662;

Parágrafo único

Para os efeitos do inciso VIII deste artigo, entende-se por:

I - comodato: a operação de empréstimo a título gratuito de bens móveis infungíveis, a qual se perfaz com a simples tradição do objeto, mediante contrato escrito;

E, por fim, entendo que é devido o adicional do ICMS destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza-FECOP, além de que de acordo com o artigo 123 do CTN as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, vejamos:

CTN

“Art. 123.. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos,



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

**DA PENALIDADE**

Quanto à solicitação da mudança da infração para a contida no 123, inciso I, alínea "d", da Lei nº 12670/1996, alterado pela Lei nº 13.418/2003, entendo que a empresa em relação aos vasilhames objeto da autuação não lançou nenhum dos impostos devidos, razão de mantermos a penalidade contida da autuação, ou seja, artigo nº 123, inciso I, alínea "c", da Lei nº 12670/1996, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Isto posto, VOTO no sentido de:

Que se conheça do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento, mantendo a decisão proferida na instância singular de **PROCEDÊNCIA** da autuação, aplicando a penalidade do artigo 123, inciso I, alínea "c", da Lei nº 12670/1996, alterado pela Lei nº 13.418/2003. de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

<b>MÊS/ANO</b>	<b>ICMS</b>	<b>MULTA</b>	<b>TOTAL</b>
01 2017	265.513,60	265513,6	<b>531.027,20</b>
02 2017	39.846,15	39846,15	<b>79.692,30</b>
03 2017	69.845,97	69845,97	<b>139.691,94</b>
04 2017	44.196,45	44196,45	<b>88.392,90</b>
05 2017	93.659,33	93659,33	<b>187.318,66</b>
06 2017	50.480,70	50480,7	<b>100.961,40</b>
07 2017	40.456,38	40456,38	<b>80.912,76</b>



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

08 2017	67.112,93	67112,93	<b>134.225,86</b>
09 2017	70.397,02	70397,02	<b>140.794,04</b>
10 2017	43.705,93	43705,93	<b>87.411,86</b>
11 2017	69.155,96	69155,96	<b>138.311,92</b>
12 2017	61.109,03	61109,03	<b>122.218,06</b>
<b>TOTAL</b>	<b>915.479,45</b>	<b>915.479,45</b>	<b>1.830.958,90</b>

É o voto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **Recorrente: DIAGEO BRASIL LTDA e RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**

**Decisão:** A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e em referência às questões suscitadas pela recorrente, deliberar nos seguintes termos: A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e em referência às questões suscitadas pela recorrente, deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto a preliminar de nulidade da decisão singular em razão da ausência de fundamentação e falta de apreciação dos fundamentos apresentados na impugnação**, afastada por unanimidade de votos, por ocasião da 45ª Sessão Ordinária ocorrida em 21/11/2022, nos seguintes termos: “considerando que o julgador singular apreciou os argumentos da impugnação que são imprescindíveis para o deslinde da questão objeto do presente auto de infração, emitindo juízo de valor e motivando o seu convencimento ao abrigo das normas legais vigentes, tendo sido observado o devido processo legal, sem violação da garantia de ampla defesa e contraditório”. **2. quanto ao argumento de nulidade do lançamento por vício de motivação e descumprimento dos preceitos constantes no art. 142 do CTN**, afastado por unanimidade de votos, considerando que o auto de infração está claro quanto à infração denunciada, à metodologia adotada para a identificação da infração, a base de cálculo, o montante do tributo devido e a penalidade aplicada.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Ressalte-se ainda que foram anexados aos autos elementos de prova suficientes para a análise e comprovação da infração apontada na peça inicial. Ademais, o contribuinte se defendeu de todos os fatos desde o início, exercendo seu direito de defesa, acatando os fatos que serviram de fundamento para a acusação, inexistindo, desta feita, a hipótese de nulidade ora apreciada. **3. quanto ao argumento e caráter confiscatório da multa aplicada**, afastado por unanimidade de votos, com esteio na Súmula 11 do Conat, considerando que não compete aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de norma sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme previsto no art. 62 da Lei nº 18.185/22. **4. quanto à solicitação da recorrente de alteração da penalidade** para a prevista no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96, afastada por unanimidade de votos, considerando que as operações e o imposto devido **não estavam regularmente registrados na EFD do contribuinte**. **5. No mérito, considerando** que a empresa deixou de incluir as operações com vasilhames na formação da base de cálculo para determinação do valor do ICMS devido, o que não é permitido legalmente, visto que o vasilhame, no caso de bebidas quentes, compõe o valor final do produto; **considerando** que o benefício da isenção previsto no art. 6º do RICMS não se aplica ao presente caso, pois não restaram atendidos todos os requisitos necessários à fruição do benefício supra; **considerando** que o contrato de comodato celebrado entre particulares não podem ser opostos à Fazenda Pública, conforme prescreve o art. 123 do CTN, logo, não tem o condão de validar as operações efetuadas pela empresa para fins de segregação dos vasilhames em relação ao produto final vendido ao consumidor; considerando ter restado comprovado que os vasilhames não são produtos retornáveis, logo, não podem ser desvinculados da composição do preço final de venda do produto ao consumidor, a 3ª Câmara resolve, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, mantendo a decisão proferida em instância singular de **PROCEDÊNCIA** da acusação, aplicando a penalidade capitulada no art. 123,



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

I, “c” da Lei nº 12.670/96. Decisão nos termos do voto do conselheiro relator, em consonância com a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado.

Sala das Sessões da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em 7 de março de 2023.

<p><b>José Augusto Teixeira</b> <b>CONSELHEIRO</b></p>	<p><i>Antônia Helena Teixeira Gomes</i> <b>PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA</b></p>
--	--