



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 609 /2013

87ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 16.05.2013

PROCESSO Nº 1/3874/2008 – AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/200808820

RECORRENTE: NOVODISC MÍDIA DIGITAL DA AMAZÔNIA LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTES: RONALDO LIMA MACEDO

RELATOR: CONS. ABÍLIO FRANCISCO DE LIMA

**EMENTA: ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO.** 1 – O substituto tributário efetuou a retenção do ICMS ST em operações interestaduais com DVD's gravados, sem observar como base de cálculo o preço praticado pelo distribuidor/atacadista. 2 – Infringência aos artigos 73, 74 e 490, §4º do Decreto nº 24.569/97. 3 – Imposta a penalidade tipificada no Art. 123, I, "c", da Lei nº. 12.670/96, alterado pela Lei nº. 13.418/03. 4 – Recurso Voluntário conhecido e não-provido, para confirmar a decisão exarada na Instância Singular, pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal. 5 – Decisão por unanimidade de votos e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

## 01 – RELATÓRIO

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme narrativa que se transcreve a seguir:

*"FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. A EMPRESA AUTUADA AO EMITIR AS NOTAS FISCAIS*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

21949 E 21953 NÃO ATENDEU AO QUE DETERMINA O PROTOCOLO ICM 15/85, CLÁUSULA QUARTA, POIS A BASE DE CALCULO PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO DEVE SER O PREÇO PRATICADO PELO ESTABELECIMENTO ATACADISTA/DISTRIBUIDOR E NÃO O PREÇO DE CUSTO\_(VIDE INF. COMPLEMENTAR).”

Nas Informações Complementares o agente do Fisco explica que a autuada não pratica vendas diretamente com o comercio varejista. Portanto, na determinação da base de cálculo do ICMS em substituição tributária, a mesma deveria observar o que determina a Cláusula Quarta, Parágrafo 1º do Protocolo ICM nº 15/85, ou seja, utilizar como parâmetro o preço praticado pelo estabelecimento atacadista ou distribuidor, a esse preço acrescentar o frete e demais despesas debitadas ao destinatário e sobre o montante aplicar um percentual de 40%. Entretanto o que a autuada fez foi o seguinte: sobre o preço de custo (apenas da mídia usada para gravar os filmes), agregou o IPI e sobre esta soma agregou o percentual de 25%, o que resultou numa retenção a menor do ICMS devido ao Estado do Ceará.

O agente fiscal informa, a título de exemplo, que um filme que custa aproximadamente R\$ 34,00 (trinta e quatro reais), está sendo tributado por apenas R\$ 2,46 (dois reais e quarenta e seis centavos).

Esclarece, por fim, que para fins de base de calculo do AI foi utilizado o preço do DVD conseguido no site da destinatária (<http://www.nordestedistribuidora.com.br/>) no dia 05/07/2008.

Foi apontada infringência aos artigos 73 e 74 do decreto 24.569/97, c/c artigo 489, parágrafo quarto e Protocolo ICM 15/85, cláusula quarta. Imposta a penalidade prevista no Art. 123, I, “c”, da Lei nº. 12.670/96, modificado pela Lei nº. 13.418/03.

A autuação resultou no lançamento do seguinte crédito tributário.

Demonstrativo do Crédito (R\$)	
ICMS	67.548,22
Multa	67.548,22
<b>TOTAL</b>	<b>135.096,44</b>



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

Na impugnação a empresa autuada alega que não se aplica ao caso o Protocolo ICM 15/85, mas o Protocolo ICM 19/85, que trata de substituição tributária nas operações com disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem. Assegura que as operações foram realizadas de acordo com o Protocolo ICM 19/85 e, que, o imposto foi corretamente calculado, conforme inciso I da Cláusula Quarta, cujo percentual de agregação é de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o preço de varejo.

Por outro lado, a impugnante contesta a base de cálculo definida pelo agente fiscal, pois se trata de valor muito superior ao praticado, caracterizando o Auto de Infração verdadeiro confisco, o que é constitucionalmente vedado. E, contrariando informação dada pelo Autuante, noticia que também realiza operações no varejo, conforme notas fiscais que traz anexas.

A Julgadora de 1ª Instância não acatou os argumentos da impugnante, e decidiu PROCEDÊNCIA da acusação fiscal sob o entendimento de que no caso em tela, o valor para efeito de cálculo do ICMS Substituição Tributária devido ao Estado do Ceará há de ser aquele praticado pela destinatária localizada neste Estado, que é atacadista ou distribuidora de seus produtos.

Irresignada com a decisão condenatória de primeira instância, a empresa autuada interpõe recurso voluntário ao Conselho de Recursos Tributários, no qual, basicamente, reproduz os argumentos já expendidos na peça impugnatória, pela improcedência da autuação.

O Parecer da Consultoria Tributária foi no sentido de que se dê conhecimento ao recurso voluntário, para negar-lhe provimento, de modo a confirmar a decisão proferida na Instância Singular. Parecer referendado pelo representante da PGE.

É o relatório. AFL.

---

## 02 – VOTO DO RELATOR

---

Trata-se de recurso voluntário interposto por **NOVODISC MÍDIA DIGITAL DA AMAZÔNIA LTDA** contra decisão condenatória proferida em 1ª Instância.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

O Auto de Infração objeto da presente demanda versa sobre falta de recolhimento do ICMS por substituição tributária em operação interestadual envolvendo DVD's gravados, conforme notas fiscais 21949 e 21953 (fls. 12 e 13 dos autos).

Segundo relata o Agente do Fisco, a empresa em tela, ao emitir as notas fiscais 21949 e 21953, não observou o disposto no §1º da Cláusula Quarta do Protocolo ICM nº 15/85, porquanto não utilizou como base de cálculo da substituição tributária o preço praticado pelo estabelecimento atacadista/distribuidor, como determina o aludido normativo, resultando tal irregularidade em recolhimento a menor do ICMS ST devido ao Estado do Ceará.

A Recorrente, por seu turno, alega a inaplicabilidade do Protocolo ICM nº 15/85 para o caso em tela, vez que somente cabível a incidência do Protocolo ICM nº 19/85. Alega, igualmente, que efetuou corretamente o cálculo do ICMS-ST com arrimo no inciso I da Cláusula Quarta do referido Protocolo ICM nº 19/85.

Após análise detida dos autos ao lume da pertinente legislação tributária, passo então a me manifestar.

Primeiramente, cumpre assinalar que assiste razão à Recorrente quanto ao seu argumento em prol da aplicabilidade das disposições do Protocolo ICM nº 19/85 na hipótese dos presentes autos. Com efeito, é o Protocolo ICM nº 19/85 que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com **"disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som e imagem"**, classificação esta em que estão incluídos os DVD's.

Corroborá esse entendimento o disposto no Item VI do Anexo Único do referido Protocolo, senão vejamos:

VI – OUTROS DISCOS PARA SISTEMAS DE LEITURA  
POR RAIOS "LASER" (Código NCM 8523.40.29).

Com relação ao chamado **"filme cinematográfico"** referido no Protocolo nº 15/85, é preciso esclarecer que se trata apenas da película ou fita destinada à utilização em câmeras de cinema para gravação de imagens em movimento. Eis o porquê de o citado produto estar sujeito ao mesmo tratamento tributário dispensado aos **"filmes fotográficos"** e **"slides"**. Assim, não há que se confundir **"filme cinematográfico"**, tal como aludido no Protocolo nº 15/85, com a obra cinematográfica propriamente dita. Esta, como se sabe, pode vir gravada em



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

diferentes suportes ou mídias, inclusive em DVD's, como no caso dos presentes autos, hipótese em que, indubitavelmente, se sujeitam aos regramentos do Protocolo ICM nº 19/85.

Esse fato, no entanto, em nada modifica o núcleo da presente controvérsia, uma vez que ambos os Protocolos, isto é, o ICM nº 15/85 e o ICM nº 19/85, possuem idênticas disposições relativamente às operações destinadas a contribuintes não-varejistas, as quais, segundo assevera o Agente do Fisco, foram descumpridas pela empresa autuada. Vejamos:

A Cláusula Quarta do Protocolo ICM nº 15/85:

*Cláusula quarta No caso de não haver preço máximo de venda a varejo fixado nos termos da cláusula anterior, o imposto retido pelo contribuinte substituto será calculado da seguinte maneira:*

*I - ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou frete até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao destinatário, será adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de 40% (quarenta por cento);*

*II - aplicar-se-á a alíquota vigente nas operações internas sobre o resultado obtido consoante o inciso anterior;*

*III - do valor encontrado no inciso II será deduzido o imposto devido pela operação do próprio remetente.*

**§ 1º O valor inicial para o cálculo mencionado no inciso I será o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista, quando o estabelecimento industrial não realizar operações diretamente com o comércio varejista. (Destaquei).**

A Cláusula Quarta do Protocolo ICM nº 19/85:

*Cláusula quarta No caso de não haver preço máximo de venda a varejo fixado nos termos da cláusula anterior, o*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

*imposto retido pelo contribuinte substituto será calculado da seguinte maneira:*

*I - ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou frete até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao destinatário, será adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de 25% (vinte e cinco por cento);*

*II - aplicar-se-á a alíquota vigente nas operações internas sobre o resultado obtido consoante o inciso anterior;*

*III - do valor encontrado no inciso II será deduzido o imposto devido pela operação do próprio remetente.*

**§ 1º O valor inicial para o cálculo mencionado no inciso I será o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista, quando o estabelecimento industrial não realizar operações diretamente com o comércio varejista. (Destaquei).**

Tanto é assim, que ao serem incorporadas à legislação tributária estadual, as disposições de ambos os Protocolos foram unificados num só texto normativo sob o título: "Das Operações com Disco Fonográfico, Fita Virgem ou Gravada, Filme Fotográfico Cinematográfico e Slide", nos artigos 489 e 490 do Decreto nº 24.569/97 que se transcreve abaixo, *in verbis*:

*Art. 489. Nas operações de importação, internas e interestaduais com as unidades federadas signatárias dos Protocolos ICM 15/85, 19/85 e ICMS 48/91, 53/91 e 15/94, fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subseqüentes, ou entrada para uso ou consumo do destinatário, com:*

*I - filme fotográfico, cinematográfico e slide;*

*II - disco fonográfico, fita virgem ou gravada*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

*Art. 490. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o preço máximo de venda a varejo constante de tabela fixada pela autoridade competente, acrescido do valor do frete.*

*§ 1º Inexistindo o valor a que se refere o caput deste artigo, a base de cálculo para retenção será o montante do preço praticado pelo contribuinte substituto, incluídos os valores do frete ou carreto, do IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, acrescido da parcela resultante da aplicação sobre este total, dos seguintes percentuais:*

*I - 40% (quarenta por cento) sobre os produtos de que trata o inciso I do artigo anterior;*

*II - 25% (vinte e cinco por cento) sobre os produtos de que trata o inciso II do artigo anterior.*

*§ 2º Na operação de importação a base de cálculo será a definida no inciso III do artigo 435, acrescido do percentual de agregação respectivo a que se refere o parágrafo anterior.*

*§ 3º Nas aquisições não destinadas à comercialização, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido, o preço de aquisição do destinatário.*

***§ 4º Quando o estabelecimento industrial ou importador não realizar operação diretamente com o comércio varejista, o valor inicial para o cálculo mencionado no § 1º será o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista. (Destaquei).***

Da leitura desses dispositivos se extrai que nas hipóteses em que o estabelecimento industrial realiza operação com o comércio varejista, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o preço máximo de venda a varejo ou, na sua falta, o montante do preço praticado pelo substituto, acrescido do IPI e demais despesas debitadas ao destinatário e do percentual de agregação de 40% ou de 25% (a depender do produto). Ao contrário, quando a operação não for realizada com varejista, a base de cálculo será o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista. A aplicação de uma ou outra regra dependerá da



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

operação que se realizar no caso concreto. Na presente hipótese, constatou-se que a destinatária dos produtos tem como atividade econômica principal o "Comércio atacadista de filmes, CDs, DVDs e fitas" (CNAE 4649407), conforme consulta ao Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado do Ceará encartada à fl. 88 dos autos. Logo, aplicável na hipótese o disposto no §1º da Cláusula Quarta do Protocolo ICM nº 19/85, reproduzido no §4º do Art. 490 do Decreto nº 24.569/97.

Prevalente essa regra, conclui-se que houve, de fato, retenção a menor do ICMS ST devido ao Estado do Ceará nas operações acobertadas pelas notas fiscais 21949 e 21953, uma vez que os valores empregados como base de cálculo do referido imposto estão muito aquém dos preços praticados pelo distribuidor/atacadista para os mesmos produtos, segundo pesquisa realizada pelo autuante junto ao próprio destinatário das mercadorias, a empresa Nordeste Distribuidora de fitas de Vídeo e DVDs Ltda. (CGF nº 06.696065-7).

Segue demonstrativo de cálculo da diferença do imposto lançada através do Auto de Infração nº 2008.08820.

NUM_NF	TÍTULO_DVD (FILME)	QTD	PREÇO_UNIT	TOTAL_ITEM	VLR_TOTAL
21953	MULHER COBRA	1.032	34,90	36.016,80	36.016,80
21949	TEMPO DE MASSACRE	1.031	34,90	35.981,90	376.517,00
	ALVO INVISÍVEL	3.077	99,00	304.623,00	
	AMOR E BALAS	1.029	34,90	35.912,10	
					<b>412.533,80</b>

**CÁLCULO DO ICMS ST**

Base de Cálculo	<b>412.533,80</b>
Alíquota interna ( x )	17%
Resultado parcial ( = )	70.130,74
ICMS operação própria destacado nas Notas Fiscais ( - )	1.458,35
ICMS ST devido ( = )	68.672,39
ICMS ST já destacado nas Notas Fiscais ( - )	1.124,15
<b>Diferença de ICMS ST a recolher ( = )</b>	<b>67.548,24</b>

A autuada incorreu, assim, na infração tipificada no Art. 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 13.418/03:





SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

*Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:*

*I - com relação ao recolhimento do ICMS:*

*c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas "d" e "e" deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto;*

Correto, portanto, o procedimento adotado pelo diligente Auditor, ao promover à autuação do infrator com a exigência do ICMS ST que deixara de ser retido em favor do Fisco Cearense e imposição legal da multa correspondente.

Por último, é dizer que não se sustenta o argumento de que o Auto de Infração configura verdadeiro confisco, em razão de utilizar como base de cálculo valores maiores que os praticados pela Recorrente em suas operações. Na substituição tributária é natural que isso aconteça, uma vez que a mesma abarca todas as operações subseqüentes até a saída para consumo final.

Em todo caso, é oportuno lembrar que o ônus do ICMS em substituição não recai sobre substituto tributário, que apenas o retém e recolhe ao Fisco, mas sobre o contribuinte substituído. É o substituído quem efetivamente arca com o gravame do Imposto, conforme bem o ilustram as notas fiscais encartadas nos autos (fls. 12-13). Com efeito, ali se pode ver que o valor referente ao ICMS ST é integralmente transferido ao adquirente das mercadorias, na medida em que é adicionado ao valor total dos produtos para compor o valor total de cada nota fiscal.

Se, por outro lado, a pretensão da Recorrente é discutir a constitucionalidade das disposições normativas que fundamentaram o lançamento, cumpre assinalar que essa é uma discussão que não cabe no escopo restrito do processo administrativo tributário, devendo ser tratada, se esse for o interesse da autuada, no âmbito do Poder Judiciário.

Pelas razões expedidas, **VOTO** pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, a fim de confirmar a decisão proferida em 1ª Instância, pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal.

É como VOTO.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

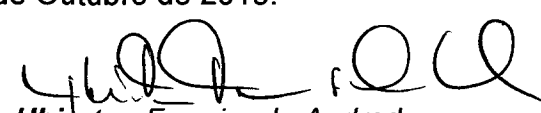
Demonstrativo do Crédito (R\$)	
ICMS	67.548,22
Multa	67.548,22
<b>TOTAL</b>	<b>135.096,44</b>

**03 – DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente **NOVODISC MÍDIA DIGITAL DA AMAZÔNIA LTDA** e Recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. **Decisão:** “A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado”.

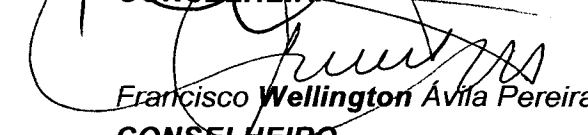
**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULG. DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 07 de Outubro de 2013.

  
Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
**PRESIDENTE**

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
Mônica Maria Castelo  
**CONSELHEIRA**


  
Cícero Roger Macedo Gonçalves  
**CONSELHEIRO**

  
Francisco Wellington Ávila Pereira  
**CONSELHEIRO**

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
**CONSELHEIRO**

  
Valtter Barbalho Lima  
**CONSELHEIRO**

  
Agatha Louise Borges Macedo  
**CONSELHEIRA**

  
Abílio Francisco de Lima  
**CONSELHEIRO RELATOR**

  
Samuel Aragão Silva  
**CONSELHEIRO**