

**PROCESSO** - A.I. N° 299166.0127/05-0  
**RECORRENTE** - SPECTRA NOVA PRODUÇÕES, EDIÇÕES E COMÉRCIO LTDA. (SPECTRA NOVA E COMÉRCIO LTDA.)  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0044-04/06  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** - 28/06/2006

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0231-12/06

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Conforme determinação contida no art. 372 do RICMS/97, nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária. No mesmo sentido, a Cláusula segunda do Protocolo 19/85, atribui a responsabilidade tributária, em operação interestadual, além do importador e industrial, ao distribuidor, depósito, ou estabelecimento atacadista, mesmo que o imposto já houvesse sido recolhido anteriormente, caso em que estes deverão proceder no sentido de resarcimento do imposto já recolhido por substituição tributária. Infração caracterizada. Não acolhidas às argüições de nulidade. Mantida a decisão de Primeira Instância. Vencido o voto do relator. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a referida Decisão prolatada pela 4.ª Junta, através do Acórdão n° JJF 0044/04-06, que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração exige ICMS e multa, totalizando o valor histórico de R\$ 571,16, acrescido de multa de 60%, em razão da falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O autuado ingressou com defesa, na qual teceu os seguintes argumentos:

Preliminarmente, requereu a nulidade do presente Auto de Infração tanto sob a alegação de ilegitimidade passiva da empresa, com base no que dispõe o Protocolo 19/85 quanto na afirmação de que houvera erro de fato, uma vez que a mercadoria objeto da imposição fiscal é “revista” e não “DVD”.

Informando que, nos termos do referido Protocolo de nº 19/85, cabe ao contribuinte substituto, somente quando este for industrial ou importador, proceder à retenção do imposto, explicou que a empresa, que é editora de livros e revistas, também desenvolve atividade de comercialização de

mercadorias, ressaltando que as revistas que vende são acompanhadas de DVD, produto que é oferecido somente como brinde.

Aduziu que mesmo que a mercadoria fosse o item “DVD” não estaria enquadrada no anexo único do aludido Protocolo, bem como não estaria de acordo com o que prevê o artigo 3º, alínea “b”, das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado.

Ressaltou que, conforme indicação da documentação fiscal, a mercadoria é denominada “Revista DVD SN-2”, que não há incidência de imposto sobre revistas, a teor do que dispõe a alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150, da vigente Constituição Federal, assim como que, em nenhuma das hipóteses, se justificaria a imposição fiscal, tendo em vista que o contribuinte destinatário - Supermercado G. Barbosa Comercial LTDA, é credenciado pela Portaria de nº 114/2004, o que lhe autoriza a recolher o tributo por antecipação até o dia 25 do mês subsequente.

Asseverou, ademais, que o valor do imposto fora calculado sem considerar o crédito fiscal a que tem direito a empresa, afirmando que, se fosse observado esse direito assegurado ao contribuinte, consoante prescreve o inciso I, do §2º, do artigo 155, da Carta Magna, e o artigo 114, do RICMS/BA, o valor do tributo seria, no máximo, equivalente a R\$ 212,93, bem como que o crédito fiscal destacado no Auto de Infração em tela é referente ao frete das mercadorias.

Com suporte nas doutrinas de Aliomar Baleeiro, Hugo de Brito Machado e José Souto Maior Borges e na jurisprudência pátria, defendeu que a imunidade conferida a livros, jornais e periódicos deve ser estendida aos produtos da moderna tecnologia, como o CD-ROM e os softwares, os quais são, assim como aqueles, meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações.

Ante o exposto, requereu, com base no que fora articulado preliminarmente, fosse o presente Auto de Infração julgado nulo; como pleito subsidiário, propugnou pela sua improcedência, salientando ainda o direito que tem a empresa ao crédito fiscal correspondente a R\$ 149,04.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 48 e 49, nos seguintes termos:

Inicialmente, informou ter acostado aos autos cópias da capa e contra-capa do estojo de um DVD retirado como amostra de todo o lote das mercadorias apreendidas, bem como da revista que acompanhava aquele, do extrato que demonstra a situação cadastral junto à Receita Federal do remetente dos DVD's e das páginas 22 a 24 da revista ITS de maio de 1999.

Alegou, conforme indicado no rodapé da contra-capa do estojo do DVD constante da página 2, do anexo, que o autuado é empresa distribuidora, condição que lhe obriga a efetuar a substituição tributária, destacando que a atividade está inclusive inscrita no cadastro da empresa junto à Receita Federal, bem como que não há por que se fazer referência a imunidade, uma vez que a mercadoria apreendida se enquadra no item VI, do anexo único, do aludido Protocolo 19/85.

Aduziu que, ao contrário do que afirmou o autuado, é a revista que acompanha o DVD, salientando que o conteúdo do filme nada tem a ver com o da revista, além de o DVD ser mais atraente para o público.

Por derradeiro, além de informar a juntada de cópias do parecer da Gecot às fls. 12 a 14, do anexo, asseverou que o autuado não possui direito a crédito tributário, posto que não destacou na documentação fiscal que acompanhava as mercadorias, o valor do ICMS relativo à operação normal de venda interestadual dos produtos.

Sendo assim, opinou pela procedência de todos os termos da ação fiscal.

O autuado se manifestou às fl. 74, acerca da informação fiscal prestada pelo autuante, embasado nas seguintes razões:

Alegando que do conteúdo da informação prestada pelo autuante, restou evidenciado que não há segurança jurídica nos procedimentos de exigência fiscal, assinalando que o que fora referido

como encarte é, na realidade, uma revista, assim como sustenta que a mercadoria “DVD” não se enquadra no regime de substituição tributária, consoante termos das especificações dos produtos constantes do anexo único do já referido Protocolo 19/85.

Reiterou também que se trata de “revista acompanhada de DVD”, segundo atestou a descrição contida nos próprios documentos fiscais.

Com fundamento nas alegações supra, refez o pedido de improcedência do presente Auto de Infração.

Através do Acórdão JJF N° 0044-04/06, a 4<sup>a</sup> JJF julgou Procedente o Auto de Infração, sob o entendimento de que:

- a) deve ser rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que no caso vertente não há que se cogitar de ilegitimidade passiva; em verdade, “Conforme determinação contida no art. 372 do RICMS/97, nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária”; além disso, como ressaltou o autuante, “a Cláusula segunda do Protocolo 19/85, deixa clara a sua condição de contribuinte ao atribuir a responsabilidade tributária, em operação interestadual, ao distribuidor, depósito, ou estabelecimento atacadista, mesmo que o imposto já houvesse sido recolhido anteriormente, caso em que estes deverão proceder no sentido de resarcimento do imposto já recolhido por substituição tributária”;
- b) não há como prosperar a preliminar de nulidade em face da existência de erro de fato, visto que “as mercadorias apreendidas estão enquadradas no Protocolo 19/85, tendo em vista que a classificação do produto no sistema harmonizado, pela regra relativa à reunião de artigos diferentes, devem ser classificados pelo artigo que lhes confira a característica essencial”;
- c) as mercadorias, objeto da presente autuação, são DVD's acompanhados por revistas, discriminados na nota fiscal nº 0648 de fls. 7 a 9, e espelho do pedido nº 00570-00, fls. 10 e 11, material que se enquadra no item VI, do Anexo Único do Protocolo ICMS 19/85, “outros discos para sistema de leitura por raio laser”, código NBM/SH 8524.39.00, razão pela qual as mercadorias objeto da presente lide encontram-se enquadradas na substituição tributária; quanto a alegação de improcedência, formulada pelo autuado, em razão de estar o mesmo albergado pelo manto da imunidade, carece de validade jurídica a sua argumentação, tendo em vista que “o tema já foi analisado pela Diretoria de Tributação – DITRI, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, mediante PARECER GECOT N° 757/99”, através do qual ficou definido que “As fitas de vídeo cassete comercializadas juntamente com livros e revistas não estão amparadas pela imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal/88, sofrendo tributação normal do imposto”, razão pela qual “não resta dúvida que os DVD's, meio magnético que tem a mesma finalidade das fitas cassete, sendo uma solução tecnológica mais moderna, devem ser tributados normalmente”;
- d) no que tange à solicitação da concessão do crédito fiscal de R\$ 149,04, deve a mesma ser rejeitada, vez que “o referido valor não se encontra destacado nas notas fiscais objeto da apreensão, o que impossibilita a sua concessão, conforme legislação tributária em vigor”;
- e) por fim, no tocante ao pedido de isenção ou redução da multa por falta de previsão legal, não logrou êxito o contribuinte em demonstrar que a infração fora praticada “sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo”, rechaçando, pois, o pedido do autuado.

Inconformado com a Decisão prolatada pela 4<sup>a</sup> JJF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, repisando, literalmente, todos os termos e pedidos da defesa pelo mesmo apresentada, acrescentando, ainda, que “A falta de destaque do crédito fiscal não é condição válida para

*invializar a sua concessão, considerando que não foi destacado por entender o contribuinte que as mercadorias objeto da autuação estavam amparadas por imunidade tributária” , bem como que “A situação de incidência de imposto sobre as referidas mercadorias foi imposta pelo autuado que apurou o imposto, sem contudo, conceder o crédito fiscal de 7% pertencente ao Estado de origem”. Asseverou também que “Na presente hipótese de não concessão do crédito fiscal, a fazenda estadual está ficando com o imposto que pertence ao Estado de São Paulo, ou seja, 7% sobre o preço das mercadorias”.*

Em seu Parecer, a representante da PGE/PROFIS entende que as razões recursais são incapazes de reformar a decisão guerreada, opinando pelo não provimento do Recurso Voluntário interposto, em face das seguintes razões:

- a) quanto à alegação de ilegitimidade passiva, a simples leitura da legislação aplicável afasta a sua incidência, vez que a Cláusula Segunda do Protocolo 19/85 atribui ao distribuidor a obrigação de reter e recolher o ICMS nas remessas para a Bahia de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária;
- b) no que tange à segunda nulidade suscitada, não se trata de apreensão de revistas, mas sim de DVD's de filmes que acompanham as revistas e essas não fizeram parte da autuação, em razão da regra de imunidade; destaca a parecerista, ainda, que “*A imunidade dos livros, revistas e periódicos se fundamenta no valor da cultura, do conhecimento*”, objetivando os Constituintes “*facilitar a divulgação da cultura, do saber, e para isso entenderam como sendo imprescindível retirar-se toda a carga tributária sobre os meios que conduzem a esse objetivo*”, aduzindo que “*O presente caso trata de publicações (revistas) que se fazem acompanhadas de meios tecnológicos (DVD's)*”, razão pela qual “*se tais meios servissem unicamente para facilitar, viabilizar, complementar, o conteúdo constante no papel, essas mídias eletrônicas deveriam necessariamente ser entendidas como complementos do livro*”;
- c) assevera que o que deve ser observado para a extensão ou não da imunidade a essa mídia eletrônica é o caráter de complementação à publicação, daí porque, no caso do DVD entende que os mesmos não complementam as revistas, sendo peças independentes, que devem ter preço próprio, estando, pois, afastada a regra da imunidade;
- d) no que se refere ao crédito fiscal, inexiste nas notas fiscais destaque de crédito, o que inviabiliza a utilização pelo autuado, pois não há crédito de ICMS sem pagamento anterior que lhe dê respaldo.

## VOTO VENCIDO

Merece em parte reparo a decisão de Primeira Instância. Senão, vejamos.

De fato, no que concerne à preliminar de ilegitimidade passiva suscitada pelo recorrente, entendemos que clara e cristalina, no particular, é a legislação aplicável à espécie, mais especificamente a Cláusula Segunda do Protocolo 19/85, que atribui ao distribuidor a obrigação de reter e recolher o ICMS nas remessas para a Bahia, em relação a mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

Quanto à preliminar de nulidade em razão da existência de erro de fato, não há como prosperar, de igual forma, a tese recursal, eis que as mercadorias apreendidas estão enquadradas no Protocolo 19/85, tendo em vista que a classificação do produto no sistema harmonizado, pela regra relativa à reunião de artigos diferentes, devem ser classificadas pelo artigo que lhes confira a característica essencial.

No âmbito meritório, razão em parte assiste ao recorrente. Isso porque as mercadorias objeto da presente lide estão enquadradas no regime de substituição tributária, não podendo ser consideradas imunes, à luz da Constituição Federal.

É de corriqueira sabença, no particular, como brilhantemente ressaltou a ilustre parecerista da PGE/PROFIS, que “*A imunidade dos livros, revistas e periódicos se fundamenta no valor da cultura, do conhecimento*”. Ora, teve por escopo a nossa Carta Magna facilitar a divulgação da cultura e do saber, sendo imprescindível, para tanto, que fosse retirada toda a carga tributária sobre os meios que conduzem a esse objetivo. *In casu*, as publicações (revistas) que se fazem acompanhadas de meios tecnológicos (DVD’s), não servem à finalidade de facilitar, viabilizar ou complementar o conteúdo constante no papel, razão pela qual não podem ser amparadas pelo manto da imunidade, ressaltando, inclusive, que esse é o posicionamento da Diretoria de Tributação – DITRI, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ao se manifestar através do PARECER GECOT Nº 757/99.

Todavia no que tange ao crédito fiscal, invocado pelo recorrente para ser deduzido do valor devido, em razão da contribuição tributária, entendo que, embora, não haja presunção expressa na legislação estadual, deve ser concedido pelos fundamentos constantes do Acórdão nº 0180-11/06, prolatado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, da lavra da Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa nos seguintes termos:

*“O recorrente se limitou a apresentar as mesmas preliminares de nulidade já corretamente rechaçadas no julgamento da Primeira Instância.*

*Quanto à tese de ilegitimidade passiva por estar inscrito como distribuidor, não há como ser acatada, considerando que, consoante a Cláusula segunda do Protocolo ICM 19/85, aplicável à situação em tela, “no caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com mercadoria a que refere este Protocolo, a substituição tributária caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente”.*

*Também não pode ser aceita a alegação recursal de incorreção na identificação da mercadoria, pois os documentos de fls. 50 a 59 demonstram, como foi apontado na Decisão recorrida, que os produtos, objeto da autuação, são filmes comerciais gravados em DVD, acompanhados de revistas utilizadas na divulgação do referido produto, e não o contrário. Por outro lado, o DVD com filme cinematográfico gravado está inserido no item VI do Anexo Único do Protocolo ICM 19/85 como “outros discos para sistemas de leitura por raio laser”, com código NBM/SH 8524.39.00, sendo devido o ICMS por substituição tributária nas operações interestaduais de circulação da mercadoria entre Estados signatários do referido Protocolo.*

*Por fim, também não pode ser aceita a tese de imunidade brandida pelo recorrente já que, como bem acentuado pelo representante da PGE/PROFIS, os DVDs contêm filmes cinematográficos, passíveis de comercialização independente, e somente haveria a imunidade se eles não possuíssem vida própria sem a adesão da revista, o que não é o caso dos autos.*

*Concordo com o excelente Parecer do digno representante da PGE/PROFIS quando afirma que, embora a revista traga informações de caráter cultural, ela se reveste da condição de um veículo de propaganda do DVD, e não o contrário, devendo ser aplicada, por analogia, a Súmula nº 662, do Supremo Tribunal Federal, de que “É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas videocassete”.*

*Entretanto, quanto ao crédito fiscal pretendido pelo recorrente para ser deduzido do valor devido em razão da substituição tributária, entendo que, embora não haja previsão expressa na legislação estadual, deve ser concedido, pelas razões seguintes:*

1. *o ICMS não foi destacado nos documentos fiscais, objeto deste lançamento, porque o contribuinte entendeu que a operação era imune;*
2. *se o entendimento é de que a operação de circulação das mercadorias (DVDs) é tributável pelo imposto estadual, a parcela que deveria ter sido destacada na nota fiscal é devida ao Estado de origem que, no caso, é São Paulo, e não à Bahia;*

3. caso não seja deduzido o percentual de 7% no cálculo do ICMS devido por substituição tributária (considerando que as mercadorias foram oriundas da região Sudeste), a totalidade do imposto seria destinada à Bahia, o que implicaria apropriação indébita, tendo em vista que parte do imposto não pertence ao Erário baiano;
4. se o fisco do Estado de São Paulo resolvesse cobrar a parcela que lhe é devida, por entender que a operação é tributável pelo ICMS, haveria a bitributação, situação que deve ser evitada.

Por tudo quanto foi exposto, considero que deve ser refeito o levantamento do autuante, para deduzir o percentual de 7% do valor da nota fiscal, da seguinte forma:

Valor das mercadorias.....	R\$15.120,00
(+) Frete.....	R\$306,64
<i>Subtotal</i> .....	R\$15.426,64
(+) MVA (25%) .....	R\$3.856,66
<i>Base de Cálculo</i> .....	R\$19.283,30
<i>ICMS devido (17%)</i> .....	R\$3.278,16
(-) Crédito de ICMS (7% de R\$15.120,00) .....	R\$1.058,40
(-) Crédito de ICMS – frete.....	R\$21,46
<i>ICMS a recolher ao Estado da Bahia</i> .....	R\$2.198,30

Em conclusão, considero que merece reparo a Decisão recorrida e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reduzir o valor do débito, de R\$3.278,16 para R\$2.198,30, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido.”

Rejeito, por fim, o pedido de isenção ou redução da multa por falta de previsão legal, visto que não logrou êxito o recorrente em demonstrar que a infração fora efetivamente praticada sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, inexistindo, portanto, os requisitos legais para o seu deferimento.

Destarte, por tudo quanto acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto, reformando a Decisão de Primeira Instância a fim de que seja concedido o crédito de 7% no montante equivalente a R\$149,04, cabendo-se o referido valor do montante da autuação.

## VOTO VENCEDOR

Não obstante a excelente qualidade do voto proferido pelo ilustre relator, divirjo de seu entendimento no que tange à concessão do crédito fiscal de ICMS, conforme passo a me pronunciar.

Analizando o caso em tela, entendo que a situação ocorrida vai além de uma mera falta de destaque do imposto no documento fiscal. Os autos provam que o ICMS devido ao Estado de São Paulo não foi pago e nem debitado nos livros fiscais próprios. Nessa situação, não pode haver apropriação de crédito fiscal, pois o recorrente não suportou o ônus do tributo, condição essencial para a utilização do crédito fiscal.

É até admissível, nos termos da legislação tributária estadual, que houvesse a apropriação do crédito fiscal sem o destaque do imposto no documento fiscal, caso o recorrente comprovasse que efetivamente o imposto foi pago ou debitado na sua escrita fiscal. Porém, aceitar que o recorrente venha a se utilizar de um crédito fiscal que comprovadamente não pagou é uma forma de ensejar o seu enriquecimento sem causa.

Não há dúvida que o imposto que deveria ter sido destacado no documento fiscal era devido ao Estado de São Paulo e, a qualquer momento, respeitando o prazo decadencial, o fisco paulista poderá exigir o imposto que não lhe foi pago. Contudo, não se pode admitir que o recorrente

deduza, do imposto devido ao Estado da Bahia, o crédito fiscal correspondente a imposto que não foi pago àquela outra unidade da Federação. Com o devido respeito ao entendimento do relator, não vejo a hipótese de se arguir uma hipotética ilegitimidade ativa do Estado da Bahia.

Se o imposto em questão for um dia pago ao Estado de São Paulo, poderá o recorrente, de posse do competente documento probatório, solicitar ao fisco baiano a utilização extemporânea do crédito fiscal correspondente, nos termos da legislação vigente, o que poria por terra uma hipotética bitributação.

Pelo acima exposto, entendo que a Decisão recorrida está correta e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, homologando-se os valores efetivamente recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 299166.0127/05-0, lavrado contra SPECTRA NOVA PRODUÇÕES, EDIÇÕES E COMÉRCIO LTDA. (SPECTRA NOVA PRODUÇÕES, EDIÇÕES E COMÉRCIO LTDA.), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$356,98, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, Helcônio de Souza Almeida e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Nelson Antonio Daiha Filho, Bento Luiz Freire Villa-Nova e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR –REPR. PGE/PROFIS