

PROCESSO	- A. I. Nº 299166.0415/05-6
RECORRENTE	- SPECTRA NOVA PRODUÇÕES, EDIÇÕES E COMÉRCIO LTDA. (SPECTRA NOVA COMÉRCIO LTDA.)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0094-02/06
ORIGEM	- IFMT – DAT/METRO
INTERNET	- 29/09/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0343-12/06

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 arguições de nulidade. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso NÃO PROVADO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário através do qual o contribuinte manifesta a sua inconformidade com a Decisão de 1º grau que declarou a Procedência do Auto de infração em lide, lavrado em 28/12/05, que diz respeito à falta de retenção de ICMS e consequentemente à falta de recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas [por empresa estabelecida no Estado de São Paulo] para contribuintes estabelecidos no Estado da Bahia. Imposto lançado: R\$2.848,63. Multa: 60%.

A Junta de Julgamento Fiscal, ao decidir a lide fiscal, exarou o voto a seguir transscrito:

“O autuado suscita duas preliminares: ilegitimidade passiva, por não se considerar responsável pela retenção do ICMS, tendo em vista que a sua empresa, por ser uma editora de livros e revistas que também vende mercadorias, não seria um estabelecimento industrial ou importador, em face do Protocolo ICMS 19/85, e por erro de fato, tendo em vista que as mercadorias não são DVDs, e sim revistas acompanhadas de DVDs.

Em princípio, problemas relacionados com legitimidade constituem matéria de preliminar. Neste caso, porém, a questão é de mérito. Editora de livros e revistas é indústria. Livros e revistas são produtos industrializados, tendo como insumos papel, tinta, cola e outros materiais ou produtos intermediários. O fato de livros e revistas serem imunes ao ICMS é outro aspecto, que nada tem a ver com legitimidade.

Quanto ao alegado “erro de fato”, também não constitui matéria de preliminar, mas de mérito, inegavelmente.

Passo ao exame do mérito, ou seja, do objeto da autuação.

A defesa alega que DVDs não constam na listagem do anexo único do Protocolo ICMS 19/85.

Discordo desse entendimento. O item VI do referido anexo, logo em seguida ao item que cuida dos discos para sistemas de leitura por raio “laser” para reprodução apenas do som (item V), estipula os outros discos para sistemas de leitura por raio “laser” – DVDs, portanto.

Um aspecto, questionado pela defesa, é decisivo para o deslinde da questão, quando alega que as mercadorias objeto da operação são revistas, de modo que os DVDs apenas acompanham as mesmas.

Há um antigo brocardo que tem foros de princípio segundo o qual o acessório segue a sorte do principal. Se, por exemplo, é efetuada uma operação isenta com certa mercadoria, o material de embalagem da mercadoria, apesar de não haver expressa disposição legal nesse sentido, também fica compreendido na isenção.

No que concerne ao caso em exame, poupo-me de adentrar na melindrosa questão de decidir se o “livro eletrônico” ou a “revista eletrônica” são ou não imunes ao ICMS. Deixo para manifestar-me sobre esse aspecto quando me deparar com um caso em que esteja em discussão, efetivamente, essa matéria. No caso em discussão nestes autos, consta nas Notas Fiscais que as mercadorias em circulação são revistas, e que as mesmas se fazem acompanhar de um DVD.

É do conhecimento de todos que várias editoras adotam semelhante sistemática. Por exemplo, compra-se um Código Civil, em papel, no formato convencional, e na contracapa vem colado um disco em formato CD-ROM. O CD-ROM ou o DVD que acompanha o livro é um acessório. Uma coisa é a venda de um CD-ROM ou de um DVD. Coisa bem diversa é a venda de um livro ou revista que se faça acompanhar de um CD-ROM ou de um DVD.

O ICMS tem como fatos geradores a) operações relativas à circulação de mercadorias, b) prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e c) prestações de serviços de comunicação. Interessa aqui, particularmente, o conceito de “operações”. Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios que impliquem circulação de mercadorias, ou seja, que impulsionem mercadorias desde a fonte produtora até o consumidor, dentro da cadeia econômica, sempre que haja mudança de propriedade ou em certos casos mudança da posse, conforme a disciplina legal. A operação pode ser composta de uma ou várias cláusulas. A cláusula principal, tendo como natureza um ato ou negócio que implique circulação de mercadorias, dá a tônica da cláusula ou cláusulas acessórias. Se a cláusula principal diz respeito a uma operação tributável, toda a operação será tributável. Se, porém, a cláusula principal contempla um fato não tributável, não tributáveis são os pactos acessórios da operação.

Operações com livros, jornais e periódicos são imunes ao ICMS. Revista é uma espécie do gênero “periódico”. Sendo imune a operação em sua cláusula relativa ao bem principal (a revista), igual tratamento atinge a cláusula acessória (o DVD). Esse raciocínio aplica-se, inclusive, em se tratando de substituição tributária.

No julgamento de outro Auto de infração contra essa mesma empresa, em caso semelhante (Auto de infração nº 278007.0248/05-6, sessão de 24/11/05), no qual atuei como relator, proferi voto (vencido) concluindo que seria improcedente o lançamento, por entender que a operação principal seria relativa a revistas, sendo os DVDs meros acessórios. O lançamento foi julgado procedente, em Decisão não unânime, com o voto do nobre colega Dr. Franklin Fontes Reis.

Posteriormente, participei do julgamento de outro Auto de infração, nesta Junta, em que foi relator seu digno presidente, Dr. José Carlos Bacelar (Auto de infração nº 299166.0294/05-4, sessão de 16/3/06), declarado procedente por unanimidade.

Mudei de entendimento com base nos mesmos argumentos que externei no voto que dei no Processo nº 278007.0248/05-6, ou seja, na determinação do que seja principal ou acessório, pois estou certo de que, na situação em exame, a operação principal diz respeito à venda de

DVDs, acompanhados de impressos que a empresa chama de “revistas”, mas que, na verdade, não são revistas, mas simples folhetos contendo dados acerca dos filmes que estão sendo comercializados. Se houvesse de prevalecer a tese de que os referidos impressos são revistas, ter-se-ia de considerar como tais os manuais de instruções que acompanham aparelhos eletrodomésticos e até as bulas de remédios.

No Auto de infração em que concluí pela improcedência da autuação, fui levado a tal conclusão por falta, nos autos, da juntada de provas, pelo fisco. No entanto, no presente caso, os elementos acostados aos autos deixam patente que os impressos tidos como “revistas” não passam de material de propaganda para facilitar as vendas dos DVDs, mas sem as especificidades que caracterizam os periódicos comumente designados de revistas. Por conseguinte, na determinação do que seja principal e do que seja acessório, invertem-se os papéis: não são os DVDs que acompanham os impressos (“revista”) – os impressos é que acompanham os DVDs.

Por esses elementos, concluo ser cabível a atribuição ao autuado, na condição de remetente das mercadorias, a obrigação de efetuar a retenção do imposto, uma vez que se trata de mercadoria que está relacionada no Anexo Único do Protocolo ICM 19/85. Esse protocolo prevê a faculdade de o Estado de destino atribuir a obrigação pela retenção do imposto ao remetente da mercadoria, nas operações interestaduais. A legislação baiana, com base no referido protocolo, prevê a retenção do imposto pelo remetente.

Com relação ao crédito fiscal, constato que somente foi concedido o crédito correspondente ao imposto destacado no Conhecimento de Transporte, tendo em vista que nas Notas Fiscais não se encontra destacado nenhum imposto, não havendo, por conseguinte, como abater o crédito de imposto inexistente.

Quanto ao pedido do sujeito passivo no sentido de que seja excluída ou reduzida a multa de 60% pelo descumprimento da obrigação principal, deixo de acatá-lo, tendo em vista que não foram preenchidos os requisitos da previsão contida no art. 158 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de infração”.

O contribuinte, através de advogado, ingressou com Recurso Voluntário, inserido às fls. 99 a 107 dos autos, impugnando a Decisão da Junta de Julgamento, repisando todos os termos da defesa apresentada na 1ª Instância de julgamento. Sustentou a imunidade tributária das revistas, o não enquadramento do DVD na substituição tributária e a nulidade do Auto de infração por ilegitimidade passiva. Quanto ao crédito fiscal argumentou que é um dever da Administração concedê-lo independentemente de mero destaque no documento fiscal sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Citou doutrina de diversos tributaristas para embasar seus argumentos recursais e requereu o provimento do apelo.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), às fls. 110 a 114, se manifestou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Afastou a preliminar de ilegitimidade passiva e o pedido de aplicação da imunidade constitucional, citando inclusive a Súmula nº 662, do STF, que declara ser legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravadas em fitas de videocassete. Quanto ao crédito fiscal, afirma a PGE/PROFIS que não grassa pertinência o pleito, considerando tratar-se o caso de tributação sujeita ao regime de substituição tributária, ou seja, com o ciclo de tributação encerrada, não se podendo falar de crédito fiscal nessa situação.

VOTO

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.

No âmbito meritório, razão alguma assiste ao recorrente, pois as mercadorias objeto da presente lide estão enquadradas no regime de substituição tributária, não podendo ser consideradas

imunes, à luz da Constituição Federal. 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.

No que se refere ao crédito fiscal perquirido pelo recorrente, entendo que a situação em análise 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. Todavia, ao que consta nos autos, esta unidade da Federação não tributa a operação em lide. Sendo assim, se em momento futuro houver mudança de entendimento, respeitando o prazo decadencial, e o fisco paulista exigir o imposto que não lhe foi pago, pode-se admitir que o recorrente deduza, do imposto devido ao Estado da Bahia, o crédito fiscal correspondente ao imposto que não foi pago àquela outra unidade da Federação, à alíquota de 7%. Em outras palavras: 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, devendo ser homologados o valor efetivamente recolhido (fl. 116 do PAF).

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 299166.0415/05-6, lavrado contra **SPECTRA NOVA PRODUÇÕES, EDIÇÕES E COMÉRCIO LTDA.** (**SPECTRA NOVA COMÉRCIO LTDA.**), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$2.848,63, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor comprovadamente pago.

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

VOTO VENCIDO: Conselheiros Bento Luiz Freire Villa-Nova, Nelson Antonio Daiha Filho e Fauze Midlej (Pelo Provimento Parcial).

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS