

**A. I. N°** - 299166.0129/05-3  
**AUTUADO** - SPECTRA NOVA PRODUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - WALTER LÚCIO CARDOSO DE FREITAS  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 26.01.2006

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0005-01/06

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS (DVD's) TENDO COMO DESTINATÁRIO CONTRIBUINTE LOCALIZADO NESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E DO CONSEQUENTE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O autuado é o contribuinte substituto para a obrigação do recolhimento do imposto, relativo às operações subsequentes, nas saídas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Infração comprovada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/10/2005, exige ICMS no valor de R\$ 784,89, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de retenção e do conseqüente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, na venda de mercadorias (DVD's), realizada para contribuinte localizado no Estado da Bahia, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos 133933 (fl. 05).

O autuado apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício (18/35), suscitando preliminares de nulidade, sendo a primeira sob o argumento de que o Protocolo 19/85 atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, por substituição tributária, ao industrial ou importador, ocorrendo no caso em lide ilegitimidade passiva, por se tratar o remetente de uma editora de livros e revistas, que realizou operação de comercialização de revistas para contribuinte deste Estado, credenciado pela Portaria 114/2004.

A segunda preliminar se baseia no art. 18, inciso IV, alínea "a", do RPAF/99, considerando que ocorreu erro de fato no Auto de Infração, por ter classificado a mercadoria objeto da imposição fiscal, como "DVD's títulos diversos", quando se trata na realidade de revistas, acompanhadas de DVD's "grátis". Enfatiza o autuado que ao comercializar as mercadorias "revistas", disponibiliza gratuitamente um DVD como "brinde", para facilitar a leitura pelo consumidor. Que se trata de uma adaptação à nova era eletrônica, pois praticamente todo consumidor dispõe de um aparelho de DVD e o futuro pertence à era eletrônica.

Afirma que não se trata de venda de DVD's e sim de revistas, hipótese alcançada por imunidade de imposto, conforme disposto na legislação vigente e entendimento consolidado na doutrina e na jurisprudência pátrias. Diz que as notas fiscais revelam a descrição da mercadoria como "revista DVD SN-2" fato não observado pelo preposto fiscal.

Argüi que não pode ser responsabilizado como substituto tributário, tendo em vista que a mercadoria "revista" é imune de imposto e DVD com o conteúdo de livros e revistas não se enquadra nas hipóteses previstas pelo Protocolo ICMS 19/85. Acrescenta que também não se justifica a imposição fiscal, considerando que o destinatário das mercadorias é credenciado pela

Portaria 114/2004, estando autorizado a recolher o imposto por antecipação até o dia 25 do mês subsequente.

Sustenta que, mesmo se as mercadorias fossem classificadas como DVD, não estariam enquadradas no referido protocolo, pois a exigência recairia sobre o industrial ou o importador. Observa que o cálculo do imposto foi realizado sem a concessão do crédito fiscal, que é um direito constitucional do contribuinte, fazendo jus, no caso, a uma dedução no valor de R\$ 1.349,83.

No mérito, ressalta ser parte ilegítima, por não ser sujeito passivo da relação tributária, por não ser industrial nem importador de DVD, não sendo, portanto, contribuinte substituto. Alega também a não-incidência sobre o preço do produto objeto da autuação (revistas) em todo o País e especificamente no estado de origem dos produtos. Cita dispositivos que tratam da não-incidência referente a operações e prestações relativas a livros, jornais ou periódicos.

Prossegue, citando e transcrevendo a Cláusula Primeira e o Anexo único do Protocolo 19/85, argüindo que por ter a atividade de editor e em razão do produto relacionado no Auto de Infração não estar relacionado no referido Anexo único, descabe a imposição fiscal. Transcreve, de igual modo, o art. 3º, “b”, das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado, para enfatizar que a mercadoria não está classificada para fins de enquadramento no regime de substituição tributária.

Afirma que nada impede que a regra do art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, que confere imunidade a livros, jornais, periódicos e papéis destinados a sua impressão, seja extensiva a valores (cultura, educação, divulgação de idéias, etc), existindo tendência de predominância do livro eletrônico. Para defender essa linha de entendimento transcreve trechos de obras dos tributaristas José Souto Maior Borges, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro. Acrescenta que a imunidade está endereçada à proteção de meios de comunicação de idéias, conhecimentos, informações, em suma, de expressão do pensamento como objetivo precípuo. Que não se exclui da análise os sujeitos e a relação jurídica que entre eles se estabelece.

Argui que a vedação ao poder tributante, de instituir, por lei, tributo sobre determinados objetos, cria a imunidade objetiva, específica, que protege e garante imunidades genéricas – liberdades públicas. Diz que as normas de vedação do art. 150 da CF/88 visam impedir a ocorrência de comportamentos contrários ao seu preceito, proteger liberdades individuais e atingir certos objetivos programáticos.

Apresenta um breve histórico sobre o tratamento da imunidade referente a livros, jornais e periódicos nas Cartas Magnas do País, afirmando que inclusive o Supremo Tribunal Federal tem apresentado decisões no sentido de que em se tratando de imunidade genérica, o preceito constitucional admite interpretação ampla.

Prossegue, dizendo que a imunidade do papel destinado à impressão não pode excluir outros instrumentos técnicos que, pela evolução, passe a integrar o livro o periódico ou o jornal. Cita Edvaldo Brito, para acrescentar que a distinção entre o meio de comunicação (o veículo) e o seu suporte material e imaterial (*hardware* e *software*) tem uma importante consequência tributária e que a questão que se coloca está na imunidade do *software* utilizado especificamente para livro, periódico ou jornal e integrado ao *hardware* com esse destino. Diz que, da mesma maneira que alguém que compra um livro impresso não adquire papel separado do material impresso, quem adquire um livro eletrônico, não adquire, separado dele, um software integrado ao disquete. Sustenta, em síntese, que quando se fala em livros, jornais, periódicos, se trata de mídia escrita, que pode ser mecânica, com suporte em papel, tinta, etc, ou eletrônica, com suporte e programas fixados em disquete, na memória morta (ROM) ou em fitas magnéticas.

Aduz que os tribunais têm acolhido a tese de que a expressão livro, contida no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da CF/88 deve alcançar também o livro em CD-ROM. Para ilustrar esse entendimento,

transcreve pareceres do Tribunal Regional Federal da Segunda Região, do Tribunal de Justiça de São Paulo e do STF - Supremo Tribunal Federal.

Assevera que se impõe a improcedência da autuação, por não ter sido concedido o crédito fiscal de R\$ 1.349,83, correspondente a alíquota interestadual, no momento da apuração do imposto, em respeito ao princípio da não-cumulatividade e controle da legalidade, já que a base de cálculo foi acrescida de 25% e por ter sido concedido o crédito fiscal referente ao frete. Alerta que o art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88, determina que o ICMS será não-cumulativo, compensando-se para tanto, os valores devidos em cada operação. Que, no mesmo sentido, o transcrito art. 114 do RICMS/97 dispõe sobre a não-cumulatividade do imposto.

Cita e transcreve José Eduardo Soares de Melo, Paulo de Barros Carvalho e José Afonso da Silva, para argumentar que a não-cumulatividade é uma diretriz constitucional imperativa e que “na apuração do movimento tributável, realizada de ofício, a fiscalização não pode agir unilateralmente, nem que ressalve eventual direito do contribuinte de apropriar os aludidos créditos”.

Conclui, requerendo a nulidade do Auto de Infração, por ilegitimidade de parte e por erro de fato, ou a sua improcedência, por considerar que “revistas” têm imunidade constitucional, ou ainda porque DVD's com conteúdo de revistas não seriam alcançados pela substituição tributária, por falta de classificação nos códigos NBM/SH, nos termos do Protocolo ICMS 19/85; ou a concessão do crédito fiscal de R\$ 1.349,83. Requer, também, que na hipótese de manutenção do Auto de Infração, seja excluída a multa de 60% ou a sua redução, de acordo com a competência deste CONSEF, considerando a boa fé e a importância social do autuado. Protesta por todos os meios de prova permitidos em direito.

Na informação fiscal apresentada (fls.46/47), o autuante esclarece inicialmente que anexou cópias da capa e contra-capas do estojo de um DVD (fls.48/49), retirado como amostra do lote de mercadorias apreendidas, da revista que acompanhava o referido DVD (fls. 50/51), do extrato da situação cadastral do remetente dos DVD's junto à Receita Federal (fl. 53) e das páginas 22 a 24 da revista ITS, de maio de 1999 (fls. 61/63), como elementos auxiliares da informação apresentada.

Afirma que a Cláusula Segunda do Protocolo ICMS 19/85 determina que o remetente dos produtos relacionados no seu Anexo Único deverá efetuar a substituição tributária, podendo ser o industrial ou importador, como também o distribuidor, o depósito ou o atacadista. Acrescenta que, conforme se observa na contra-capas do estojo do DVD, o autuado é distribuidor dos produtos, reforçando esse entendimento, a sua atividade cadastrada na Receita Federal, compatível com a de distribuidor de DVD's.

Argumenta que o DVD gravado como obra cinematográfica enquadra-se perfeitamente com a descrição do item VI do Anexo Único do referido protocolo, classificado com o código NBM/SH 8524.39.00. Prossegue, dizendo que a intenção do protocolo é fazer incidir a substituição tributária na comercialização dos suportes físicos gravados com obras fonográficas ou cinematográficas, não cabendo a referência à imunidade tributária de livros e periódicos, estando prevista na Cláusula Primeira do multicitado protocolo a incidência da substituição tributária nas operações com outros suportes para reprodução ou gravação de som ou de imagem, relacionados no Anexo Único.

Sustenta que o DVD é um filme, que não é brinde nem serve para facilitar a leitura da revista, ocorrendo na realidade o oposto, pois é a revista que acompanha o DVD, uma vez que o que interessa ao consumidor é assistir o filme, passando a revista à condição de brinde. Que o conteúdo da revista é totalmente diverso do constante do DVD, se tratando este de um filme cinematográfico.

Relativamente ao crédito fiscal, argüi que o mesmo não poderia ser concedido desde quando o ICMS não foi destacado na documentação fiscal que acompanhava as mercadorias e como provavelmente o tributo não foi recolhido, não havia como beneficiar o autuado com um crédito inexistente, considerando apenas o crédito referente ao frete, conforme determinação da Cláusula Terceira do Protocolo ICMS 19/85. Anexa cópia de Parecer da GECOT/SEFAZ (fls. 61/ 63), de autoria da Auditora Fiscal Cristiane de Sena Cova, que versa sobre matéria semelhante.

Finaliza, mantendo a autuação.

## VOTO

De início, rejeito a primeira preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, sob argüição de ilegitimidade passiva, pois observo que o Protocolo 19/85, em sua Cláusula Segunda e seus parágrafos, abaixo transcrito, atribuem ao estabelecimento distribuidor a condição de substituto tributário, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente, além de estabelecer as formas de ressarcimento por parte do remetente.

*“Cláusula Segunda. No caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com mercadoria a que se refere este Protocolo, a substituição tributária caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.*

*§ 1º. Na hipótese desta cláusula, o distribuidor, depósito ou o estabelecimento atacadista emitirá nota fiscal para efeito de ressarcimento, junto ao estabelecimento quem tenha efetuado a primeira retenção do valor do imposto retido em favor do Estado de destino, acompanhada de cópia do respectivo documento de arrecadação.*

*§ 2º. O estabelecimento que efetuou a primeira retenção poderá deduzir, do próximo recolhimento ao Estado de origem, a importância do imposto retido a que se refere o parágrafo anterior, desde que disponha dos documentos ali mencionados”.*

Verifico, à fl. 51 dos autos, que consta da cópia da contra-capa do estojo do DVD, que o autuado é o distribuidor do produto. Verifico, ainda, que a sua atividade “outras atividades relacionadas à produção de filmes e fitas de vídeo” (fl. 60) é compatível com a distribuição dos referidos produtos. Assim, resta caracterizada a sua condição de responsável por substituição, na comercialização das mercadorias para este Estado.

Discordo dos argumentos do autuado no que concerne à atribuição ao destinatário da responsabilidade pelo recolhimento do tributo. A teor do artigo 125, § 1º, inciso I, do RICMS/97, esta responsabilidade é supletiva, significando dizer que a exigência fiscal somente recairá sobre o destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento do imposto, após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância que deverá ser declarada ou demonstrada pela autoridade responsável.

Rejeito, também, a segunda preliminar de nulidade, relativa à existência de erro na autuação, sob alegação de incorreção na identificação da mercadoria. Observo que as cópias de fls. 50/59 evidenciam 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, como pretende o autuado. Ademais, o produto comercializado – DVD gravado com obra cinematográfica – é compatível com o código NBM/SH 8524.39.00, constante do item VI, do Anexo Único do citado Protocolo e correspondente a “outros discos para sistemas de leitura por raio laser”.

Não acolho a terceira preliminar de nulidade levantada pelo autuado, que diz respeito à imunidade para a mercadoria objeto da autuação, que estaria contemplada no artigo 150, inciso

VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988. Da leitura do mencionado dispositivo, infiro que ele se refere à livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, não alcançando os demais meios de comunicação, constituídos sob base diversa do papel e, dessa forma, o material objeto do presente lançamento não goza da pretendida imunidade.

Ademais, como essa imunidade tributária é objetiva, isto é, direcionada exclusivamente aos materiais confeccionados com papel, tem-se que operações com filmes gravados em DVD, fitas magnéticas de áudio, filmes gravados em discos de vídeo laser ou em fitas para videocassete, programas para computador, livros eletrônicos, etc., são tributadas normalmente pelo ICMS.

Observo que estão presentes os pressupostos de validação do Auto de Infração, nos termos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, notadamente o seu artigo 39, seus incisos, alíneas e parágrafos, não tendo incorrido em nenhum das hipóteses previstas no artigo 18, seus incisos, alíneas e parágrafos, que determinam a nulidade do ato. Observo, também, que o autuado exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos descritos na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Quanto à solicitação do autuado de apresentação posterior de provas, entendo que os elementos constantes nos autos são suficientes para formação do meu convencimento, consoante o artigo 147, inciso I, § 2º, do RPAF/99, motivo pelo qual indefiro o pedido.

No mérito, atribui-se ao contribuinte o cometimento de irregularidade decorrente da falta de retenção do imposto e o seu conseqüente recolhimento, relativo às operações subseqüentes, em operação interestadual realizada para contribuinte localizado no Estado da Bahia, infringindo o disposto nas Cláusulas Primeira, Terceira, Quarta e Quinta do Convênio ICMS nº 19/85, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Apesar de se tratar de uma matéria bastante discutida no campo doutrinário, jurisprudencial e técnico tributário, observo que no âmbito da SEFAZ/Ba, já existe manifestação de entendimento do órgão consultivo competente, publicado no Informativo Técnico da SEFAZ, no sentido de que operações com filmes gravados em DVD, fitas magnéticas de áudio, filmes gravados em discos de vídeo laser ou em fitas para videocassete, programas para computador, livros eletrônicos, etc., são tributadas normalmente pelo ICMS. Concordo plenamente com este entendimento, mesmo porque existem registros de discussões na Assembléia Constituinte de 1988, sobre propostas de extensão da imunidade aos denominados livros eletrônicos, propostas estas que foram vetadas, permitindo-me concluir que não quis o legislador constitucional ampliar a imunidade existente para os livros impressos.

Por outro lado, constato que o autuado não trouxe nenhuma prova que pudesse elidir a autuação ou indicasse a existência de qualquer equívoco no lançamento realizado. Constato, também, que o autuante caracterizou a infração de forma bastante detalhada.

No respeitante à pretensão do autuado de concessão do crédito fiscal referente à operação de venda realizada para este Estado, entendo que esta não pode prosperar, tendo em vista que as Notas Fiscais 0540 e 0589, que acobertaram a referida operação, não contêm o destaque do imposto pelo remetente, constando no corpo das citadas notas fiscais a imunidade da operação. Portanto, não é admissível a concessão de crédito fiscal nessa situação, conforme disposição do art. 93, § 4º, do RICMS/97.

Diante disso, não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, desde quando na operação de comercialização para este Estado não houve imposto a ser compensado.

Vale registrar que relativamente à base de cálculo, o autuante seguiu as regras previstas na Cláusula Quarta do Protocolo 19/85, pois ao valor dos produtos constante das notas fiscais,

somou o valor do frete, agregou o percentual de 25% e, em seguida, aplicou a alíquota interna e deduziu o ICMS correspondente ao serviço de transporte, destacado no documento correspondente.

No concernente ao pleito do autuado de exclusão ou redução da multa de 60%, este não pode ser acolhido, considerando que foi indicada à infração a multa prevista na Lei 7014/96 (art. 42, inciso II, alínea “e”), sendo cabível sua aplicação na autuação sob exame.

Observo que consta no PAF (fl. 68), que o autuado efetuou o recolhimento parcial do débito.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com homologação do valor recolhido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299166.0129/05-3**, lavrado contra **SPECTRA NOVA PRODUÇÕES E COMÉRCIO LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$784,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, homologando-se os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2006.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR

ANGÊLO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR