

A. I. Nº - 299166.0358/05-2  
AUTUADO - SPECTRA NOVA PRODUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - WALTER LÚCIO CARDOSO DE FREITAS  
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO  
INTERNET - 28.03.2006

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0083-01/06**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO DE VENDA 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 vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Infração comprovada. Rejeitadas as preliminares de nulidade arguidas e recusado o pleito para apresentação posterior de provas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 09/12/2005, exige ICMS no valor de R\$5.259,00, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de retenção e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos 134364.

O autuado, às fls. 23/41, através advogado legalmente constituído, apresentou impugnação 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, pois o remetente se trata 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, IV, "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". Enfatizou que ao comercializar as mercadorias "revistas", disponibiliza gratuitamente um DVD como "brinde", para facilitar a leitura pelo consumidor. Trata-se de uma adaptação à nova era eletrônica, pois praticamente todo consumidor dispõe de um aparelho de DVD e o futuro pertence à era eletrônica.

Enfatizou que não se trata de venda de discos ou DVDs, e sim de revistas, hipótese alcançada por imunidade do imposto, conforme disposto na legislação vigente e entendimento consolidado na doutrina e na jurisprudência pátrias. Disse que as notas fiscais revelam a descrição da mercadoria como "revista DVD SN-3" fato não observado pelo preposto fiscal.

Argüiu 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. Acrescentou 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.

Alegou 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. Observou 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 correspondente a 7% sobre a base de cálculo utilizada no Auto de Infração.

No mérito, ressaltou ser parte ilegítima, por não ser sujeito passivo da relação tributária, por não ser industrial nem importador de DVD, não sendo, portanto, contribuinte substituto. Alegou 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. Citou dispositivos que tratam da não-incidência referente a operações e prestações relativas a livros, jornais ou periódicos.

Na sequência, discorreu sobre o Protocolo 19/85, transcrevendo a Cláusula Primeira e o Anexo Único, argüindo que por ter a atividade de editor e em razão do produto relacionado no Auto de Infração não estar relacionado nesse anexo, descebe a imposição fiscal. Transcreveu, 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.

Disse que nada impede que a regra do art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal que conferiu 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 transcreveu trechos de obras dos tributaristas José Souto Maior Borges, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro. Enfatizou que a imunidade está endereçada à proteção de meios de comunicação de idéias, conhecimentos, informações, em suma, de expressão do pensamento como objetivo precípua. Que não se exclui da análise os sujeitos e a relação jurídica que entre eles se estabelece.

Argumentou 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. Disse 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. Em seguida, o autuado faz 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.

Prosseguindo, disse que a imunidade do papel destinado à impressão não pode excluir outros instrumentos técnicos que, pela evolução, passem a integrar o livro, o periódico ou o jornal. Citando Edvaldo Brito, acrescentou 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. Enfatizou 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. Disse, em síntese, que quando se fala em livros, jornais e 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.

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

Asseverou que impõe-se a improcedência da autuação, por não ter sido concedido o crédito fiscal de R\$ 2.176,13, 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. Alertou 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 transcritio art. 114 do RICMS/97 dispõe sobre a não-cumulatividade do imposto.

Citando e transcrevendo José Eduardo Soares de Melo, Paulo de Barros Carvalho e José Afonso da Silva, argumentou 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 (e futuro) direito do contribuinte, de apropriar os aludidos créditos”.

Em sua conclusão, o autuado requereu 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\$ 2.176,13; requereu 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 e considerando a boa fé e a importância social do autuado. Protestou por todos os meios de prova permitidos em direito.

O autuante, às fls 55/56, informou inicialmente estar anexando cópias da capa e contra-capa do estojo de um DVD (fls. 57/58), retirado como amostra do lote de mercadorias apreendidas, da revista que acompanhava o referido DVD (fls. 59/66), do extrato da situação cadastral do remetente dos DVD’s junto à Receita Federal (fl. 67) e das páginas 22 a 24 da revista ITS, de maio de 1999 (fls. 68/701), como elementos auxiliares da informação apresentada.

Disse que a Cláusula Segunda do Protocolo ICMS 19/85 determina que o remetente dos produtos elencados em seu Anexo Único deverá efetuar a substituição tributária, podendo ser o industrial ou o importador, como também o distribuidor, o depósito ou o atacadista. Que como se vê na contra-capa do estojo do DVD, o autuado é distribuidor dos produtos e, reforçando esse entendimento, a sua atividade cadastrada na Receita Federal é compatível com a de distribuidor de DVD’s.

Argumentou que o DVD gravado com 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. 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 multi citado protocolo a incidência da substituição tributária nas operações com outros suportes para reprodução ou gravação de som ou de imagem, relacionados no Anexo Único.

Asseverou 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.

Referindo-se ao crédito fiscal, argüiu 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. Anexou cópia de Parecer da GECOT/SEFAZ (fls. 68/70), de

autoria da Auditora Fiscal Cristiane de Sena Cova, que versa sobre matéria semelhante. Concluiu sugerindo a manutenção do Auto de Infração.

Entregue ao autuado cópia dos documentos juntados pelo autuante, quando da informação fiscal, bem como concedido prazo de dez dias, para o autuado se manifestar, tendo este, à fl. 75, argumentado não haver segurança jurídica integral por parte da Fazenda Estadual quanto a exigência do tributo e que o que está caracterizado como “encarte” se trata de uma “revista”; o DVD não se enquadra no regime da substituição tributária, nos termos das especificações de produtos constante do Anexo Único do Protocolo ICMS 19/85 e; a descrição da mercadoria nos documentos fiscais demonstram que se trata de revista acompanhada de DVD. Reiterou os termos da defesa pedindo a improcedência da autuação.

## VOTO

O fulcro da exigência fiscal foi em razão do autuado deixar de efetuar a retenção do imposto e o seu consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, em venda realizada para contribuinte localizado neste Estado.

Para o enquadramento da infração, o autuante consignou no Auto de Infração como infringido o disposto nas Cláusulas Primeira, Terceira, Quarta e Quinta do Convênio ICMS nº 19/85.

Inicialmente afasto o pedido de nulidade suscitado pelo sujeito passivo sob argüição de ilegitimidade passiva, pois observo que o Protocolo 19/85, em sua Cláusula Segunda e seus parágrafos, que transcrevo abaixo, atribuem ao estabelecimento distribuidor a condição de substituto tributário, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente, além de estabelecer as formas de resarcimento 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 resarcimento, junto ao estabelecimento que 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.*

Observo que consta da cópia da contra-capa do estojo do DVD, que o autuado é o distribuidor do produto. Verifico de igual modo que a sua atividade “outras atividades relacionadas à produção de filmes e fitas de vídeo” 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 a respeito de se atribuir ao destinatário a responsabilidade pelo recolhimento do tributo pois, de acordo com o art. 125, §1º, inciso I, do RICMS/97, somente se notificará o destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento do imposto, quando esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância que deverá ser declarada ou demonstrada pela autoridade responsável.

Não acolho de igual forma a sua segunda preliminar de nulidade, que consiste na suposição da existência de erro na autuação, sob alegação de incorreção na identificação da mercadoria. Verifico que tal afirmativa não procede, pois as cópias dos documentos anexados aos autos 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”.

Como terceira preliminar de nulidade, o autuado argumentou a imunidade para o produto, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988. Da leitura desse dispositivo, verifico que ele se refere a livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Observo que todos os materiais arrolados são veículos de informação escrita, não estando ali inclusos 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 normalmente tributadas pelo ICMS.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando ademais que o procedimento fiscal não violou as regras contidas no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, haja vista que a infração foi descrita de forma clara, estando embasada em cópias e vias de documentos que embasaram a acusação fiscal, determinando com segurança a infração e o infrator. Além do que, o autuado exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Indefiro a solicitação de apresentação posterior de provas, pois com base no art. 147, inciso I, § 2º do RPAF/99, entendo que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento a respeito da matéria.

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

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 tributados normalmente pelo ICMS. Concordo plenamente com esse 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-se 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 de existência de qualquer equívoco no lançamento efetivado pelo autuante, o qual caracteriza a infração de forma detalhada.

Ressalto não ter pertinência o pleito apresentado pelo autuado, no sentido de concessão do crédito fiscal referente à operação de venda realizada para este Estado, desde quando a Nota Fiscal 000808, que acobertou a citada operação, não contem o destaque do imposto pelo remetente, não estando prevista a concessão de crédito 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.

Verifico que para compor a 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.

Descarto o pleito do autuado concernente à exclusão ou redução da multa de 60%, pois foi aplicada à infração a multa prevista na Lei nº 7014/96 (art. 42, inciso II, alínea “e”), sendo cabível sua aplicação nesta autuação.

Observo que consta do PAF que o autuado efetuou o recolhimento parcial do débito, cujo valor deverá ser homologado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **299166.0358/05-2** lavrado contra **SPECTRA NOVA PRODUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.259,00**, 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR