

**A. I. Nº** - 299166.0415/05-6  
**AUTUADO** - SPECTRA NOVA PRODUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - WALTER LÚCIO CARDOSO DE FREITAS  
**ORIGEM** - IFMT/METRO  
**INTERNET** - 27.04.06

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

**ACÓRDÃO JJF N.º 0094-02/06**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (DVDs). SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. VENDA PARA CONTRIBUINTE ESTABELECIDO NA BAHIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. As mercadorias objeto da autuação são enquadradas no regime de substituição tributária, e o Protocolo ICM 19/85 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. Quanto à alegação de que os DVDs acompanham uma revista e desta fazem parte, cumpre observar que o acessório submete-se ao regime de tributação do principal. 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. Por conseguinte, no plano real, visando a determinar-se o que seja principal e o que seja acessório, neste caso, invertem-se os papéis: não são os DVDs que acompanham os impressos (“revistas”) – os impressos é que acompanham os DVDs. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas na defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/12/05, diz respeito à falta de retenção de ICMS e conseqüentemente à falta de recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, 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%.

O autuado apresentou defesa suscitando, como preliminar, a nulidade do procedimento fiscal, por ilegitimidade passiva, sob alegação de que o Protocolo ICMS 19/95 [19/85], celebrado entre a Bahia e o Estado de origem das mercadorias, atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, por substituição tributária, ao industrial ou importador, sendo que, no presente caso, seria indevida a exigência do imposto do remetente, uma vez que se trata de uma editora de livros e revistas que realizou operação de comercialização de revistas para contribuinte neste Estado, credenciado pela Portaria nº 114/04.

A defesa assinala uma segunda preliminar de nulidade por erro de fato, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, alegando que a mercadoria objeto da imposição fiscal é revista – Revista DVD SN-2 –, impressa em papel, a qual acompanha um DVD grátis para facilitar a leitura do seu conteúdo. Protesta que o Auto de Infração foi lavrado classificando a mercadoria apenas como “discos”, marca ou modelo DVDs.

Por esses fundamentos, pede a nulidade do procedimento, frisando que a empresa autuada é uma editora de livros e revistas, que também desenvolve atividade de comercialização de mercadorias, sendo que o Protocolo ICMS 19/85 exige a retenção do imposto pelo contribuinte substituto quando este é industrial ou importador, de acordo com os códigos NBM/SH do seu anexo único, de modo que em nenhuma situação a exigência fiscal se enquadra, primeiro, porque a mercadoria comercializada, objeto da autuação, é revista e não discos marca/modelo DVDs, como o fisco pretende classificar, e segundo, porque, se se tratasse de DVDs, também não estariam estes enquadrados no anexo único do Protocolo ICMS 19/85, em face do art. 3º, “b”, das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado.

A defesa prossegue alegando que o autuado é uma editora de livros e revistas impressos em papel. Explica que, ao comercializar as revistas, disponibiliza gratuitamente um DVD como brinde ao consumidor. Alega que, no corpo da revista, consta a expressão “Acompanha um DVD como brinde”. Acentua que não se trata de operações de vendas de disco ou DVDs, mas de hipótese de imunidade, tendo em vista que operações com revistas são imunes ao ICMS. Chama a atenção para a descrição da mercadoria nas Notas Fiscais, onde consta: “Revista DVD SN-3”.

Aduz a defesa que, em qualquer das hipóteses, não se justificaria a imposição fiscal, já que o contribuinte destinatário, supermercado G. Barbosa Comercial Ltda., é credenciado pela Portaria nº 114/04, estando autorizado a recolher o imposto por antecipação até o dia 25 do mês subsequente.

Conclui as preliminares destacando que na capa da revista consta a observação de que acompanha a mesma um DVD grátis.

Quanto ao mérito, reclama que não foi dado o crédito fiscal, salientando que este é um direito constitucional do contribuinte. Assinala que o crédito destacado no Auto de Infração refere-se ao frete das mercadorias.

Prossegue reiterando os argumentos expendidos nas preliminares quanto à ilegitimidade passiva e à não-incidência do imposto. Argumenta que não incide o ICMS na operação em apreço porque se trata de revistas impressas em papel (produto principal) que são acompanhadas de um DVD como brinde com o seu conteúdo (produto acessório). Protesta que sobre o preço da revista não incide ICMS, como prevê a legislação de todo o País, especificamente a do Estado de origem do remetente, nos termos do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto nº 45.490/00, conforme trechos que transcreve.

Volta a questionar o fundamento da autuação, alegando que o Protocolo ICMS 19/85, no qual se baseou a autuação, atribui a responsabilidade é ao industrial e importador, situação que não se enquadra no presente caso, pois a atividade do autuado é editora, com predominância da atividade comercial, e a mercadoria objeto do Auto de Infração não está relacionada no anexo único do referido protocolo, e, portanto, descabe a imposição fiscal. Transcreve a cláusula primeira e o anexo único do referido protocolo. Chama a atenção para as regras de interpretação do Sistema Harmonizado da NBM.

A defesa insiste em que são imunes ao ICMS as operações com livros, jornais e periódicos, argumentando que a interpretação deve ser feita de forma ampla, sintonizada com os objetivos maiores da Constituição, pois a Constituição protege objetos (livros, jornais, periódicos, papel de imprensa) e valores (cultura, educação, divulgação de idéias, etc.), considerando que já existe uma tendência da predominância do livro eletrônico. Cita comentário que atribui ao prof. José

Souto Maior Borges (não indica a fonte). Considera que impedir a aplicação do art. 150, VI, “d”, da Constituição aos produtos de informática significa condená-los a uma esclerose precoce, considerando que tal dispositivo deve aplicar-se também aos produtos novos, que coexistem com o livro e demandam o mesmo tratamento tributário, pois, do contrário, a interpretação e a aplicação da Constituição não teriam, no particular, caráter amplo, mas restritivo, e quando menos estrito, contra os critérios preconizados pelo STF no tocante à exegese da imunidade constitucional do livro. Transcreve trecho que atribui ao prof. Hugo de Brito Machado (não indica a fonte). Reproduz também comentários do mestre Aliomar Baleeiro acerca do conceito de livros, jornais e periódicos, nos quais aquele jurista pontifica que livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos.

Prossegue argumentando que, apesar de objetiva, a imunidade está endereçada à proteção de meios de comunicação de idéias, conhecimentos, informações, em suma, de expressão do pensamento como objetivo precípuo. Considera que, ao proteger o veículo, a Constituição protege a propagação de idéias no interesse social, de modo que, embora a vedação constitucional tenha por objeto coisas, a imunidade diz respeito ao ser humano e suas relações. Ela é objetiva enquanto vedação dirigida à tributação de certos objetos, mas isto não exclui da análise os sujeitos e a relação jurídica que entre eles se estabelece.

A defesa assinala a evolução da imunidade em destaque, observando que, na Carta de 1946, era imune apenas o papel, e a partir da Constituição de 1967 foram imunizados primariamente o livro, os periódicos, os jornais e também o papel destinado à sua impressão. Considera que essa inversão traz conseqüências importantes, e o fato de haver ainda destaque para o papel destinado a sua impressão não deve enganar o intérprete quanto à proteção primária do próprio livro, jornal ou periódico, que se tornam, assim, imunes na sua integralidade, sendo essa a linha em que caminha o Supremo Tribunal Federal, que, em decisões tendo por base o preceito em tela, tem assentado que, em se tratando de imunidade genérica, o preceito constitucional admite interpretação ampla, de modo a deixar transparecer os princípios nele contidos. Frisa que a imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos não pode excluir outros instrumentos técnicos que, pela evolução, passem a integrar o livro, o periódico, o jornal.

Seguem-se considerações em torno da distinção entre o meio de comunicação (o veículo) e o seu suporte, material e imaterial (“hardware” e “software”), tomando por referência lição do prof. Edvaldo Brito.

A defesa apega-se a decisões dos tribunais, fazendo menção a decisões que atribui ao Tribunal Regional Federal da Segunda Região, ao Tribunal de Justiça de São Paulo e ao STF (não indica os números dos acórdãos).

Questiona o fato de não ter sido abatido o crédito fiscal. Fundamenta seus argumentos no princípio da não-cumulatividade. Cita doutrina.

Conclui pedindo que se declare nulo o procedimento por ilegitimidade passiva e por erro de fato, ou que, no mérito, se reconheça a sua improcedência. Pede, ainda, que, vindo a ser mantido o lançamento, seja abatido o crédito fiscal e excluída ou reduzida a multa. Assinala que pagou o imposto somente para que as mercadorias fossem liberadas.

O fiscal autuante prestou informação chamando a atenção para os elementos acostados à mesma. Comenta o Protocolo ICMS 19/85. Assinala que, na contracapa do estojo do DVD (cópia anexa) está impresso, no rodapé, que o DVD é distribuído pela Spectra Nova Produções, Edições e Comércio Ltda. Conclui que essa empresa é distribuidora dos aludidos DVDs. Argumenta que DVD gravado com obra cinematográfica se enquadra no Anexo Único do referido protocolo. Diz

não perceber razão para se referir a imunidade tributária de livros e periódicos. Argumenta que o DVD está gravado com um filme que não é brinde e que não facilita a leitura e entendimento da revista que o acompanha, pois, na verdade, é a revista que acompanha o DVD, pois ao consumidor o que interessa é assistir àquele filme, de modo que a revista seria um brinde, e alguns comprariam o DVD mesmo desacompanhado da revista. Considera que o conteúdo da revista, em certos trechos, é completamente diferente do conteúdo do DVD, um filme cinematográfico.

Quanto ao crédito pleiteado pela defesa, o fiscal observa que, como não foi destacado na documentação fiscal o valor do ICMS da operação de venda interestadual dos produtos, e certamente não foi recolhido esse tributo, não há como o autuado se beneficiar de um crédito inexistente, de modo que o único crédito a ser considerado é o do frete.

Observa que juntou à informação cópias de um parecer da GECOT.

Opina pela manutenção da exigência fiscal.

Dada vista do teor da informação fiscal ao autuado, este se manifestou dizendo, de sua leitura, se depreende que não há segurança integral da exigência fiscal, primeiro, porque o que é caracterizado como encarte é, em verdade, uma revista; segundo, porque o DVD não se enquadra no regime da substituição tributária, conforme dúvidas apontadas na informação fiscal pelo autuante; terceiro, porque a descrição da mercadoria nos documentos fiscais demonstra que se trata de revista acompanhada de DVD, com preço razoável, conforme informação fiscal. Reitera os termos da defesa e pede a improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

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.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299166.0415/05-6**, lavrado contra **SPECTRA NOVA PRODUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.848,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR