

A. I. N° - 299166.0291/06-3  
AUTUADO - WORKS EDITORES ASSOCIADOS LTDA.  
AUTUANTE - WALTER LÚCIO CARDOSO DE FREITAS  
ORIGEM - IFMT/METRO  
INTERNET - 13.09.06

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0246-02/06

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (DVDs). SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. VENDA PARA CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS 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. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas na defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/5/06, 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\$ 3.122,42. Multa: 60%.

O autuado apresentou defesa explicando que atua no comércio e distribuição de produtos fonográficos, visuais e cinematográficos. A título de preliminar, reclama da legibilidade das anotações feitas no Termo de Apreensão, dizendo que “não puderam ser lidas pela Recorrente, mas que com certeza se tratava de apreensão de dvds, e a suposta falta de recolhimento de ICMS em substituição tributária”. Pede a decretação da nulidade do procedimento, alegando que o “termo de Infração” não pôde ser lido porque a letra é incompreensível, de modo que falta ao lançamento um requisito fundamental, por não estarem claros os motivos determinantes da apreensão dos bens, não assegurando a ampla defesa.

Quanto ao mérito, o autuado sustenta não ser aplicável a substituição tributária neste caso, pois o agente fiscal não obedeceu ao acordo estabelecido na cláusula primeira do Protocolo ICMS 7/00 [sic]. Transcreve o dispositivo, frisando a expressão “estabelecimento industrial ou importador”, argumentando a seguir que a sua empresa já recolheu o ICMS na saída da mercadoria, não havendo, por isso, a figura do substituto tributário na operação, de acordo com o referido protocolo, por ser o autuado o “substituto de si mesmo”. Aduz que a jurisprudência tem tido essa linha de pensamento. Transcreve ementas de acórdãos do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

Outra tese defendida pela defesa é de que a autuação em lide constitui verdadeiro confisco, vedado pela Constituição, pois não há no termo de infração quaisquer causas que justifiquem a apreensão das mercadorias, ensejando a coibição do exercício de plena propriedade do autuado.

Acentua que o procedimento em apreço implica a cobrança do tributo de forma indireta, através da apreensão dos bens, o que é vedado pelo “Superior Tribunal Federal” [sic], conforme Súmula 323. Protesta que é notória neste caso a ofensa ao direito de propriedade e livre comércio, a ponto de serem apreendidas mercadorias, privando a empresa de sua utilização. Aduz que o fisco estadual dispõe de meios idôneos para a cobrança do que lhe é devido.

Pugna pela nulidade do Auto de Infração e da apreensão. Requer a liberação das mercadorias apreendidas, bem como a liberação do múnus de depositário fiel das mesmas, atribuída à empresa transportadora. Pede que se julgue improcedente o Auto de Infração, determinando-se seu arquivamento.

O fiscal autuante prestou informação falando do Acórdão CJF 0149-11/06, relativo a fato que considera idêntico a este. Comenta que a cláusula segunda do Protocolo ICMS 19/85 determina que cabe efetuar a substituição tributária ao remetente dos produtos especificados em seu anexo único, seja ele industrial, importador, distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista. Destaca que, no caso em exame, o autuado exerce a função de distribuidor dos DVDs e deveria recolher o ICMS ao Estado da Bahia, onde está o destinatário dos produtos. Frisa que DVDs gravados com obras cinematográficas se enquadram perfeitamente na descrição do item VI do anexo único do Protocolo ICMS 19/85 e de sua cláusula primeira, classificando-se no código 8524.39.00 da NBM. Aduz que os DVDs estão gravados com filmes que não são brindes e não facilitam a leitura e entendimento das revistas que os acompanham, pois, na verdade, são as revistas que acompanham os DVDs. Observa que o conteúdo das revistas é completamente diferente do conteúdo dos DVDs. Explica que não abateu o crédito porque nos documentos não consta destaque do imposto. Considera que o autuado pretendeu enquadrar o produto como “revista” para beneficiar-se da imunidade tributária, conforme consta no campo “Dados Adicionais” das Notas Fiscais. Conclui dizendo que o Termo de Apreensão foi lavrado apenas para documentar a infração e embasar o Auto de Infração, mas o autuado poderia solicitar a qualquer momento a transferência de depositário dos produtos. Opina pela procedência da autuação.

## VOTO

O autuado suscita como preliminar de nulidade do lançamento a falta de legibilidade do Termo de Apreensão, alegando que não foi possível ler o seu conteúdo, porque a caligrafia do agente fiscal seria incompreensível. Juntou à defesa cópia reprográfica da cópia recebida (fl. 56).

Examinei atentamente a cópia do termo juntada pela defesa. Não há a alegada ilegibilidade. E note-se que a peça juntada (fl. 56) é uma cópia reprográfica, cujo original (2ª via, extraída por carbono) se encontra em poder do autuado. Este alega que não conseguiu ler o que estava escrito no aludido termo, dizendo “que com certeza se tratava de apreensão de dvds, e a suposta falta de recolhimento de ICMS em substituição tributária”. É precisamente disso que trata o Termo em questão, de modo que estou certo de que o autuado compreendeu bem o teor da imputação. Combinando o que consta no Termo de Apreensão com o que consta no Auto de Infração, do qual o autuado também recebeu cópia, tanto assim que a este último faz alusão (penúltima folha da defesa), fica claro que a autuação foi efetuada porque o autuado, na condição de sujeito passivo por substituição, deixou de reter o imposto nas vendas de DVDs a contribuintes estabelecidos na Bahia.

Outro aspecto que devo examinar como preliminar diz respeito à alegação de confisco. A defesa alega que não há na situação em exame quaisquer causas que justificassem a apreensão das mercadorias, e reclama que houve restrição ao exercício da plena propriedade sobre os bens apreendidos, ficando a empresa privada de sua utilização. Invoca a Súmula 323 do STF, que declara ser inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

A apreensão de mercadorias pode ou não implicar confisco. É, de fato, ilegal a apreensão de mercadorias quando as mercadorias ficam “presas” para coagir o sujeito passivo a pagar débito

tributário. Porém, no caso presente, não houve esse vício. Foi lavrado um Termo de Apreensão, porém esse procedimento não tem por fim “prender” as mercadorias, mas apenas “documentar” o fato, ou seja, reduzir a termo a irregularidade constatada, para efeitos de prova do cometimento atribuído ao infrator. Prescreve o art. 945 do RICMS/BA:

“Art. 945. A apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos constitui procedimento fiscal destinado a documentar a infração cometida, para efeito de constituição de prova material do fato.

Parágrafo único. Tratando-se de mercadorias, uma vez lavrado o Termo de Apreensão, este perderá a validade se no prazo de 30 dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente, considerando-se encerrada a ação fiscal e podendo o sujeito passivo recolher o débito espontaneamente.”

Note-se: de acordo com a cabeça do art. 945, a finalidade do Termo de Apreensão é documentar o fato, isto é, constituir a prova de sua ocorrência. Isto porque, se o fisco não lavrasse o Termo de Apreensão, não existiria prova válida e eficaz da infração e da autoria da infração. Porém os arts. 946 e 947 do RICMS prevêem o depósito, liberação ou entrega das mercadorias ao interessado, de modo que, atendidos os pressupostos regulamentares, o autuado tem acesso imediato aos bens.

Noto, porém, que o fiscal autuante anexou aos autos, às fls. 6 a 28, as primeiras vias dos documentos fiscais que acobertavam o trânsito das mercadorias, não atentando para as regras dos §§ 3º e 4º do art. 947 do RICMS. As primeiras vias das Notas Fiscais e as segundas vias dos Conhecimentos de Transporte pertencem ao contribuinte (destinatário). O que deve ser anexado aos autos como prova é sua cópia ou uma de suas vias (art. 947, § 3º, I e II; § 4º, II, “a”). Mediante requerimento, o contribuinte poderá solicitar à Inspetoria Fiscal a substituição das primeiras vias das aludidas Notas Fiscais e segundas vias dos Conhecimentos de Transporte por cópias dos mesmos, a qualquer tempo, mesmo que no curso do processo administrativo.

Passo ao exame do mérito.

O autuado sustenta não ser aplicável a substituição tributária neste caso, porque não teria sido observado o acordo estabelecido na cláusula primeira do Protocolo ICMS 7/00 (*sic*), frisando a expressão “estabelecimento industrial ou importador” e concluindo que sua empresa já teria recolhido o imposto na saída da mercadoria, não havendo, por isso, a figura do substituto tributário na operação, uma vez que ele seria o substituto de si mesmo.

Dizendo isso com outras palavras, deduzo que o autuado pretende demonstrar que a cláusula primeira do Protocolo ICMS 19/85, com a redação dada pelo Protocolo ICMS 7/00, atribui a qualidade de substituto tributário ao “estabelecimento industrial ou importador” (somente). Interpretando o texto da cláusula em exame, fica claro o seguinte: os Estados, ao redigirem a cláusula em apreço do Protocolo ICMS 19/85, apenas pretendiam atribuir a condição de substituto tributário a quem fosse “industrial” ou “importador”. Por exclusão, não assumiriam a condição de substitutos tributários os atacadistas, distribuidores, varejistas, arrematantes. Ocorre que, na cláusula segunda, o referido protocolo amplia o seu âmbito de incidência, prevendo que, nas operações interestaduais realizadas por distribuidores, depósitos ou estabelecimentos atacadistas das mesmas mercadorias, a retenção do imposto deve ser feita pelo “remetente” – palavra cuja abrangência não pode ser limitada apenas ao industrial ou importador.

Por outra parte, o autuado alega que já teria recolhido o imposto na saída da mercadoria, não havendo, por isso, a figura do substituto tributário na operação, de acordo com o referido protocolo, por ser o autuado o “substituto de si mesmo”. Se o imposto que o autuado alega já ter pago na saída é o tributo devido a São Paulo, é evidente que o raciocínio está equivocado, pois uma coisa nada tem a ver com outra. O ICMS é tributo não cumulativo, de modo que, ao se calcular o valor devido à Bahia (ou a outro Estado) relativamente às futuras operações, do montante calculado deve ser abatido o que foi pago ao Estado de origem (no caso, São Paulo),

devendo ser paga apenas a diferença, correspondente ao valor acrescido. Por outro lado, se o imposto que o autuado alega ter pago na saída é o tributo que porventura já tenha sido retido e pago a São Paulo, cumpre ao sujeito passivo atentar para as regras dos §§ 1º e 2º da cláusula segunda do Protocolo ICMS 19/85, observado, naturalmente, o que disponha a legislação interna de seu Estado (a legislação paulista, neste caso).

O fiscal autuante, ao prestar a informação, tocou num ponto que, apesar de não ter sido abordado pela defesa, merece ser apreciado, de passagem. É que nas Notas Fiscais, no campo “Dados Adicionais”, consta que as operações estariam ao abrigo da não-incidência do ICMS, decreto porque se trataria de revistas DVD, conforme discriminação feita no campo “Descrição dos Produtos”.

De fato, são imunes as operações com revistas. Porém, no caso presente, as mercadorias são revistas? Ou são DVDs? Claro que são DVDs, tanto assim que isso não foi questionado pela defesa.

O fiscal observou que os DVDs em questão estão gravados com filmes e são acompanhados de uma revista. Observa que o conteúdo da revista é completamente diferente do conteúdo dos DVDs.

O item VI do anexo do Protocolo ICMS 19/85, 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. De acordo com as cláusulas primeira e segunda, as mercadorias listadas no referido anexo estão sujeitas a retenção do imposto, inclusive nas operações interestaduais.

Quanto à revista que acompanha cada DVD, cumpre lembrar um antigo brocado que tem foros de princípio segundo o qual o acessório segue a sorte do principal. Se, por exemplo, é efetuada uma operação imune com certa mercadoria, o material de embalagem da mercadoria, apesar de não haver expressa disposição legal nesse sentido, também fica compreendido na imunidade.

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 seriam revistas, quando, na verdade, se trata de DVDs acompanhados de revistas.

É do conhecimento de todos que várias editoras juntam os exemplares das obras um disco gravado eletronicamente com elementos relacionados ao material impresso. Por exemplo, compra-se um Código Civil, em papel, no formato convencional, e na contracapa vem colado um disco em formato CD-ROM. Num caso assim, quando o livro é vendido, é evidente que o objeto principal da operação é o livro, pois o CD-ROM ou o DVD que acompanha o livro é um acessório. Em tal situação, não pode o fisco pretender que se proceda à retenção do imposto relativamente ao CD-ROM ou ao DVD, porque não houve uma operação com esses bens, a operação foi com o livro. Quero com isso dizer que uma coisa é a venda de um CD-ROM ou de um DVD, e 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.

O fundamento para decidir o mérito destes autos consiste em determinar o que seja principal ou o que seja acessório nas operações aqui consideradas. Estou convicto 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 informação contida no campo “Descrição dos Produtos” das Notas Fiscais, 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.

Analizando as cópias reprográficas das capas dos DVDs acostadas às fls. 30-31, fica patente que os impressos tidos como “revistas” não passam de material de propaganda para facilitar as vendas dos DVDs, não tendo as especificidades que caracterizam os periódicos comumente designados de revistas. Por conseguinte, na determinação do que seja principal e do 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.

Por esses elementos, concluo ser cabível a atribuição ao autuado, na condição de remetente dos DVDs, da 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.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299166.0291/06-3, lavrado contra **WORKS EDITORES ASSOCIADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 3.122,42, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR