

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.475/14/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000200936-22  
Impugnação: 40.010134927-48  
Impugnante: Hitachi Kokusai Linear Equipamentos Eletrônicos S/A  
IE: 596240789.01-67  
Proc. S. Passivo: Benjamim Araujo Ribeiro/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos presumidos do ICMS, vinculadas a saídas de mercadorias do estabelecimento autuado com destino a estabelecimentos de não contribuintes do ICMS, contrariando o disposto no Regime Especial nº 16.000101669-27 e no art. 75, X do RICMS/02. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada do art. 55 inciso XXVI da lei 6.763/75. Crédito tributário reformulado. Excluídas, ainda, as exigências relativas às operações com empresas de radiodifusão, consideradas, via de regra, contribuintes do ICMS, no tocante à prestação de serviços de veiculação de publicidade, e com as empresas de arrendamento mercantil, cujos arrendatários estejam enquadrados como contribuintes do imposto. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2009, em função de aproveitamento indevido do crédito presumido previsto no Regime Especial nº 16.000101669-27 c/c art. 75, inciso X do RICMS/02, uma vez que as operações, objeto da autuação, são vinculadas a saídas de mercadorias do estabelecimento autuado com destino a estabelecimentos de não contribuintes do ICMS.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, mediante recomposição da conta gráfica, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 721/740, requerendo, ao final, que seja julgado improcedente o lançamento.

Acatando parcialmente as alegações da Defesa, o Fisco retifica o crédito tributário, cujo saldo remanescente (nominal) passou a ser o indicado nos demonstrativos de fls. 2.453/2.457.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regularmente cientificada, a Impugnante adita sua defesa às fls. 2.480/2.497, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 2.499/2.503.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2.509/2.526, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 2.453/2.457, excluindo-se ainda as exigências: (i) relativas às notas fiscais relacionadas na planilha acostada às fls. 27/34, nas quais conste como destinatárias empresas de rádio e televisão aberta (atividade primária ou secundária), que estivessem com inscrição ativa no cadastro do CNPJ, no exercício de 2009; (ii) relativas às notas relacionadas na planilha acostada às fls. 27/34, envolvendo empresas de leasing/arrendamento, nas hipóteses em que os arrendatários sejam contribuintes do ICMS (inclusive, empresas de rádio e TV aberta).

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2009, em função de aproveitamento indevido do crédito presumido previsto no Regime Especial nº 16.000101669-27 c/c art. 75, inciso X do RICMS/02, uma vez que as operações objeto da autuação (internas e interestaduais) são vinculadas a saídas de mercadorias do estabelecimento autuado com destino a estabelecimentos de não contribuintes do ICMS.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, mediante recomposição da conta gráfica, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A apuração do ICMS devido foi feita mediante recomposição da conta gráfica, onde foram estornados os créditos presumidos indevidamente apropriados, sendo concedidos, porém, os créditos normais (débito e crédito) de maneira proporcional às operações não beneficiadas com o crédito presumido.

O regime especial supracitado (fls. 594/598), que foi concedido pela SEF/MG à Autuada, em 28/02/05, decorre de Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Minas Gerais em 30/09/03.

O art. 5º do Regime assegura ao Contribuinte, nos moldes do art. 75, inciso X do RICMS/2002, o crédito presumido de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída de mercadoria de sua produção, relacionada na Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções e, constante da Parte 5 do Anexo XII do RICMS/2002, destinada a estabelecimento de contribuinte do imposto (fl. 595).

A irregularidade foi apurada mediante identificação de todas as notas fiscais de saídas emitidas pela Impugnante (fls. 77/352) em que constava a informação "ISENTO", no campo destinado à indicação da inscrição estadual dos respectivos destinatários das mercadorias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seguida, por meio de consultas ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (fls. 614/714) e ao Sintegra/ICMS, o Fisco verificou se as atividades desenvolvidas pelos destinatários (CNAE-F) estavam ou não compreendida no campo de incidência do ICMS e, se esses possuíam inscrição estadual em seus respectivos Estados.

Após essas pesquisas, restou constatado que os referidos destinatários não eram contribuintes do ICMS, sendo detectadas, inclusive, operações com pessoas físicas, conforme demonstrado na planilha de fls. 27/34.

A título de informação, as notas fiscais emitidas foram destinadas a pessoas físicas e jurídicas, que exercem as seguintes atividades econômicas:

- Agências de Publicidade: total de 04 (quatro) notas fiscais emitidas;
- Aluguel de Móveis, Utensílios e Aparelhos de Uso Doméstico e Pessoal; instrumentos musicais: 01 (uma) nota fiscal emitida;
- Aluguel de Outras Máquinas e Equipamentos Comerciais não especificados anteriormente, sem operador: 01 (uma) nota fiscal emitida;
- Arrendamento Mercantil: total de 23 (vinte e três) notas fiscais emitidas com destino às empresas “BB Leasing”, “Bradesco Leasing”, “Dibens Leasing” e “Banco Itauleasing”;
- Defesa de Direitos Sociais (atividades secundárias: organizações associativas ligadas à cultura e à arte e outras atividades associativas não especificadas): total de 13 (treze) notas fiscais;
- Educação (ensino médio, graduação e/ou pós graduação): 02 (duas) notas fiscais emitidas;
- Estúdios Cinematográficos: 01 (uma) nota fiscal emitida;
- Filmagens de Festas e Eventos: 01 (uma) nota fiscal emitida;
- Holdings de Instituições Financeiras: 02 (duas) notas fiscais emitidas;
- Instalação, Manutenção e Reparação de Acessórios para Veículos Automotores (atividades secundárias: gravação de som e de edição de música e outras atividades de publicidade não especificadas): 02 (duas) notas fiscais emitidas;
- Atividade não Informada no Cadastro do CNPJ: 01 (uma) nota fiscal emitida;
- Navegação de Apoio Marítimo: 02 (duas) notas fiscais emitidas;
- Organizações Religiosas: 91 (noventa e uma) notas fiscais emitidas;
- Outras Atividades de Publicidade, de Serviço e de Telecomunicações não Especificadas: 05 (cinco notas fiscais emitidas);
- Pessoas Físicas: 45 (quarenta e cinco) notas fiscais emitidas;
- Produção Cinematográfica (de vídeos e de programas de TV não especificados): 05 (cinco notas fiscais emitidas);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Produção de Filmes para Publicidade: 02 (duas) notas fiscais emitidas;
- Reparação e Manutenção de Computadores, de Equipamentos Periféricos e de Equipamentos de Comunicação: 05 (cinco) notas fiscais emitidas;
- Suporte Técnico, Manutenção e Outros Serviços em Tecnologia da Informação: 02 (duas) notas fiscais emitidas;
- RÁDIODIFUSÃO (Rádio e TV aberta): 65 (sessenta e cinco) notas fiscais emitidas;

Foi incluída, dentre as empresas que exploram a atividade de radiodifusão (rádio e TV aberta), a “Fundação Canal 20”, pois essa é uma de suas atividades secundárias relacionadas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

Após relatar todo o histórico das negociações envolvendo o Protocolo de Intenções firmado com este Estado, a Impugnante informa que tem por objeto social a *“industrialização, comercialização, revenda e locação de equipamentos e aparelhos eletroeletrônicos, seus acessórios e peças de reposição, assim como a realização de projetos técnicos, de serviços de instalação de assistência técnica e de treinamento, bem como o licenciamento para uso de softwares de desenvolvimento próprio ou de terceiros, importação e exportação”*.

No seu entendimento, desde o estabelecimento do Plano de Negócios com o Estado de Minas Gerais, *“os destinatários das saídas guardam inteira ressonância com os exatos limites de seu objeto social contidos nos atos constitutivos, ou seja, predominantemente no contexto dos aparelhos eletroeletrônicos, o que envolve sistema de radiodifusão, estações repetidoras de televisão, antenas, etc.”*.

Enfatiza que, *“compulsando todos os quadros integrantes da peça acusatória, verifica-se que todos os destinatários das saídas, mas todos mesmos, situam-se na transparência emanada no aludido objeto social absolutamente conhecido pelo Estado desde o início do PLANO DE NEGÓCIOS, porquanto todo e qualquer evento de saída de mercadorias objeto do contexto se enquadra nos termos ali acordados em maio de 2009”* especificamente na ótica do art. 75, inciso X do RICMS/02, cuja redação reproduzida pela Impugnante foi a seguinte:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

[...]

**Efeitos de 1º/05/03 a 29/09/03** - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do □:

X - ao estabelecimento industrial fabricante, de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída dos produtos relacionados na Parte 5 do Anexo XII, observando-se o seguinte:

A seu ver, não há que se falar em transgressão de normas, uma vez que sempre teria cumprido as tratativas pactuadas e, o governo não, *“pois querer mudar unilateralmente regras para beneficiar-se significa quebra indignamente do contrato, consolidando flagrante locupletamento ilícito”*.

Sem razão, contudo, a Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, cabe lembrar que o Protocolo de Intenções foi firmado em 30/09/03, sendo que o Regime Especial nº 16.000101669-27 somente foi concedido à Impugnante em 28/02/05. Cabe lembrar, ainda, que a presente autuação refere-se a operações ocorridas no exercício de 2009.

Em ambas as datas acima referenciadas (30/09/03 e 28/02/05), a redação do art. 75, inciso X do RICMS/02, que serviu de base legal para a concessão do crédito presumido à Impugnante, já havia sido alterada, passando a constar, nas respectivas redações, para efeito de fruição do crédito presumido, que as saídas se destinassem a estabelecimentos de contribuinte do imposto, conforme abaixo demonstrado:

### **Efeitos de 1º/11/09 a 09/01/13:**

X - ao estabelecimento industrial fabricante, de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída de produtos relacionados na Parte 5 do Anexo XII, **destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto**, clínica, hospital, profissional médico ou a órgão da Administração Pública Direta, suas fundações e autarquias, observando-se o seguinte:

### **Efeitos de 21/07/04 a 31/10/09:**

X - ao estabelecimento industrial fabricante, de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída de produtos relacionados na Parte 5 do Anexo XII, **destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto**, clínica, hospital, profissional médico, exceto veterinários, ou a órgão da Administração Pública Estadual ou Municipal Direta, suas fundações e autarquias, observando-se o seguinte: (Grifou-se)

### **Efeitos de 30/09/03 a 20/07/04:**

X - ao estabelecimento industrial fabricante, de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída de produtos relacionados na Parte 5 do Anexo XII, **destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto**, observando-se o seguinte: (Grifou-se)

Por consequência, no Regime Especial concedido à Impugnante, mais precisamente em seu art. 5º, o crédito presumido ficou restrito às operações com contribuinte do imposto, *verbis*:

Art. 5º - Fica assegurado ao beneficiário deste Regime crédito presumido de valor equivalente ao imposto devido na operação de saídas das mercadorias de sua produção, relacionadas na Cláusula primeira do Protocolo de Intenções e constantes da Parte 5 do Anexo XII do RICMS, **destinadas a estabelecimento de contribuinte do imposto** (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, como já ressaltado, a alegação da Impugnante não se coaduna com a realidade dos fatos, não fazendo o menor sentido em se falar em quebra unilateral de contrato ou locupletamento ilícito do Estado.

Noutro contexto, a Impugnante afirma que houve um equívoco na emissão de suas notas fiscais em que constava a informação “ISENTO”, no campo destinado à indicação da inscrição estadual dos respectivos destinatários das mercadorias.

Salienta que, após a constatação do equívoco, tratou de pesquisar um a um de seus clientes e apurou, junto ao Sintegra, que possuem inscrição estadual em seus respectivos Estados, motivo pelo qual a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco estaria incorreta, em sua totalidade.

Na tentativa de comprovar sua afirmação, a Autuada acostou aos autos a planilha de fls. 797/798, onde consta a indicação do nº da inscrição estadual de vários destinatários de notas fiscais por ela emitidas.

Esclareça-se, inicialmente, que as notas fiscais listadas na planilha apresentada representam apenas, em termos financeiros, um percentual aproximado de 40% (quarenta por cento) do total glosado pelo Fisco, ou seja, a documentação apresentada pela Impugnante não sustenta a sua afirmação de que “todos os estornos dos créditos presumidos praticados pelo Fisco estão incorretos”.

De toda forma, após analisar a referida documentação, o Fisco acatou parcialmente as alegações da Impugnante e excluiu as exigências fiscais relativas às notas fiscais listadas no quadro acostado à fl. 1.168, cujos dados estão abaixo reproduzidos:

RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS CUJAS EXIGÊNCIAS FORAM CANCELADAS PELO FISCO									
NF Nº	DATA	ICMS DESTACADO	FL. AUTOS	DADOS DO DESTINATÁRIO				OBSERVAÇÃO	
				UF	RAZÃO SOCIAL	ATIVIDADE PRIMÁRIA	INSCRIÇÃO ESTADUAL		DATA DA INSCRIÇÃO
2.799	12/02/09	269,10	91	RJ	RÁDIO JORNAL FLUMINENSE DE CAMPOS LTDA	TELEVISÃO ABERTA	82.202.495	17/12/90	REGIME DE APURAÇÃO DO ICMS: NORMAL (FL. 860) - NFs EMITIDAS PODEM GERAR CRÉDITOS DE ICMS
2.960	20/03/09	1.652,40	99	SC	PRIMER PRODUÇÕES E LOCAÇÕES LTDA	ALUGUEL DE OUTAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS COMERCIAIS NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE, SEM OPERADOR	255.682.310	01/09/08	REGIME DE APURAÇÃO DO ICMS: NORMAL (FL. 863) - NFs EMITIDAS PODEM GERAR CRÉDITOS DE ICMS
3.018	27/03/09	306,00	104	RJ	RÁDIO JORNAL FLUMINENSE DE CAMPOS LTDA	TELEVISÃO ABERTA	84.202.495	17/12/90	REGIME DE APURAÇÃO DO ICMS: NORMAL - FL. 860
3.199	29/04/09	33.970,86	137	SP	DIBENS LEASINS S.A. - ARREND. MERCANTIL	ARRENDAMENTO MERCANTIL	546.051.855.118	28/11/07	REGIME DE APURAÇÃO DO ICMS: NORMAL - FL. 869
4.441	09/11/09	1.827,75	275	MT	SISTEMA CIDADE RÁDIO TV LTDA	TELEVISÃO ABERTA	13.153.590-0	26/02/04	HABILITADO DESDE 26/02/04 - FL. 894
<b>38.026,11</b>									

As exigências foram excluídas pelo Fisco uma vez que as telas do Sintegra apresentadas pela Impugnante (fls. 860, 863, 869 e 894), comprovavam a inscrição dos destinatários no cadastro de contribuintes dos respectivos Estados.

Além disto, as informações contidas nos campos “Regime de Apuração do ICMS” e “Observações” das telas do Sintegra permitiam a conclusão de que os destinatários estavam inseridos dentre os contribuintes do imposto em seus respectivos Estados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para fins de retificação do crédito tributário, o Fisco adotou as seguintes providências:

→ Cancelou o estorno dos créditos presumidos e os acréscimos legais a eles inerentes, relativos às notas fiscais acima listadas;

→ Por consequência, foram excluídos da recomposição da conta gráfica os créditos normais (débito e crédito) anteriormente concedidos, em função do cancelamento das exigências referentes ao estorno dos créditos presumidos originalmente efetuado, referentes às mesmas operações;

→ Na mesma oportunidade (da retificação do crédito), o Fisco concedeu créditos adicionais à Impugnante, pelo sistema normal de débito e crédito e, de forma proporcional às operações não beneficiadas com o crédito presumido, vinculados aos CFOPs reclamados por ela às fls. 738/739. Esses créditos deixaram de ser objeto de controvérsia, o que pode ser observado pela leitura da peça de defesa aditada (fls. 2.480/2.497), na qual inexistia qualquer reclamação quanto aos créditos em questão.

Para as notas fiscais relacionadas no quadro de fls. 1.169/1.170, o Fisco não acatou os argumentos da Impugnante, pelos motivos indicados no campo “Observação” do referido quadro.

A título de exemplo, o Fisco cita as seguintes operações:

→ NFs destinadas às empresas “TV Planície” e “Empreendimentos Radiodif. Cabo Frio S.A.”:

Nos dados cadastrais do SINTEGRA/RJ (fls. 859/860), consta a seguinte observação: *Inscrição facultativa de não contribuinte de ICMS.*

→ NFs destinadas à “Associação da União Este Brasileira dos Adventistas do Sétimo Dia”:

Nos dados cadastrais do SIARE/MG (fl. 865), consta que o estabelecimento se acha NÃO HABILITADO desde 02/01/96.

O quadro a seguir traz um resumo das operações não acatadas pelo Fisco:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OPERAÇÕES NÃO ACATADAS PELO FISCO - ESTORNO DO CRÉDITO MANTIDO				
RAZÃO SOCIAL	ATIVIDADE	INSCRIÇÃO ESTADUAL	OBSERVAÇÃO	Nº DE NF
BRADESCO LEASING S/A - ARRENDAMENTO MERCANTIL	ARRENDAMENTO MERCANTIL	110.611.360.116	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	14
BANCO ITAULEASING S/A	ARRENDAMENTO MERCANTIL		NÃO HABILITADO. BAIXADO DESDE 28/02/92 - FL. 905	07
FUNDAÇÃO INSTITUTO NACIONAL DE TELCOMUNICAÇÕES	EDUCAÇÃO SUPERIOR	596.726.675.00-24	NÃO HABILITADO DESDE 30/09/03. BAIXA REQUERIDA PARA ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES - FL. 888	01
ASSOC. DA UNIÃO EST BRAS DOS ADV SET DIA	ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA	367.396.339.00-19	NÃO HABILITADO DESDE 02/01/96. BAIXA REQUERIDA PARA ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES - FL. 865	02
ASSOC. DA UNIÃO EST BRAS DOS ADV SET DIA	ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA	367.205.288.10-00	NÃO HABILITADO. BLOQUEIO COMPULSÓRIO EM 13/09/07 POR INEXISTÊNCIA DO ESTABELECIMENTO NO ENDEREÇO INSCRITO - FL. 898	06
ASSOC. DA UNIÃO EST BRAS DOS ADV SET DIA	ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA	367.396.339.00-19	NÃO HABILITADO DESDE 02/01/96. BAIXA REQUERIDA PARA ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES - FL. 865	04
UNIÃO CENTRAL BRASILEIRA DA IGREJA ADV SÉTIMO DIA	ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA	647.168.367.114	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 26/07/89 - FL. 868	07
FUND JOSÉ DE PAVA NETO	RÁDIO	645.456.170.119	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 09/02/04 - FL. 876	01
PIRANGY COM. E COMUNICAÇÃO LTDA	RÁDIO	27.992.608	BAIXADO DESDE 08/06/07 - FL. 866	01
RÁDIO CLUB DE PERNAMBUCO S/A	RÁDIO	54.329.361	INSCRIÇÃO POSTERIOR À EMISSÃO DA NF - FL. 904	01
RÁDIO E TELEVISÃO GRANDE RIO FM STEREO LTDA	RÁDIO	38.736.764	INSCRIÇÃO POSTERIOR À EMISSÃO DA NF - FL. 871	01
BAND PUBLICIDADES LTDA	TELEVISÃO ABERTA	13.501.183-3	INSCRIÇÃO POSTERIOR À EMISSÃO DA NF - FL. 897	01
EMPREENDIMENTOS RADIODIF CABO FRIO S/A	TELEVISÃO ABERTA	10.009.553	INSCRIÇÃO FACULTATIVA DE NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS - FL. 870	01
FUND. CANAL 20	TELEVISÃO ABERTA	90.575.894-23	HABILITADO DESDE OUT/11. INSCRIÇÃO ESTADUAL POSTERIOR À EMISSÃO DA NF - FL. 862	01
FUNDAÇÃO CULTURAL CELINAUTA	TELEVISÃO ABERTA	90.503.415-40	INSCRIÇÃO POSTERIOR À EMISSÃO DA NF - FL. 878	01
SIST ARACA COMUM LTDA	TELEVISÃO ABERTA	177.305.233.116	INSCRIÇÃO POSTERIOR À EMISSÃO DA NF - FL. 872	02
SOCIEDADE DE TELEVISÃO SUL FLUMINENSE LTDA	TELEVISÃO ABERTA	79.156.841	INSCRIÇÃO POSTERIOR À EMISSÃO DA NF - FL. 879	02
TV PLANÍCIE LTDA	TELEVISÃO ABERTA	10.010.845	INSCRIÇÃO FACULTATIVA DE NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. INSCRIÇÃO POSTERIOR À EMISSÃO DA NF - FL. 859	02

O Fisco enfatiza que, para essas operações, a Impugnante não logrou provar que os destinatários eram contribuintes do ICMS, motivo pelo qual foi mantido o estorno dos respectivos créditos presumidos.

Cabe destacar que, independentemente das observações do Fisco quanto a eventuais irregularidades cadastrais no Sintegra de alguns destinatários, observada a retificação do crédito tributária já realizada, grande parte dos destinatários objeto da presente autuação trata-se efetivamente de estabelecimentos cujas atividades não estão inseridas no campo de incidência do ICMS, tais como: agências de publicidade, aluguel de móveis, utensílios e aparelhos de uso doméstico e pessoal, organizações religiosas e de educação, estúdios cinematográficos, holdings de instituições Financeiras, etc.

Assim, excetuadas as retificações abaixo propostas, corretamente agiu o Fisco em glosar os créditos presumidos relativos às operações envolvendo os estabelecimentos em questão, uma vez que não são contribuintes do ICMS.

**1.1. Das Empresas de Rádio e Televisão Aberta - Condição de Contribuinte do ICMS**

O presente tópico tem por objetivo analisar se as empresas que exploram a atividade de radiodifusão (rádio e TV aberta) são ou não contribuinte do ICMS, à luz da legislação vigente, para fins de conclusão quanto à correção da glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, nas operações envolvendo essas empresas.

De acordo com o art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, o ICMS incide sobre “*prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza*”.

Redação idêntica consta no art. 5º, § 1º, “7” da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

Art. 5º [...]

§ 1º O imposto incide sobre:

[...]

8. a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação.

Vê-se, pois, que, se o serviço de comunicação prestado ao tomador tiver caráter oneroso, então haverá a incidência do ICMS.

Assim, no caso das empresas de radiodifusão sonora (rádio) ou de sons e imagens (TV aberta), há dois casos a serem considerados:

**a) Quanto ao serviço prestado ao público em geral**

Por se tratar de serviço de radiodifusão (radiodifusão sonora e televisão aberta), destinado a ser recebido direta e livremente pelo público em geral, inexistente fato gerador do ICMS, em função da ausência de contraprestação ou cobrança de preço.

Portanto, a relação entre a emissora e o público em geral (destinatário do serviço/tomador do serviço) não se insere no campo de incidência do ICMS, pois inexistente, neste caso, o requisito legal da onerosidade da prestação do serviço de comunicação.

**b) Quanto à prestação de serviços de veiculação de publicidade**

Hipótese totalmente distinta ocorre quando qualquer pessoa, física ou jurídica, contrata a emissora de rádio ou TV para veiculação de publicidade de seu interesse.

Nesse caso, existe uma relação bilateral (contratual) entre o anunciante e a emissora, de caráter notoriamente oneroso, pois o anunciante paga à emissora preço previamente estipulado para a prestação do serviço de veiculação da propaganda desejada, estando, pois, sujeita à incidência do ICMS (a relação emissora-anunciante), nos termos do art. 5º, § 1º, “8”, acima transcrito.

Em breve síntese, esse é o entendimento exposto no texto a seguir reproduzido, de autoria de Mario Celso Santiago Menezes, Auditor tributário da 20.475/14/2ª

Secretaria de Fazenda e Planejamento do Distrito Federal, pós-graduando em Regulação de Telecomunicações pela Universidade de Brasília-UnB e Integrante do Grupo de Trabalho de Comunicações da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS-CONFAZ com o qual a Câmara de Julgamento se alinha integralmente:

#### O ICMS sobre os serviços de radiodifusão

"... O  $\square$ , de 13 de setembro de 1996 - que veio estabelecer normas gerais definitivas quanto ao ICMS e, a partir de 1º de novembro de 1996, afastar a aplicação transitória do Convênio ICM 66/88(9) - define como hipótese de incidência do ICMS, no seu inciso III:

"Art. 2º O imposto incide sobre:

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;"  
(original sem grifos)

[...]

#### III - A Comunicação

[...]

Os dicionários nos dão a definição do vernáculo comunicação. Para o festejado Aurélio - Ferreira (1986)(15) - o vocábulo significa:

[...]

Veja-se que aqui **não há restrição à bilateralidade como requisito essencial da comunicação**. Ela pode ser em um único sentido, sem resposta, unidirecional (rádio, televisão, radiochamada -"beep" ou "paging" - por exemplo).

Estão presentes, como regra, os elementos mínimos requeridos para que ocorra um processo de comunicação, quais sejam:

- a) a fonte
- b) a mensagem;
- c) o meio de transmissão;
- d) o receptor.

Vejam que a mensagem (o conteúdo) em si é irrelevante para a definição do serviço. No entanto, o meio(19) ou a forma, o processo ou a modalidade(20) define a espécie de comunicação. Por exemplo, o meio ótico ou radioelétrico

define tecnicamente a telecomunicação; o meio físico de um painel, a comunicação visual; o pombo-correio, a columbofilia.

A incidência do ICMS não é sobre a mera realização de comunicação(21) (a conversa) e sim a prestação onerosa de serviço de comunicação, por qualquer meio(22), inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Desta forma, uma vez já suficientemente explorado o conceito de comunicação, passemos a questão da prestação de serviço.

#### IV - Prestação de Serviço de Comunicação

A prestação de serviços pode ser entendida como uma obrigação de fazer prevista no art. 1216 do Código Civil, é obrigação de realizar para outrem uma atividade mediante contraprestação de preço ou tarifa(23).

[...]

**Assim, presta serviço de comunicação aquele que disponibiliza canais ou condutos (meios de comunicação) para o transportar mensagens quaisquer que terceiro deseje recebê-las ou enviá-las.**

[...]

- FIGURA 2 -

DIAGRAMA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

tomador do serviço

(fonte/destinatário) preço (\$)

-----> meio de

comunicação----->mensagem

PRESTADOR

Neste último caso, **o tomador do serviço paga ao detentor dos meios determinado preço para que este "transporte" através desses dutos/canais mensagens que chegam ou saem do cliente (emissão ou recepção)**. Ainda que não haja tráfego de mensagens (comunicação) terá ocorrido a prestação do serviço pela simples locação de meios.

**Pode-se concluir que haverá prestação de serviço pela disponibilização onerosa ao de um canal para**

**emissão/recebimento de mensagens (meios de comunicação).**

O Doutor Alcides Jorge Costa, ex-Professor da Cadeira de Direito Tributário da Universidade de São Paulo, ghost-writer da Lei Complementar nº 87, coloca como condição primeira para se entender os serviços de comunicação a distinção entre meio e mensagem. Para o tributarista **a prestação do serviço existe sempre que alguém coloque a disposição de terceiros o meio veiculador que permitirá o transporte da mensagem do cliente**(28).

No mesmo sentido é a pena de Carrazza, op. cit., pág. 115/116, leciona:

**"Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a 'relação comunicativa', isto é, a **atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra.****

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, rádio-transmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação.

**O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a só colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens.**(...) São irrelevantes, para fins de ICMS, tanto a transmissão em si mesmo considerada ('relação comunicativa'), como o conteúdo da mensagem transmitida.

É que os partícipes da relação comunicativa ('v.g., os locutores esportivos') não prestam serviços nem uns para os outros, nem para terceiros. Eles simplesmente se comunicam.

Situação diversa ocorre quando pessoa (física ou jurídica) mantém em funcionamento o sistema de comunicações, consistentes em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites etc.

Agora, sim: há uma relação negocial entre o prestador e os usuários que possibilita, a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados."

O Regulamento do ICMS do Distrito Federal - Decreto n.º 18.955, de 22 de dezembro de 1997, quanto à conceituação da prestação do serviço, numa clara aglutinação de todos esses conceitos, prescreve:

"Art. 2º(...)

...

§ 2º Entende-se por prestação onerosa de serviços de comunicação o ato de colocar à disposição de terceiro, em caráter negocial, quaisquer meios e modos aptos e necessários à geração, à emissão, à recepção, à transmissão, à retransmissão, à repetição, à ampliação e à transferência unilateral ou bilateral de mensagens, símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 3º Incluem-se entre os serviços de comunicação tributáveis pelo imposto, os serviços de:

I - telecomunicações (Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997);

II - radiodifusão sonora e de sons e imagens, relativamente à veiculação de mensagens de terceiros (Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962);

III - telegrama (Lei nº 6.538, de 22 de junho de 1979)."

**Este seria o "conceito fiscal", para efeitos de tributação pelo ICMS, dos serviços de comunicação.**

[...]

#### **VIII - A Prestação de Serviços de Radiodifusão**

[...]

O conceito legal de radiodifusão, segundo o art. 6º, alínea 'd' do Código Brasileiro de Telecomunicações, cujos dispositivos foram expressamente mantidos em vigor pelo art. 215, inc. I, da LGT - Lei Geral das Telecomunicações - Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, é:

"Art. 6º Quanto aos fins que se destinam, as telecomunicações assim se classificam:

(...) d) serviço de radiodifusão, destinado a ser recebido direta e livremente pelo público em geral, compreendendo radiodifusão sonora e televisão;"

Na mesma linha é o Regulamento Geral do Código Brasileiro de Telecomunicações, Decreto nº 52.026, de 20 de maio de

1963, alterado pelo Decreto nº 97.057, de 10 de novembro de 1988:

"Art. 6º Para os efeitos deste Regulamento Geral, dos Regulamentos Específicos e das normas complementares, os termos adiante enumerados têm o seguinte significado:

(...)

83º - Serviço de Radiodifusão: modalidade de serviço de telecomunicações destinado à transmissão, de sons (radiodifusão de sons, radiofonia, ou **radiodifusão sonora**) ou de sons e imagens (**radiodifusão de sons e imagens, radiotelevisão, ou radiodifusão de televisão**), por ondas radioelétricas, para serem direta e livremente recebidos pelo público em geral;"

[...]

Mister é reavivar que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita (fluxo de informações entre o remetente e o destinatário) nem sobre a radiodifusão.

**O imposto estadual incide sim, como é de ver do seu próprio nomen iuris, sobre a prestação (onerosa) de serviços de comunicação (que tem como uma das espécies a radiodifusão).**

Ora, prestar, mediante remuneração ou retribuição, a determinada pessoa (usuário), uma atividade que possibilite a irradiação, a divulgação, a difusão, enfim, a transmissão de mensagens quaisquer é, em consequência do conceito legal, prestar serviço de comunicação tributável pelo imposto estadual.

**Só haverá incidência do ICMS** quando se completar o negócio jurídico oneroso entre prestador e tomador (usuário) do serviço, isto é, **quando o contratante, tomador do serviço, in casu o anunciante, paga para ter disponíveis os meios aptos e necessários à realização da comunicação.**

Como resultado lógico do próprio conceito, o requisito da onerosidade não está presente na radiodifusão, na relação emissora-telespectador. A essa conclusão chegaram juristas pátrios do calibre de Hugo de Brito Machado e Roque Carrazza. Este último, diga-se de passagem, arrima-se em lição do Prof. Marco Aurélio Greco(35) que já mereceu nota pública do próprio autor pela necessidade de revisão de

seu entendimento quanto à intributabilidade da radiodifusão pelo ICMS.

**O Prof. Alcides Jorge Costa também tem defendido a incidência do ICMS sobre a veiculação de comerciais por emissoras de rádio e televisão(36).**

**É falacioso o argumento de que, por se destinar a ser recebida direta e livremente pelo público em geral, a radiodifusão não é onerosa.**

Há, diria, uma certa insistência incompreensível de alguns doutrinadores no reforço, na repetição e na solenização desse ponto.

Sequer há contrato de prestação de serviços entre emissora-telespectador. No entanto, **a bilateralidade contratual e o ônus financeiro certamente estão presentes quando se analisa a relação emissora-anunciante, em referência à veiculação de comerciais.**

**Presentes nessa relação obrigacional estão as figuras do prestador (emissora) e a do usuário (ou tomador ou destinatário) do serviço, isto é, o contraprestador (o cliente, aquele que paga o preço).**

Aliás, Hugo Machado(37), ao abordar o assunto, leciona:

"Parece-nos, porém, que relevante é saber quem remunera o serviço, pois tal circunstância é quem indica o destinatário deste (...) Destinatário do serviço não se confunde com destinatário do objeto transportado, ou da comunicação, constitui execução do contrato de prestação de serviço..."

Este serviço em que a emissora disponibiliza, a preço determinado, meios de comunicação (mídia) para divulgação de mensagens de terceiros é, indubitavelmente, serviço de comunicação, distinto e inconfundível com o serviço de publicidade.

O serviço não se completa com a recepção pelo telespectador, mas pela transmissão da mensagem publicitária pela emissora (alguns preferem o termo difusão). **Esse é o contrato interessante ao Direito Tributário: Usuário-Tomador-Anunciante X Prestadora-Emissora.**

**Vale dizer que para a tributação não há necessidade de que os aparelhos receptores estejam ligados e/ou sintonizados no canal da emissora-prestadora do serviço(38). Exigir isto seria quase como se admitir tributar com o ISS apenas os**

serviços de diversões públicas em que o tomador "efetivamente" se divertisse.

Se alguém pagar o ingresso, mas não gostar ou nem mesmo entender o filme não haverá a incidência do ISS?

#### **VII - O Aparente Conflito de Competência: ICMS X ISS**

Outro argumento dos que negam a tributação pelo ICMS dos serviços de radiodifusão é o de que há, na realidade, prestação de serviço de publicidade.

Esse ponto é igualmente refutável, isto porque **há dois serviços que devem ser considerados: o primeiro é o de criação da peça publicitária e o segundo, o de sua veiculação.**

Ora, a Lei de Publicidade e Propaganda(39) já deixava muito clara a diferenciação entre a produção da publicidade e propaganda e sua divulgação.

O arts. 1º a 3º da citada lei conceituam as figuras do publicitário, do agenciador de propaganda e da agência de propaganda (aquela que estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação).

Já o art. 4º prescreve que veículos de divulgação são quaisquer meios de comunicação visual e/ou auditiva capazes de transmitir mensagens de propaganda ao público.

**As emissoras de rádio e televisão são, obviamente, veículos de divulgação de propaganda e publicidade; nunca, produtores.**

A publicidade propriamente dita (a produção e criação enquadrada no item 85 da Lista(40) do ISS:□) é feita pelas agências de propaganda e não pela emissora de rádio ou TV. Estas apenas veiculam, divulgam, difundem, o que originalmente estava descrito no item 86 da Lista(41).

[...]

#### **X - Conclusão**

**A veiculação de comerciais por emissoras de rádio e televisão é tributável pelo ICMS..."** (Grifou-se)

Disponível em: □

Vê-se, portanto, que a prestação de serviços de veiculação de publicidade insere-se no campo de incidência do ICMS.

Por outro lado, é fato notório que as empresas de rádio e televisão de sinais abertos, ressalvadas aquelas que tenham algum impedimento legal, prestam serviços relativos à divulgação de publicidade.

Conclui-se, portanto, que as empresas de radiodifusão de som ou de sons e imagens, salvo prova em contrário, inexistente no caso dos autos, ainda que de livre recepção, são contribuintes do ICMS.

Cabe lembrar, também, que *“a condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto”*, nos termos do art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75.

Diante de todo o exposto, devem ser canceladas as exigências relativas às notas fiscais relacionadas na planilha acostada às fls. 27/34, nas quais conste como destinatárias empresas que explorem as atividades de rádio e televisão aberta (atividade primária ou secundária), independentemente de estarem regularmente inscritas no cadastro de contribuintes de seus respectivos Estados ou de terem tido suas inscrições baixadas anteriormente ou obtidas após o exercício objeto da autuação, desde que estivessem em situação ativa no cadastro do CNPJ, no exercício de 2009.

## **1.2. Das Empresas de Arrendamento Mercantil**

As empresas de arrendamento mercantil realmente não são contribuintes do ICMS, estando compreendidas no campo de incidência do ISSQN, nos termos do item “15.09” da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

“... 15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

[...]

15.09 – Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).”

Ocorre, porém, que nas notas fiscais envolvendo essas empresas, a Autuada fazia constar no campo “Informações Complementares” das notas fiscais por ela emitidas, a informação relativa à real destinatária das mercadorias (na maioria, empresas de rádio e TV), que “adquiriam” os bens mediante contratos de leasing (vide quadro abaixo).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FL. AUTOS	UF	RAZÃO SOCIAL	SITUAÇÃO NO SINTEGRA DAS EMPRESAS DE ARRENDAMENTO	ARRENDATÁRIA
92	DF	BB LEASING S.A. - ARRENDAMENTO MERCANTIL		FUND JOÃO PAULO II - ATIVIDADES SECUNDÁRIAS: RÁDIO E TV ABERTA, DENTRE OUTRAS
124	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	TV INDEPENDÊNCIA NORTE DO PARANÁ LTDA
137	SP	DIBENS LEASING S.A. - ARRENDAMENTO MERCANTIL	REGIME DE APURAÇÃO DO ICMS: NORMAL - FL. 869	TELEVISÃO NAIPE LTDA
171	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	TELEVISÃO LIBERAL LTDA
172	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	TELEVISÃO LIBERAL LTDA
173	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	TELEVISÃO LIBERAL LTDA
174	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	TELEVISÃO LIBERAL LTDA
182	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	TV INDEPENDÊNCIA S.A.
183	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	TV INDEPENDÊNCIA S.A.
211	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	TELEVISÃO CAPIXABA LTDA
212	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	TELEVISÃO CAPIXABA LTDA
223	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	EMPRESA DE TELEVISÃO JOÃO PESSOA LTDA
224	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	EMPRESA DE TELEVISÃO JOÃO PESSOA LTDA
335	SP	BRADESCO LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL	NÃO HABILITADO - BAIXADO DESDE 31/01/91 - FL. 867	RAULAND BELEM SOJM LTDA - ATIVIDADE DE RÁDIO

Partindo-se da premissa de que as empresas de radiodifusão são contribuintes do ICMS, conclui-se que, nesses casos, inexiste ofensa ao disposto no regime especial concedido, pois, em última análise, os destinatários finais dos bens comercializados são contribuinte do ICMS, previamente indicados nas notas fiscais emitidas pela Impugnante, ou seja, o objetivo do regime especial foi cumprido, pois o bem teve como destinatário final contribuinte do ICMS.

Ressalte-se que as empresas de arrendamento mercantil acima listadas se encontram ativas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Vale dizer, o fato de estarem ou não baixadas no Sintegra/ICMS não tem qualquer repercussão sobre o entendimento acima, pois se trata de pessoas jurídicas não contribuinte do ICMS.

Diante disso, conclui-se pelo cancelamento das exigências fiscais relativas às notas fiscais envolvendo empresas de leasing/arrendamento, nas hipóteses em que os arrendatários sejam contribuintes do ICMS.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 2.453/2.457 e com a lavratura do Termo de Rerratificação de fls. 2.472/2.474, excluindo-se, ainda, as seguintes exigências: (i) relativas às notas fiscais relacionadas na planilha acostada às fls. 27/34, nas quais conste como destinatárias empresas de rádio e televisão aberta (atividade primária ou secundária), que estivessem com inscrição ativa no cadastro do CNPJ, no exercício de 2009; (ii) relativas às notas relacionadas na planilha acostada às fls. 27/34, envolvendo empresas de leasing/arrendamento, nas hipóteses em que os arrendatários sejam contribuintes do ICMS (inclusive, empresas de rádio e TV aberta), nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 18 de junho de 2014.**

**Antônio César Ribeiro  
Presidente**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

CC/MIG