

A. I. N° - 269135.0016/12-0  
AUTUADO - TIM NORDESTE S/A  
AUTUANTES - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA e GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 12/09/2013

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0205-03/13**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DO CRÉDITO. É vedado a utilização do crédito fiscal de energia elétrica usada ou consumida pelos estabelecimentos prestadores de serviços de telecomunicações. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração para cobrança de ICMS e penalidade decorrente da seguinte infração:

*“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação. Sendo os valores do crédito indevido apurado através de levantamento no Livro de Entradas e Livro de Apuração dos Créditos de ICMS , dos valores utilizados com o CFOP 1.255 e 2.555 – Compra de energia elétrica por estabelecimento prestador de serviço de Comunicação. Tudo conforme planilha de apuração do valor do imposto anexa”*

A empresa autuada através de advogados legalmente habilitados apresenta tempestivamente uma impugnação a qual podemos assim podemos resumir:

Entende, ao contrário do fisco estadual baiano que “ para realizar a prestação de serviços de telecomunicações, adquire grande quantidade de energia elétrica para transformá-la em ondas eletromagnéticas e radioelétricas a fim de que se estabeleça a conexão/comunicação entre duas pessoas, sendo certo que a energia elétrica é imprescindível para viabilizar os serviços por ela prestados e dessa forma, em razão de a energia elétrica fazer parte do respectivo processo industrial da Impugnante, como restará demonstrado, não merece prosperar a lavratura do presente Auto de Infração, motivo pelo qual se faz necessária a apresentação da presente impugnação com intuito de ver declarada a improcedência da referida exigência fiscal.”

1. Quanto ao mérito traz a baila um posicionamento do STJ - REsp nº 842.270/RS, - que transcreve:

*“TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. DECRETO 640/62. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO JURÍDICO ATUAL. ORDEM EM MANDADO DE SEGURANÇA CONCEDIDA. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVADO. 1. O art. 1º do Decreto n.º 640/62, que equiparou, para todos os efeitos legais, os serviços de telecomunicação à indústria básica, é compatível com o ordenamento jurídico vigente, em especial com a Lei Geral de Telecomunicações, com o Regulamento do IPI e com o Código Tributário Nacional.*

*2. O art. 33, II, "b", da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto incidente sobre energia elétrica quando "consumida no processo de industrialização". Como o art. 1º do Decreto 640/62 equipara, para todos os efeitos legais, a atividade de telecomunicações ao processo industrial, faz jus a impetrante ao creditamento*

*pretendido. 3. Segundo a regra do art. 155, II, da CF/88, o ICMS comporta três núcleos distintos de incidência: (i) circulação de mercadorias; (ii) serviços de transporte; e (iii) serviços de comunicação.*

*4. O princípio da não cumulatividade, previsto no § 2º do art. 155 da CF/88, abrange os três núcleos de incidência, sem exceção, sob pena de tornar o imposto*

*cumulativo em relação a um deles. 5. No caso dos serviços de telecomunicação, a energia elétrica, além de essencial, revela-se como único insumo, de modo que impedir o creditamento equivale a tornar o imposto cumulativo, em afronta ao texto constitucional.*

*6. O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, e não apenas a circulação de mercadorias, vertente central, mas não única da hipótese de incidência do imposto. 7. O ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação dos serviços. 8. Recurso especial não provido.” [REsp nº 842.270 - RS (2006/0088271-8), Min. Rel. Luiz Fux, 1ª Seção do STJ, Acórdão publicado em 26.06.12]*

Reafirma o entendimento de que deve ser aplicado aos serviços de telefonia a hipótese prevista no art. 33, inciso II, alínea “b”, 2, da Lei Complementar 87/96 que transcreve.

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:  
II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*
- b) quando consumida no processo de industrialização;*

*(...)*

**2 – quando consumida no processo de industrialização;”**

*(grifos nossos)*

Menciona e transcreve o Art. 1º do Decreto nº 640/62, que considera “Art. 1º Os serviços de telecomunicação, para todos os efeitos legais, são considerados indústria básica, de interesse para o fomento da economia do país e de relevante significação para a segurança nacional.”

Acrescenta que o “conceito de industrialização, para efeito de garantia do direito ao creditamento do ICMS da energia elétrica utilizada em seu processo, encontra-se no artigo 4º do Decreto nº 4.544/02, que o define como “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo”. Cita e transcreve o parágrafo único do artigo 46, do Código Tributário Nacional que define o produto industrializado nos seguintes termos:

*“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*

*(...) Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo.”*

Anota que quando da “prestação do serviço de telecomunicação, é necessário o processo de transformação da energia elétrica, que é a matéria-prima, ou seja, o insumo indispensável, em

vibrações sonoras, não se podendo restringir tão somente à transformação de bens corpóreos.” Observa que um Laudo Pericial confirmando a essencialidade da utilização de energia elétrica para a operação do serviço de comunicação celular o (**Doc. 02**) foi anexado bem como um Relatório Técnico nº 28/2004, do Instituto Nacional da Tecnologia, que integra o Ministério da Ciência e da Tecnologia donde extraiu o seguinte trecho:

*“Pelo acima exposto, conclui-se, de maneira inequívoca, que a energia elétrica é fundamental, essencial e indispensável, à realização dos serviços de telecomunicação da Consulente, não havendo possibilidades da prestação destes serviços sem o seu concurso, seja ela obtida por que meios for, concorrendo, desta maneira, direta e necessariamente para sua realização.”*

Cita e transcreve nesta linha decisões do STJ a exemplo do *EREsp 899.485/RS e do ERESP 200702743222*, e o entendimento de um autor doutrina, que comentando sobre a matéria assim se manifesta

*“...o grau de essencialidade (de correlação de indispensabilidade) da energia elétrica para o prestador de serviço de telecomunicação é infinitamente maior do que o seu grau de essencialidade para o comercializador de mercadoria, porque a mercadoria, efetivamente, pode ser vendida na ausência do fornecimento de energia elétrica, ao contrário do serviço de telecomunicação, que não pode ser prestado sem ela. Daí por que se pode afirmar que a energia elétrica é inerente à prestação dos serviços de telecomunicação.”*

Conclui sua impugnação requerendo o seu provimento e consequentemente a improcedência do lançamento.

Os autuantes apresentam a informação fiscal que assim podemos resumir:

Inicialmente refutam o argumento apresentado pela autuada de que o crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica deve ser assegurado com base no princípio da não cumulatividade. Lembram o Art. 155, § 2º, I da CF e observam que: “*Não há dúvida que a energia elétrica constitui um elemento essencial na geração e transmissão de conteúdos que integra à atividade na prestação do serviço de telecomunicação. Ocorre que conforme enumerado pelo recorrente, o ICMS possui três núcleos distintos de incidência do ICMS: operação de circulação de mercadoria; prestação de serviços de transporte e prestação de serviço de comunicação. E por ficção jurídica, a energia elétrica é considerada mercadoria para fins de incidência do ICMS (art. 155, §3º da CF), sendo que o legislador estabeleceu que caberia a lei complementar definir contribuintes, disciplinar compensação do imposto, assegurar manutenção de créditos (art. 155, XII) entre outras atribuições.”*

Acrescentam que a LC 87/96 no seu art. 20 estabeleceu regras para compensação do imposto porém, no Art. 33, estabeleceu limites para o aproveitamento do crédito de ICMS. Ocorre que a Lei Complementar nº 102/2000 alterou o mencionado Art. 33 dispondo no inciso II, que:

*“II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;”

Regra que foi reproduzida no art. 29, §1º, III, da Lei Estadual nº 7.014/96 que rege o ICMS em nosso Estado.

Entendem que diante da legislação complementar e ordinária foram estabelecidas “*restrições à utilização do crédito de aquisição de energia elétrica, admitindo-o nas atividades de comercialização e quando consumida em processo de industrialização*”. Concluem afirmando que “*não há permissivo legal para as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações utilizarem o crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica*”.

Contrapõe ao argumento de que a energia elétrica utilizada na prestação de serviço de telecomunicações configura uma atividade industrial citando o Parágrafo único do Art. 46 que define como produto industrializado “*o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*”. Apesar da autuada tentar aproximar a “conversão em ondas sonoras e dados em energia elétrica e depois uma reconversão” a uma espécie de “processo industrial” os autuantes contestam reafirmando que “*a atividade desenvolvida pelo autuado não resulta em um produto e, muito menos, um produto que tenha tido a sua natureza ou finalidade modificada ou aperfeiçoada para o consumo, não sendo possível no âmbito tributário se ampliar a conceituação para alcançar o serviço de telecomunicação a ponto de classificá-lo como um processo industrial.*”

Anotam que o CONSEF tem firmado seus julgamentos sobre esta matéria, conforme se pode verificar no ACÓRDÃO CJF Nº 0040-12/11 que transcrevem.

Concluem sua informação pugnado pela manutenção do lançamento.

## VOTO

O tema da não cumulatividade é de fundamental importância para a sistemática de um imposto que pretende ser multifásico sem perder a sua neutralidade. Embora o tema comporte uma série de abordagens, o direito tributário brasileiro tem sido bastante rigoroso ao limitar através do instrumento legal competente – a lei complementar- o uso do crédito do ICMS. Razões de natureza econômica têm sido sobrepostas àquelas que conduziram a uma aproximação maior com a exteriorização constitucional deste importante princípio.

Talvez ainda levemos muito tempo para convivermos com o uso universal do crédito contrapondo-se a uma incidência também universal do nosso imposto sobre o valor agregado. Por enquanto permanecemos com as limitações trazidas pelas várias leis complementares e que nos conduz à companhia das manifestações já levadas a efeito pelo CONSEF.

De acordo com este posicionamento do Fisco, não é possível às empresas de comunicação se creditar do ICMS anteriormente recolhido em relação à energia elétrica, já que não há, neste caso, industrialização e, por decorrência, ela não pode ser caracterizada como insumo.

O artigo 46, parágrafo único do Código Tributário Nacional conceitua o produto industrializado como aquele “*que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*”. Quanto aos julgados administrativos e de Tribunais Estaduais, temos que levar em consideração que o ICMS é um imposto estadual, tendo cada unidade federada a autonomia legislativa, para emitir as suas normas, respeitando-se logicamente a Constituição Federal. Aos Estados também compete através dos seus Tribunais Administrativos e Judiciais a interpretação das normas tributárias relativas ao ICMS.

Relembro que apesar do posicionamento do STJ trazido pelo contribuinte caminha no sentido de considerar o serviço de comunicação como uma espécie de processo industrial existem também importante entendimento firmado pela Segunda Turma do mesmo Tribunal durante o julgamento de Recurso Especial (2007/0208971-9) contra concessionária de telefonia. Por igual fato os ministros concluíram que companhias de telecomunicações não fazem jus ao crédito do ICMS referente à energia elétrica. Pela objetividade como foram apresentados os argumentos e pela sua importância no deslinde da questão consideramos importante tomarmos emprestado estas colocações: “As empresas de telecomunicações prestam serviços, nos termos da Constituição Federal (artigo 155, II) e da Lei Geral de Telecomunicações, o que não se confunde com processo

industrial. O Princípio da Não-Cumulatividade por si só não permite o creditamento amplo e irrestrito de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica; o consumo de energia somente gera direito a creditamento nos exatos termos e limites previstos pelo art. 33, II, "b", da Lei Complementar nº 87/1996; o debate recursal, in casu, é estritamente de direito, pois basta interpretar a definição legal da atividade industrial para fins de tributação e verificar se nela se abarcam as empresas de telecomunicação; análise da violação de dispositivos da legislação federal posterior ao Decreto 640/1962, em especial o art. 33 da Lei Complementar 87/1996, interpretado à luz do conceito de industrialização dado pelo CTN (art. 46, parágrafo único), além do Regulamento do IPI e da Lei Geral de Telecomunicações; em matéria tributária, a definição de atividade industrial é dada pelo Código Tributário Nacional, lei posterior ao citado Decreto 640/1962. "*Considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*" (art. 46, parágrafo único, do CTN). O art. 4º do Regulamento do IPI detalha a atividade industrial, nos limites fixados pelo CTN; prestação de serviço não se confunde com atividade industrial; as empresas de telecomunicações prestam serviços (art. 1º da Lei Geral de Telecomunicações). Essa acepção é adotada pela Constituição Federal ao definir a competência tributária relativa ao ICMS (art. 155, II); os serviços de telecomunicações, que se submetem exclusivamente ao ICMS (e não ao IPI), não representam atividade industrial para fins da tributação; é inviável o creditamento de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica pelas concessionárias de telecomunicações, nos termos do art. 33, II, "b", da LC 87/1996, pois são prestadoras de serviço, e não entidades industriais.

Acompanhamos a manifestação dos autuantes no sentido de que a alegação da autuada sobre a inconstitucionalidade da Lei Complementar, não pode ser analisada por este órgão julgador tendo em vista as limitações impostas pelo Art. 167, inciso I do RPAF/ 99, que dispõe sobre não inclusão na competência dos órgãos julgadores sobre a constitucionalidade ou não de norma tributária. Prejudicado portanto tal questionamento. Porém a título de esclarecimento temos conhecimento de que o STF, em julgamento da medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325, firmou o entendimento de que a Lei Complementar que disciplinou a questão do uso dos créditos é constitucional.

Somos portanto acompanhando como dissemos decisões anteriores deste órgão, pela procedência total do presente lançamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269135.0016/12-6, lavrado contra **TIM NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$551.542,21** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de agosto de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR