

**PROCESSO** - A. I. Nº 269135.0001/14-9  
**RECORRENTE** - TIM CELULAR S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0171-03/14  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 18/08/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0206-12/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DO CRÉDITO. A prestação de serviços de telecomunicação não constitui processo de industrialização. É vedada a utilização do crédito fiscal de energia elétrica usada ou consumida pelos estabelecimentos prestadores de serviços de telecomunicações, até 01/01/2020, de acordo com o artigo 33, inciso I, da LC nº 87/1996, alterado pela LC nº 138/2010. Fato demonstrado nos autos. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, exigindo do autuado imposto no valor de R\$2.578.603,85 acrescido da multa de 60%, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 31/03/2014 decorre de uma única infração que acusa o Sujeito Passivo de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação, compreendidos os meses de janeiro a dezembro de 2012.

Da apreciação dos argumentos defensivos, além das contra razões do autuante, a 3ª JJF, à unanimidade, decidiu pela total Procedência da autuação, tudo com substância no voto do Relator de primeiro grau abaixo transcrito:

### VOTO

*Cuida o presente Auto de Infração da utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação, apurada através de levantamento no livro Registro de Entrada e Registro de Apuração do ICMS dos valores utilizados com o CFOPs 1.255 e 2.555 - Compra de Energia Elétrica por estabelecimento Prestador de Serviço de Comunicação.*

*O valor do débito exigido encontra-se devidamente explicitado, e discriminada a origem de sua apuração nos demonstrativos colacionados às fls. 05 a 106, entregues ao impugnante conforme se verifica às fls. 05 e 113.*

*O autuado, em sede de defesa, não contestou e nem apontou qualquer inconsistência nos demonstrativos de apuração e de débito que resultaram na exigência fiscal, ora em lide. Concentrou suas razões de defesa na tentativa de demonstrar a improcedência da autuação sob o fundamento de que, acorde definição estatuída pelo Dec. Federal nº 640/1961, a prestação de serviços de telecomunicação, objeto da autuação, é equiparada à indústria básica. Nesta senda, articulou seus argumentos defensivos asseverando que os créditos de ICMS foram aproveitados, em observância ao art. 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96, respeitando o princípio da não cumulatividade. Em suma, este foi o eixo argumentativo suporte da impugnação ao presente lançamento.*

*A defesa frisou que demanda em larga escala energia elétrica, elemento indispensável à prestação de serviços de comunicação, tratando-se do principal insumo para o desenvolvimento de sua atividade. Aduziu que a energia elétrica é submetida a processo de transformação dentro do estabelecimento autuado, por meio da qual é convertida em ondas eletromagnéticas ou radioelétricas, a partir das quais são obtidas as conexões essenciais*

à prestação de serviços de comunicação, na forma como definidos no art. 60, §1º, da Lei nº 9.472/97. Para consubstanciar sua pretensão anexou aos autos o Relatório Técnico nº 001/2007, fls.149 a 207, emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia do Ministério da Ciência e Tecnologia destacando a essencialidade do fornecimento da energia elétrica na consecução da atividade do autuado.

Sustentou que, demonstrada a essencialidade do fornecimento de energia elétrica para a prestação do serviço de comunicação e estando tais atividades sujeitas à incidência do ICMS, diante do princípio da não cumulatividade, podem ser aproveitados os créditos fiscais sobre a operação de aquisição da energia elétrica. Ressaltou que os créditos aproveitados recaem exclusivamente sobre a energia elétrica adquirida para o fim de prestar serviços de telecomunicações.

Malgrado a pretensão defensiva, não deve prosperar sua tese de que a atividade de prestação de serviço de comunicação caracteriza um processo de industrialização, eis que, consoante teor expresso do parágrafo único do art. 46 do CTN, industrializado é o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Saliento que o art. 4º do Regulamento do IPI (RIP) descreve a atividade industrial como aquela que altere a natureza ou a finalidade dos produtos, ou aperfeiçoe-os para consumo, e mesmo ao incluir outras operações e ampliar o conceito de “produto industrializado”, não se aproxima de “serviço de comunicação”, já que da atividade desenvolvida pelo autuado não resulta um produto e, muito menos, um produto que tenha tido a sua natureza ou finalidade modificada ou aperfeiçoada para o consumo. É patente que na prestação de serviços de telecomunicação se propicia meios para transmitir informações, inexistindo qualquer produção de informações. Logo, não é plausível, no âmbito tributário, se ampliar a conceituação para alcançar o serviço de telecomunicação a ponto de classificá-lo como um processo industrial.

No que diz respeito ao posicionamento do STJ trazido pelo impugnante que trilha no sentido de considerar o serviço de comunicação como uma espécie de processo industrial, deve ser ressaltado que na mesma Corte existem também entendimentos distintos, a exemplo do firmado pela Segunda Turma do mesmo Tribunal no julgamento do RESP nº 984.880 (2007/0208971-9), Estado do Tocantins, contra concessionária de telefonia. Ao enfrentar fato idêntico, os ministros da Segunda Turma concluíram que companhias de telecomunicações não fazem jus ao crédito do ICMS referente à energia elétrica, pontificando categoricamente na Decisão que “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.”

Quanto à limitação à aplicação do princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, inciso I, da CF/88, suscitada pelo defensor, convém salientar que o aludido princípio, por se 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, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/1996. Assim, nos termos deste dispositivo legal, é inviável o creditamento de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica pelas concessionárias de telecomunicações, pois são prestadoras de serviço, e não entidades industriais.

Apesar de no presente caso não se configurar entendimento assente e muito menos jurisprudência pacificada, como entendeu o defensor, caberia à Procuradoria Geral do Estado adotar as medidas cabíveis, ao teor do art. 116-A do RPAF-BA/99, nos casos em que a aplicação da legislação tributária esbarrar em reiteradas decisões contrárias à Fazenda Pública Estadual, em virtude de jurisprudência pacífica emanada dos Tribunais Superiores. Logo, consoante previsão expressa do art. 167, inciso III, do RPAF-BA/99 falece a este órgão julgador competência deixar de aplicar a legislação posta.

Assim, como articulado acima, comungo com o entendimento prevalente de que a Lei Complementar nº 87/96 autoriza o crédito fiscal em outras situações, quando a energia é consumida no processo de industrialização; e que a atividade de telefonia é prestação de serviço, não podendo ser equiparada à atividade industrial para fins de tributação e dessa forma, alinho-me aos precedentes jurisprudenciais desse Conselho de Fazenda do Estado da Bahia no sentido de que não é devido o crédito fiscal de ICMS em decorrência das aquisições de energia elétrica utilizadas na prestação de serviços de comunicação, posição emanada e consubstanciada em reiteradas decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos de CJF 0021-11/05, 0007-12/11 e 0040-12/11.

Quanto ao pedido dos procuradores do impugnante para que qualquer comunicação deve ser dirigida ao endereço na Avenida Rio Branco, nº 110, 14º andar, Centro, Rio de Janeiro, RJ, CEP 20040-0001, telefone (21) 2132-1855, aos cuidados do Dr. André Gomes Oliveira, inscrito na OAB/RJ sob o nº 85.266, recomendo à Coordenação de Administração do CONSEF que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF-BA/99.

Ante o exposto, resta caracterizada a subsistência da exigência no montante apurado correspondente à glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente, a teor da alínea “b” do inciso II, do art. 93 do RICMS-BA/97, no valor de R\$2.578.603,85.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

Protocolizado Recurso voluntário tempestivo, colacionados às fls. 512/523, o contribuinte vem aos autos e após breve relato dos fatos, aduz que não concorda com os termos da Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

De início, diz da equiparação da prestação de serviços de telecomunicações à atividade industrial e, nessa seara, afirma que os julgadores de piso, quando entenderam que a sua atividade não se equipara à industrial, confundiram o conceito de produto industrializado com o conceito de atividade equiparada à industrialização.

Citando e transcrevendo o art. 1º do Decreto Federal nº 640/1962, diz que exatamente por não se enquadrar o conceito de produto industrializado previsto no art. 46, parágrafo único, do CTN, é que o referido Decreto introduziu a previsão expressa no sentido de que os serviços de comunicação equiparam-se à indústria básica, fato que lhe dá o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS relacionados à energia elétrica adquirida para a prestação de serviços de telecomunicação, tudo conforme prescreve o art. 33, II, “b”, da LC 87/96.

Nesse campo, citando a jurisprudência emanada do STJ (REsp 1.201.635/MG), assevera que aquela Corte já expressou entendimento definitivo sobre a possibilidade do aproveitamento dos créditos de ICMS em questão, ressaltando que o julgamento em sentido contrário (REsp 984.880) ocorreu em 2008, muito antes do primeiro acima citado.

Registra que além de vincular as decisões judiciais de primeira e segunda instância, as matérias decididas em sede de Recursos Repetitivos devem ser observadas também pelas Autoridades Julgadoras no âmbito administrativo, lembrando que o art. 116-A do RPAF/Ba prescreve que “*a Procuradoria Geral do Estado está autorizada a não realizar a cobrança forçada de débitos cuja matéria correlata já tenha sido objeto de reiteradas decisões proferidas pelo Tribunal da Cidadania*”.

Pelo que expôs, fundamentalmente em virtude do posicionamento do STJ, entende que deve ser dado provimento ao presente Recurso, para que seja cancelado o Auto de Infração em apreço.

Ainda quanto ao aproveitamento do crédito discutido, aduz que há que se reconhecer o seu direito em razão da essencialidade da energia elétrica para possibilitar a prestação serviços de comunicação, conforme atesta o Relatório Técnico nº 001/2007, do INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DO MINISTÉRIO DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA. Citando a doutrina, conclui que “*...diante do princípio da não cumulatividade (...), estando tais atividades sujeitas à incidência do ICMS, tem-se que o imposto estadual que recai sobre a operação de aquisição de energia elétrica pode sim ser aproveitado como crédito pelo recorrente, quando da apuração dos débitos de ICMS devidos no período de apuração*”.

Na mesma toada, registrando que não há como admitir qualquer restrição legal ao aproveitamento dos créditos em questão, evoca o art. 33, II, da LC 87/96 (redação original), para dizer que resta autorizado o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da contratação de energia elétrica.

Mencionando a LC 102/96, que alterou o texto do art. 33, II, da LC 87/96, ressalta que por meio das LC's 102/2000, 114/2002 e 138/2010, o prazo previsto no art. 33, II, “d”, da LC 87/96 foi prorrogado para 01/01/2020, regra refletida no art. 65, I, da Lei Estadual nº 11.580/96.

Mais uma vez citando a doutrina, aduz que a limitação à aplicação do princípio da não-cumulatividade não pode ser admitida, pois viola preceito constitucional, além de representar injustificável prejuízo aos contribuintes, entendendo que é nessa linha que os Tribunais Superiores e também os Administrativos vêm decidindo favoravelmente ao aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica com a finalidade de prestar serviço de comunicação. Cita Decisão do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro.

Por derradeiro, requer que seja dado provimento ao seu Recurso, para que seja cancelado Auto

de Infração em questão.

A PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, 528/533, após dizer das razões recursais e da manifestação dos autuantes em sede de Informação Fiscal, discorre sobre o alcance do princípio da não-cumulatividade, registrando que o crédito fiscal, na acepção do crédito físico, somente é gerado nas entradas de bens que se destinam a sair do estabelecimento tal como entraram ou ainda, quando o produto em cuja fabricação se constituir em insumo.

Evocando o art. 33, II, “b”, da LC 87/96, assevera que com suporte na equiparação dos serviços de telecomunicações à uma indústria de base feita pelo Decreto Federal nº 640/62, os contribuintes sustentam a tese da possibilidade da apropriação do crédito da energia elétrica, contudo, entende o n. Procurador que a mesma não se afigura convincente para dar sustentação à utilização de crédito fiscal pelas empresas prestadoras de serviços de comunicação, conquanto a leitura e consequente interpretação do Decreto Federal nº 640/62, “... *foi engendrado com propósitos completamente estranhos ao campo da tributação, tendo como norte, tão-somente o reconhecimento do caráter de essencialidade do setor de comunicação para o desenvolvimento econômico do país ...*”, conforme expresso no art. 1º do referido Decreto.

Para o conceito de produto industrializado, diz que o art. 46, parágrafo único, do CTN, diz que “*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 aperfeiçoe para o consumo*”. Dito isso, registra que também a Lei Geral das Telecomunicações classifica a atividade do recorrente como prestação de serviços, e não industrialização.

Avançando, entende que não poderia um Decreto editado antes da Constituição de 1988 e também da LC 87/96, equiparar um estabelecimento prestador de serviços a um estabelecimento industrial, alterando, de forma clara, o espectro de competência fixado no texto constitucional, numa violação ao art. 109 do CTN.

Entendendo que inexiste processo industrial na hipótese dos autos, diz que é inviável a apropriação dos créditos de ICMS derivados da aquisição de energia elétrica por parte do recorrente, vez que não resta atendida a condição posta pelo art. 33, II, “b”, da LC 87/96.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCIDO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 3ª JJF deste CONSEF, acórdão JJF 0171-03/14, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se discute tem assento na acusação fiscal de haver o contribuinte procedido à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação, compreendido os meses de janeiro a dezembro de 2012.

Em apertada síntese, a tese recursal diz da equiparação da prestação de serviços de telecomunicações à atividade industrial, e nessa circunstância, a energia elétrica se caracterizaria como insumo, restando clara a possibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS correspondentes, aí entendido que o princípio da não-cumulatividade dá o amparo necessário ao referido aproveitamento de créditos por parte do recorrente.

A discussão travada nos presentes autos aborda matéria que carrega grande dose de controvérsia, sobretudo porque, em tese, atentaria contra interesses dos Estados. Não por outro motivo, a matéria aqui discutida ensejou a propositura de várias e várias ações judiciais que já desaguaram no STJ, incumbido, então, de apreciar e julgar a matéria à luz da legislação vigente e posterior à CF/88, bem como mantendo o olhar na legislação anterior.

Essa primeira abordagem tem foco no Decreto nº 640/62, anterior à CF/88, pois, no referido Decreto, em que pese os Estados terem inteligência distinta, o STJ ancorou a análise e definição que atribui a condição de atividade industrial à prestação de serviços de telecomunicações, aí entendido que não revogado expressamente, o dito Decreto é compatível com o CTN e com a legislação atual.

Na trilha desse primeiro entendimento, de que se equipara à atividade industrial a prestação de serviços de telecomunicações, consequência lógica é o entendimento de que sendo elemento de extrema necessidade (essencialidade) para a prestação de serviço referida, a energia elétrica assume, necessariamente, tem status de insumo, restando, com esteio no princípio da não-cumulatividade, legitimada a apropriação de créditos de ICMS, ou seja, para os ministros do STJ, não existe dúvida sobre o direito ao crédito do ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade, em virtude de a energia elétrica, como insumo, ser essencial para o exercício da atividade de telecomunicações.

O aspecto técnico-jurídico mais relevante e que impõe caráter impositivo da Decisão do Tribunal Cidadão é que a Decisão a qual me refiro se deu em sede de Recurso repetitivo que tem previsão no art. 543-C do CPC, que tem o seguinte texto:

*Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de Recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o Recurso especial será processado nos termos deste artigo.*

*§ 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais Recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais Recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.*

*§ 2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos Recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida.*

*§ 3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia.*

*§ 4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia.*

*§ 5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias.*

*§ 6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de **habeas corpus**.*

*§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os Recursos especiais sobrerestados na origem:*

*I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou*

*II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça.*

*§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a Decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do Recurso especial.*

*§ 9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do Recurso especial nos casos previstos neste artigo.*

A reprodução do texto da norma, insculpida no CPC, serve a dar a dimensão jurídica da Decisão emanada do STJ em matérias em que há “*multiplicidade de Recursos com fundamento em idêntica questão de direito*”, como é o caso dos autos.

Nesse ponto, com todo respeito ao n. Procurador da PGE/Profis, cujo posicionamento derredor da matéria é extremamente bem elaborado, entendo que o dito posicionamento viaja em rota de colisão com o entendimento do STJ a respeito do tema, o que significa dizer que em demandas

futuras e até mesmo naquelas que tramitam no judiciário, o Estado da Bahia sucumbirá, pois, sendo Decisão em sede de Recurso Repetitivo, todo o judiciário seguirá, inexoravelmente, a referida Decisão.

Para melhor ilustrar o quanto dito acima, me permito reproduzir a Ementa da Decisão emanada da Primeira Seção do STJ, referente ao Processo REsp 1201635, como segue:

**EMENTA**

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (CPC, ART. 543-C). ICMS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. ART. 1º DO DECRETO 640/62. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO ATUAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 842.270/RS.**

*1. A disposição prevista no art. 1º do Decreto 640/62, equiparando os serviços de telecomunicações à indústria básica, para todos os efeitos legais, é válida e compatível com a legislação superveniente e atual, continuando em vigor, já que não houve revogação formal do aludido decreto.*

*2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 842.270/RS, firmou compreensão no sentido de que 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 de serviços. Inteligência dos arts. 33, II, b, da Lei Complementar 87/96, e 1º do Decreto 640/62.*

*3. Ademais, em virtude da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações, indubidoso se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade*

*4. O princípio da não-cumulatividade comporta três núcleos distintos de incidência: (I) circulação de mercadorias; (II) prestação de serviços de transporte; e (III) serviços de comunicação.*

*5. "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, sem restringi-la à circulação de mercadorias, sem dúvida a vertente central, mas não única hipótese de incidência do imposto" (REsp 842.270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012).*

*6. Recurso especial a que se dá provimento. Acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.*

Pois bem, a considerar que a matéria dos autos é reflexo perfeito da que foi motivo de apreciação pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, e que a Decisão acima referida é recentíssima, tem data de 09/04/2015, adotando os fundamentos do dito *decisum* e considerando que a prestação de serviços de telecomunicações se equipara à atividade industrial, não há possibilidade de vedação ao aproveitamento dos créditos de energia elétrica para fins de apuração do ICMS a ser pago pelas empresas de telecomunicação, sobretudo em razão do caráter de essencialidade do insumo, caracterizado pela energia elétrica, além da necessária aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Nesses termos, por tudo o quanto acima exposto e com base na mais recente Decisão do STJ sobre a matéria, vejo que assiste razão à Recorrente, motivo pelo qual VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO ao apelo recursal para declarar improcedente o Auto de Infração em apreço que glosou os créditos de ICMS corretamente apropriados pelo Sujeito Passivo.

**VOTO VENCEDOR**

Com a máxima e devida vénia, venho discordar do voto do Eminentíssimo Relator. É certo que a defesa traz argumentos respeitáveis em prol da improcedência do lançamento, mas é preciso antes de tudo deixar claro que as Decisões do STJ não são unânimes, não caracterizando reiteradas decisões que possam orientar julgamentos em instâncias inferiores da Justiça e da Administração Pública, conforme veremos a seguir.

É fato, que ao contrário do que afirma o Recorrente, e também o Conselheiro Relator, em verdade não há jurisprudência pacífica sobre o assunto pois há decisões judiciais que favorecem o fisco, conforme veremos adiante. É preciso deixar esclarecido que o crédito fiscal advém do princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal no art. 155, § 2º, inciso I, mas esta regra não é linear, e há que se contemplar as devidas exceções.

O crédito de energia elétrica só se configura como legal, se a energia for considerada um insumo e tal conceito, para efeitos de ICMS, envolve nuances e peculiaridades, que nem sempre a caracteriza legalmente como insumo, embora contabilmente não reste dúvidas quanto a este aspecto. Obviamente muitas outras empresas além das telefônicas, tem na energia elétrica um custo significativo das suas operações, e que contabilmente poderia se considerar um insumo e nem por isso conseguem pleitear o crédito decorrente da sua utilização. Neste caso, o recorrente, por obra do acaso, tem em seu favor, um antigo Decreto que lhe fornece alguma expectativa quanto à equiparação com uma indústria, o que lhe daria direito ao uso do crédito.

É fato que determinados conceitos perfeitamente entendidos pelo senso comum, são mitigados pela legislação e neste caso, vejamos o que diz o art. 33 II, “b”, da Lei Complementar nº 87/1996, com redação dada pela LC 102/2000, que leva ao entendimento de que o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS provenientes do consumo de energia elétrica é reconhecido apenas às empresas industriais. Vejamos o que diz a supracitada LC:

*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:*

*(...)*

*b) quando consumida no processo de industrialização;*

Por conseguinte, faz-se necessário esclarecer se legalmente os serviços de telecomunicações se enquadram como indústria, pois do contrário, a energia se enquadra no conceito de custo, contabilmente aceito, mas não de insumo para efeitos fiscais.

O conceito de produto industrializado encontra-se no parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, “*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 aperfeiçoe para o consumo.*”

Evidente que industrialização é uma atividade que resulta na produção de um bem, enquanto a prestação de um serviço, sequer é palpável, pois sendo a energia apenas consumida, sem que produza qualquer bem pela alteração da sua natureza, não transforma produto em outro, nem o aperfeiçoa para o consumo, conforme prescreve o parágrafo único do CTN, constituindo-se a sua equiparação em obra de ficção jurídica, em bem elaborada tese defensiva.

Para tal, necessitar-se-ia de definição legal que atestasse tal resultado da prestação de serviço como um “bem industrializado”. E foi exatamente isso, que o recorrente tentou fazer, ao buscar no texto do antigo Decreto Federal nº 640/62. Vejamos então, o inteiro teor deste Decreto, para maior clareza da sua finalidade:

*DECRETO N° 640, DE 2 DE MARÇO DE 1962.*

*Define os serviços de telecomunicações como indústria básica e dá outras providências.*

*O PRESIDENTE DO CONSELHO DE MINISTROS, usando da atribuição que lhe confere o art. 18, item III, do Ato Adicional à Constituição Federal, CONSIDERANDO que grave crise de telecomunicações está afetando a boa marcha dos negócios públicos, a segurança nacional e a normalidade do desenvolvimento econômico do país;*

*CONSIDERANDO que tal crise tende a aprofundar-se, por deficiência das empresas privadas que executam o serviço, e, principalmente, pela falta de flexibilidade dos processos de financiamento ao seu alcance, que possam ser utilizados sem maiores embargos dos usuários e da própria opinião pública;*

*CONSIDERANDO que o Congresso Nacional, em projetos que examina, já reconheceu a magnitude do problema e o seu interesse nacional, e que normas mais precisas estão em curso para disciplinar o assunto;*

*CONSIDERANDO que se impõe por tudo isso, preservar os serviços existentes a estimular o seu desenvolvimento para que seja possível a implantação no menor prazo, de um plano de telecomunicações estruturado na base de diretrizes nacionais orgânicas, já em fase final de elaboração, DECRETA:*

**Art. 1º Os serviços de telecomunicações, para todos os efeitos legais, são considerados indústria básica, de interesse para o fomento da economia do país e de relevante significado para a segurança nacional.**

**§ 1º O Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico fica autorizado a incluir entre suas operações prioritárias as que visam ao desenvolvimento e reaparelhamento dessa indústria.**

**§ 2º Para o fim mencionado no parágrafo anterior, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico poderá adquirir títulos ou ações de empresas concessionárias, ou se subrogar nos direitos dos emitidos em seu favor, bem como adotar outras providências de caráter bancário.**

**§ 3º Sempre que se tratar de financiamento ou investimento resultante de provocação do Governo, por iniciativa do Presidente do Conselho de Ministros, o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico, poderá, inclusive, agir na qualidade que lhe é atribuída pelo art. 89 da Lei nº 1.628, de 20 de junho de 1952.**

*Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.*

No caso, há de se considerar que no longínquo ano de 1962, com os serviços de telecomunicações em sua fase pré-histórica, tal Decreto foi aplicado apenas para os efeitos no ato que procedeu à equiparação, ou seja, com vistas ao BNDES fomentar tais operações, visto a crise instalada no setor, uma vez que “estava afetando a boa marcha dos negócios públicos, a segurança nacional e a normalidade do desenvolvimento econômico do país”, demandando ação governamental de incentivo ao setor de telecomunicações .

O Direito caracteriza-se por sua dinâmica, não sendo razoável tomar como parâmetro de equiparação do serviço de telecomunicações a uma atividade industrial, um decreto federal com meio século de vida, editado em uma conjuntura econômica e social amplamente diferenciada da atualidade, sem atentar para a evolução social e industrial, além das normas jurídicas que vieram a posteriori.

Por conta disto, as leis que sucederam o citado Decreto, sequer cogitaram em dar este tratamento diferenciado, a exemplo do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, portanto em data posterior ao Decreto 640/62, que não faz qualquer menção à prestação de serviços de comunicação, como sendo produto industrializado.

De igual modo a recente Lei Federal nº 9.472/97, a chamada Lei Geral de Telecomunicações, cujo excerto abaixo, acerca da definição de tais serviços, passa ao largo do conceito de produto industrializado:

#### *Das Definições*

**Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.**

**§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.**

**§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.**

Ainda mais recente é o novo Regulamento do IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme excerto, abaixo, do Decreto 7.212, na recente data de 15/06/2010, em que traz precioso esclarecimento a respeito da definição legal de produto industrializado:

**DECRETO N° 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010.**

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição**

**DECRETA:**

**Art. 1º O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI será cobrado, fiscalizado, arrecadado e administrado em conformidade com o disposto neste Regulamento.**

**Art. 2º** O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da *Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI*

**Art. 3º** Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária

**Art. 4º** Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou*

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

#### **Exclusões**

**Art. 5º** Não se considera industrialização: (...)

*VIII - (...)*

*a) (...)*

*b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou*

*c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;*

Além do serviço de telecomunicações fugir totalmente ao escopo da definição de produto industrializado, a legislação vigente do IPI afasta categoricamente a natureza industrial os serviços relacionados a telecomunicações.

No mínimo, deveríamos atentar pro fato de que o art. 5º, VIII, “b” do DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010, colide frontalmente com o art. 1º do DECRETO Nº 640/62, já que um considera que os serviços de telecomunicações se equipara a indústria para efeitos legais, e o outro afasta claramente, caracterizando uma antinomia.

Nos ensinamentos do mestre italiano Norberto Bobbio, *antinomia jurídica é aquela situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico, tendo o mesmo âmbito de validade*(Teoria do Ordenamento Jurídico, pág.88. Editora UNB – 10ª ed). Para solucionar isto, o Direito estabelece regras para solução de antinomias, aplicando-se 3 critérios, por ordem de importância: da hierarquia, o cronológico, e o da especialidade.

Aplicando-se o critério da hierarquia, não se resolve, vez que ambos são Decretos Federais. Assim, dentro do processo de escolha, devo ponderar que resta o critério cronológico e o critério da especialidade, que devem ser utilizado quando as duas leis em conflito são de mesmo *status jurídico*, o que é o caso em lide, já que ambos são decretos federais.

Pelo critério da especialidade, esta prevalece quando em dada situação de conflito, uma norma especial prevalece sobre a geral. A norma especial sem dúvida, é a do Decreto nº 640/62 pois foi publicado dentro de circunstâncias especiais e visava atender interesses econômicos daquele momento específico. Assim, se ambas as normas já tivessem vigência no ano de 1962, e este processo administrativo estivesse em julgamento na distante década de 60, evidentemente teria de prevalecer o Decreto nº 640/62, pelo critério da especialidade.

Aplicando-se o critério cronológico, prevalece a norma posterior, o Decreto do IPI, pois estamos no ano de 2015, sendo o RIPI do ano de 2010, o que o faz prevalecer, visto que as condições especiais que deram razão ao antigo decreto, não mais existem.

Ainda, segundo o Mestre Norberto Bobbio, de acordo com ensinamentos na supracitada obra, “*existe uma regra geral no Direito em que a vontade posterior revoga a precedente, e que de dois atos de vontade da mesma pessoa, vale o último no tempo. Além disso presume-se que o legislador não queira fazer coisa inútil e sem finalidade; se devesse prevalecer a norma precedente, a lei sucessiva seria um ato inútil e sem finalidade.*” Assim, embora com vigência simultânea, o decreto do IPI é o mais recente (*lex posterior derogat priori*).

Voltando às decisões judiciais, embora o impugnante tenha apresentado em sua defesa, *decisum* do STJ que lhe é favorável, o Acórdão nº 984880-TO/STJ, em sentido contrário, não acata os argumentos defensivos ali apresentados, conforme ementa abaixo:

**RECURSO ESPECIAL N° 984.880” - TO (2007/0208971-9)**  
**RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN**  
**RECORRENTE:ESTADO DO TOCANTINS**  
**RECORRIDO : BRASIL TELECOM S/A**

**“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”.**

No STF, o assunto encontra-se pendente para julgamento, tendo o Ministro Luiz Fux, dado provimento ao agravo 774.432 – PR, conforme transcrição abaixo:

**AGRADO DE INSTRUMENTO 774.432 (405)**  
**ORIGEM : AC - 4618144 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL**  
**PROCED. : PARANÁ**  
**RELATOR :MIN. LUIZ FUX**  
**AGTE.(S) : OI S/A.**  
**AGDO.(A/S) : ESTADO DO PARANÁ**

**AGRADO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. CADEIA PRODUTIVA DE TELECOMUNICAÇÃO. NÃO CUMULATIVIDADE. ARTIGO 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ALEGADA DIVERSIDADE DO CASO EM RELAÇÃO AO PRECEDENTE DA REPERCUSSÃO GERAL NO RE 588.954 APLICADO AO CASO. RETORNO DO AGRADO DA ORIGEM. PERTINÊNCIA DA ARGUIÇÃO. HIPÓTESE AINDA NÃO ENFRENTADA NO PLENÁRIO. PROVIMENTO.**

*In casu, o acórdão recorrido restou assim ementado (fl. 430):*

**TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AÇÃO MANDAMENTAL. ICMS. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA POR EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. HIPÓTESES REGULAMENTADAS PELA LEI COMPLEMENTAR 87/96, MODIFICADA PELA LEI COMPLEMENTAR 102/2000. NORMAS QUE NÃO AFRONTAM O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EQUIPARAÇÃO, PELO DECRETO 640/62, DAS EMPRESAS DE TELECOMUNICAÇÃO ÀS DE INDÚSTRIA DE BASE. NORMA DESCONTEXTUALIZADA, CUJA APLICAÇÃO NÃO MAIS SE JUSTIFICA. DEFINIÇÃO DE TELECOMUNICAÇÃO, PELA LEI ATUAL, COMO PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E NÃO COMO ATIVIDADE INDUSTRIAL. SEGURANÇA DENEGADA. RECURSO NÃO PROVADO.**

*3. Agravo a que se dá provimento.*

**DECISÃO:** Cuida-se de agravo de instrumento, com amparo no art. 544 do CPC, contra Decisão da Presidência do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná que negou seguimento ao Recurso extraordinário

*interposto pela Brasil Telecom, com fulcro no art. 102, III, a, da Constituição Federal de 1988, interposto para impugnar acórdão prolatado pela 3ª Câmara Cível, assim ementado (fls. 430):*

*Nas razões do extraordinário (fls. 549/599) a empresa alega violação os artigos 150, II, e 155, § 2º, I, da Constituição Federal, e artigo 33, II, b, da Lei complementar nº 87/96 e Decreto 640/62, sustentando, em síntese, que a energia elétrica é utilizada como matéria-prima essencial à cadeia produtiva de telecomunicação, indissociável do produto final prestado pela empresa. Destarte, à luz do princípio da não-cumulatividade, e amparando-se no critério físico do creditamento para a industrialização, requer o provimento do Recurso.*

Assim, conforme citado no acórdão recorrido, a equiparação pleiteada está assentada em um Decreto de 1962, uma norma descontextualizada porque direcionada a uma conjuntura específica e já há muito superada, não mais justificando sua aplicação, e que a Lei atual de telecomunicações define como prestação de serviços, jamais como atividade industrial, em consonância com o disposto no Código Tributário Nacional.

Assim, é fato de que embora haja posições judiciais favoráveis, tal tema ainda não encontrou unanimidade nos tribunais superiores, e é certo que do ponto de vista legal, a acepção pleiteada pelo recorrente está em frontal discordância com a moderna e vigente legislação federal e estadual sobre o assunto.

Face ao exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso e manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269135.0001/14-9, lavrado contra TIM CELULAR S/A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$2.578.603,85, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Ildemar José Landin, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO - Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUE RIBEIRO - RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – VOTO VENCEDOR

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS