

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.949/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000165177-66
Impugnação: 40.010127434-02
Impugnante: Global Village Telecom Ltda
IE: 062284639.00-79
Proc. S. Passivo: Nelson Souza Neto/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo a energia elétrica. Contudo, o crédito de ICMS relativo a energia elétrica é expressamente vedado no caso dos autos pela Lei Complementar n.º 87/96 e pela Lei Estadual n.º 6.763/75. Mantidas as exigências fiscais de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de novembro de 2008 a 30 de junho de 2009, em razão do aproveitamento de crédito de energia elétrica.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 299/303, e síntese, aos argumentos que se seguem:

- a autuação não merece prosperar pois o creditamento do imposto foi feito de acordo com a energia elétrica consumida no processo industrial que pressupõe o serviço de telecomunicação;

- o creditamento de energia elétrica realizado foi balizado por laudos técnicos específicos para cada uma de suas unidades no território nacional, os quais separaram, a energia elétrica segundo o seu consumo;

- somente foram apropriados os créditos da energia elétrica consumida com os equipamentos do processo industrial de geração de telecomunicação, conforme os percentuais apurados no respectivo laudo, segundo o qual 18,71% (dezoito inteiro e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

setenta e um décimos por cento) da energia elétrica é consumida com atividades administrativas, e 81,29% (oitenta e um inteiros e vinte e nove décimos por cento) é consumida com os equipamentos necessários à prestação do serviço de telecomunicação;

- trata-se de apuração que pode ser verificável pelos registros contábeis do contribuinte e/ou em simples diligência desta Fiscalização, o que desde já se requer;

- o direito ao crédito do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica é garantido pela Lei Complementar nº 87/96, pois a geração de telecomunicação é processo de industrialização segundo a definição do art. 1º do Decreto nº 640/62;

- também a definição do art. 4º do Decreto nº 2.367/98, que diz que *"Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo (...)"*, é integralmente aplicável às telecomunicações;

- segundo os laudos técnicos elaborados sobre esta atividade, *"A energia elétrica é convertida em onda eletromagnética ou radioelétrica dentro dos serviços de telecomunicação de telefonia com fio (...)"*;

- cita artigo específico do Professor Igor Mauler Santiago;

- somente se creditou da energia efetivamente consumida no processo industrial da telecomunicação, deixando de fora o imposto pago pela energia utilizada em atividade administrativa, na forma apurada pelos laudos técnicos anexados;

- não prospera a presunção adotada pelo lançamento do Sr. Auditor Fiscal de que a totalidade da energia consumida deve ser desconsiderada para fins de creditamento de ICMS.

Ao final, requer-se a baixa dos autos em diligência para que seja feita verificação "in loco" do consumo administrativo e industrial da energia elétrica adquirida, e o improvimento da presente autuação e da suposta irregularidade.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 326/337, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos que se seguem:

- a leitura do art. 33, II, "b" da Lei Complementar nº 87/96, leva ao entendimento de que o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS provenientes do consumo de energia elétrica é reconhecido apenas a empresas industriais e não a prestadora de serviço de comunicação como pretende a Autuada;

- a alegação de que o Decreto Federal nº 640/62 define os serviços de telecomunicações como indústria básica não procedem, pois o mencionado instrumento legal foi editado em condições consideradas como sendo momento de grave crise do setor de telecomunicações, que afetava os negócios públicos, a segurança nacional e a normalidade do desenvolvimento econômico do país, tendo como objetivo flexibilizar os processos de financiamento oficiais para as empresas privadas de telefonia, possibilitar ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico implementar políticas financeiras com vistas ao desenvolvimento do segmento e reaquecer o setor;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assim, pode-se entender que o mencionado Decreto não tem o alcance pretendido pela Impugnante e a legislação tributária vigente trata a atividade em comento como prestação de serviço de comunicação;
- a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais relativos a telecomunicações encontram-se disciplinados na Lei Federal nº 9.472/97;
- cita a definição de indústria no dicionário "Michaelis - Moderno Dicionário da Língua Portuguesa";
- o conceito fundamental de industrialização consiste numa atividade de transformação. Não há cabimento associar ou interpretar os serviços de comunicação como de industrialização;
- para fins da legislação do ICMS, a acepção da referida palavra indústria está associada, em princípio, à idéia de mercadorias ou produtos;
- a situação prevista na lei complementar para fato gerador do imposto associa uma obrigação de fazer, que é própria da atividade de prestação de serviços, não caracterizando qualquer vínculo com atividade industrial;
- para demonstrar a questão traz a definição de prestação de serviços, comunicação e telecomunicação;
- o Código Tributário Nacional determina o fato gerador do IPI de forma clara e específica, sem qualquer menção à prestação de serviços de comunicação;
- o Laudo Técnico apresentado pela Impugnante deve ser reconhecido, tanto pela origem quanto pelo seu conteúdo, como tecnicamente bem elaborado, porém, define apenas percentuais de consumo em áreas distintas sem, no entanto tecer comentários sobre a aplicabilidade quanto ao aspecto de tributação;
- a compreensão aqui defendida pelo Fisco mineiro encontra similaridade com o entendimento dos demais Fiscos da Federação, fato aqui exemplificado através da Decisão Normativa CAT n.º 02/04 de São Paulo;
- a legislação tributária afasta expressamente a possibilidade de considerar como de natureza industrial os serviços relacionados a telecomunicações inclusive nos casos dos chamados serviços acessórios, conforme o art. 5º do Regulamento do IPI;
- para acabar de vez com as pretensões das empresas concessionários de telecomunicações de aproveitar o crédito do ICMS relativo a energia elétrica, o Superior Tribunal de Justiça deu provimento ao Recurso Especial nº 984.880 ao Estado de Tocantins, impossibilitando o aproveitamento de crédito desta natureza;
- é desnecessária a execução de diligência para que seja feita verificação "in loco" do consumo administrativo e industrial da energia elétrica por não ser relevante para materialização do lançamento tributário.

Ao final, restando provado que o lançamento fiscal tem embasamento na legislação tributária do Estado de Minas Gerais e nos fatos, pede seja o Auto de Infração mantido em sua integralidade.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de novembro de 2008 a 30 de junho de 2009, em razão do aproveitamento de crédito de energia elétrica.

Da Preliminar

Antes mesmo de se verificar o mérito das exigências cumpre analisar o pedido de diligência formulado pela Impugnante para que seja feita verificação "in loco" do consumo da energia elétrica por ela adquirida.

Note-se que o pedido de diligência feito pela Impugnante não é necessário para o deslinde da questão.

Neste sentido, veja-se que a própria Impugnante apresenta laudo técnico no qual está discriminada a energia consumida na parte que entende administrativa e naquela que a Impugnante chama de industrial. Desta forma, se fosse necessária tal informação, está já estaria presente nos autos.

Contudo, o cerne da questão não está na quantificação da energia consumida em cada uma das atividades da Impugnante. Isto porque a matéria discutida nestes autos não diz respeito a percentuais de utilização de energia elétrica, mas sim, à definição da atividade da Impugnante e na verificação se, na forma da legislação tributária em vigor, é possível a utilização do crédito pelos contribuintes que exerçam dita atividade.

Tendo em vista as limitações da competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais nos termos do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, em qualquer situação, a discussão sobre os percentuais de utilização de energia e sua alocação no estabelecimento do contribuinte, deve ser precedida pela análise da possibilidade legal deste mesmo contribuinte utilizar-se de crédito de energia elétrica. Isto ocorre pois, como reconhecido pela própria Impugnante, hoje a legislação é clara sobre quais situações é possível utilizar-se de crédito relativo a entrada de energia elétrica.

Portanto, no caso em tela, para se ter uma definição clara quanto ao mérito das exigências não é necessário saber os percentuais de energia consumida, pois, antes mesmo de se verificar tais percentuais, deve ser analisado se a atividade da Impugnante caracteriza-se como um processo industrial.

Para se saber a caracterização da atividade da Impugnante não é necessária qualquer diligência, pois a matéria pode ser decidida com o conhecimento que os julgadores detêm da situação fática e real.

Por todo o exposto, não merece ser acatado o pedido de diligência por desnecessário à conclusão do mérito do processo.

Do Mérito

Repita-se, pela importância, que o lançamento ora em estudo versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de novembro de 2008 a 30 de junho de 2009, em razão do aproveitamento de crédito de energia elétrica tido pela Fiscalização, como indevido.

O principal ponto defendido pela Impugnante é de que os créditos de ICMS estornados pelo Fisco decorrem da aquisição de energia elétrica utilizada como insumo imprescindível à prestação de serviços de telecomunicações que, por sua vez, se constitui em atividade de industrialização, para a qual a legislação prevê o aproveitamento do crédito.

Portanto, não se trata aqui de discutir se a energia elétrica é insumo básico dentro do processo de industrialização e sim, se à atividade exercida pela Impugnante pode ser considerada como processo de industrialização. Além disto, deve-se verificar se a legislação disciplinadora do direito ao creditamento do ICMS permite que o crédito referente ao ICMS de energia elétrica seja apropriado pelas empresas prestadoras de serviço de comunicação.

O aproveitamento de créditos do ICMS encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior. (grifos não constam do original)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96 permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina que tal direito só poderá ser exercido 1º de janeiro de 2011.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito.

No artigo a saber:

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

§5º - Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

4) darão direito a crédito:

c - a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

c.1 - no período entre 1º de agosto de 2000 e 31 de dezembro de 2010:

c.1.1 - que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

c.1.2 - que for consumida no processo de industrialização;

c.1.3 - cujo consumo resulte em mercadoria ou serviço objeto de operação ou de prestação para o exterior, na proporção destas em relação às operações e prestações totais;

c.2 - a partir de 1º de janeiro de 2011, em qualquer hipótese;

d - a entrada, a partir de 1º de janeiro de 2011, de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento.

..... (grifos não constam do original)

Verifica-se, assim, que a Lei n.º 6.763/75 tratou diretamente da questão do aproveitamento de crédito relativo a energia elétrica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS no art. 66, assim determinando relativamente à energia elétrica:

"CAPÍTULO II

Do Crédito do Imposto

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....
III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

.....
§ 4º - Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - até 31 de dezembro de 2010:

a) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b) que for consumida no processo de industrialização;

c) que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;

II - a partir de 1º de janeiro de 2011, em qualquer hipótese.

.....(grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente o direito ao crédito relativo a entrada de energia elétrica no estabelecimento.

Nesta linha é possível afirmar que a leitura da Lei Complementar n.º 87/96, com redação dada pela Lei Complementar n.º 102/00, aliada aos dispositivos mineiros reguladores da matéria leva ao entendimento de que o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS provenientes do consumo de energia elétrica é reconhecido apenas a empresas industriais e não a prestadora de serviço de comunicação.

Conforme a Ata de Reunião de Sócios Quotistas da ora Impugnante (fls. 306/311, seu objeto social é "*i) a prestação de serviços de telecomunicação, inclusive a transmissão de voz, dados e informações; ii) comercialização de equipamentos e/ou acessórios de telecomunicação e eletroeletrônicos; iii) participação em outras sociedades, como acionista ou quotista.*" (Cláusula 3ª Objeto Social – fl. 309).

Pela leitura deste objeto social verifica-se que a ora Impugnante não é indústria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A partir desta constatação conclui-se que o estorno dos créditos de ICMS referentes à aquisição de energia elétrica, promovido pelo Fisco, se ateve ao disposto na Lei Complementar n.º 87/96, com redação dada pela Lei Complementar n.º 102/00 e Lei Complementar n.º 122/06.

No entanto, cabe verificar também que a Impugnante reconhece ser prestadora de serviço, mas, atendo-se aos textos normativos, sustenta que realiza um processo de industrialização.

Neste diapasão, com base no laudo técnico por ela anexado aos autos (fls. 312/314), a Impugnante afirma que 81,29% (oitenta e um inteiros e vinte e nove décimos por cento) da energia elétrica adquirida é utilizada diretamente no processo considerado por ela como industrialização na condição de insumo, e que seu creditamento estaria respaldado no Decreto Federal n.º 640/62, que define os serviços de telecomunicações como indústria básica.

Entretanto, ainda que se entendesse que o citado decreto estaria a ditar regras aplicáveis ao aproveitamento de crédito do ICMS, o que não é possível, mesmo assim, ele não declina em qualquer momento que a atividade de prestação de serviço de comunicação é um processo industrial, como requer a legislação aplicável ao ICMS.

Veja-se o inteiro teor do Decreto Federal n.º 640/62 para maior elucidação:

"DECRETO Nº 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Art. 29 Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Para se analisar o Decreto Federal n.º 640/62 é crucial entender-se o conceito no qual o mesmo se insere. Como pode ser visto na legislação acima transcrita, mencionado decreto foi editado em momento de crise do setor de telecomunicações, que afetava os negócios públicos, a normalidade do desenvolvimento econômico do país e, até mesmo, a segurança nacional. Como objetivos específicos de sua edição encontram-se a necessidade de flexibilizar os processos de financiamento oficiais para as empresas privadas de telefonia, possibilitar ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico implementar políticas financeiras com vistas ao desenvolvimento do segmento e reaparelhar o setor de telecomunicações do país.

No esteio destes objetivos pode-se entender que o mencionado Decreto n.º 640/62 não tem o alcance pretendido pela Impugnante, pois, para a legislação do ICMS, o conceito de processo industrial diz respeito à atividade produtiva de transformação, ou seja, a transformação de matérias-primas em bens, situação que não ocorre com a atividade de prestação de serviço de telecomunicação. Nesta, ocorre uma geração, emissão e transmissão de comunicação.

A Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 87/96, a Lei Estadual n.º 6.763/75 e o RICMS/02 prevêm que o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão e a recepção.

Para a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais relativos a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

telecomunicações encontram-se disciplinados na Lei Federal nº 9.472/97, cujos artigos específicos podem ser verificados abaixo:

"LEI Nº 9.472, DE 16 DE JULHO DE 1997

Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995.

LIVRO III

DA ORGANIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES

TÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

Capítulo I

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.

Verificando todas as normas aplicáveis ao tema em estudo, conclui-se que o Decreto Federal n.º 640/62 foi editado num contexto que não mais persiste. Aliada a excepcionalidade da norma, de utilidade à época de sua edição e com finalidade nítida de enfrentar uma situação de crise no setor de telecomunicações, é de se ressaltar, desta forma, a legislação aplicável à espécie e a interpretação que deve ser dada ao vernáculo "indústria" para fins de legislação do ICMS.

Para tanto, veja-se a definição de indústria e industrialização constantes do Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa:

"indústria – 2. conjunto de atividades econômicas que têm por fim a manipulação e exploração de matérias-primas e fontes energéticas, bem como a transformação de produtos semiacabados em bens de produção e consumo. 3 cada uma dessas atividades; conjunto de empresas industriais. 4. empresa dedicada à fabricação de bens; fábrica, usina, manufatura.

industrialização – ação ou efeito de industrializar(-se).
1. aplicação de técnicas industriais em. 2. ato ou efeito

de submeter-se a um processo industrial. 3. desenvolvimento com base na indústria.”

Como se vê, o conceito fundamental de industrialização consiste numa atividade de transformação, não havendo fundamento prático ou teórico que conduza a associação ou interpretação dos serviços de comunicação como de industrialização.

Os serviços de comunicação estão relacionados com a transmissão, não há transformação ou modificação.

Para fins da legislação do ICMS, a acepção da palavra indústria está associada, em princípio, à ideia de mercadorias ou produtos. E, tanto assim é, que o fato impositivo no caso deste imposto distingue duas situações: as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. E, é justamente nesta última, que se enquadra a atividade da Impugnante.

A situação prevista na Lei Complementar n.º 87/96 para fato gerador do imposto associa uma obrigação de fazer, que é própria da atividade de prestação de serviços, não caracterizando qualquer vínculo com atividade industrial. Ou seja, não será industrializado o que advir de prestação de serviço.

Para comunicação e telecomunicação tem-se a definição trazida pelo "Glossário de Termos Técnicos da ANATEL":

"Comunicação 1. (Dec. 97057/88) transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionais." (p.42)

"Telecomunicação 1. (Dec. 97057/88) comunicação realizada por processo eletromagnético. 2. (RR) qualquer transmissão, emissão ou recepção de símbolos, sinais, texto, imagens e sons ou inteligência de qualquer natureza através de fio, de rádio, de meios ópticos ou de qualquer outro sistema eletromagnético." (p. 5).

Desta forma, o Código Tributário Nacional, também nessa mesma linha, determina o fato gerador do IPI de forma clara e específica, sem qualquer menção à prestação de serviços de comunicação:

"Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios.

SEÇÃO I

Imposto sobre Produtos Industrializados

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua salda dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

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 aperfeiçoe para o consumo."

Quanto ao laudo técnico apresentado pela Impugnante de autoria do PROJEMAN - Projetos e Manutenção Industrial Ltda., deve ser reconhecido pelo seu conteúdo, como tecnicamente bem elaborado, porém, define apenas percentuais de consumo em áreas distintas, não sendo esta matéria importante para o deslinde da questão.

No mesmo sentido do entendimento do Fisco Mineiro revelado pela autuação em estudo, apresenta-se o entendimento dos demais Fiscos da Federação, como exemplificado na Decisão Normativa CAT n.º 02, de 29 de setembro de 2004, da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda - Governo do Estado de São Paulo, a saber:

"Decisão Normativa CAT 2, de 27-09-2004

ICMS - Prestador de serviços de telecomunicação - Impossibilidade de lançar, como crédito, o valor do imposto que onera a aquisição de energia.

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide:

1. Fica aprovado o entendimento exarado pela Consultoria Tributária, em 12 de novembro de 2003, relativamente ao expediente de n.º 12214-26100612003, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.

2. Conseqüentemente, com fundamento no inciso II do artigo 521 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.

3. Esta decisão produzirá efeitos a partir de sua publicação.

1. A DEA T - Supervisão de Fiscalização Especialista em Comunicações e Energia relata que empresa prestadora de serviços de telecomunicação vem se creditando de ICMS pago em compra de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

energia elétrica utilizada em seus equipamentos, sob a justificativa de que ocorre industrialização quando, ao consumirem energia elétrica, seus equipamentos realizam a transformação e o transporte dos sinais eletromagnéticos necessários à produção do serviço de telecomunicação.

2. A referida supervisão, mencionando que, desde 1º/01/2001, o crédito de energia elétrica somente é possível quando consumida em processo de industrialização e que o artigo 4º do RICMS/00, que prevê as formas possíveis de industrialização, "não cita nenhuma que tenha como resultante a prestação de um serviço, ficando todas as formas restritas à produção de bens", solicita a manifestação deste órgão consultivo sobre o assunto.

3. Nos termos do inciso I do artigo 1º das DDTTs do RICMS/00, na redação dada pelo Decreto nº 47.649/03, decorrente do inciso II do artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96, na redação da Lei Complementar nº 102/00 com alteração da Lei Complementar nº 114/02, o crédito do imposto relativo à entrada no estabelecimento de energia elétrica, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2001 e até 31 de dezembro de 2006, somente será efetuado quando a energia elétrica: a. (...); b. for consumida em processo de industrialização; c. (...).

4. Como se percebe, o crédito da energia elétrica, no caso da alínea "b", somente é possível relativamente à parcela consumida em processo de industrialização de mercadorias ou tributadas ou para cujas saídas, se isentas ou não-tributadas, haja expressa previsão para a manutenção do crédito. Isto é, nem mesmo o estabelecimento industrial pode creditar-se do valor total do ICMS cobrado na sua conta de energia elétrica, estando limitado o crédito ao montante consumido em processo de industrialização.

5. O sistema de crédito do ICMS adotado pela atual Constituição Federal e Lei Complementar 87/96 é eminentemente físico, possibilitando o crédito à entrada no estabelecimento de mercadorias com saída tributada (salvo previsão legal) ou que participem efetivamente no processo industrial de mercadorias tributadas. Contrapõe-se, assim, ao chamado "crédito financeiro" de espectro mais amplo. Quanto ao crédito do ativo imobilizado é uma exceção, vinculada a causas histórico-econômicas, num quadro de renovação do parque industrial brasileiro, com vistas a aumentar a nossa competitividade externa.

6. No tocante à energia elétrica, embora intangível, ela é uma mercadoria, como, aliás,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consta na Constituição Federal, justificando-se, portanto, no sistema de "crédito físico" o creditamento do valor gasto com esse insumo (material secundário), mas apenas na produção de mercadorias tributadas.

7. Portanto, sem razão a afirmação de fls. 5 ("Resumo") de que "não há absolutamente nada de diferente entre o caso da (...) e aquele exposto na resposta à Consulta nº 603/2001, de 17 de setembro de 2001, onde ficou firmado o entendimento de que seria legítimo o crédito de energia elétrica para panificadora existente em supermercado": A diferença, no caso, é que a padaria do supermercado utiliza a energia elétrica para transformar os ingredientes de uma receita culinária em uma mercadoria nova (alínea "a" do inciso I do artigo 4º do RICMS), sobre a qual recairá o ICMS quando ocorrer a sua circulação, e a empresa de telecomunicação utiliza a energia elétrica para disponibilizar meio para a troca de mensagens entre terceiros, atividade de prestação de serviço.

8. Portanto, o crédito relativo à energia elétrica está hoje vinculado à saída de um produto industrial, e o fato de as padarias não serem classificadas como estabelecimentos industriais (e isso apenas quando os produtos se destinem à venda direta a consumidor) deve-se meramente a questões de política tributária federal.

9. Cabe ressaltar não ser infreqüente que em atividade classificada, para efeito de tributação, como serviço, ocorrerem formas de industrialização de mercadorias. Num consultório dentário é realizada montagem, restauração e mesmo transformação e, em alguns casos, comércio de produtos (exemplo, próteses removíveis). Mas, neste caso, o legislador entendeu que o aspecto serviço - obrigação de fazer - prepondera sobre a circulação da mercadoria (decorrente da obrigação de dar).

10. Recentemente - Consulta nº 379/03 - um posto de gasolina pleiteou o crédito relativo ao valor gasto com energia elétrica, informando ser grande o seu consumo desse "insumo" em razão da utilização de bombas para sucção e purificação (filtração) dos combustíveis dos "tanques" localizados no subsolo do posto, bem como de equipamentos da sua lanchonete, utilizados para assar, refrigerar, conservar e proteger as mercadorias do seu comércio. Tais atividades, no entendimento da Consulente, deveriam ser consideradas como "industriais", possibilitando, desse modo, efetuar o creditamento proporcional do ICMS constante nas contas de energia elétrica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

11. Esta Consultoria assim se manifestou em resposta à referida consulta:

* Nota-se, na presente, consulta, que a Consulente deu uma amplitude indevida ao conceito de beneficiamento e, portanto, ao de industrialização. De acordo com a Lei nº 9.478/97, chamada "Lei do Petróleo", a revenda de combustível é tecnicamente definida como a venda a varejo de combustíveis, lubrificantes e gás liquefeito envasado, exercida por postos revendedores.

* Portanto, não há que se falar em industrialização de combustível. O posto de combustíveis é estabelecimento que adquire mercadoria para simplesmente a revender (o processo de industrialização já foi finalizado por outro estabelecimento, ou seja, a mercadoria está pronta para o consumo). A atividade que a Consulente relata na petição de consulta decorre do fato de precisar armazenar o produto.

* O mesmo ocorre com relação à loja de conveniência, não sendo consideradas industriais as atividades de conservar, aquecer, fritar e assar alimentos, que até um barzinho de periferia realiza cotidianamente. Tais atividades são inerentes ao processo de comercialização.

12. Portanto, para fins tributários as considerações sobre industrialização (item 1 retro), embora sejam corretas, são irrelevantes, pois, quando o legislador fala em industrialização está se referindo a um produto industrializado que circula como tal na cadeia de comercialização.

13. Aliás, na Constituição Federal anterior o serviço de comunicação era de competência da União (item VII do artigo 21 - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal). Se a industrialização fosse considerada significativa naquela atividade, sobre ela incidiria o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

14. Concluindo, não se nega a tremenda importância da energia elétrica para prestação do serviço de comunicação. Reconhecemos, outrossim, que atividades "industriais" podem ser executadas em estabelecimentos prestadores de serviços (exemplo do dentista), assim como alguma prestação de serviço ocorre em estabelecimentos industriais. Entretanto, toda a legislação do ICMS e do IPI foi desenhada de molde a fazer corresponder "industrialização" a processo ocorrido em estabelecimento "industrial".

15. Por último, cabe ressaltar que a energia elétrica nunca é consumida como tal e sim, por exemplo, como energia cinética (ventiladores),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

energia luminosa (lâmpadas), razão pela qual ela sempre passa por um processo de transformação. Assim sendo, não se pode considerar a transformação de energia elétrica em outra forma de energia como um "processo industrial", pois esse termo tem conotação própria no contexto do nosso sistema tributário.

16. Dessa forma, a atual redação da alínea "b" do inciso II do artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96 não permite o crédito de energia elétrica por estabelecimentos prestadores de serviços, sendo de notar, nesse aspecto, a intenção restritiva da Lei Complementar nº 102100."

A legislação tributária afasta expressamente a possibilidade de considerar como de natureza industrial os serviços relacionados a telecomunicações inclusive nos casos dos chamados serviços acessórios, conforme o art. 5º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, *in verbis*:

Art. 5º Não se considera industrialização:

.....
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;

.....(grifos não constam do original)

No mesmo sentido da presente autuação encontra-se também decisão do Superior Tribunal de Justiça ao tratar do aproveitamento do crédito do ICMS decorrente do consumo de energia elétrica por empresas concessionárias de energia elétrica (Recurso Especial nº 984.880 ao Estado de Tocantins). Veja a íntegra desta decisão:

“SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 984.880 – TO (2007/0208971-9)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN

PROCURADOR: IVANEZ RIBEIRO CAMPOS E OUTRO(S)

RECORRIDO: BRASIL TELECOM S/A

ADVOGADO: PAULO CÉZAR PINHEIRO CARNEIRO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA.

REPRESENTANTE DO ESTADO. INTIMAÇÃO PESSOAL.

AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO.

EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE NÃO SE CONFUNDE COM INDUSTRIALIZAÇÃO. ART. 33, II, "B", DA LC 87/1996. INAPLICABILIDADE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. A PARTIR DA SENTENÇA, O REPRESENTANTE DO ESTADO DEVE SER INTIMADO PESSOALMENTE DE TODAS AS DECISÕES PROFERIDAS EM MANDADO DE SEGURANÇA.
2. NAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, É IMPRESCINDÍVEL A INTIMAÇÃO PESSOAL DA UNIÃO, DOS ESTADOS, DO DF E DOS MUNICÍPIOS, EMBORA ESSA PROVIDÊNCIA SEJA DISPENSADA NO ÂMBITO DO STJ.
3. A FAZENDA PÚBLICA FOI INTIMADA PESSOALMENTE DO ACÓRDÃO EM 6.2.2007 E INTERPÔS O RECURSO ESPECIAL EM 8.3.2007. TEMPESTIVIDADE RECONHECIDA.
4. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE POR SI SÓ NÃO PERMITE O CREDITAMENTO AMPLO E IRRESTRITO DE ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.
5. O CONSUMO DE ENERGIA SOMENTE GERA DIREITO A CREDITAMENTO NOS EXATOS TERMOS E LIMITES PREVISTOS PELO ART. 33, II, "B", DA LC 87/1996.
6. HIPÓTESE EM QUE O TRIBUNAL DE ORIGEM EQUIPAROU A EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO À INDÚSTRIA, COM BASE NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL (DECRETO DO CONSELHO DE MINISTROS 640/1962).
7. EM PRINCÍPIO, A DISCUSSÃO QUANTO À NATUREZA DA ATIVIDADE EMPRESARIAL (SE É INDUSTRIAL OU NÃO) ATRAIRIA A INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. NO PRESENTE CASO, DE MODO PECULIAR, A DEFINIÇÃO DA NATUREZA INDUSTRIAL FOI FIXADA PELA INSTÂNCIA DE ORIGEM TÃO-SÓ COM BASE NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL (EM ESPECIAL, DO DECRETO 640/1962).
8. 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.
9. DESNECESSIDADE DE PERQUIRIR SOBRE A NATUREZA DO DECRETO 640/1962 SE É LEGISLAÇÃO FEDERAL PARA FINS DE ANÁLISE PELO STJ. ISSO PORQUE O CONTEÚDO DESSA NORMA É INCONTROVERSO, NÃO DEMANDANDO A INTERPRETAÇÃO DO STJ.
10. ANÁLISE DA VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO FEDERAL POSTERIOR AO DECRETO 640/1962, EM ESPECIAL O ART. 33 DA LC 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.
11. 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN). O ART. 4º DO REGULAMENTO DO IPI DETALHA A ATIVIDADE INDUSTRIAL, NOS LIMITES FIXADOS PELO CTN.

12. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO SE CONFUNDE COM ATIVIDADE INDUSTRIAL.

13. 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).

CONSTITUIÇÃO FEDERAL AO DEFINIR A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA RELATIVA AO ICMS (ART. 155, II).

14. OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, QUE SE SUBMETEM EXCLUSIVAMENTE AO ICMS (E NÃO AO IPI), NÃO REPRESENTAM ATIVIDADE INDUSTRIAL PARA FINS DA TRIBUTAÇÃO. (GRIFO NOSSO)

15. É INVIÁVEL O CREDITAMENTO DE ICMS RELATIVO A 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. (GRIFO NOSSO)

16. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de diligência formulado pela Impugnante. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 22 de setembro de 2010.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora**