

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.026/22/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002075251-43  
Impugnação: 40.010152922-23  
Impugnante: Algar Telecom S/A  
IE: 702980945.00-10  
Proc. S. Passivo: ROSIRIS PAULA CERIZZE VOGAS/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de combustível para uso e consumo em veículos a serviço da empresa em atividades externas de instalação, reparo ou manutenção de sua rede de telecomunicação, o qual não se caracteriza como produto intermediário, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Infringência ao art. 70, inciso III, da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista inciso XXVI do art. 55 do citado diploma legal. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativamente ao período de 01/06/18 a 31/05/21, proveniente de aquisições de combustíveis para uso e consumo em veículos a serviço da empresa, em atividades externas de instalação, reparo ou manutenção da sua rede de telecomunicações.

Irregularidade apurada mediante conferência dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital EFD, na parte dos ajustes de apuração do imposto, registro E111.

Consta no relatório do Auto de Infração que, *nos termos do inciso V do art. 66 e do inciso XIII, c/c § 3º do art. 70, todos do RICMS/02, e das Instruções Normativas SLT nº 01/86 e DLT SRE 01/98, tais combustíveis não se enquadram como insumo ou produto intermediário, consumidos, imediata e integralmente no processo de produção da atividade fim da empresa - a prestação de serviço de telecomunicações - já que a rede de telecomunicações é um ativo imobilizado da Autuada e o combustível utilizado nos veículos, material de uso e consumo, necessário à manutenção, instalação ou reparo da referida rede.*

E que “o crédito de ICMS aproveitado indevidamente proveniente de combustível empregado para uso e consumo deverá ser estornado nos termos do § 1º, art. 71, Parte Geral, RICMS/02”.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta impugnação, tempestivamente e por procurador regularmente constituído.

Afirma, em apertada síntese, o que se segue:

- o art. 1º do Decreto nº 640/62 equiparou os serviços de telecomunicações para todos os efeitos, à indústria básica;

- as disposições do citado Decreto nº 640/62 jamais tiveram a intenção de modificar a natureza da atividade de telecomunicação, mas tão somente equipará-la ao processo industrial para fins legais;

- o art. 60 da Lei nº 9.472/97 conceitua o serviço de telecomunicações como um conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, a qual decorre de um processo eletromagnético;

- a consecução desses processos eletromagnéticos e, por consequência, a prestação de serviços de telecomunicações, depende de um conjunto de equipamentos, *software* e intervenção humana;

- as atividades desempenhadas pelos técnicos em telecomunicações assumem caráter relevante e essencial no conjunto de atividades do qual emana as prestações de serviços de telecomunicações;

- sem as atividades dos técnicos para ativação/conexão dos terminais, bem como a manutenção preventiva e corretiva da rede/infraestrutura, os clientes/usuários não seriam conectados e nem tampouco os serviços de telecomunicações seriam providos;

- para desempenhar as suas atividades os técnicos dependem de veículos para se deslocarem pelo diversos pontos da rede de telecomunicações, bem como transportar todo o aparato para conseguirem realizar as atividades que possibilitam a oferta dos serviços de telecomunicações, tais como cabos, conectores, modems, escadas, cones, ferramentas, entre outros;

- o combustível empregado nos veículos utilizados pelos técnicos caracteriza-se como insumo essencial e relevante no processo necessário ao provimento dos serviços de telecomunicações, pois sem o combustível os técnicos não conseguiriam realizar as atividades e nem tampouco transportar o aparato necessário à efetivação do processo eletromagnético que gera a telecomunicação;

- justamente por ostentar a natureza de insumo (produto intermediário) é que se justifica o crédito de ICMS sobre as aquisições de combustíveis empregados nos veículos utilizados pelos técnicos;

- reporta-se aos arts. 19 e 20 da LC nº 87/96 que dispõe sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em âmbito estadual, menciona o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, o qual dispõe que são compreendidos como matérias-primas e produtos intermediários os itens que são empregados no processo de industrialização/comunicação e que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

- afirma que o citado dispositivo admite como matéria-prima ou produto intermediário os itens que são consumidos no processo de industrialização/comunicação, não sendo necessário que o item esteja integrado ao produto ou serviço final, basta que seja inserido no contexto do processo de industrialização/comunicação;

- assevera que é inegável o direito ao crédito de ICMS em relação aos combustíveis empregados nos veículos utilizados pelos técnicos da Impugnante na condição de produto intermediário, dada a sua importância e essencialidade para o desenvolvimento das atividades que compõem o processo de prestação de serviços de telecomunicações, posto que sem eles os serviços jamais chegariam à casa de seus consumidores;

- reporta-se a excertos doutrinários e jurisprudencial que versam sobre o direito ao aproveitamento de crédito de ICMS na aquisição de energia elétrica pelas empresas de telecomunicação;

- discorre a respeito de bens alheios e diz que todos os itens foram empregados, direta ou indiretamente, na consecução da prestação de serviços de telecomunicações, não são considerados alheios;

- ressalta que os veículos nos quais foram empregados os combustíveis que foram objeto de creditamento não se destinam a transporte pessoal e nem tampouco a transporte de pessoal, mas sim à locomoção de técnicos em serviço e ao transporte de todo o aparato necessário para a conexão, reparo e manutenção;

- diz que são inaplicáveis ao caso os dispositivos citados no Auto de Infração;

- argumenta que a aplicação das multas de revalidação e isolada representam 100% (cem por cento) do imposto exigido e ofende os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Requer, ao final, a improcedência do Auto de Infração. Subsidiariamente, requer sejam excluídas as multas aplicadas.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação anexa aos autos do e-pta, refuta as alegações da Defesa, aos seguintes argumentos, em síntese:

- no lançamento o Fisco não questiona o princípio da não-cumulatividade do ICMS, mas sim a regularidade da compensação dos créditos, se efetuada de acordo com os limites estabelecidos pela LC nº 87/96 e legislação tributária estadual;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- também não se questiona o fato de os processos inerentes à prestação de serviços de telecomunicações serem equiparados aos de uma indústria básica para todos os efeitos legais;

- é inegável que sem os seus equipamentos de transmissão e recepção, repetidoras, linhas de transmissão de sinais eletromagnéticos, computadores e *softwares*, a prestação de serviço de telecomunicações não seria hoje possível;

- apesar dessa essencialidade, a legislação tributária estabeleceu condições e parâmetros para o aproveitamento de créditos de ICMS;

- a entrada de material de uso e consumo utilizados em uma empresa de telecomunicações, independentemente se destinados à área administrativa ou industrial e de sua importância no processo industrial, somente poderá ter seu crédito de ICMS compensado a partir de 01/01/33;

- no contexto de uma indústria, a prestação do serviço de telecomunicação ocorre quando da realização do processo de 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;

- é por essa razão que o STJ firmou entendimento que a energia elétrica utilizada nesse processo é um insumo essencial à prestação, já que sem ela a comunicação não se realizaria;

- ao contrário, os veículos utilizados pela Impugnante na instalação, reparo ou manutenção de sua rede de telecomunicações e o combustível por eles consumidos não participam diretamente do processo eletromagnético que realiza a transmissão, emissão ou recepção dos sons, imagens e/ou dados, mesmo ausentes, se estabelece o serviço de telecomunicação contratado;

- sob o ponto de vista de equiparação a um processo industrial tradicional, a participação desses veículos na realização da prestação do serviço de telecomunicação, efetuando a instalação, reparo ou manutenção da rede física de telecomunicações, ativo immobilizado da empresa, constitui atividade marginal ou linha independente do processo de realização da atividade-fim da Impugnante;

- o combustível utilizado por esses veículos utilizados é material típico de uso e consumo, com vedação de aproveitamento do crédito de ICMS decorrente de sua aquisição antes de 01/01/33.

Requer, ao final, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer anexo aos autos, opina pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativamente ao período de 01/06/18 a 31/05/21, proveniente de aquisições de combustíveis para uso e consumo em veículos a serviço da empresa, em atividades externas de instalação, reparo ou manutenção da sua rede de telecomunicações.

Irregularidade apurada mediante conferência dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital EFD, na parte dos ajustes de apuração do imposto, registro E111(campo ajuste/benefício/incentivo).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes Anexos: **Anexo I:** Ajuste de apuração E111 - combustível junho de 2018 a maio de 2021 - Planilhas com o registro E111 de ajuste de apuração do ICMS operação própria, por ano, 2018 a 2021, e as planilhas com o consolidado da rubrica “crédito de combustível”; **Anexo II:** Demonstrativo do crédito tributário; **Anexo III:** e-mail Fisco para Algar com questionamento sobre finalidade do combustível.

Em resposta à intimação fiscal acerca da apropriação dos créditos em análise, a Autuada informou ao Fisco que *“esses valores de ICMS apropriados como crédito são exclusivamente utilizados nos carros que estão a serviço externo da empresa, fazendo instalações de novos serviços, reparos na rede, mudanças de endereço, de instalações”*.

Consta dos autos que *“nos termos do inciso V do artigo 66 e do inciso XIII, c/c § 3º do artigo 70, do RICMS/MG, e das Instruções Normativas SLT nº 01/86 e DLT SRE 01/1998, tais combustíveis não se enquadram como insumo ou produto intermediário, consumidos, imediata e integralmente no processo de produção da atividade fim da empresa - a prestação de serviço de telecomunicações - já que a rede de telecomunicações é um ativo imobilizado da Autuada e o combustível utilizado nos veículos, material de uso e consumo, necessário à manutenção, instalação ou reparo da referida rede”*

E ainda que *“o crédito de ICMS aproveitado indevidamente, no caso, proveniente de combustível empregado para uso e consumo deverá ser estornado, nos termos do § 1º, art. 71, Parte Geral do RICMS/02”*.

Registra-se que a Autuada encontra-se inscrita no Cadastro de Contribuintes sob o CNAE 6110-8/01 “Serviços de telefonia”, conforme descrito na impugnação, sendo que o combustível cujos créditos foram estornados tem a seguinte utilização conforme detalhado na peça de defesa:

(...)

Nesse sentido, o artigo 60 da Lei nº 9.472/1997, conceitua o serviço de telecomunicações como um

conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, a qual decorre de um processo eletromagnético.

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.

Observe-se que a consecução desses processos eletromagnéticos e, por consequência, a prestação dos serviços de telecomunicações, dependem de um conjunto de equipamentos, softwares e intervenção humana.

Nesse contexto, as atividades desempenhadas pelos técnicos em telecomunicações assumem caráter relevante e essencial no conjunto de atividades do qual emana as prestações de serviços de telecomunicações.

Deveras, sem as atividades dos técnicos para ativação/conexão dos terminais, bem como a manutenção-preventiva e corretiva-da rede/infraestrutura, os clientes/usuários não seriam conectados e nem tampouco os serviços de telecomunicações seriam providos.

Para desempenhar as suas atividades os técnicos dependem de veículos para se deslocarem pelos diversos pontos da rede de telecomunicações, bem como transportar todo o aparato necessário para conseguirem realizar as atividades que possibilitam a oferta dos serviços de telecomunicações, tais como, cabos, conectores, modems, escadas, cones, ferramentas, entre outros, conforme ilustram as imagens abaixo reproduzidas:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Como é sábio, os veículos necessitam de combustível para que possam se movimentar, e conseqüentemente permitir o deslocamento dos técnicos a fim de realizar as atividades necessárias ao provimento dos serviços de telecomunicações.

Com efeito, o combustível empregado nos veículos utilizados pelos técnicos indubitavelmente caracteriza-se como insumo essencial e relevante no processo necessário ao provimento dos serviços de telecomunicações, pois sem ele os técnicos não conseguiriam realizar as atividades e nem tampouco transportar o aparato necessário à efetivação do processo eletromagnético que gera a telecomunicação.

Justamente por ostentar a natureza de insumo (produto intermediário) é que se justifica o crédito de ICMS sobre as aquisições de combustíveis empregados nos veículos utilizados pelos técnicos.

Isso porque, na esfera infraconstitucional, os artigos 19 e 20 da Lei Complementar n.º 87/96, regulamentando o princípio da não-cumulatividade inserto no art. 155, § 2º, I, da CF/88, asseguram a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

(...)

Em âmbito estadual, o artigo 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/MG aduz que são compreendidos como matérias-primas e produtos intermediários os itens que são empregados no processo de industrialização/comunicação e que sejam consumidos ou que integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Veja que o dispositivo admite como matéria-prima ou produto intermediário os itens que são consumidos no processo de industrialização/comunicação, ou seja, não é necessário que o item esteja integrado no produto ou serviço final, basta que esteja inserido no contexto do processo de industrialização/comunicação.

E não poderia ser diferente, pois é pacífico na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) que, após o advento da Lei Complementar n.º 87/1996, é autorizado o direito ao crédito de ICMS na condição de produto intermediário de todos os itens que sejam necessários a realização da atividade-fim do contribuinte.

(...)

No tocante à alegação da Autuada de que o art. 1º do Decreto n.º 640/62 equiparou os serviços de telecomunicações para todos os efeitos, à indústria básica, reportando-se ao julgamento no REsp 1.201.635/MG, no qual se decidiu 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”, traz-se à baila os esclarecimentos que se seguem.*

Registra-se que o referido decreto foi editado circunstancialmente, num momento de grave crise pela qual passava o setor de telecomunicações, com reflexos negativos sobre os negócios públicos, a segurança nacional e a normalidade do desenvolvimento econômico do país. Logo, trata-se de um contexto já há muito superado, sendo notório que não mais persistem as razões nem os objetivos específicos de sua edição, quais sejam: 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 daquele segmento; e reaparelhar o setor de telecomunicações do país.

Não obstante a contextualização acima narrada, em sede de recurso representativo da controvérsia (REsp 1.201.635/MG), a colenda Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no sentido de que as prestadoras de serviços de telecomunicações desempenham processo equiparado a industrial, tendo, assim, direito à aquisição de créditos de ICMS sobre a energia elétrica utilizada em parte de suas atividades, com fundamento no art. 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96.

Verifica-se que o entendimento do STJ tem por fundamento as disposições do citado Decreto nº 640, de 02/03/62. Essa equiparação foi considerada, pelo STJ, válida e compatível com a legislação em vigor. Confira-se:

**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, INDIVIDUOSO 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.

(RESP 1.201.635/MG, REL. MINISTRO SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 12/06/2013, DJE 21/10/2013)

Como visto, o col. STJ, ao julgar do RESP nº 1.201.635/MG, declarou 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 ..."*.

A decisão considerou que a energia elétrica utilizada pelas empresas de telefonia seria um insumo essencial para a prestação do serviço, uma vez que ela é transformada pelo adquirente em impulsos eletromagnéticos, de forma que o direito ao crédito do imposto pela sua entrada no estabelecimento deveria ser garantido.

Referida decisão judicial respalda-se no entendimento de que as empresas de telefonia promovem um processo industrial por equiparação e, portanto, fazem jus ao crédito de ICMS, nos termos do que dispõe a alínea "b" do inciso II do art. 33, da LC nº 87/96, *in verbis*:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar n° 171, de 2019)

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

(...)

b) **quando consumida no processo de industrialização;** (Incluída pela LCP n° 102, de 11.7.2000)

(Destacou-se)

Ressalte-se que a referida jurisprudência do STJ não tem o condão de vincular as decisões deste órgão julgador administrativo, mesmo quando a mercadoria para a qual se estorna o crédito for a energia elétrica.

Entretanto, no caso em exame, ainda que se considere as empresas de telefonia como industriais por equiparação, o lançamento cuida de estorno de créditos relativos à entrada de **combustível** utilizado em veículos automotores, hipótese totalmente diferente daquela analisada na citada decisão judicial.

Pois bem, feitas essas considerações, cumpre ressaltar que a Constituição Federal dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

Embora o art. 20 da Lei Complementar n° 87/96 assegure ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I, postergou esse direito para janeiro de 2033, conforme mencionado.

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.

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A vedação à apropriação dos créditos de ICMS relacionados com aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios está prevista no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(Grifou-se)

Por outro lado, o direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos intermediários está delimitado no art. 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02, abaixo transcrito:

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:

(...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

(...)

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...) (Grifou-se).

Nos termos do citado inciso V do art. 66 do RICMS/02, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, **para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação.**

Como produto intermediário entende-se aquele que é consumido ou integre o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do mesmo art. 66, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo são mutuamente exclusivos, no que concerne ao direito a créditos de ICMS.

Assim, quando a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/02 faz alusão ao termo “consumidos”, não está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo”, sob pena de absoluta contradição.

Na verdade, tal dispositivo regulamentar apenas afirma que, no caso da industrialização, enquadram-se no conceito de produtos intermediários somente aqueles que, embora não se integrem ao produto final, sejam utilizados diretamente na industrialização e na obtenção do produto final.

Nos termos da Instrução Normativa SLT nº 01/86, que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS (*embora esta se refira ao processo de industrialização e não se reporte à prestação de serviço de telecomunicação*) **são compreendidos entre os produtos intermediários, para efeito de crédito do imposto**, aqueles que, **empregados diretamente no processo de industrialização**, integram-se ao novo produto, e também os que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização.

Desta forma, para que o combustível gere direito ao crédito do imposto, é necessário que ele seja consumido na produção de força motriz empregada **diretamente** no processo de industrialização, o que não se observa no caso em exame, ainda que se equipare a Autuada a um industrial para fins de creditamento do imposto, como pretende a Defesa.

Lado outro, o crédito relativo às aquisições de combustíveis utilizados em veículos próprios somente é autorizado para estabelecimentos prestadores de serviços de transporte, *ex vi* do art. 66, inciso VIII, do RICMS/02:

### 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:

(...)

VIII - a **combustível**, lubrificante, pneus ou câmaras-de-ar de reposição, adquiridos por **prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço**, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

*Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2018 - Redação original:*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*"VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;*

*(Destacou-se)*

Corroborando o entendimento ora externado, traz-se à colação a resposta à Consulta de Contribuintes nº 264/94, exarada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE N 264/94**

PTA Nº 12.02837.94-2

CONSULENTE: Companhia Energética de Minas Gerais - Cemig

ORIGEM: Belo Horizonte - SRF/Metropolitana

EMENTA:

**CRÉDITO DO ICMS – AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL - A entrada de combustível, adquirido para uso e consumo, em veículo de contribuinte que não exerça a atividade de prestação de serviço de transporte, não gera direito a crédito do ICMS (RICMS/MG art. 144, inc. IV; art. 145, § 1º; art. 71, inc. VIII, §§ 4º, 6º a 8º e 22).**

EXPOSIÇÃO:

**A consulente informa que, no exercício de suas atividades de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica, utiliza vários veículos na manutenção das redes de transmissão e distribuição, para os quais adquire combustível.**

Em face disto, formula a seguinte

CONSULTA:

"É possível utilizar como crédito o ICMS pago e corretamente destacado nos documentos de aquisição de combustíveis, proporcional à manutenção das redes de transmissão e distribuição, que integra o processo de comercialização da energia elétrica, uma vez que tais serviços compõem o custo final de seu produto, cuja saída é tributada pelo referido imposto"?

RESPOSTA:

Não, porque:

**a) o combustível é adquirido para uso e consumo da consulente e não para comercialização ou**

**industrialização, conforme exige o inc. I, art. 144 do RICMS;** e, nem é consumido ou integra o produto final (energia elétrica) na condição de elemento indispensável à sua composição, nos termos do inc. II, art. 144 c/c INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT nº 01/86;

**b) somente às empresas prestadoras de serviços de transporte é facultado o aproveitamento, sob a forma de crédito, do ICMS relativo à aquisição de combustível, quando estritamente necessário à prestação do serviço, inc. IV do art. 144.**

DOT/DLT/SRE, 16 de setembro de 1994. (Grifou-se).

Cumprе ressaltar que não é a essencialidade de determinado bem ou insumo para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a possibilidade de apropriação do respectivo crédito do imposto, mas sim o atendimento das condições determinadas na legislação tributária, em especial o disposto no art. 66 do RICMS/02.

Essas “*atividades externas de instalação, reparo ou manutenção da rede de telecomunicação*”, embora imprescindíveis para manutenção da estabilidade do serviço prestado pela Autuada, sequer fazem parte do “*processo compreendido como industrial por equiparação*” a que alude a decisão tomada pelo STJ no RESP nº 1.201.635/MG.

Assim, os combustíveis cujos créditos foram estornados não se enquadram no conceito de produtos intermediários, como defendido pela Defesa, para fins de creditamento do imposto.

Os veículos utilizados pela Impugnante na instalação, reparo ou manutenção de sua rede de telecomunicações e o combustível por eles consumido não participam diretamente do processo eletromagnético que realiza a transmissão, emissão ou recepção dos sons, imagens e/ou dados (ainda que a Autuada fosse equiparada a um estabelecimento industrial, à luz da jurisprudência citada, para o caso de aproveitamento de créditos de ICMS de energia elétrica).

Portanto, o combustível utilizado por esses veículos é material de uso e consumo, com vedação ao aproveitamento do crédito de ICMS decorrente de sua aquisição em operações realizadas antes de 01/01/33, conforme já decidiu recentemente este E. Conselho de Contribuintes em situação idêntica à dos presentes autos:

ACÓRDÃO: 23.947/21/1ª RITO: SUMÁRIO  
PTA/AI: 01.002076588-87  
IMPUGNAÇÃO: 40.010153056-86  
IMPUGNANTE: ALGAR SOLUÇÕES EM TIC S/A  
IE: 002711986.00-89  
PROC. S. PASSIVO: ROSIRIS PAULA CERIZZE  
VOGAS/OUTRO(S)  
ORIGEM: DF/UBERLÂNDIA  
EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. **CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEL PARA USO E CONSUMO EM VEÍCULOS A SERVIÇO DA EMPRESA EM ATIVIDADES EXTERNAS DE INSTALAÇÃO, REPARO OU MANUTENÇÃO DE SUA REDE DE TELECOMUNICAÇÃO. INFRINGÊNCIA AO ART. 70, INCISO III, DA PARTE GERAL DO RICMS/02.** CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ART. 56 DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA INCISO XXVI DO ART. 55 DO CITADO DIPLOMA LEGAL.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE).

Restou consignado no supracitado acórdão que, sob o ponto de vista de equiparação a um processo industrial, a participação desses veículos na prestação do serviço de telecomunicação, efetuando o transporte dos técnicos responsáveis pela instalação, reparo ou manutenção da rede física de telecomunicações, ativo imobilizado da empresa, constitui atividade marginal ao processo eletromagnético, o que determina a conceituação dos bens nela envolvidos (veículos, por exemplo) como alheios à atividade do estabelecimento.

Diferente do entendimento externado pela Defesa, a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo, de forma que não houve ampliação das hipóteses de creditamento, como pretende fazer crer a Defesa.

Vale destacar que não é a essencialidade da mercadoria para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a classificação dos produtos como de uso e consumo.

A imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de uma determinada mercadoria se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirida se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não-cumulatividade. Portanto, para classificação da mercadoria como produto intermediário é fundamental que atenda aos requisitos acima expostos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme constou no relatório do Auto de Infração, o crédito de ICMS aproveitado indevidamente, no caso, oriundo de combustível empregado para uso e consumo, deverá ser estornado, nos termos do § 1º do art. 71 do RICMS/02:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

1º Até a data estabelecida em lei complementar federal, **o uso ou o consumo**, no estabelecimento, de mercadoria por ele produzida ou adquirida para industrialização ou comercialização determinarão o estorno do crédito a ela relativo. (Grifou-se).

Nesse diapasão, sem reparos a fundamentação legal utilizada pela Fiscalização e correto o estorno dos créditos de ICMS ilegítimos, mediante exigência integral do imposto e Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

A Multa Isolada também foi corretamente exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento indevido de crédito de ICMS), nos termos do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Correta, portanto, a aplicação conjunta das penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas violam os princípios da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Xavier Pimenta e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), Alexandra Codo Ferreira de Azevedo e Danilo Vilela Prado.

**Sala das Sessões, 03 de março de 2022.**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Relator**

D