



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

**RESOLUÇÃO Nº 278/2013**

**56ª SESSÃO ORDINÁRIA**

**SESSÃO DE 14.03.2013**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/2393/2011**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2011.06888-1**

**AUTUANTE: FRANCISCO LÚCIO MENDES MAIA E ADRIANO GARCIA MAGALHÃES**

**RECORRENTES: TIM NORDESTE S/A E CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**RECORRIDOS: TIM NORDESTE S/A E CELULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**RELATOR: CONSELHEIRO FRANCISCO JOSÉ DE OLIVEIRA SILVA**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. ENERGIA ELÉTRICA. AUTUAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.** O Princípio da Não-Cumulatividade por si só não permite o creditamento amplo e irrestrito de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica. As empresas de telecomunicações são prestadoras de serviços e não indústrias. Amparo legal: Art. 49, § 2, II da Lei nº 12.670/96 e suas alterações posteriores. Penalidade: Art. 123, II, “a” da Lei 12.670/96. Recursos oficial e voluntário conhecidos e providos, em parte, em razão da exclusão dos valores já estornados pela autuada, bem como da imposição da multa e dos acréscimos moratórios cobrados, restando, assim apenas o valor do ICMS, haja vista o depósito integral do valor do crédito tributário, nos autos da Ação Ordinária nº. 8416-63.2010.8.6.0001, em trâmite na 3ª Vara da Fazenda Pública Estadual, de acordo com a manifestação verbal do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

## **RELATÓRIO**

A peça inicial descreve a seguinte acusação: “Crédito indevido, assim considerando todo aquele escriturado na conta gráfica do ICMS em desacordo com a legislação ou decorrente da não-realização do estorno, nos casos exigidos pela legislação. O contribuinte creditou-se indevidamente de ICMS relativo a compra de energia elétrica no valor de R\$ 1.516.031,44, conforme informação complementar anexa a este Auto de Infração, detalhando o crédito indevido”.

Dispositivos infringidos: Art. 49, § 2, II da Lei 12.670/96 e Arts. 20 e 33, II, "d" da Lei Complementar 87/96. Penalidade: Art. 123, II, "a" Lei 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

Crédito Tributário: ICMS: R\$ 1.516.031,44 e MULTA R\$ 1.516.031,44

Nas informações complementares de fls. 03 e 06 os agentes fiscais detalharam os procedimentos adotados na apuração da infração.

Instruem os autos: Ordem de Serviço nº 2011.15353 (fls. 07); Termo de Intimação nº 2011.11429 (fls. 08).

Os demonstrativos referentes aos créditos indevidamente lançados estão apensados às fls. 09 a 23 dos autos.

A impugnação ao lançamento repousa às fls. 31 a 60 dos autos alegando:

(i) preliminarmente, seja promovido o cancelamento parcial da notificação fiscal ora reclamada, no que se refere aos débitos de ICMS, multa de ofício, juros de mora e correção monetária, referentes às competências de janeiro a agosto de 2010, considerando que o valor do principal encontra-se depositado judicialmente nos autos da Ação Ordinária nº 8416-63.2010.8.06.0001 (ITEM III.1); e

(ii) ademais, relativamente às competências de agosto a dezembro de 2009, considerando o erro incorrido pela Fiscalização Estadual na apuração da base de cálculo do imposto, o reconhecimento da nulidade do auto de infração diante da existência de erro material no lançamento fiscal, ou, ao menos, a redução dos débitos de ICMS, de modo que estes correspondam aos créditos de imposto estadual, referente à aquisição de energia elétrica, que foram efetivamente aproveitados pela Impugnante (ITEM III.2);

(iii) quanto ao mérito, seja julgado totalmente improcedente o lançamento dos créditos tributários de ICMS ora reclamados, com o consequente cancelamento de quaisquer exigências fiscais a eles relativas, tendo em vista que a Impugnante possui o inequívoco direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica que é utilizada para viabilizar a prestação de serviços de telecomunicações aos seus clientes (ITEM IV.1); e

Por fim requereu a realização de perícia.

O processo foi julgado parcialmente procedente em 1ª Instância, em razão do estorno de parcela dos créditos indevidamente aproveitados, conforme decisão de fls. 229 a 237 dos autos.

O contribuinte inconformado com a decisão exarada em 1ª Instância, interpôs recurso voluntário, requerendo a reforma do lançamento na parte em que foi mantida, conforme fls. 241 a 272 dos autos.

Por meio do Parecer nº. 782/2012 (fls. 283 a 286), a Consultoria Tributária opinou no sentido de confirmar a decisão de procedência proferida em 1ª Instância, em conformidade com entendimento do douto representante da Procuradoria Geral do Estado lançado às fls. 287 dos autos.

É o relatório.

## **VOTO DO RELATOR**

Trata-se de Auto de Infração lavrado sob o fundamento de que o contribuinte, acima nominado, creditou-se indevidamente de ICMS relativo a compra de energia elétrica no valor de R\$ 1.516.031,44, conforme informação complementar anexa ao Auto de Infração, detalhando o crédito indevido.

Com relação ao crédito, vejamos o disposto no art. 49 da Lei nº 12.670/96:

*Art. 49. Para a compensação a que se refere o Artigo 46, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu consumo ou ao Ativo Permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 2º Somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*I - a partir de 1º de janeiro de 2001:*

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

*II - a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses;*

O artigo suso transcrito tem origem no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que assim prescreve:

*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.*

Dessa forma, o *caput* do artigo 20 da Lei Complementar 87/96 veio com redação inovadora, permitindo todos os créditos. Inclusive os relativos às entradas destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Contudo, em face da edição de sucessivas leis complementares prorrogando a entrada em vigor desse direito, os contribuintes do ICMS estão impedidos de se aproveitar dos créditos relativos às mercadorias e serviços tributados pelo imposto e destinados ao uso e consumo do estabelecimento destinatário. Mais recentemente, por meio da Lei Complementar 138/2010 prorrogou-se para 1º de janeiro de 2020 a regra de transição para que os contribuintes do ICMS possam se creditar do total ICMS pago nas aquisições de energia elétrica, prevista no artigo 33 inciso II da Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, até 31 de dezembro de 2019 a Lei Complementar 87/96 autoriza o crédito do ICMS relativo às aquisições de energia elétrica apenas nas seguintes hipóteses:

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

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*
- b) quando consumida no processo de industrialização;*
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e*
- d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;*

Depreende-se, portanto, do texto legal que a energia elétrica adquirida com fins de revenda gera direito integral ao crédito. Claro, face ao princípio constitucional da não cumulatividade as empresas que operam no mercado de energia elétrica, na geração, no atacado e na distribuição tem assegurado o direito ao crédito do imposto pago na operação anterior.

A indústria, por sua vez, tem limitação a esse crédito, de forma que somente a energia elétrica empregada diretamente na produção pode ser objeto de crédito do imposto. As demais áreas do estabelecimento industrial que utilizam energia elétrica devem ser excluídas do cálculo do valor do crédito a ser realizado.

Assim, as demais atividades exploradas pelos contribuintes do ICMS, tais como comércio, transporte, telecomunicações estão impedidas de se creditarem do ICMS destacado na conta de energia elétrica adquirida. Exceto se houver operações ou prestações de serviços destinados ao exterior do país.

Com relação à Jurisprudência não há um entendimento sedimentado com relação ao tema. No entanto, trazemos à colação a decisão proferida no Resp. 984880-TO, da Segunda Turma, relator Ministro Herman Benjamin, negando às empresas de telecomunicações à possibilidade de se creditarem do ICMS incidente na aquisição de energia elétrica.

**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.**

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, 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 aceção é adotada pela 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.
15. *É inviável o creditamento de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica pelas concessionárias de telecomunicações, nos termos do art. 33, II, "b", da LC 87/1996, pois são prestadoras de serviço, e não entidades industriais.*
16. Recurso Especial provido. (original sem destaque).

Por outro lado, m que pese a definição dada pelo Art. 1º do Decreto Federal nº 640/62, de 02 de março de 1962, citado nos autos pela Recorrente, *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*, no contexto do citado Decreto, *indústria básica* é um conceito econômico. Não está relacionado ao estabelecimento industrializador, aquele que adquire matéria-prima e insumo e os transforma em produto acabado tangível, palpável, mas a relevância dos serviços de telecomunicação para o desenvolvimento econômico e social do país.

A atividade desenvolvida pela Recorrente – a prestação de serviços de telecomunicação – não se insere em nenhuma das características de industrialização tratadas no Art. 4º do Decreto 4.544/2002 – Regulamento do IPI.

*Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):*

*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).*

*Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.*

Não deixamos de reconhecer a imprescindibilidade da energia elétrica para a consecução dos serviços prestados pela Recorrente, mas, não sendo esta estabelecimento industrial, seu direito de utilização dos créditos de ICMS advindos da aquisição de energia elétrica estão postergados para, conforme a legislação já colacionada.

Considerando que se encontra superada a questão relativa ao contribuinte de não poder se creditar do ICMS decorrente do consumo de energia elétrica, passo a analisar as demais questões suscitadas pela parte.

Com relação ao pedido de exclusão do lançamento das parcelas referentes à multa e juros de mora em razão da suspensão da exigibilidade por força de depósito judicial realizados nos autos da Ação Ordinária nº. 8416-63.2010.8.6.0001, em trâmite na 3ª Vara da Fazenda Pública Estadual entendo que prospera, tendo em vista este fora efetuado antes mesmo de iniciada a ação fiscal, tendo em vista o disposto no art. 151, II do CTN que trata do depósito judicial.

Cumprе destacar que na via judicial, além de afastar a responsabilidade do contribuinte pelos encargos moratórios (inclusive relativos à multa), o depósito suspende a exigibilidade do crédito, que não poderá ser cobrado pela Fazenda.

São vantagens do depósito judicial: a) Impossibilidade de cobrança do débito durante o processo judicial; b) Exclusão da responsabilidade pelos encargos; c) Impedimento ou a suspensão da inscrição no CADIN; e, d) Direito de obter certidão positiva com efeitos de negativa (art. 151, II, CTN c/c art. 206, CTN), que permite demonstrar a situação de regularidade fiscal, inclusive para a participação em licitações, celebração de contratos com o Poder Público e recebimento de valores pagos pela Administração Pública.

Considerando que a Ação Ordinária nº 8416-63.2010.8.6.0001 foi proposta em 1º de fevereiro de 2010 e o despacho proferido pelo MM Juiz de Direito da 3ª Vara da Fazenda Pública Estadual datado de 18 de maio de 2010, autorizando o depósito do montante do crédito reclamado, portanto, anteriormente à ação fiscal que se iniciou em 11 de maio de 2011, entendo que descabido o lançamento referente à multa de ofício.

Logo, de acordo com o art. 151, II do CTN, o lançamento só pode ser efetuado para prevenir a decadência, hipótese esta que se realiza sem a aplicação de juros ou multa. Uma vez que o contribuinte encontra-se em regularidade com o Fisco pelo depósito integral do valor, não há que se falar em infração de sua parte que justifique a aplicação de qualquer penalidade. O mesmo ocorre com os juros de mora; não havendo irregularidade por parte do Recorrente, não há mora, uma vez que o depósito efetuado foi regular e suspendeu a exigibilidade do crédito tributário.

Seria absurda a hipótese de o contribuinte depositar o valor integral do tributo e posteriormente ser cobrado dele a multa de ofício e os juros de mora como se não tivesse efetuado qualquer pagamento. O instituto da suspensão da exigibilidade perderia a sua eficácia, já que não teria qualquer efeito, uma vez que poderia ser cobrado da contribuinte os mesmos acréscimos incidentes quando este deixa de efetuar o pagamento.

O Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda tem decisão neste sentido:

*Número do Recurso: 126438*  
*Câmara: PRIMEIRA CÂMARA*  
*Número do Processo: 13807.002749/00-02*  
*Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO*  
*Matéria: IRPJ*  
*Recorrente: NESTLÉ BRASIL LTDA.*  
*Recorrida/Interessado: DRJ-SÃO PAULO/SP*  
*Data da Sessão: 07/11/2001 01:00:00*  
*Relator: Edison Pereira Rodrigues*

*Decisão: Acórdão 101-93675*

*Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para afastar os juros e a multa.*

*Ementa: DEPÓSITO JUDICIAL – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Demonstrada a ocorrência do depósito judicial no montante integral do débito, devem as autoridades fiscais abster-se de proceder à inscrição em dívida ativa, para aguardar o pronunciamento judicial definitivo.*

*DEPÓSITO JUDICIAL – MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA – Incabível a exigência de multa de ofício e juros de mora quando a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa em virtude de depósito do montante integral em dinheiro. Recurso provido.*

Por fim, também prospera a alegação do Recorrente tendo em vista que comprovou o estorno parcial dos créditos de energia elétrica aproveitados no valor de R\$ 255.736,37 (duzentos e cinquenta e cinquenta mil setecentos e trinta e seis reais e trinta e sete centavos), conforme o Livro Registro de Apuração de ICMS – LRAICMS e DIFÉ'S (fls. 119 a 161), resultando, assim, na redução do crédito tributário.

Desse modo, como restou comprovada a materialidade da infração à legislação fiscal, deve-se aplicar ao contribuinte a penalidade do no art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03,

*Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:*

*II - com relação ao crédito do ICMS:*

*a) crédito indevido, assim considerado todo aquele escriturado na conta-gráfica do ICMS em desacordo com a legislação ou decorrente da não-realização de estorno, nos casos exigidos pela legislação: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado;*

Isto posto, **VOTO** pelo conhecimento dos recursos interpostos, e por maioria de votos dar provimento em parte, no sentido de julgar parcial procedente a ação fiscal, em razão da exclusão dos valores já estornados pela autuada, bem como da imposição da multa e dos acréscimos moratórios cobrados, restando, assim apenas o valor do ICMS, haja vista o depósito integral do valor do crédito tributário (inclusive no próprio mês de competência) na esfera judicial, nos termos do voto do Relator e da manifestação oral, proferida em sessão, pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

### **DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

ICMS: R\$ 1.260.295,07



## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são recorrentes **TIM NORDESTE S/A E CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorridos **TIM NORDESTE S/A E CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer dos recursos interpostos, e por maioria de votos dar provimento em parte, no sentido de julgar parcial procedente a ação fiscal, em razão da exclusão dos valores já estornados pela autuada, bem como da imposição da multa e dos acréscimos moratórios cobrados, restando, assim apenas o valor do ICMS, haja vista o depósito integral do valor do crédito tributário (inclusive no próprio mês de competência) na esfera judicial, nos termos do voto do Relator e da manifestação oral, proferida em sessão, pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os Conselheiros Vanessa Albuquerque Valente, Anneline Magalhães Torres e José Gonçalves Feitosa que se manifestaram pela improcedência da autuação, acompanhando na íntegra o voto proferido no Recurso Especial nº 842.270-RS. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Pedro Eleutério de Albuquerque.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 17 de abril de 2013.

Francisca Marta de Sousa  
**PRESIDENTE**

Alexandre Mendes de Sousa  
**CONSELHEIRO**

Anneline Magalhães Torres  
**CONSELHEIRA**

Francisco José de Oliveira Silva  
**CONSELHEIRO RELATOR**

Vanessa Albuquerque Valente  
**CONSELHEIRA**

Francisco Wamleia Almeida França  
**CONSELHEIRO**

José Gonçalves Feitosa  
**CONSELHEIRO**

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
**CONSELHEIRO**

Pedro Eleutério de Albuquerque  
**CONSELHEIRO**

Matteus Viana Neto  
**PROCURADOR DO ESTADO**