

# IMPOSSIBILIDADE DE O PRESTADOR DE SERVIÇO DE TELEFONIA CREDITAR-SE DO ICMS INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

*Impossibility for telephone companies to record ICMS credits related to the acquisition of electrical energy consumed in the provision of telecommunication services*

André Watanabe Hurtado<sup>1</sup>

## SUMÁRIO

1. Considerações iniciais. 2. Não cumulatividade do ICMS. 2.1. Crédito físico vs crédito financeiro e opção constitucional. 2.2. A competência da lei complementar para disciplinar o regime de compensação. 2.3. Da adoção legal do critério físico para apurar o direito ao crédito. 3. Análise da decisão do REsp 1.201.635/MG. 3.1. Identificação dos fundamentos da decisão do STJ. 3.2. Do Decreto nº 640/62. 3.3. Da energia elétrica como insumo essencial. 3.4. Da aplicação do art. 33, inc. II, da LC nº 87/96. 4. Considerações sobre o futuro pronunciamento do STF sobre a matéria. 5. Conclusão. 6. Referências bibliográficas.

## RESUMO

O presente artigo trata de a possibilidade de empresa de telefonia creditar-se do ICMS incidente na aquisição de energia elétrica consumida na prestação do serviço. Analisam-se a legislação e a decisão do STJ no REsp 1.201.635/MG. Duas razões justificam o exame dessa decisão: (i) a inexistência de pronunciamento do STF sobre a matéria, que certamente a enfrentará no julgamento do RE 743.376/PR ou em eventual recurso extraordinário contra o acórdão sob análise; e (ii) essa decisão do STJ necessariamente produzir efeitos sobre outros processos com o mesmo objeto, pois proferida nos termos do artigo 543-C do CPC. Identificados, os motivos dessa decisão são coejados com a Constituição Federal, concluindo-se que violam o texto constitucional. O primeiro fundamento, considerar a prestação do serviço de telecomunicação como indústria de base para fins tributários com fulcro no Decreto nº 640/62, porque referido decreto foi publicado em contexto específico, já produziu os efeitos colimados e contraria expressamente o tratamento de prestação de serviço dado pela CF à atividade. O segundo fundamento, atribuir o direito ao crédito por a energia elétrica ser insumo essencial da prestação do serviço, não corresponde ao critério constitucional para aferir tal direito. O terceiro fundamento, aplicar o artigo 33, inciso II, alínea “c”, da LC nº 87/96 à hipótese, contraria a CF pelo mesmo motivo do primeiro: considerar que a natureza da atividade é indústria. Através da análise da jurisprudência do STF e da decisão que admitiu o RE 743.376/PR, finaliza-se apresentando considerações sobre o futuro pronunciamento do STF sobre o tema.

## ABSTRACT

This essay analyses the possibility for telephone companies to record ICMS credits related to the acquisition of electrical energy consumed in the provision of telecommunication services. For this purpose, it will be analysed the corresponding law and the decision of STJ in REsp 1210635/MG, due to the following facts: (i) the absence of a pronouncement of Supreme Court on this matter and (ii) this decision will necessarily produce effects on other processes with the same object. Once identified, the reasons for this decision will be confronted with Brazilian Federal Constitution and

---

<sup>1</sup> Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo – Representante Fiscal. Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

it will be demonstrated that they violate constitutional rules. First reason: considering the provision of telecommunication services as “basic industry” for tax purposes – according to Decree 640/62 is a violation because the decree was published in a specific context, it has produced the collimated effects and it expressly contradicts constitutional rules related to service rendering. Second reason: considering that the right to record tax credits derives from the fact that electricity is an essential input of the service rendering does not match the constitutional rule related to tax credits. Third reason: considering that the Article 33, Item II, Subitem “c”, of the Supplementary Law 87/96 is applicable to this case contradicts constitutional rules for the same motive mentioned in the first reason: the consideration that the activity’s nature is industry. Through such analysis, this essay ends with considerations about the future pronouncement of Supreme Court on this subject.

**Palavras-chave:** ICMS. Não cumulatividade. Crédito. Energia elétrica. Telecomunicação.

**Keywords:** ICMS. Noncumulative nature. Credit. Electrical Energy. Telecommunication.

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente artigo trata de a possibilidade de empresa de telefonia creditar-se do ICMS incidente na aquisição de energia elétrica consumida na prestação do serviço, tendo como proposta a análise da legislação e da decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.201.635/MG<sup>2</sup>, que recentemente enfrentou a questão, finalizando com considerações sobre futuro pronunciamento do Supremo Tribunal Federal.

O estudo dessa decisão se justifica por duas razões. A primeira reside na ausência de pronunciamento do STF sobre a matéria. De fato, está pendente de julgamento nessa corte o Recurso Extraordinário 743.376/PR, cujo objeto é o mesmo do mencionado recurso especial. Com o exame da decisão do recurso especial certamente antecipar-se-á a discussão que se fará na corte constitucional, seja no julgamento do citado recurso extraordinário, seja na apreciação de eventual recurso a ser interposto contra essa decisão do STJ.

A segunda razão é a decisão do REsp 1.201.635/MG ter sido proferida sob o rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil, motivo pelo qual sua orientação necessariamente produzirá efeitos sobre outros processos com o mesmo objeto. Isso porque, nos termos desse dispositivo, selecionado um ou mais recursos especiais, os demais que versarem sobre a mesma controvérsia podem ser suspensos e, após pronunciamento do STJ no julgamento do recurso selecionado, será denegado seguimento aos recursos especiais que impugnaram acórdão que coincidiu com a orientação do STJ (§§1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup> e 7<sup>a</sup>, inciso I); e serão novamente apreciadas pelo tribunal de origem as decisões impugnadas que divergiram dessa orientação (§7<sup>a</sup>, inciso II).

---

<sup>2</sup> REsp 1.201.635/MG. Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, julgado em 12/06/2013, DJe 21/10/2013. Sem trânsito em julgado na data de elaboração deste artigo (08/10/2014).

Convém destacar que o STJ enfrentou a matéria por três vezes antes de decidi-la sob o rito do artigo 543-C do CPC. Na primeira vez, negou a existência do direito ao crédito em questão (REsp 984.880/TO<sup>3</sup>), posteriormente o reconheceu (REsp 842.270/RS<sup>4</sup> e AgRg no AgRg no REsp 1.134.930/MS<sup>5</sup>).

Na doutrina prevalece a existência do direito ao crédito em questão, que é justificado por três razões diferentes, quais sejam: (i) a Constituição Federal prevê o critério financeiro para determinar a existência do direito ao crédito do ICMS, motivo pelo qual quem é contribuinte do imposto tem direito ao crédito do ICMS incidente nesta aquisição<sup>6</sup>; (ii) telefonia é uma atividade industrial, razão pela qual o artigo 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96 lhe é aplicável<sup>7</sup>; e (iii) deve-se interpretar mencionado dispositivo legal conforme a Constituição Federal, de tal sorte que alcança a atividade de telefonia<sup>8</sup>.

Realizadas essas considerações, passa-se à análise da legislação.

## 2. NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

Ao disciplinar a competência tributária, a Constituição Federal atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS (artigo 155, inciso II).

Dos diversos dispositivos que a Constituição Federal dedicou ao imposto, os incisos I e II, bem como as alíneas “a” do inciso X, “c” e “f” do inciso XII, todos do parágrafo segundo do artigo 155, cuidam da não cumulatividade.

---

<sup>3</sup> REsp 984.880/TO, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/03/2009.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> AgRg no AgRg no REsp 1134930/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2012, DJe 19/12/2012.

<sup>6</sup> Por todos: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 399-455; e OLIVEIRA, José Jayme Macêdo. *ICMS – Crédito – Energia elétrica – Concessionária de Serviço de Telecomunicações*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 180, p. 93-100, setembro, 2010. Ressalva-se que este autor também invoca o artigo 33, II, “b”, da LC nº 87/96.

<sup>7</sup> Por todos: SANTIAGO, Igor Mauler. *EMPRESAS DE TELEFONIA FIXA E MÓVEL*. Direito ao crédito do ICMS incidente sobre a energia elétrica utilizada na prestação dos serviços de comunicação. In: CORREIA, Armênio Lopes; MOREIRA, André Mendes; RABELO, Antonio Reinaldo (org.). *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Thomson, 2006. p. 209-219. Ressalva-se que o autor traz dois argumentos alternativos para a existência do direito em questão, aderindo também à tese da “interpretação conforme do artigo 33, II, b, da LC nº 87/96”.

<sup>8</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos, e CARRAZZA, Roque Antonio. *Direito ao Crédito de ICMS pela Aquisição de Energia Elétrica Utilizada na Prestação de Serviços de Comunicação*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: nº 119, p. 70-79, agosto, 2005; e SANTIAGO, op. cit., p. 209-219.

O inciso I merece destaque por conferir significativa densidade à não cumulatividade, dispondo que o ICMS “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Muitos questionamentos surgem da leitura desse texto, porém também decorre desse dispositivo a conclusão de que a não cumulatividade em relação ao ICMS tem uma única forma constitucional de se operacionalizar: através da compensação.

## 2.1. Crédito físico vs crédito financeiro e opção constitucional

Entre as discussões referentes à interpretação desse inciso, para a análise do objeto deste trabalho é relevante a que trata da opção constitucional pelo crédito físico ou pelo crédito financeiro<sup>9</sup>.

Pela sistemática do crédito físico, o sujeito passivo pode se creditar do ICMS referente às entradas de mercadorias que sairão do seu estabelecimento, por meio de revenda, por integrar fisicamente o produto fabricado, por ser consumido integral e imediatamente no processo produtivo ou pelo recebimento de serviços de igual natureza a ser prestado.

Já pelo sistema do crédito financeiro, “toda entrada de mercadoria e/ou recebimento de serviço tributado pelo ICMS que participe da atividade comercial do contribuinte seria considerado como débito do Fisco escritural”<sup>10</sup>, portanto, independeria da sua destinação física (posterior saída).

Verificar qual dos dois sistemas foi adotado é “analisar se o critério *destinação da mercadoria e/ou prestação do serviço* deverá compor o fato jurídico que fará irromper a relação jurídica do débito do Fisco escritural”<sup>11</sup>.

Com efeito, o artigo 155, §2º, inciso I, da CF, ao conferir o direito subjetivo do crédito, sobrelevou a destinação física<sup>12</sup>. Não o fez expressamente, mas “vinculou a entrada da mercadoria/serviço à sua posterior saída”<sup>13</sup>.

---

<sup>9</sup> Diversos doutrinadores defendem a opção constitucional pelo crédito financeiro. Por todos: CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Não cumulatividade Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Não cumulatividade tributária. Fortaleza: Dialética, 2009. p. 462; e CARRAZZA, op. cit., p. 363

<sup>10</sup> MENDONÇA, Christine. A não cumulatividade no ICMS. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (org.). *ICMS Questões Polêmicas*. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2005. p. 57.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 59.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 60-62.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 60.

Transcreve-se o dispositivo destacando os termos-chave: “será não cumulativo, compensando-se o que for devido **em cada** operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado **nas anteriores** pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

O termo “cada”, da expressão “o que for devido em cada operação [...] ou prestação”, faz com que o termo “anteriores”, da expressão “montante cobrado nas anteriores”, refira-se ao ICMS cobrado na entrada da mercadoria que sairá ou no recebimento do mesmo serviço que será prestado.

Acerca da relevância do critério destino da mercadoria ou serviço para identificar o direito ao crédito de ICMS, é lapidar a decisão do STF no RE 195.894/RS, em especial o seguinte trecho:

Há de exigir-se a correlação. No caso de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como de material para manutenção de veículos, não se tem, a seguir, comercialização. Não ocorre o processo de transformação em nova mercadoria passível de vir a ser comercializada. Daí a impertinência de pretender-se lançar o tributo pago na aquisição desses materiais como crédito, isso visando à compensação com os débitos decorrentes da alienação de mercadorias.<sup>14</sup>

Com efeito, STF já foi provocado a manifestar-se por diversas vezes sobre o tema (opção constitucional pelo crédito físico ou financeiro), decidindo de tal maneira que é possível afirmar existir jurisprudência no sentido de que “a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese”<sup>15</sup>.

De fato, correto o entendimento ratificado pela jurisprudência do STF de que a opção constitucional foi pelo crédito físico, destacando-se que, se o constituinte quisesse ter rompido com a sistemática do crédito físico que já vigorava à época, teria sido enfático em tal sentido e economizado nas palavras que reconhecem o direito subjetivo ao crédito.

## **2.2. A competência da lei complementar para disciplinar o regime de compensação**

Conforme dito anteriormente, no artigo 155, §2º, inciso I, a Constituição Federal impôs a não cumulatividade ao ICMS, determinando a técnica da compensação como o único modo de realizá-la.

---

<sup>14</sup> RE 195.894/RS, rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 14/11/2000.

<sup>15</sup> Trecho da ementa do RE 447470 AgR/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010.

Nesse contexto, faz-se necessária a compreensão do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “c”, da CF, cuja redação é: “XII - cabe à lei complementar: [...] c) disciplinar o regime de compensação do imposto”. Com efeito, se é através da compensação que se realiza a não cumulatividade do ICMS, a competência para disciplinar o seu regime é tema inerente à própria não cumulatividade.

Para alguns doutrinadores<sup>16</sup>, ao disciplinar o regime de compensação, a lei complementar não poderia restringi-lo, tampouco ampliá-lo, pois ambas as hipóteses não se limitariam à operacionalização do sistema de compensação. Hugo de Brito Machado<sup>17</sup>, por sua vez, admite que ampliar o direito ao crédito previsto na Constituição Federal está dentro da competência de disciplinar o regime de compensação.

Nesse sentido, ao negar provimento ao agravo regimental no RE 447.470/PR<sup>18</sup>, no qual a agravante sustentava que seria inconstitucional a limitação ao seu direito de crédito do ICMS relativo a bens de uso e consumo adquiridos e essenciais à sua atividade econômica, a segunda turma, por unanimidade, confirmou o voto do Min. relator Joaquim Barbosa afirmando que o STF fixou “a orientação segundo a qual o contribuinte não tinha direito de se creditar do imposto pago na aquisição de mercadorias destinadas ao uso, consumo e à integração do ativo fixo, no período anterior à LC nº 87/96”, e que “a aplicação de sistema que use o conceito próximo ao de crédito financeiro depende de previsão Constitucional ou legal expressa e, portanto, não pode ser inferido diretamente do texto constitucional”.

Com efeito, é possível que a lei complementar, com fundamento de validade na sua competência para disciplinar o regime de compensação, amplie o direito à compensação previsto no artigo 155, §2º, inc. I, da CF, conferindo direito de crédito a hipótese não prevista na Carta Magna.

Contudo, a lei complementar não poderá limitar o direito à compensação previsto no artigo 155, §2º, inc. I, da CF. Ressalta-se, entretanto, que está dentro da competência de disciplinar o regime dessa compensação determinar como se aferirá a ocorrência das operações ou prestações anteriores para se apurar o montante cobrado que se converterá em crédito.

De fato, as exigências da lei complementar para tal aferição não importam restrição ou limitação ao direito de compensação e à não cumulatividade, mas mera disciplina do regime de compensação permitindo que se efetive a determinação constitucional da não cumulatividade para o ICMS.

---

<sup>16</sup> Por todos: CARRAZZA, op. cit., p. 389 e seguintes; e MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 302.

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 397.

<sup>18</sup> RE 447.470 AgR/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010.

### 2.3. Da adoção legal do critério físico para apurar o direito ao crédito

A lei complementar que disciplinou o regime de compensação do ICMS nos termos do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “c”, da CF, é a LC nº 86/96, a qual dedica à matéria os artigos 19 a 33, excetuando-se os vetados (artigos 22 e 27 a 30).

É no dispositivo seguinte que a lei complementar começa a disciplinar o regime de compensação do imposto, determinando que:

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.

Como se observa da sua leitura, mencionado artigo adota o critério do crédito financeiro, admitindo como direito do sujeito passivo creditar-se do imposto cobrado em qualquer aquisição de bem (de uso e consumo ou para o ativo permanente) ou mercadoria, assim como de qualquer serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação que tomar.

Entretanto, já nos parágrafos desse artigo, assim como no artigo 33, a lei complementar determina a utilização do crédito físico, abrindo-lhe exceção, como se demonstrará.

Assim dispõe o parágrafo primeiro do artigo 20:

§ 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.

Esse dispositivo legal traz três vedações ao crédito, as quais já estão no texto constitucional. São elas: (i) operações isentas e (ii) não tributadas, vedações do artigo 155, §2º, inciso II, alínea “a”, da CF; e (iii) operações com mercadorias ou com serviços alheios à atividade do estabelecimento, corolário do disposto no artigo 155, §2º, inciso I, da CF, que adotou o critério físico para o direito ao crédito do imposto.

Confirmando a adoção do critério físico, o parágrafo segundo determina que os veículos para transporte pessoal são presumidamente alheios à atividade do estabelecimento, admitindo prova em contrário.

Finalmente, ratificando o critério físico como opção do legislador complementar, o artigo 33 (com suas modificações pelas Leis Complementares nº 92/97, nº 99/99, nº 114/02, nº 122/06 e nº 138/10) determina que somente em 2020 será possível o crédito referente à entrada de bens de uso e consumo do estabelecimento (inciso I) e de bens do ativo permanente (inciso III); assim como referente à entrada de energia elétrica para aqueles que não a comercializam ou a utilizam no processo

produtivo (inciso II, alínea “c”) e ao recebimento de serviço de comunicação por quem não o presta (inciso III, alínea “c”).

### 3. ANÁLISE DA DECISÃO DO RESP 1.201.635/MG

O Resp 1.201.635/MG, julgado nos termos do artigo 543-C do Código de Processo Civil pela Primeira Seção do STJ, ainda sem trânsito em julgado, impugnou a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais<sup>19</sup> em ação promovida por concessionária do serviço de telefonia móvel objetivando a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que a impeça de creditar-se do ICMS incidente nas aquisições de energia elétrica consumida na prestação do serviço de telecomunicação. Assim consta a ementa desse acórdão mineiro:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - AÇÃO DECLARATÓRIA - ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELEFONIA - ENERGIA ELÉTRICA - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE - INDUSTRIALIZAÇÃO - FALTA DE ENQUADRAMENTO - LIMITAÇÕES TEMPORAIS - LEGALIDADE - CONSTITUCIONALIDADE - ART. 155, II, § 2º, INCS. I E XII, ‘C’, DA CR/88 - ARTS. 20 E 33, INC. II, ‘B’ E ‘D’, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ALTERADA PELAS LC Nº 102/2000 E Nº 114/2002 - ART. 29 DA LEI ESTADUAL Nº 6.765/75 - ART. 66 DO RICMS/02.

1 - Não há falar em consumo de energia elétrica em ‘processo de industrialização’, para aquisições de energia elétrica por prestadora de serviços de telecomunicações, pelo que inexistente o direito de aproveitamento dos respectivos créditos de ICMS, previsto no art. 33, inc. II, ‘b’, da Lei Complementar nº 87/96.

2 - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem entendido que o postergamento no tempo do direito de aproveitamento de créditos de ICMS oriundos de entradas de energia elétrica, a teor do art. 33 da LC nº 87/96, alterado pelas LC nº 102/00 e LC nº 114/02, não ofende o princípio da não cumulatividade.

3 - Sentença reformada, em reexame necessário, e recurso voluntário prejudicado.

---

<sup>19</sup> Apelação/Reexame Necessário nº 1.0024.03.013030-6/002, Relator Des. Edgard Penna Amorim, 8ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, julgamento em 01/03/2007, publicação da súmula em 01/06/2007.

Importante destacar que o acórdão recorrido afirma peremptoriamente que o serviço de telecomunicação não equivale à industrialização, ainda que ocorra transformação de energia elétrica. Isso porque “a industrialização não deixa de ser um fenômeno diferente que envolve um processo produtivo, propriamente dito”<sup>20</sup>.

### 3.1. Identificação dos fundamentos da decisão do STJ

Nesse acórdão do STJ restou vencedor o voto do relator Min. Sérgio Kukina, que acolheu as razões do voto-vista do Min. Castro Meira proferido no julgamento do REsp 842.270/RS<sup>21</sup>, além de trazer outros argumentos. Também declarou voto seguindo o relator o Min. Benedito Gonçalves. Apresentaram voto em sentido contrário os Ministros Arnaldo Esteves Lima e Herman Benjamin.

Lendo-se os votos vencedores, identificam-se três motivos na sua fundamentação: o primeiro relativo ao Decreto nº 640/62 cuja validade do motivo é pressuposto do terceiro e da conclusão; o segundo, relativo à relação da energia elétrica com a prestação do serviço de telecomunicação; e o terceiro, quanto à aplicação do artigo 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96.

O primeiro motivo da decisão é a equiparação do serviço de telecomunicação à atividade industrial, inclusive para fins tributários, cujo fundamento é o disposto no Decreto nº 640/62, passando pela questão da vigência deste decreto no ordenamento jurídico brasileiro.

O segundo motivo da decisão é considerar, a partir do conceito legal de telecomunicação constante no artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações, a energia elétrica como insumo essencial à prestação do serviço de telecomunicação.

O terceiro motivo consiste em identificar a existência de três núcleos de incidência do ICMS – circulação de mercadorias, prestação do serviço de transporte e prestação do serviço de telecomunicação –, afirmar a necessidade de o ICMS ser não cumulativo quanto a esses três núcleos para, em conclusão, interpretar o artigo 33, II, “b”, da LC nº 87/96 de tal maneira que há direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição de energia elétrica consumida na prestação do serviço de telecomunicação.

Finalmente, convém destacar que o primeiro motivo – equiparação da prestação de serviço de telecomunicação à atividade industrial, inclusive para fins tributários – é premissa do terceiro motivo e da conclusão, de tal sorte que, constatada sua invalidade, também serão inválidos o terceiro motivo e a conclusão da decisão. Com efeito, a conclusão tem fundamento na interpretação do artigo 33, inciso II,

---

<sup>20</sup> Trecho do voto condutor proferido pelo Desembargador Edgard Penna Amorim na Apelação/Reexame Necessário nº 1.0024.03.013030-6/002, Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

<sup>21</sup> REsp 842270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, Primeira Seção, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012.

alínea “b”, da LC nº 87/96, que se refere à energia elétrica “consumida no processo de industrialização”, e, uma vez inválida a equiparação do serviço de telecomunicação à atividade industrial, não há que se falar em aplicação deste dispositivo legal ao serviço de telecomunicação.

Passa-se, então, ao exame de cada um desses fundamentos, cotejando-os com a Constituição Federal.

### 3.2. Do Decreto nº 640/62

Editado pelo Conselho de Ministros na vigência do regime parlamentarista no Brasil, com fundamento no artigo 18, inciso III, do Ato Adicional<sup>22</sup> à Constituição de 1946, o Decreto nº 640/62 é elemento central para o deslinde da questão do REsp 1.201.635/MG.

Com efeito, a concessionária do serviço de telefonia invoca violação ao artigo 1º deste decreto para conhecimento do seu recurso; por sua vez, o recorrido e seus *amici curiae* argumentam que o decreto foi revogado por ser incompatível com a legislação superveniente, inclusive a Constituição Federal.

Da mesma forma, as conclusões diversas a que chegaram os ministros que participaram do julgamento deste recurso têm origem na interpretação do Decreto nº 640/62.

O Min. Sérgio Kukina, relator que proferiu o voto vencedor, inicia sua fundamentação afirmando que o decreto está em vigor por ser compatível com a legislação que lhe é posterior, inclusive a atual, bem como por não ter sido revogado. Em seguida, afirma que o mencionado decreto equiparou o serviço de telecomunicação à indústria básica para todos os efeitos legais, razão pela qual trata a atividade da recorrente (prestação do serviço de telefonia móvel) como industrial.

Entretanto, o Min. Herman Benjamin, cujo voto restou vencido, concluiu não ser possível considerar a atividade da recorrente como industrial por força do Decreto nº 640/62, o qual é incompatível com diversas normas posteriores, inclusive a Constituição Federal de 1988, que cuidaram da atividade de telecomunicações como prestação de serviço.

Assim, o primeiro motivo da decisão do REsp 1.201.635/MG (vigência e aplicação à hipótese do Decreto nº 640/62) foi refutado pelo voto vencido, que argumenta sua incompatibilidade com a Constituição Federal, além de outras normas infraconstitucionais.

---

<sup>22</sup> Autodenominação da Emenda Constitucional nº 4º de 1961, conforme artigo 20 cuja redação é: “a presente emenda, denominada Ato Adicional, entrará em vigor na data da sua promulgação pelas mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal”.

Há, portanto, duas questões constitucionais subjacentes a este primeiro fundamento da decisão do STJ: (i) se o Decreto nº 640/62 é compatível com o atual texto constitucional, ou seja, se mencionado decreto foi recepcionado pela ordem constitucional; e (ii) se a interpretação dada pelo STJ ao decreto está conforme a Constituição.

As respostas a essas questões passam necessariamente pela análise do Decreto nº 640/62 e do seu cotejo com o texto constitucional.

É manifesta a dificuldade de se interpretar este decreto, tanto que os ministros do STJ divergem quanto ao tema, razão pela qual convém verificar o contexto em que foi editado para determinar seu sentido e o alcance.

Como a maioria dos decretos da época, antes de trazer propriamente o texto da norma, o Decreto nº 640/62 expõe os motivos que levaram à sua edição, quais sejam:

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.

Portanto, como se vê, o contexto é a grave crise no setor de telecomunicações, principalmente a “falta de flexibilidade dos processos de financiamento” para as empresas privadas do setor.

O texto das normas do decreto é relevante e curto, justificando sua transcrição integral:

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. 8º da Lei nº 1.628, de 20 de junho de 1952.

Art. 2º. Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

É no *caput* do artigo 1º que está a celeuma da questão, no fato de considerar os serviços de telecomunicações como indústria básica, para todos os efeitos legais.

Os parágrafos deste artigo continuam disciplinando o tema ao autorizar que o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE, atual BNDES) inclua entre suas prioridades o desenvolvimento e reaparelhamento do setor (§1º), e ao prever mecanismos de atuação (§§2º e 3º).

Com efeito, salta aos olhos a relação entre a disposição dos parágrafos do artigo 1º com os motivos do decreto: em razão da grave crise no setor de telecomunicação e da falta de flexibilidade do financiamento das empresas privadas que prestam tal serviço (motivos), o decreto autorizou o BNDE a atuar no setor prioritariamente, bem como previu mecanismos de financiamento para esta atuação (§§1º a 3º).

Contudo, não está claro nos motivos do Decreto nº 640/62 a razão pela qual o artigo 1º considerou os serviços de telecomunicações como indústria básica. Para tanto, faz-se necessário perquirir qual o efeito, para a época, de considerar uma atividade como indústria básica.

Verificando a legislação da época, constata-se que a indústria básica possuía algumas facilidades para que o BNDE financiasse seu reaparelhamento e fomento. Com efeito, embora referido banco pudesse realizar quaisquer operações visando ao desenvolvimento nacional que estivesse autorizado por lei (art. 11, inc. VIII, da Lei nº 1.628/52), as atividades consideradas indústria básica tinham alguns privilégios, como contar com recursos obtidos do exterior (art. 11, inc. II, da citada lei), bem como com parte específica de receitas da União (art. 3º, §1º, da Lei nº 1.474/51).

Portanto, assim como os parágrafos, o *caput* do artigo 1º do Decreto nº 640/62 está em consonância com os motivos expostos na sua edição: face à grave crise no setor de telecomunicações e à falta de flexibilidade do financiamento das empresas privadas do setor (motivos), o decreto considerou o serviço de telecomunicação como indústria básica visando a estender-lhe as possibilidades de financiamento da indústria básica (recursos obtidos no exterior e receitas específicas da União).

Esmiuçadas as razões de ser do Decreto nº 640/62, volta-se às questões constitucionais subjacentes à decisão do REsp 1.201.635/MG: (i) se mencionado decreto foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988; e (ii) se a interpretação que lhe foi dada pela STJ está conforme o texto constitucional.

Embora possam argumentar que a análise da segunda questão somente se justifica caso seja positiva a resposta da primeira, a hipótese do recurso e de análise deste trabalho pode ser solucionada analisando diretamente a segunda questão.

A Constituição Federal dedicou um capítulo inteiro ao Sistema Tributário Nacional, disciplinando exaustivamente a competência tributária e prevendo de maneira taxativa os impostos a serem instituídos pelos Estados e pelo Distrito Federal. Dentre esses impostos, a Constituição Federal determinou que o ICMS incidirá sobre a prestação do serviço de comunicação (art. 155, inciso II). Da mesma forma, em outras passagens deste capítulo, trata expressamente a atividade de comunicação como serviço, razão pela qual é forçoso concluir que, para fins tributários, a Constituição Federal determina como serviço a natureza da atividade de comunicação.

Nesse sentido, possibilitar que norma infraconstitucional altere a natureza da atividade de comunicação para fins tributários implica permitir que legislação infraconstitucional altere a própria Constituição Federal, o que é inadmissível em razão do seu artigo 60.

Ademais, conforme demonstrado, o Decreto nº 640/62 foi editado em outro contexto normativo e já produziu os efeitos colimados: possibilitou que o BNDE financiasse as empresas privadas prestadoras do serviço de telecomunicação com recursos obtidos no exterior (art. 11, inc. II, da Lei nº 1.628/52) e as receitas da União previstas na Lei nº 1.474/51.

Portanto, ainda que o Decreto nº 640/62 tenha sido recepcionado pela Constituição Federal, não é possível atribuir-lhe o efeito de equiparar os serviços de telecomunicações à atividade industrial para fins tributários.

Não fosse essa conclusão, estar-se-ia admitindo que, após produzir os efeitos originalmente colimados, uma norma infraconstitucional produzida num contexto normativo específico teria o condão de alterar a interpretação de texto constitucional que lhe é posterior.

### **3.3. Da energia elétrica como insumo essencial**

Conforme já afirmado, o segundo motivo da decisão do REsp 1.201.635/MG é a constatação de que, a partir do conceito legal de telecomunicação constante no artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações, a energia elétrica é insumo essencial à prestação do serviço de telecomunicação.

Este argumento viola manifestamente a Constituição Federal, pois identificar determinado bem como insumo para prestação de um serviço, comercialização de mercadoria ou ainda fabricação de um produto não tem como consequência neces-

sária o direito ao crédito do ICMS incidente na operação de aquisição deste insumo. Isto porque, conforme demonstrado no tópico 2 deste artigo, extrai-se do artigo 155, §2º, inciso I, da CF, que o critério para identificar o direito ao crédito não é o fato de a coisa adquirida ser insumo, mas sim sua saída ser tributada, sua integração ao produto fabricado, seu consumo integral e imediato na fabricação do produto ou, finalmente, haver prestação do serviço de igual natureza ao adquirido.

De fato, a decisão do REsp 1.201.635/MG não afirma ocorrer um dos critérios constitucionais para nascimento do direito ao crédito, apenas afirma que a energia elétrica é insumo essencial à prestação do serviço de telecomunicação.

#### **3.4. Da aplicação do art. 33, inc. II, da LC nº 87/96**

O terceiro motivo da decisão do REsp 1.201.635/MG pode ser dividido em três partes: (i) identificar a existência de três núcleos de incidência do ICMS – circulação de mercadorias, prestação do serviço de transporte e prestação do serviço de telecomunicação; (ii) afirmar a necessidade de o ICMS ser não cumulativo quanto a esses três núcleos; e (iii) interpretar o artigo 33, II, “b”, da LC nº 87/96 de tal maneira que há direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição de energia elétrica consumida na prestação do serviço de telecomunicação.

Convém repetir a ressalva feita no início deste capítulo de que a validade do primeiro motivo (equiparação do serviço de telecomunicação à atividade industrial) é condição para o terceiro, uma vez que este sustenta a aplicação ao caso concreto do artigo 33, inciso II, alínea “c”, da LC nº 87/96, cuja hipótese é a energia elétrica “consumida no processo de industrialização”. Assim, uma vez inválida a equiparação do serviço de telecomunicação à atividade industrial, não há que se falar em aplicação deste dispositivo legal a tal serviço.

Já demonstrado que, ainda que vigente o Decreto nº 640/62, sua equiparação do serviço de telecomunicação à atividade industrial não tem repercussão para o direito tributário, este terceiro argumento é inválido.

Entretanto, convém analisá-lo por trazer outra questão constitucional, qual seja: conceder o pedido da recorrente implicaria efetivar a determinação constitucional de o ICMS ser não cumulativo para três núcleos de incidência, no caso para o núcleo de incidência da prestação de serviço.

Com efeito, as duas primeiras partes deste terceiro motivo da decisão trazem assertivas constitucionais corretas: (i) o ICMS apresenta três núcleos de incidência – circulação de mercadorias, prestação do serviço de transporte e prestação do serviço de comunicação; e (ii) a determinação constitucional do imposto ser não cumulativo deve alcançar esses três núcleos de incidência. A afirmação de que o ICMS tem três núcleos de incidência tem fundamento no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal; por sua vez, a determinação de que este imposto deve ser não cumulativo está no artigo 155, §2º, inciso I.

O que merece ser destacado é a invalidade da terceira e conclusiva parte deste motivo: a afirmação de que reconhecer, ao concessionário do serviço de telecomunicação, o direito ao crédito do ICMS incidente energia elétrica consumida na prestação do serviço de telefonia é atender à determinação constitucional da não cumulatividade do ICMS para o núcleo de incidência prestação de serviço de telecomunicação.

No segundo tópico deste artigo está demonstrado que a não cumulatividade do ICMS prevista na Constituição Federal garante o direito ao crédito segundo o critério físico, isto é, referente à entrada daquela mercadoria que sairá posteriormente, seja tal como entrou (comercialização), seja como parte integrante de um novo produto ou no consumo integral e imediato na fabricação deste (industrialização). Com relação aos núcleos de incidência de prestação de serviço, o direito ao crédito constitucionalmente garantido refere-se a imposto incidente no serviço tomado de mesma natureza que o serviço a ser prestado; ou seja, o prestador do serviço de transporte tem o direito constitucional ao crédito do ICMS incidente no serviço de transporte do qual for tomador, assim como os prestadores do serviço de comunicação tem direito constitucional ao crédito do ICMS incidente no serviço de comunicação do qual for tomador.

De fato, a Constituição Federal não estabelece como elemento para identificar o direito ao crédito o fato de o objeto adquirido ou o serviço tomado caracterizar insumo para a atividade do adquirente ou do tomador. O elemento constitucional para determinar o direito ao crédito consiste em identificar se o objeto adquirido ou o serviço tomado será, posteriormente, objeto de circulação ou prestado com incidência do imposto: se a resposta for positiva, há direito ao crédito do ICMS; se negativa, não há.

Portanto, em relação ao núcleo de incidência prestação do serviço de comunicação, a efetivação da não cumulatividade do ICMS determinada pelo texto constitucional consiste em respeitar o direito ao crédito do ICMS incidente nos serviços de comunicação tomados por quem prestará serviço de igual natureza.

Atribuir ao texto constitucional o efeito de conceder o direito ao crédito do ICMS incidente em todas as operações ou prestações de serviço cujos objetos forem insumos para quem é contribuinte do imposto implicaria criar obrigação de os Estados e o Distrito Federal suportarem um crédito de ICMS não garantido pela Constituição Federal.

Com efeito, a decisão do REsp 1.201.635/MG não extraiu diretamente do texto constitucional o direito ao crédito de ICMS incidente na aquisição de energia elétrica consumida na prestação do serviço de telefonia, nem poderia fazê-lo, pois a função do STJ é salvaguardar a legislação federal. Entretanto, a decisão utiliza o texto constitucional como um dos motivos para aplicar o artigo 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96, às prestadoras do serviço de telecomunicação. É justamente esse equívoco que se demonstrou: o texto constitucional não aponta para tal aplicação, ou

seja, a Constituição Federal não estabelece o direito ao crédito do ICMS incidente em qualquer insumo adquirido ou tomado.

#### 4. CONSIDERAÇÕES SOBRE O FUTURO PRONUNCIAMENTO DO STF SOBRE A MATÉRIA

Conforme já noticiado, o STF analisará a questão do REsp 1.201.635/MG, pois está pendente de julgamento o RE 743.376/PR, relator Ministro Luiz Fux, cujo objeto é o mesmo deste recurso especial, com a evidente diferença de que o tema será tratado em sua perspectiva constitucional. Ademais, é razoável supor que haverá interposição de recurso extraordinário contra a mencionada decisão do STJ.

O RE 743.376/PR impugna decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Paraná que afastou a aplicação do Decreto nº 640/62 por estar descontextualizado, bem como porque a legislação atual define telecomunicação como serviço, e não indústria. Assim está ementado o acórdão<sup>23</sup> combatido:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AÇÃO MANDAMENTAL. ICMS. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA POR EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. HIPÓTESES REGULAMENTADAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, MODIFICADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 102/2000. NORMAS QUE NÃO AFRONTAM O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EQUIPARAÇÃO, PELO DECRETO Nº 640/62, DAS EMPRESAS DE TELECOMUNICAÇÃO ÀS DE INDÚSTRIA DE BASE. NORMA DESCONTEXTUALIZADA, CUJA APLICAÇÃO NÃO MAIS SE JUSTIFICA. DEFINIÇÃO DE TELECOMUNICAÇÃO, PELA LEI ATUAL, COMO PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E NÃO COMO ATIVIDADE INDUSTRIAL. SEGURANÇA DENEGADA. RECURSO NÃO PROVIDO.

Embora não admitido na origem, o recurso extraordinário interposto contra esta decisão foi admitido no julgamento de agravo de instrumento<sup>24</sup>, por decisão monocrática de lavra do Min. Luiz Fux, que assim afirmou:

Neste recurso está em questão o enquadramento ou não do serviço prestado pela agravante como produção industrial, a saber, sobre a incidência dos artigos 150, II, e 155, §2º, I, da Constituição Federal, e artigo 33, II, b, da Lei complementar nº 87/96, que garantem o direito ao crédito do recolhimento do ICMS na energia elétrica no processo de industrialização, por aplicação do critério físico de incorporação

---

<sup>23</sup> Processo: 461814-4. Relator Desembargador Espedito Reis do Amaral. Acórdão: 31553. Fonte: DJ: 7649. Data Publicação: 04/07/2008. Órgão Julgador: 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Paraná. Data Julgamento: 17/06/2008.

<sup>24</sup> AI 774432/PR, Relator Min. Luiz Fux, julgado em 14/03/2013.

da fonte energética, de maneira indissociável, ao produto final prestado pela empresa, em decorrência da não cumulatividade.

Esta situação ainda não foi objeto de apreciação pelo STF. E, embora exista recurso especial em trâmite nessa corte debatendo a questão, os contornos constitucionais do debate clamam o pronunciamento da Suprema Corte, para soterrar quaisquer divergências sobre o tema.

Interessante observar que, ao admitir o recurso extraordinário, o ministro não se olvida que o tema estava em debate no STJ; pelo contrário, afirma saber da existência de recurso especial com tal conteúdo, porém justifica que “os contornos constitucionais do debate clamam o pronunciamento da Suprema Corte”, que ainda não apreciou a questão.

De fato, o STF ainda não analisou especificamente esta matéria e, quando o fizer, se seguir a linha da decisão do agravo de instrumento que o admitiu, enfrentará a questão do direito ao crédito, pela concessionária do serviço de telefonia, do ICMS incidente na aquisição da energia elétrica consumida na prestação do serviço de telefonia resolvendo um único ponto: se o serviço de telecomunicação é ou não industrial.

Com efeito, no julgamento que admitiu o recurso extraordinário, o ministro apresenta o debate questionando a natureza do serviço prestado pela concessionária, pois destaca que “neste recurso está em questão o enquadramento ou não do serviço prestado pela agravante como produção industrial”. Portanto, a celeuma retorna ao Decreto nº 640/62, fundamento normativo para caracterizar como industrial a atividade de prestar serviço de telefonia.

Convém ressaltar que, afastada essa suposta natureza industrial, não é possível estender o direito ao crédito em questão para as concessionárias de telefonia porque, pelo critério físico, quem presta serviço só pode se creditar do ICMS incidente no serviço que tomou de mesma natureza (conforme exposto no item 2.2.1.3).

Nesse sentido inclusive é a jurisprudência do STF, que reiteradamente decide pela impossibilidade do crédito do consumo de energia elétrica, do serviço de telecomunicação utilizado ou aquisição de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo. Como exemplo dos diversos precedentes, citam-se o AI 761.990 AgR/GO e o AI 562.701 AgR/RS:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS DE ICMS. LC Nº 102/2000. OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Não enseja ofensa ao princípio da não cumulatividade a situação de inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. Precedentes.

[...]

(AI 761990 AgR/GO – Goiás. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento. Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento: 02/12/2010. Órgão Julgador: Primeira Turma)

AGRAVO DE INSTRUMENTO - ICMS - CRÉDITO DO VALOR PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, OU DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E/OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO - APROVEITAMENTO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de não reconhecer, ao contribuinte do ICMS, o direito de creditar-se do valor do ICMS, quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do seu próprio estabelecimento. Precedentes.

(AI 460422 AgR/RS - Rio Grande do Sul. Ag.Reg. no Agravo de Instrumento. Relator(a): Min. Celso de Mello. Julgamento: 08/06/2004. Órgão Julgador: Segunda Turma)

Destaca-se que não foi localizado sequer um único precedente do STF apreciando o direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição de insumos (ou industrialização) em se tratando de saídas de coisas imateriais ou prestação de serviços.

Com efeito, nas diversas decisões que tratam sobre o direito ao crédito do ICMS, o STF afirma o critério físico como opção constitucional analisando a questão tão somente na perspectiva de mercadorias corpóreas. Como exemplo, transcreve-se o seguinte trecho do voto do Min. Marco Aurélio no RE 195.894/RS<sup>25</sup>: “o princípio alcança a matéria-prima adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao produto final, na condição de elemento indispensável à respectiva composição”.

Abre-se um parêntese para destacar que não se olvidam as decisões do STF tratando do direito ao crédito do ICMS por substituído tributário que comercializa GLP (gás liquefeito de petróleo). Além de a mercadoria ser corpórea, a questão é resolvida afirmando-se a inexistência do direito ao crédito do ICMS “decorrentes de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, de serviços de comunicação,

---

<sup>25</sup> Relator Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 14/11/2000. Órgão Julgador: Segunda Turma.

de energia elétrica, de bens do ativo permanente inerentes à sua atividade permanente (caminhões, botijões de gás, tanques etc.) e de insumos de comercialização”<sup>26</sup>. Portanto, essas decisões em nada indicam como o STF enfrentará a questão que se analisa.

Um último aspecto é a impossibilidade de compreender o resultado do serviço como produto, pois nos mais diversos conceitos de serviço está presente a ideia de atividade realizada por um contratante (prestador do serviço) implicando utilidade material ou imaterial que favorece o outro (tomador do serviço). Há quem considere esta utilidade como produto da prestação do serviço, que até poderia ser imaterial. Contudo, não é adequada tal denominação porque aproxima realidades diferentes: a utilidade, ainda que imaterial, decorrente do serviço não se confunde com as mercadorias ou produtos incorpóreos (gás, energia elétrica, entre outros) ou imateriais (softwares, por exemplo) sujeitos ao ICMS no núcleo circulação de mercadorias.

Nesse sentido, se a natureza da atividade é serviço, necessariamente não é industrial; da mesma forma, se a atividade é industrial, não é serviço. O que vale dizer que a atividade ou é serviço ou é industrial, não pode ser as duas.

Portanto, essa digressão nos pronunciamentos do STF sobre o direito ao crédito do ICMS ratifica que o julgamento do RE 743.376/PR, e de eventual recurso impugnando a decisão do REsp 1.201.635/MG, se pautará em determinar se a atividade da concessionária de telefonia é industrial ou não.

## **5. CONCLUSÃO**

O objeto deste trabalho foi verificar a possibilidade de empresa de telefonia creditar-se do ICMS incidente na aquisição de energia elétrica consumida na prestação do serviço, tendo como proposta a análise da legislação e das razões de decidir do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.201.635/MG, julgado sob o rito do artigo 543-C do CPC.

O exame desta decisão justifica-se por duas razões: (i) a inexistência de pronunciamento do STF sobre a matéria, que certamente a enfrentará no julgamento do RE 743.376/PR ou em eventual recurso extraordinário contra o acórdão sob análise; e (ii) por esta decisão do STJ necessariamente produzir efeitos sobre outros processos com o mesmo objeto, uma vez que proferida nos termos do artigo 543-C do CPC.

Ao julgar mencionado recurso, o STJ adotou três os fundamentos para admitir o direito ao crédito pleiteado pela prestadora do serviço de telefonia.

---

<sup>26</sup> RE 354376 AgR/MG. Relator Min. Teori Zavascki. Julgamento: 21/05/2013. Órgão Julgador: Segunda Turma. No mesmo sentido: AI 807.119 AgR/MG, relator Min. Gilmar Mendes; AI 730.178 AgR/RJ, relatora Min. Cármen Lúcia; AI 761.990 AgR, relator Min. Ricardo Lewandowski; e RE 299.689 AgR/MG, relator Min. Marco Aurélio.

O primeiro é a equiparação do serviço de telecomunicação à atividade industrial, inclusive para fins tributários, cujo fundamento é o disposto no Decreto nº 640/62, passando pela questão da vigência deste decreto no ordenamento jurídico brasileiro.

Há duas questões constitucionais subjacentes a este fundamento: (i) se o Decreto nº 640/62 é compatível com o atual texto constitucional, ou seja, se mencionado decreto foi recepcionado pela ordem constitucional; e (ii) se a interpretação dada pelo STJ ao decreto está conforme a Constituição.

Embora o *caput* do artigo 1º deste decreto afirme que os serviços de telecomunicações são considerados indústria básica para todos os efeitos legais, após a Constituição Federal de 1988 não é possível compreender a atividade de prestação de serviço de telecomunicações como atividade industrial para fins tributários com fundamento neste ato normativo por duas razões.

A primeira é o fato de o decreto já ter produzido os efeitos para os quais foi editado: em razão da grave crise no setor de telecomunicação e da falta de flexibilidade do financiamento das empresas privadas que prestam tal serviço (conforme exposição de motivos), o decreto autorizou o BNDE a atuar no setor prioritariamente, bem como previu mecanismos de financiamento para esta atuação (§§1º a 3º). Com efeito, considerou a telecomunicação como indústria básica para que seu fomento e reaparelhamento pudessem ser financiados com os privilégios deste grupo de atividades (recursos obtidos do exterior – art. 11, inc. II, da Lei nº 1.628/52 – e parte específica de receitas da União – art. 3º, §1º, da Lei nº 1.474/51).

A segunda razão pela qual a atividade de telecomunicação não pode ser equiparada a atividade industrial para fins tributários é a Constituição Federal afirmar que essa atividade é prestação de serviços, tanto ao tratar do sistema tributário nacional, quanto em outras passagens. Não fosse essa conclusão, estar-se-ia admitindo que uma norma infraconstitucional produzida num contexto normativo específico, após produzir os efeitos originalmente colimados, teria o condão de alterar a interpretação de texto constitucional posterior.

O segundo motivo da decisão do STJ é considerar, a partir do conceito legal de telecomunicação constante no artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações, a energia elétrica como insumo essencial à prestação do serviço de telecomunicação.

Novamente há ofensa à Constituição Federal, que não estabeleceu como critério para identificar o direito ao crédito o fato de a coisa adquirida ser insumo, mas sim sua saída ser tributada, sua integração ao produto fabricado, seu consumo integral e imediato na fabricação do produto ou, finalmente, haver prestação do serviço de igual natureza ao adquirido.

O terceiro motivo da decisão do STJ consiste em identificar a existência de três núcleos de incidência do ICMS – circulação de mercadorias, prestação do serviço de transporte e prestação do serviço de telecomunicação –, afirmar a necessidade de o ICMS ser não cumulativo quanto a esses três núcleos para, em conclusão, interpretar o artigo 33, II, “b”, da LC nº 87/96 de tal maneira que há direito ao crédito do

ICMS incidente na aquisição de energia elétrica consumida na prestação do serviço de telecomunicação.

A validade do primeiro motivo da decisão do STJ (equiparação do serviço de telecomunicação à atividade industrial) é condição para o terceiro, uma vez que este sustenta a aplicação ao caso concreto do artigo 33, inciso II, alínea “c”, da LC nº 87/96, cuja hipótese é a energia elétrica “consumida no processo de industrialização”.

Assim, porque demonstrado que o primeiro motivo da decisão do STJ é inválido, necessariamente o é este terceiro argumento.

Não bastasse, pelos motivos abaixo expostos, também é inválido a terceira e conclusiva parte deste terceiro argumento, a afirmação de que conceder, ao concessionário do serviço de telecomunicação, o direito ao crédito do ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida na prestação do serviço de telefonia é atender à determinação constitucional da não cumulatividade do ICMS para o núcleo de incidência prestação de serviço de telecomunicação.

Com relação aos núcleos de incidência do ICMS de prestação de serviço, o direito ao crédito constitucionalmente garantido refere-se ao imposto incidente no serviço tomado de mesma natureza que o serviço a ser prestado; ou seja, o prestador do serviço de transporte tem o direito constitucional ao crédito do ICMS incidente no serviço de transporte do qual for tomador, assim como os prestadores do serviço de comunicação tem direito constitucional ao crédito do ICMS incidente no serviço de comunicação do qual forem tomadores.

A Constituição Federal não estabelece como elemento para identificar o direito ao crédito o fato de o objeto adquirido ou o serviço tomado caracterizar insumo para a atividade do adquirente ou do tomador. O elemento constitucional para determinar o direito ao crédito consiste em identificar se o objeto adquirido ou o serviço tomado será, posteriormente, objeto de circulação ou prestado: se a resposta for positiva, há direito ao crédito do ICMS; se negativa, não há.

Finalmente, conclui-se que decisão do REsp 1.201.635/MG não extraiu diretamente do texto constitucional o direito ao crédito de ICMS incidente na aquisição de energia elétrica consumida na prestação do serviço de telefonia e nem poderia fazê-lo, pois a função do STJ é salvaguardar a legislação federal. Entretanto, a decisão utiliza o texto constitucional como um dos motivos para aplicar o artigo 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96, às prestadoras do serviço de telecomunicação. É justamente esse equívoco que se demonstrou: o texto constitucional não aponta para tal aplicação, ou seja, a Constituição Federal não estabelece o direito ao crédito do ICMS incidente em qualquer insumo adquirido ou tomado.

Há, portanto, questões constitucionais subjacentes à decisão do STJ no julgamento do REsp 1.201.635/MG que devem ser analisadas pelo STF para definitivamente resolver a questão, conferindo segurança aos contribuintes prestadores do serviço de telefonia e às Administrações Tributárias dos Estados e do Distrito Federal.

Ainda que não haja interposição de recurso extraordinário contra esta decisão do STJ, o STF necessariamente enfrentará o tema, pois está pendente de julgamento o RE 774.432/PR, com igual objeto.

O julgamento deste recurso extraordinário e de eventual recurso que impugne a decisão do REsp 1.201.635/MG, caso siga-se a linha da decisão do agravo de instrumento que o admitiu, resolverá um único ponto: se o serviço de telefonia prestado é ou não industrial.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERGAMINI, Adolpho. *ICMS: análise da legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária*. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2012.

BOTTALLO, Eduardo Domingos, e CARRAZZA, Roque Antonio. Direito ao Crédito de ICMS pela Aquisição de Energia Elétrica Utilizada na Prestação de Serviços de Comunicação. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: nº 119, p. 70-79, agosto, 2005.

CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: nº 176, p. 41-64, maio, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Não cumulatividade Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Não cumulatividade tributária*. Fortaleza: Dialética, 2009. p. 63-104.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Não cumulatividade tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Não cumulatividade tributária*. Fortaleza: Dialética, 2009. p. 449-482.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

\_\_\_\_\_. A não cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In: \_\_\_\_\_ (org). *Não cumulatividade tributária*. Fortaleza: Dialética, 2009. p. 190-216.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

\_\_\_\_\_. Não cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Não cumulatividade tributária*. Fortaleza: Dialética, 2009. p. 262-287.

MORAIS, Valério Pimenta de. O Papel do Comunicado CAT-36/2004 na Glosa Unilateral dos Créditos do ICMS: Uma Expressão do Princípio Federativo. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: nº 113, p. 283-302, julho, 2011.

MENDONÇA, Christine. A não cumulatividade no ICMS. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (org.). *ICMS – Questões Polêmicas*. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2005. p. 41-79.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. ICMS – Crédito – Energia Elétrica – Concessionárias de Serviço de Telecomunicações. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: nº 180, p. 93-100, setembro, 2010.

ROLIM, João Dácio. Não cumulatividade (Valor Agregado?). In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Não cumulatividade tributária*. Fortaleza: Dialética, 2009. p. 253-261.

SANTIAGO, Igor Mauler. EMPRESAS DE TELEFONIA FIXA E MÓVEL. Direito ao creditamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica utilizada na prestação dos serviços de comunicação. In: CORREIA, Armênio Lopes; MOREIRA, André Mendes; RABELO, Antonio Reinaldo (org.). *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Thomson, 2006. p. 209-219.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do Trabalho Científico*. 22. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

