

**PROCESSO** - A.I. Nº 3001990002/02-5  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0298-01/02  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 05.12.02

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0429-11/02

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. TELECOMUNICAÇÕES. GLOSA DO CRÉDITO. A Lei Complementar nº 102/2000 não incluiu, dentre as situações elencadas, o direito a utilização de crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica, por empresa prestadora de serviços de telecomunicação, no período objeto do lançamento tributário. Mantida a autuação. Correto e fundamentado o julgamento recorrido. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 19/06/02, reclama imposto no valor de R\$ 400.739,84, por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na condição de prestadora de serviços de telecomunicação, no período de junho/2001 a março/2002.

O autuado, às fls. 48 a 53, através de seu representante legalmente constituído, apresentou defesa alegando ser equivocada a conclusão dada a natureza da utilização da energia elétrica que gerou o crédito glosado, ao qualifica-lo como para simples uso e consumo do impugnante. Afirmou que, ao contrario do que entendeu a Fiscalização, a energia elétrica envolve essencialmente insumo de imprescindível importância para a industrialização do autuado.

Que antes de adentrar na análise da natureza das “mercadorias” (energia elétrica), traçou um pequeno lineamento quanto ao quadro legislativo do regime de apuração do ICMS, citando texto do ilustre doutrinador Roque Antônio Carrazza sobre princípio jurídico (in “Curso de Direito Constitucional Tributário”, 8ª edição, Malheiros Editores). Transcreve o inc. II, §2º, incisos I e II, “a”, do art. 155 da Constituição Federal/88, que trata da cumulatividade do ICMS. Citou também Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (in “ICM – Abatimento Constitucional – Princípio da não-cumulatividade”, RDT nº 29/30, págs. 110 e seguintes), para afirmar, que segundo esses autores, o esquema constitucional ao mencionar “abatimento”, teve como objetivo evitar a tributação “em cascata”, assegurando ao contribuinte quando do encerramento do período de apuração desses impostos, decorrente do confronto entre seus créditos e débitos. Fez citação, ainda, sobre entendimento do STF quanto a não-cumulatividade desse imposto.

Argumentou que no art. 91 do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, está a certeza quanto ao direito ao crédito fiscal. Assim, ao seu ver, essa compensação é um direito do contribuinte do ICMS, outorgado pela CF/88. Que o legislador complementar e estadual estabeleceu algumas poucas hipóteses em que pode ser vedado o direito ao crédito, como: operações com isenção ou não incidência, ou de bens destinados ao ativo fixo ou de bens de uso/consumo.

Explicou que, no caso específico do impugnante, o autuante entendeu que a energia elétrica utilizada para realizar as atividades de: geração, transmissão e recepção de telecomunicações não

seriam consumidas no processo de industrialização (transformação da energia elétrica em sinal de telecomunicações), considerando que a energia elétrica, dentro da atividade do autuado, seria bens de uso e consumo.

Asseverou que bens de uso e consumo são aqueles que, embora situados no estabelecimento da empresa não venham a ser integralmente consumidos durante o processo de prestação de serviços e não estejam diretamente relacionados à atividade comercial ou industrial. Assim, afirmou que a energia elétrica é adquirida pelo impugnante para o emprego em suas repetidoras e estações, para a prestação relativa a transmissão de sinais, de várias estações de radio analógico, fibra óptica, costeiras e terrenas que compõem a planta necessária para a prestação dos serviços de telecomunicações. Assim, a energia elétrica adquirida constitui-se insumo para o sujeito passivo. O contribuinte credita-se do imposto, nos termos do art. 93, II, “a”, e art. 93, § 1º, do RICMS/97, por considerar que se trata de um insumo indispensável à prestação de serviço de telecomunicação.

Concluiu requerendo a decretação de improcedência da autuação, indicando endereço para notificação, antecipada, da pauta de julgamento.

O autuante, à fl. 112, informou que em relação às alegações de inconstitucionalidade das restrições à utilização do crédito do ICMS trazidas pela Lei Complementar nº 102/2000 ao alterar a Lei Complementar nº 87/96, não encontra o foro adequado para sua análise em um órgão de julgamento administrativo e que os autuantes seguem as determinações legais contidas no RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Que a CF/88, em seu art. 155, II, estabeleceu a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. A Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 2º, III, dispõe que o imposto incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. A Lei nº 7.014/96 reproduz tal hipótese em seu art. 2º, VII. A Lei (Federal) nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador, em seu art. 60, conceitua o serviço de comunicação, e em seu anexo III especifica as respectivas atividades.

Concluiu que tal atividade não se amolda a nenhuma das formas de industrialização prevista na legislação específica do imposto sobre produtos industrializados. Mantém a autuação.

#### VOTO DA 1ª INSTÂNCIA

O processo em análise trata da exigência do ICMS, em razão de o autuado ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de energia elétrica, no período de junho/01 a março/02.

Antes de adentrar na questão, ora em discussão, vale esclarecer que a arguição do autuado é quanto à afronta ao princípio da não-cumulatividade do imposto, consagrado na Constituição Federal/88 (art. 155, II, § 2º, I e II, “a”). Assim, não compete a esta Junta de Julgamento Fiscal declarar a inconstitucionalidade das leis infraconstitucionais (art. 167 do RPAF/99), até porque as restrições à utilização do crédito fiscal do imposto foram trazidas pela Lei Complementar nº 102/2000. A Lei nº 7.710/00 que alterou a Lei nº 7.014/96, reproduz a Lei Complementar acima. Assim, considero ultrapassada a preliminar argüida.

Adentrando ao mérito, vale observar que a fundamentação do sujeito passivo é de que para a realização de prestação de serviços de telecomunicações, a energia elétrica adquirida é um insumo indispensável no processo de industrialização. Nesta linha de raciocínio, não resta dúvida quanto à condição de elemento indispensável para a execução dos serviços de telecomunicação a aquisição de energia elétrica. Todavia, o questionamento nos autos, está em se definir se a atividade desenvolvida pelo defendente é ou equipara-se a uma atividade de industrialização, já que a Lei Complementar nº 102/2000 e a Lei nº 7.710/00, alteraram os conceitos em relação a quem pode e quem não pode utilizar créditos fiscais do ICMS de energia elétrica. Assim, o uso do crédito fiscal ficou restringido as condições abaixo citadas.

A Lei Complementar nº 102/2000, alterou os dispositivos contidos no inciso II do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, passando a seguinte redação, com vigência a partir de 01/01/01:

*Art. 33. ....*

*Inciso 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 2003, nas demais hipóteses;*

Também, o § 1º do art. 29, da Lei nº 7.014/96, foi alterada pela Lei nº 7.710/00, passando a vigorar, a partir de 01/01/01, o seguinte:

*Art. 29. ....*

*§ 1º. O uso do crédito fiscal ocorrerá:*

*III – tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*a) a partir de 1º de novembro de 1996*

*1 – quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

*3 – quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e*

*b) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas hipóteses de entrada de energia elétrica no estabelecimento não indicadas na alínea anterior;*

O RICMS/97, nos seus arts. 2º e 4º, trata da Ocorrência do Fato Gerador nas Operações Internas, Interestaduais e de Importação e da Ocorrência do Fato Gerador nas Prestações de Serviços de Comunicação.

No art. 2º, do citado regulamento, que cuida da Ocorrência do Fato Gerador nas *Operações Internas, Interestaduais e de Importação*, o legislador se refere a *Operações*, e não, a *Prestações de Serviços*. Também, neste mesmo artigo, precisamente, no § 5º, que o legislador define o que seja “Industrialização” como sendo: (grifo meu)

*§ 5º. Para efeito deste Regulamento, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como:*

*I – transformação, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova;*

*II – beneficiamento, a que importe modificado, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, de utilização, do acabamento ou da aparência do produto;*

*III – montagem a que consiste na reunião de peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma;*

*IV – acondicionamento ou reacondicionamento, ...*

*V – renovação ou recondicionamento, ...*

Ao tratar da Ocorrência do Fato Gerador nas *Prestações de Serviços de Comunicação*, no art. 4º, I, § 1º, do RICMS/97, o legislador define o seguinte:

*Art. 4º. Nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:*

*I – da prestação onerosa de serviços de comunicação de qualquer natureza, inclusive na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação, por qualquer meio ou processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior;*

*§ 1º. entende-se por comunicação, para os efeitos deste Regulamento, o ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar e receber mensagens acerca de determinado ato ou fato mediante métodos ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer através de outros sinais, sons, figuras, imagens signos ou símbolos, quer através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de telefonia, telex, telegrafia, fax, radiodifusão sonora, ou de imagens e televisão por assinatura, quando o caráter oneroso, isto é, sempre que a prestação consistir, por parte do prestador, numa obrigação de fazer, e, por parte do usuário do serviço, numa obrigação de dar.*

Examinando os elementos constitutivos do presente processo, verifica-se que o impugnante para prestar serviços de telecomunicações é necessário possuir estação de telecomunicação e estas estações são formadas por conjuntos de equipamentos ou aparelhos. Tais aparelhos para o seu funcionamento necessitam utilizar energia elétrica, por ser elemento imprescindível na execução dos serviços de telecomunicações a seus clientes, mediante a geração, emissão, transmissão e recepção de comunicação, demonstrando que, sem a energia elétrica, não é possível a execução dos serviços de comunicação; no entanto, a Lei Complementar nº 102/2000 restringiu o direito ao uso do crédito fiscal nas aquisições de energia elétrica, especificando, de forma objetiva, quais as situações em que o crédito fiscal do ICMS relativo a energia elétrica pode ser utilizado na apuração da conta corrente fiscal.

Como dito anteriormente, na conceituação dada pelo autuado, este entende que a energia elétrica adquirida é consumida no processo de industrialização. Neste sentido, os argumentos do defendente não apresentam correlação com os conceitos definidos pela legislação tributária (RICMS/97) do que seja “industrialização para fins tributários”, já que a prestação de serviço de

comunicação tem por conceituação a geração, a emissão, a transmissão, a retransmissão, a repetição, a ampliação ou recepção de comunicação; já o processo de industrialização se determina com: a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento. Assim, gerar tem a significação de “dar existência a”, enquanto que transformar é o mesmo que “dar nova forma a”. Também, o §5º, I, do art. 2º, do RICMS/97, ao conceituar o que seja industrialização pelo processo de transformação, dispôs o seguinte: “transformação, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova”.

O conceito, em relação à utilização dos créditos fiscais na aquisição de energia elétrica, dado através da Lei nº 7.710/00 que reproduziu a Lei Complementar nº 102/2000, só permite o direito à utilização do crédito fiscal, nas aquisições de energia elétrica, aqueles casos elencados nas na citada Lei. Descaracterizado, portanto, os argumentos defensivos quanto ao uso do crédito fiscal, objeto da lide, haja vista que as prestações de serviços de telecomunicação não são obtidas mediante processo de industrialização, nos moldes do que estabelece a Lei Complementar nº 102/2000, a Lei nº 7.710/96, que reproduz os termos da Lei Complementar e o RICMS/97, com as alterações, mediante Dec. nº 7.886/00. Assim, mantenho a acusação fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO EMSEPARADO – JULGADOR EDUARDO RAMOS DE SANTANA

A utilização do crédito de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, é restrito aos estabelecimentos industriais; aos estabelecimentos comercializam energia elétrica; e a estabelecimentos no qual o consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais.

Trata o presente Auto de Infração, da exigência do crédito fiscal utilizado no estabelecimento de empresa telecomunicações. O autuado alega que a energia elétrica é um insumo, imprescindível na prestação dos serviços de comunicações, e com base no princípio da não cumulatividade do ICMS, sendo o serviço resultante tributado pelo imposto, logo, todos os insumos adquiridos com imposto gravado, constitui crédito fiscal.

Neste aspecto, concordo plenamente com o autuado, a energia elétrica é tributada pelo ICMS, e é imprescindível a movimentação das centrais telefônicas, amplificação dos sinais recebidos e retransmitidos, recepção do sinal, etc., e a menos que faça uso de outra fonte de energia, como eólica, fotocélulas, termoeletrica, acumuladores de baterias, etc., sem energia elétrica não há prestação de serviço de comunicações, e em se tratando de insumo, pelo princípio basilar da não cumulatividade do imposto, teria direito ao crédito.

Discordo da afirmação do Patrono do autuado, de que os serviços de comunicações são considerados atividade industrial sob a classificação de transformação. A definição de industrialização na legislação tributária é a prevista no parágrafo § 5º, do art. 2º, do RICMS-BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que é a mesma do Regulamento do IPI-Imposto sobre Produtos Industrializados: “ considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como: *I - transformação*, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova; *II - beneficiamento*, a que importe modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto; *III - montagem*, a que consista na reunião de peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma; *IV - acondicionamento ou reacondicionamento*, a que importe alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à originária, salvo quando se

tratar de simples embalagem de apresentação de produto primário ou de embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria; *V - renovação ou recondicionamento*, a que, executada sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização” (grifo nosso).

Certamente quando eu faço uma ligação no telefone celular, assisto televisão, envio um e-mail, mando uma mensagem via fax, etc, faço uso de serviços prestados de telecomunicações, mas em nenhuma hipótese, está ocorrendo um ato de beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento, restando apenas o conceito de transformação, que segundo a definição legal, é a que “executada sobre a matéria prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova”, eu entendo isso facilmente quando vejo a entrada de soja em grãos numa fábrica e do outro lado sai óleo de soja, neste caso a matéria prima foi transformada de tal forma que o óleo é uma espécie nova, tangível, originária de outra totalmente diferente do grão de soja, também tangível, esta é a característica básica da atividade industrial: transformar, beneficiar, montar, acondicionar, recondicionar, tudo isso tem a ver com a entrada de uma matéria prima, produto intermediário, ou mesmo um produto acabado, que submetido a uma ação do trabalho humano e não humano (máquina), resulta em outra espécie nova, ou numa outra espécie com alguma similaridade, mas quase sempre, com características materiais.

Já as atividades de prestação de serviços, também é resultante do trabalho humano, associado a uma técnica que preponderantemente apresentam um caráter de volatilidade. O serviço de comunicações, conforme descrito na defesa à fl. 52, a energia elétrica consumida no processo de prestação de serviços de telecomunicações transforma o sinal elétrico em sinal de comunicações, que envolve emissão de ondas eletromagnéticas, sabemos que são mensuráveis através de instrumentos precisos, no entanto não tocamos e não sentimos, e pela sua natureza, são serviços. Não vejo como, ao utilizar o telefone, ao modular uma frequência portadora, que é irradiada por um meio físico (fio) ou através de rádio, canal de satélite, que esta mensagem codificada é um produto industrial e não um serviço, o óleo de soja, no exemplo citado acima, como produto resultante de um processo de industrialização pode ser vendido e revendido em várias vezes, no entanto, a voz gerada pelo telefone, após ser ouvida pelo receptor se propaga e se perde no espaço. Será que isso é um produto industrial? Da mesma forma que, uma empresa que coloca um aparelho de eletromídia (aqueles telões, expostos em áreas de grande circulação de automóveis, que fazem propaganda apenas com a imagem), utiliza a energia elétrica para reproduzir imagens de propagandas gravadas, que formam a imagem contida numa propaganda e depois desaparece, alternando com outra imagem de outra propaganda. Será que estas imagens que se formam e depois desaparece, sendo a energia elétrica imprescindível na sua formação, no entanto, depois que a imagem desaparece, a imagem se dissipa no espaço em forma de luz. Será que esta imagem é um produto resultante de industrialização. No entanto, uma fita cassete virgem, ou um cd virgem, é um produto industrial, e quando uma indústria grava uma imagem ou um som, numa fita cassete ou no cd, resulta num produto industrial porque foi beneficiado e fica materializada, isso eu entendo como atividade industrial.

No entanto, em que pese a imprescindibilidade da energia elétrica como insumo básico na prestação de serviços de comunicações, e o princípio basilar da não cumulatividade inerente ao ICMS, conforme citado na defesa à fl 06, a Lei Complementar nº 102/00, acrescentou o inciso II, ao art. 33, da LC nº 87/96, limitando o direito ao crédito de ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica:

Art. 33-II. Somente dará direito ao crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação subsequente de saída da energia elétrica;
- b) quando for consumida no processo de industrialização;

- c) quando seu consumo resultar em mercadoria ou serviço objeto de operação ou de prestação para o exterior, na proporção destas em relação às operações e prestações totais;
- d) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses”

A mesma redação foi inserida no inciso II, do artigo 93, do RICMS/97, com fundamento no Decreto nº 7886 de 29/12/00 e Lei nº 7710/00.

Logo, não sendo o autuado revendedor de energia elétrica, neste caso restrito a COELBA, industrial, conforme meu entendimento acima exposto, ou utilizado na produção de mercadoria ou serviço objeto de operação ou prestação para o exterior, só terá direito ao crédito a partir de 01/01/03 conforme disposto na alínea “d”, do inciso II, do art. 33 da LC nº 87/96, acrescentado pela LC nº 102/00.

Portanto, o controverso, trata de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 102/00, da mesma forma que a Lei Complementar nº 87/96 vedou o crédito de bens de uso ou consumo, tributados pelo ICMS na sua aquisição, e empregados no processo de comercialização, industrialização ou prestação de serviços, também tributados pelo imposto, afronta o princípio Constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Como não compete aos órgãos julgadores, declarar a inconstitucionalidade, conforme disposto no art. 167 do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### VOTO DISCORDANTE

Nesta sessão, atuarei como relator num caso semelhante, envolvendo outra empresa do mesmo ramo de atividade. Por questão de coerência, exponho a seguir o teor do meu voto no caso supramencionado.

É impossível, no atual estágio tecnológico, prestar serviço de telecomunicações sem o emprego de energia – seja ela elétrica em sentido estrito, ou solar, ou eólica, o que termina dando no mesmo, tudo é energia. A empresa que figura nestes autos como autuada presta serviços de telecomunicações através de equipamentos, instalações e centrais em que a energia elétrica é absolutamente indispensável. Sem a energia não há geração, não há emissão, não há transmissão, não há recepção de comunicação. Ora, se a empresa não opera, ela não paga ICMS. O seu pleno funcionamento interessa tanto aos seus titulares, como ao Estado e por extensão a toda a comunidade. Insumo e produto constituem fenômenos interdependentes. Para haver o produto, na situação em análise, é absolutamente imprescindível o emprego do insumo em discussão. O produto final (comunicação) é tributado. Logo, é inarredável o direito ao crédito do insumo. Débito e crédito são figuras que caminham juntas. Se não há débito, é em princípio ilegítimo o crédito. Porém, se há débito, não há como ser negado o crédito, sob pena de afronta ao princípio da não-cumulatividade.

O crédito fiscal não constitui um “direito” do contribuinte. O crédito, ou seja, o abatimento do imposto anteriormente pago, faz parte do critério legal de apuração do tributo. Da mesma forma que a lei estabelece a base de cálculo, a alíquota e outros elementos de mensuração do imposto, também a própria lei determina que, do valor considerado, seja abatido ou compensado o tributo anteriormente pago, relativamente à operação ou prestação objeto do negócio.

A mudança da técnica da não-cumulatividade na passagem do antigo ICM para o ICMS não se deu por acaso. Tal mudança decorre da matriz constitucional do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. A Constituição de 1967, no art. 23, II, ao outorgar a competência aos

Estados-membros para instituir o ICM, estabelecia que aquele imposto era não cumulativo, devendo-se abater do tributo devido o montante cobrado nas operações anteriores, *nos termos do disposto em lei complementar*.

Diferentemente, a Constituição de 1988, ao efetuar a mesma outorga de competência, relativamente ao ICMS, encarrega-se, ela própria, de regular *de forma completa* o regime de compensação do imposto, em seus *aspectos materiais*, estabelecendo que deve ser compensado o tributo devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas anteriores (art. 155, § 2º, I), reservando à lei complementar *disciplinar o regime de compensação do imposto*, ou seja, os *aspectos formais* (art. 155, § 2º, XII, “c”).

Por conseguinte, da acordo com a atual Constituição, o princípio da não-cumulatividade nasce *pronto e acabado* da própria Constituição, cabendo à lei complementar apenas *disciplinar* a forma como se deva efetuar a compensação do tributo.

No caso em exame, não tenho dúvida de que a legislação, agora como antes, desde a transmutação do ICM em ICMS, prevê o direito ao crédito da energia elétrica para empresas de telecomunicações. A fiscalização neste caso impressionou-se com a expressão “serviço de comunicação”. Isso é mera questão lingüística. Na industrialização de qualquer coisa há um “serviço”. A esse serviço se dá o nome de industrialização, mas nem por isso ele deixa de ser um serviço. Se, por exemplo, uma empresa remete bens para serem industrializados por terceiro, este, ao efetuar a industrialização “por encomenda”, está prestando um serviço, serviço este que é definido como industrialização, sujeito a ICMS, IPI, etc. Inúmeros casos em que objetivamente há uma industrialização, dá-se o tratamento de serviço.

A legislação prevê expressamente o direito ao crédito dos insumos empregados na industrialização (RICMS/97, art. 93, II, “a”, 2). O regulamento do imposto dá o conceito de industrialização (art. 2º, § 5º). Constituem processos de industrialização a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou renovação de quaisquer bens. A transformação consiste no processo através do qual, a partir de uma coisa, se obtém uma espécie nova. A legislação não diz que o bem deva ser necessariamente uma coisa visível ou palpável. Por conseguinte, a “geração” de comunicação constitui um processo de industrialização.

De acordo com o dicionário, “geração” é o “ato ou efeito de gerar”. “Gerar” significa criar, produzir, formar. O próprio dicionário dá a significação de “geração”: fazer a geração de sinais de áudio e/ou imagem (*Novo Aurélio*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. p. 983-4).

Ou seja, geração é industrialização.

Na geração, emissão, transmissão, retransmissão, ampliação ou outros processos envolvendo comunicações e telecomunicações, há uma *transformação* (processo de industrialização) da voz, som ou imagem em sinais a serem veiculados através de linhas telegráficas, linhas telefônicas, satélites ou microondas. Quando eu falo ao telefone, a minha voz não sai correndo pelos fios até chegar ao destino. Minha voz é *transformada* em sinais, codificada eletronicamente, e quando o sinal chega ao aparelho de destino este é decodificado, voltando a assemelhar-se à minha voz. Essas transformações constituem rigoroso processo industrial. A energia elétrica é uma matéria-prima presente em todo o ciclo da comunicação, do início ao fim. Na própria recepção da comunicação há uma transformação, isto é, uma industrialização, pois a decodificação implica a transformação do sinal recebido em algo assimilável aos sentidos humanos, em forma de voz, som ou imagem.

Considero, assim, que a resposta aos questionamentos em exame se encontra no próprio Regulamento do imposto.



Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

O autuado inconformado com o resultado do julgamento realizado, interpõe Recurso Voluntário quanto ao Acórdão JJF nº 0298-01/02.

Após discernir sobre o procedimento fiscal e a defesa apresentada volta a afirmar que a energia elétrica trata-se de insumo de imprescindível importância para a consecução da prestação de serviço de telecomunicação, ou seja, consumida no processo de industrialização do recorrente.

Cita o artigo nº 93, I, “b” do RICMS/BA e transcreve o artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal para reafirmar que o ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas anteriores.

A seguir apresenta Decisão do STF que consolida o entendimento sobre a não cumulatividade deste imposto.

Define o que são bens de uso e consumo, e a seguir descreve como participa a energia elétrica no processo de prestação de serviços de telecomunicações, gerando direito ao crédito de ICMS como previsto no artigo 93, II, “a” e artigo 93, § 1º, do RICMS/BA.

Afirma e ressalta o descaso das Autoridades Fiscais ao desconsiderarem a atividade exercida pelo recorrente como “indústria básica” uma vez que existe o Decreto Federal nº 640/62, no seu artigo 1º que expressamente assim o considera.

Comenta a interpretação esboçada pelo Acórdão recorrido, transcreve trecho do voto do conselheiro José Bezerra Lima Irmão e apresenta ementa de Acórdão proferido pelo STJ em processo sobre a matéria aqui questionada.

Lembra que sua atividade final, é normalmente tributada pelo ICMS, constituindo-se assim a aquisição de energia elétrica como custo operacional.

Requer que seja considerada como indústria básica, possuindo assim o direito ao crédito de ICMS proveniente da aquisição de energia elétrica, em conformidade com o princípio da não cumulatividade, e que a Decisão recorrida seja reformada para se declarar IMPROCEDENTE o Auto de Infração, protestando pelo direito de realizar sustentação oral quando do julgamento.

A PROFAZ analisa o Recurso, discerne sobre o princípio da não cumulatividade dos impostos, afirma que o recorrente é empresa prestadora de serviços não se confundindo com empresa industrial, entende correta a Decisão Recorrida, e opina pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso.

#### **VOTO VENCIDO**

Neste Recurso Voluntário, o assunto em discussão é por demais conhecido deste CONSEF, ou seja, uso indevido de crédito sobre energia elétrica.

Além de concordar integralmente com os fundamentos esposados pelo brilhante voto, proferido pelo meu colega Conselheiro José Bezerra constante deste relato, entendo que a lavratura deste Auto de Infração, é uma afronta ao princípio da não cumulatividade dos impostos.

Fico perplexo e indignado ao perceber que, ainda se entende ser energia elétrica simples material de uso ou consumo, no processo de industrialização dos serviços de comunicação.

Cabe neste momento a simples pergunta: Existiria o serviço de comunicações sem a participação total da energia elétrica?

Para não me tornar repetitivo, entendo exatamente igual ao voto inicialmente citado e transcrito no relato para, conforme os fundamentos nele esposados, votar pelo PROVIMENTO deste Recurso Voluntário, e julgar IMPROCEDENTE este Auto de Infração.

#### VOTO VENCEDOR

Com a devida *venia* para divergir do entendimento do Sr. Conselheiro Relator pertinente ao seu Voto proferido no julgamento deste Recurso Voluntário, pelas razões que passo a expor.

A imputação refere-se a utilização irregular de créditos fiscais de ICMS, decorrentes de aquisições pelo recorrente de energia elétrica consumida no período de junho de 2001 até março de 2002.

Não resta dúvida de que a imprescindibilidade da utilização da energia elétrica se aplica a qualquer atividade, entretanto, existem as limitações impostas por lei, sendo que, para o caso presente, a legislação tributária impõe uma restrição que impede ao recorrente, face sua condição de prestador de serviços de comunicações, usufruir tais créditos.

Assim é que tanto a Lei Complementar nº 102/2000 quanto a Lei nº 7.710/2000 que alterou a Lei nº 7.014/96 que rege o ICMS no Estado da Bahia, impõem restrições explícitas quanto à possibilidade de utilização do aludido crédito fiscal, restrições estas que, por já estarem mencionadas nos Votos Vencedor e em Separado da Decisão Recorrida, reproduzidas em seu relatório pelo ilustre Conselheiro Relator, torna-se desnecessário a repetição dos dispositivos legais ali mencionados.

Não se pode olvidar que quem define a condição de industrializador é a Receita Federal, através da legislação pertinente ao IPI, o qual não incide sobre os serviços de telecomunicações, fato este que deixa patente a condição de prestador de serviço exercida pelo recorrente e não a de industrializador consoante pretende fazer crer o recorrente.

Discordo que a lavratura deste Auto de Infração seja “uma afronta ao princípio da não cumulatividade do imposto” pois nem o recorrente e nem o ilustre relator apresentam Decisão do STF declarando a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que embasaram a autuação. Aliás, apesar da dita “*perplexidade e indignação*” pelo ilustre relator, não se trata aqui de “*entender que energia elétrica é simples material de uso ou consumo no processo de industrialização dos serviços de comunicação*”, já que, com a devida *venia*, tais serviços não se enquadram perante as legislações federal e estadual como industrialização e, à luz da legislação tributária estadual, que não é inconstitucional, repito, existe o impedimento quanto a utilização de tais créditos. Portanto, o que se fez foi, nada mais e nada menos do que se aplicar, de forma correta, a legislação tributária, a qual aqui está para ser cumprida e aplicada.

Quanto ao Acórdão do STJ cuja Ementa foi transcrita pelo recorrente, vejo que o mesmo em nada lhe socorre pois se trata de situações totalmente diferentes já que, no caso pertinente ao Acórdão do STJ está envolvida uma rede de supermercados, cujos estabelecimentos são tipicamente comerciais, que praticam operações mercantis, onde a legislação à época vigente previa a possibilidade da utilização dos créditos, observando, porém, limites. Também esse caso envolvia a industrialização de produtos de panificação e congelados, diferentemente da situação exposta nos presentes autos. Portanto, tal Acórdão não é paradigma ao caso vertente.

Por divergir integralmente do teor de toda a fundamentação exposta pelo Voto Vencido do Acórdão da 1ª JF, mencionado e acolhida pelo ilustre relator, na medida em que a legislação tributária estadual define, de forma clara, os “prestadores de serviços de comunicações”, art. 4º do RICMS/97, situação na qual se enquadra o estabelecimento do recorrente, acolho o opinativo da

douta PROFAZ, fls. 150 e 151 e, por não vislumbrar na peça recursal argumentos jurídicos capazes de modificar a Decisão Recorrida, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, acolhendo, inclusive, toda a fundamentação presente no Voto Vencedor proferido pela Sra. Relatora da 1ª Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **300199.0002/02-5**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$400.739,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Carlos Fábio Cabral Ferreira e Sandra Urânia Silva Andrade.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) Max Rodrigues Muniz, Nelson Teixeira Brandão e Verbena Matos Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MAX RODRIGUEZ MUNIZ – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – VOTO VENCEDOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PROFAZ