

A. I. N° - 279692.0004/02-4

AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S.A.

AUTUANTES - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS, RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR e EDISON LEMOS

ORIGEM - INFRAZ BONOCÔ

INTERNETE - 10.09.02

## 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0302-01/02

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DO CRÉDITO. É vedada a utilização do crédito fiscal de energia elétrica usada ou consumida pelos estabelecimentos prestadores de serviços de telecomunicações, no período de 01/01/01 a 31/12/02, de acordo com a LC 102/00, referendada pela Lei 7710/00. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão Não unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 2/5/2002, acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por parte de empresa prestadora de serviço de comunicação. Imposto exigido: R\$ 4.247.154,84. Multa: 60%.

O contribuinte apresentou defesa protestando que a energia elétrica em apreço é utilizada diretamente na atividade do seu estabelecimento, caracterizando-se como insumo, sem o qual não seria possível a prestação do serviço de comunicação. Frisa que a energia constitui a matéria-prima do serviço de comunicação. Sendo assim, o RICMS/BA prevê o crédito no art. 93, I, “b”, e II, “a”, 2.

O autuado fala da imprescindibilidade da energia elétrica na operação das centrais e na prestação do serviço de telecomunicação. Insiste em que a energia é utilizada diretamente no processo de produção do serviço de comunicação, na condição de insumo. Assinala que a ligação telefônica só é completada graças a todo o processo de industrialização, do qual a energia é matéria-prima. Expõe o embasamento do direito ao crédito na legislação infraconstitucional.

O autuado destaca que há uma norma federal que define os serviços de telecomunicações como “indústria básica”. O art. 1º do Decreto (federal) n° 640/62 prevê que os serviços de telecomunicações, para todos os efeitos legais, são considerados indústria básica.

O autuado assegura que apenas utiliza como crédito fiscal o imposto relativo à energia elétrica empregada como insumo, não utilizando o crédito da energia consumida na área administrativa.

A defesa apegue-se ao princípio da não-cumulatividade. Demonstra a profunda diferença entre a Constituição de 1967 e a de 1988 no tocante ao critério da não-cumulatividade, observando que a Carta atual não delegou à lei complementar estatuir o perfil da não-cumulatividade; à lei complementar foi conferido apenas o disciplinamento adjetivo do regime de compensação do ICMS. O imposto é não-cumulativo, de modo que o adquirente ou tomador do serviço, quando contribuintes *de jure*, situados num ponto qualquer da cadeia de circulação, está autorizado pela Constituição a se creditar do imposto daquilo que constitua custo operacional, como ocorre com os IVAs europeus e latino-americanos.

Seguem-se considerações acerca da não-cumulatividade pela ótica da Constituição e da Lei Complementar nº 87/96. Faz um esforço da evolução desse princípio no direito brasileiro e da jurisprudência dos tribunais superiores. Recorre a comentários de Geraldo Ataliba, Roque Carrazza, Marco Aurélio Greco, José Eduardo Soares de Melo, Misabel Derzi.

Requer a realização de perícia, a fim de se determinar a qualidade de insumo da energia elétrica, por ser essencial à atividade-fim da empresa. Nesse sentido, nomeia o seu assistente técnico, indicando os dados pessoais e profissionais do mesmo, inclusive endereço. Formula dois quesitos, para que sejam respondidos pelo perito a ser indicado.

Requer o cancelamento do Auto de Infração.

Os autuantes prestaram informação considerando que a alegação de inconstitucionalidade suscitada pela defesa não encontra foro adequado em um órgão de julgamento administrativo.

No que concerne ao mérito da autuação, os autuantes observam que a legislação vigente trata a atividade em comento como prestação de serviço de comunicação. A Constituição, a lei complementar e a lei estadual prevêem que o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão, recepção, etc. A organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais relativos a telecomunicações encontram-se disciplinados na Lei (federal) nº 9.472/97, cujo art. 60 e §§ 1º e 2º são transcritos. O Decreto (federal) nº 640/62 foi editado num contexto que não mais persiste.

Opinam pela manutenção do procedimento.

## **VOTO VENCIDO**

A defesa requer a realização de perícia, a fim de se determinar se a energia elétrica constitui um insumo essencial à atividade-fim da empresa. Nomeou, formalmente, seu assistente técnico, para que o mesmo acompanhe a realização da perícia. Formulou dois quesitos, para que sejam respondidos pelo perito a ser indicado. Os quesitos são estes:

1. A energia elétrica é essencial à prestação do serviço de comunicação, enquadrando-se no conceito de principal insumo, sem o qual não é possível a prestação do respectivo serviço?
2. A impugnante se credita de todo o ICMS recolhido na aquisição de energia elétrica? Em caso negativo, enumerar em que circunstâncias a impugnante se credita do respectivo imposto.

Diante de um pedido de perícia efetuado formalmente nestes termos, impõe-se, como preliminar, a análise de sua pertinência, antes de adentrar ao mérito da lide propriamente dita.

Não considero necessária a realização de perícia neste caso. No que concerne ao primeiro quesito, indagar se a energia elétrica é necessária na geração, emissão, transmissão, recepção e outros processos de telecomunicações é o mesmo que perguntar se o papa é católico. Quanto ao segundo quesito, o fato não foi contestado pela fiscalização.

No que concerne ao primeiro quesito, tenho a dizer que considero 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 (*input* e *output*, como se expressa a defesa) 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.

## **VOTO VENCEDOR**

A utilização do crédito de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, é restrito aos estabelecimentos industriais; que comercializam energia elétrica, e a estabelecimentos que 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, termoelétrica, 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.

Discrevo da afirmação do Patrono do autuado, de que os serviços de comunicações são considerados indústria básica, fundamentado na definição do artigo 1º do Decreto Federal nº 640/62, transcrita à fl.06 “Os serviços de telecomunicações, para todos os efeitos legais, são considerados indústria básica, de interesse para do fomento da economia do país e de relevante significado para a segurança nacional,” para fazer justificar o direito ao crédito como definido no artigo 33 da Lei nº 7710/00 (fl.04), em que estabelece o direito ao crédito da entrada de energia elétrica no estabelecimento, quando consumida no processo industrial. A definição de “indústria” contida no referido decreto, está contextualizada com a relevância deste setor no processo de desenvolvimento

econômico do país. A definição de industrialização na legislação tributária é a prevista no parágrafo § 5º do art. 2º do RICMS-BA aprovado pelo Dec, 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 email, mando uma mensagem via fax, etc, faço uso de serviços prestados de telecomunicações, mas em nenhuma hipótese, não 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, já o serviço de comunicações em 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.

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 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 Dec. 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 87/96, acrescentado pela LC 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 em afronta ao 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 Dec. 7.629/99, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. 2796920004/02-4 , lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.247.154,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR