

A. I. N° - 274068.0002/09-4  
AUTUADO - CLARO S.A.  
AUTUANTES - EDINALDO AVELINO DE PAIVA, CRYSTIANE MENEZES BEZERRA e  
PAULO ROBERTO CAMPOS MATOS  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 04/12/2009

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0371-03/09**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DO CRÉDITO. Prestação de serviços de telecomunicação não constitui processo de industrialização. É vedada a utilização do crédito fiscal de energia elétrica usada ou consumida pelos estabelecimentos prestadores de serviços de telecomunicações, até 01/01/2011, de acordo com o artigo 33, inciso I, da LC n° 87/1996, alterado pela LC n° 122/2006. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 15/06/2009 para exigir ICMS no valor de R\$242.037,99, acrescido da multa no percentual de 60%, em razão de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação. Exercício de 2009 – meses de janeiro a março. Demonstrativos fiscais às fls. 06 a 60, contendo comprovante de recebimento pelo sujeito passivo. Cópias do livro Registro de Apuração do ICMS do autuado às fls. 61 a 104.

Às fls. 109 a 153 o sujeito passivo, por intermédio de advogados com Procuração e Substabelecimento às fls. 155 a 157, ingressa com impugnação ao lançamento de ofício. Inicialmente discorre sobre a sua qualificação, o seu objeto social, e a imputação. Aduz que a cobrança objeto da autuação seria descabida em razão de nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação e de indicação dos fundamentos legais utilizados para a aplicação dos encargos moratórios; da legitimidade do aproveitamento dos créditos por se referirem à aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na específica atividade de prestação de serviços de telecomunicação; e da natureza confiscatória da multa aplicada no caso concreto.

Descreve a imputação. Discorre sobre o lançamento tributário e crédito tributário, e diz que a submissão ao princípio da estrita legalidade imposta à atividade administrativa prevê a observância de todos os elementos e pressupostos indispensáveis para conferir caráter de validade ao ato administrativo de lançamento tributário. Cita o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello acerca dos elementos do ato. Alega que no lançamento em questão não estão presentes os elementos e pressupostos indispensáveis, e diz que isto importa em sua nulidade de pleno direito, argüindo que teria havido usurpação das prerrogativas da administração em detrimento dos direitos dos administrados. Fala acerca da motivação do ato administrativo, e diz que a ausência dela no lançamento é prejudicial ao total conhecimento dos motivos de fato e motivos legais justificadores da imposição tributária, o que importaria em cerceamento do direito de defesa. Sobre o tema transcreve trecho de ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello e de Maria Sylvia Zanella di Pietro. Repete que no caso concreto não se teria justificado o motivo ensejador da exigência fiscal, e que a fiscalização sequer teria indicado a forma de apuração da base de cálculo utilizada para apurar o imposto, nem o fundamento legal dos encargos moratórios. Alega que o procedimento utilizado pela autoridade fiscal ofenderia o RPAF/99, e alega que não teria condições de se defender, argüindo violação ao princípio

constitucional da ampla defesa, transcrevendo o artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição da República. Aduz que o ato administrativo em foco violaria o artigo 39 do Decreto nº 7.629/99, transcrevendo-o. Cita o entendimento de Alexandre Moraes e de James Marins acerca da ampla defesa.

Diz não constaram no lançamento os dispositivos legais nem os critérios utilizados para efetuar o cálculo da correção monetária, alega que isto teria impossibilitado a compreensão da correção dos valores exigidos e cerceado o seu direito de defesa. Afirma que o Auto de Infração apresentou apenas o enquadramento legal da suposta infração por si cometida e a multa aplicada. Argüi a nulidade do ato, transcrevendo o artigo 18, II, do Decreto nº 7.629/99. Alega que a omissão prejudicaria a defesa e induz à presunção de que inexiste fundamento legal para amparar os acréscimos moratórios. Alega violação a princípios constitucionais mencionados no artigo 2º do Decreto nº 7.629/99.

No mérito, o autuado discorre acerca da autuação e de sua respectiva fundamentação legal. Em seguida alega que a autoridade fazendária equivocadamente entendeu que os serviços por si prestados não se enquadram no conceito de industrialização, tal como previsto na alínea “a”, 2, do artigo 93, do RICMS/BA, ao qual é assegurado o crédito pela aquisição da energia elétrica. Argüi que apesar de não se tratar de empresa industrial isto não significa que suas atividades não se enquadram no conceito de *industrialização* para o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica. Acosta, às fls. 167 a 228, o Relatório Técnico – “*Descrição Qualitativa e Quantitativa do Processamento de Energia Elétrica em Estação Telefônica*”. Alega que o princípio constitucional da não-cumulatividade impõe que o imposto pago pela aquisição de qualquer componente do custo da mercadoria ou do serviço tributado gera crédito a ser aproveitado, conforme preceitua o artigo 155, § 2º, inciso I, da Lei Fundamental. E que, de acordo com a Lei Complementar nº 102/2000, teria o direito de se creditar do imposto pago pela energia elétrica utilizada como insumo na prestação de seus serviços. Argüi que a energia elétrica é utilizada como insumo na prestação de serviço de telecomunicação e que gera o chamado crédito físico, alegando ser imprescindível a utilização de energia elétrica para sua realização, e que não é possível separar materialmente a energia despendida do serviço prestado. Diz que a prestação de serviço de comunicação apresenta nítido caráter industrial, ante a modificação da natureza da energia elétrica adquirida, com sua consequente conversão em ondas eletromagnéticas. Que não merece prosperar a interpretação restritiva da Lei Complementar nº 102/2000, no sentido de não reconhecer o direito ao crédito do ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica, aduzindo a violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e ao princípio da isonomia (art. 150, inciso II, da CF/88). E alega que o próprio legislador infraconstitucional equiparou os serviços de telecomunicações à indústria básica, por meio do Decreto nº 640/1962.

Diz que deve ser assegurado o direito ao crédito do imposto pago pela aquisição da energia elétrica adquirida para a prestação do serviço de telecomunicações, em respeito ao princípio da não-cumulatividade. Afirma que a Lei Complementar nº 102/2000 alterou o artigo 33 da Lei Complementar nº 87/1996, e assegurou o direito ao crédito do ICMS pela aquisição de energia elétrica consumida no processo de industrialização. Transcreve artigos 1º, 33 e 93 da Lei Complementar 87/1996 após alterações. Diz que o crédito que a Defendente pretende assegurar não se refere à energia elétrica consumida em seu estabelecimento, caracterizada como despesa, mas aquela utilizada na efetiva prestação do serviço de telecomunicações, verdadeiro insumo. Alega que sem a energia elétrica não há geração de sinais e, consequentemente, não há comunicação.

O contribuinte afirma que com a expedição do Convênio ICMS 66/88, o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS sofreu algumas restrições, usa como exemplo o seu artigo 31, inciso III. Diz que apenas passou a permitir o aproveitamento dos chamados “créditos físicos”, isto é, decorrentes da incidência do imposto sobre bens que se incorporassem *fisicamente* ao produto

final a ser comercializado. Cita trechos das lições de Plácido e Silva. E diz que a Lei Complementar 87/1996 possibilitou o creditamento de ICMS pela aquisição de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, elemento integrante da despesa para produção do bem ou serviço, e cujo imposto incidente origina crédito financeiro. Transcreve o artigo 33 da Lei Complementar nº 87/1996. Alega que o dispositivo mencionado referia-se unicamente ao valor gasto pela utilização da energia elétrica consumida indiretamente no processo industrial ou na prestação de serviço tributado. Argüi que com o advento da Lei Complementar nº 102/2000, que alterou o mencionado artigo 33 da Lei Complementar nº 87/1996, passou-se a assegurar o direito de crédito de ICMS quando da aquisição de energia elétrica nas seguintes hipóteses: *(i)* quando for objeto de operação de saída de energia no estabelecimento; *(ii)* quando consumida no processo de industrialização; *(iii)* quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais. Por isto, afirma que, diante da previsão expressa da Lei Complementar nº 102/2000 no sentido de assegurar o direito ao crédito da energia elétrica consumida no processo de industrialização, da equiparação do serviço prestado à indústria básica pelo Decreto Federal nº 640/1962, o autuado teria o direito de se creditar do imposto pago pela energia elétrica efetivamente utilizada como insumo na prestação de seus serviços, nos termos do art. 33, II, b, da Lei Complementar nº 102/2000. Alega que é ilegítima a interpretação restritiva realizada pelo Fisco Baiano no sentido de impedir o direito ao crédito do imposto pautado exclusivamente no ramo de atividade exercido pelo contribuinte.

Discorre sobre o princípio da não-cumulatividade, prevista no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição da República. Acerca desta matéria, cita o entendimento de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino. Relata a diferença entre crédito físico e financeiro, citando as palavras de Alcides Jorge Costa e Hugo de Brito Machado. Diz que o princípio da não-cumulatividade é garantia constitucional, e não comporta restrições veiculadas pela legislação hierarquicamente inferior. Alega que não é cabível ao legislador ordinário, a pretexto de utilizar a distinção entre crédito financeiro e físico, alterar conceitos jurídicos de forma incoerente com a situação fática concretamente considerada, suprimindo ou limitando a aplicação do referido princípio constitucional. Cita a doutrina de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. Em seguida transcreve ementa de Apelação 70002514313, julgada pela Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Ainda sobre o princípio da não-cumulatividade cita Geraldo Ataliba, Cleber Giardino e Gilberto de Ulhôa Canto. Alega que a prestação dos serviços seria impossível sem a aquisição e gasto efetivo de energia elétrica, transcreve o quanto disposto nas fls. 6 e 10 do Relatório Técnico. Afirma que a constatação de que a energia utilizada para a prestação do serviço de telecomunicação é efetivamente consumida no envio, recebimento e retransmissão de mensagens, além do fato de que não é possível separar materialmente esta mesma energia do serviço prestado, corrobora o entendimento segundo o qual o crédito gerado há de ser, obrigatoriamente, crédito físico.

Alega que a Lei Complementar tem por função conferir eficácia e aplicabilidade às normas constitucionais, citando as palavras de Geraldo Ataliba. Afirma que o legislador complementar não poderia, ao prescrever os critérios constitutivos dos créditos físicos para fins de quantificação do montante devido de ICMS e de cumprimento do princípio da não-cumulatividade, utilizar parâmetros indevidos e discriminatórios, cujo efeito fulmina o princípio constitucional da isonomia, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal. Argüi que o artigo 4º do Decreto Federal nº 4.544/02 traz a previsão normativa vigente do que seja industrialização. Afirma que o processo de industrialização é considerado como a totalidade de práticas que podem ser aplicadas a determinado produto, material ou imaterial, de sorte a inová-lo, modificá-lo ou aperfeiçoá-lo, obtendo-se um ente distinto. O contribuinte alega que nada mais faz do que transformar a energia elétrica adquirida, modificando a sua natureza, para então atribuir de uma finalidade específica, qual seja, a viabilização da comunicação entre emissor e receptor, por meio de ondas eletromagnéticas que se convertem em sinais elétricos (voz ou dados). O contribuinte

acosta uma tabela demonstrando como a energia elétrica entra na composição do processo industrial no serviço de telecomunicação. Salienta que, embora a prestação de serviços de telecomunicações se equipare à industrialização, as empresas de telefonia não se sujeitam ao recolhimento do IPI, em razão de expressa disposição da Constituição da República, em seu artigo 155, §3º. Faz remissão à doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello acerca do princípio da igualdade.

O contribuinte faz uma conclusão acerca do relatório técnico elaborado, alegando os argumentos já trazidos anteriormente e transcrevendo trechos do mesmo. Copia artigo 1º do Decreto nº 1.956/2006 do Estado do Amapá.

Em seguida, transcreve Jurisprudência de diversos Tribunais pátrios, entre eles os Tribunais do Estado de Santa Catarina, Pernambuco e Amapá, bem como Regulamentos do ICMS destes Estados.

O contribuinte discute a multa aplicada no lançamento fiscal. Alega que, pautado no artigo 3º do CTN, o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Diz que o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. Alega que a penalidade, no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco.

Aduz que deve imperar a proporcionalidade entre a suposta infração e a aplicação da multa correspondente. Sobre o tema cita trecho das lições de Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho, e transcreve o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1/RJ, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, e trecho de julgamento do Recurso de Apelação nº 2004.009917-7, proferido pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul.

Conclui pedindo o cancelamento do presente Auto de Infração e a redução da multa ao patamar máximo de 2%. Protesta pela produção de provas em Direito admitidas. Pede a intimação do contribuinte no endereço que indica. Junta cópias do Auto de Infração e seus demonstrativos fiscais, inclusive do demonstrativo fiscal acostado pelo autuante à página 06, às fls. 165 a 166; Relatório Técnico às fls. 167 a 221; faturas de tarifação da COELBA às fls. 223 a 228.

Às fls. 232 a 239 os autuantes prestam Informação Fiscal não acatando o pleito da defesa. Em relação à nulidade do lançamento fiscal por ausência de motivação, citam o artigo 18 do RPAF/99, alegando que se constata nas fls. de 01 a 60 que existem todos os elementos exigidos por este artigo 18. Dizem que não houve cerceamento de defesa, alegando que o Auto de Infração contém todos os dados exigidos pelo mencionado artigo 18 do RPAF/99.

Em relação à alegação defensiva de que a fiscalização não indicou a forma para apuração da base de cálculo, os autuantes expõem que os dados estão nos anexos de fls. 06 a 60, e que não existem cálculos a serem feitos para a maior parte das colunas. Afirmam que a única coluna em que existe cálculo, coluna H do Anexo 1, tem uma nota explicativa. E que na folha 01 consta o enquadramento legal da exigência fiscal.

Em relação à alegação defensiva de nulidade do lançamento em razão da ausência de indicação dos dispositivos legais quanto à aplicação de encargos moratórios, dizem que tais informações constam nas folhas 3 e 4 deste PAF. Citam o artigo 39, §3º, do RPAF/99 e 138-B, II, do RICMS/BA. Alegam que a ausência das citações dos fundamentos legais utilizados para a aplicação dos encargos moratórios não é motivo de nulidade.

Em relação à alegação defensiva da legitimidade do aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica, os autuantes alegam que é pacífico o entendimento de que a energia elétrica consumida na refrigeração de ambientes, bem como de mercadorias também, não gera direito a crédito fiscal de ICMS. Afirmam que, em relação à referência ao princípio constitucional da não-cumulatividade e isonomia, não cabe a discussão sobre

entendimento constitucional, alegando que devem obediência ao RICMS/BA por responsabilidade funcional. Acerca das Jurisprudências acostadas pelo autuado, os autuantes dizem que estas não podem ser consideradas como paradigma, argumentando que estão no âmbito normativo de outro Estado da Federação, e não têm o condão de vulnerar o RICMS do Estado da Bahia. Alegam que já existe decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (RESP 984880) que não considera a prestação de serviço de comunicação como um processo industrial, afirmam que, para o Relator, é inviável equiparar as empresas telefônicas a entidades industriais com base no Decreto 640/1962, e para o Ministro Herman Benjamin, a definição de industrialização, em matéria tributária, é dada pelo CTN (artigo 46, parágrafo único) e pelo regulamento do IPI (artigos 4º e 5º), e diz que estes artigos não abarcam a atividade das telefônicas. E que o mesmo Ministro afirma que “as empresas de telecomunicações prestam serviços, nos termos da Constituição Federal (artigo 155, II) e da Lei Geral de Telecomunicações, o que não se confunde com processo industrial”. Repetem já ser pacífico o entendimento de que prestação de serviço de comunicação não é um processo de industrialização, e por isto, não faria jus ao crédito conforme artigo 93, II, “b”, do RICMS, artigo 29, §1º, III, “b”, da Lei 7.014/96 e artigo 33, II, “d”, da Lei Complementar 87/96. Sobre o não cabimento do crédito fiscal, transcrevem um parecer fiscal exarado do Processo nº 127594/2005-1, bem como as ementas dos Acórdãos CJF nº 0021-11/05, prolatada pela 1ª CJF no PAF referente ao A.I. nº 300199.0001/04-5 e nº 0285-01/05, prolatada pela 1ª JJF no PAF referente ao A.I. nº 232882.0001/05-8. Afirmam que já existe jurisprudência neste CONSEF acerca da utilização do crédito fiscal de energia elétrica usada, ou consumida, pelos estabelecimentos prestadores de serviços de telecomunicações, citando os Acórdãos JJF nºs 0298-01/02 e 0344-04/04. Sobre a alegação defensiva da inaplicabilidade da multa e seu caráter confiscatório, dizem que esta alegação não procede, pois a referida multa está dentro da legalidade, estabelecida na Lei 7.014/96, no artigo 42, inciso VII, “a”. Concluem pedindo pela procedência do presente Auto de Infração.

Na assentada de julgamento em 18/11/2009, o contribuinte fez-se representar por advogado legalmente constituído, que trouxe Memorial a ser anexado ao processo, no qual estão repetidos os termos da impugnação inicial. Em sustentação oral, o advogado corroborou os termos da mesma impugnação, acerca do princípio da não-cumulatividade, da interpretação restritiva da Lei Complementar nº 87/96 e do RICMS/BA acerca da legitimidade do direito ao crédito fiscal. Repetiu que o serviço prestado seria processo de industrialização, nos termos que já havia exposto na impugnação. Citou o artigo 4º do Regulamento do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. Aduziu que o crédito fiscal por si utilizado e objeto da ação fiscal não se referia a suas atividades comerciais, e sim à energia elétrica que afirmou ter sido utilizada no processo de industrialização.

Presente também a Auditoria Fiscal autuante, Srª Crystiane Menezes Bezerra, a mesma fez a defesa do Auto de Infração, expondo os termos da informação fiscal. Alegou não caber a argumentação defensiva de cerceamento do direito de defesa, uma vez que o contribuinte entrou na discussão do mérito da autuação, citando os dispositivos normativos e se defendendo da imputação, exercendo o seu direito de impugnação. Asseverou que os dados relativos ao crédito fiscal glosado foram extraídos do livro fiscal do contribuinte, não tendo sido apurado se algum percentual destes valores de crédito fiscal utilizado diriam respeito a atividades comerciais. Afirmou que o Regulamento do IPI não define que empresa de telecomunicação exerce atividade industrial, pelo que não seria devido o direito ao uso do crédito de energia elétrica utilizado em processo de industrialização.

Após as exposições, o nobre Julgador José Bezerra Lima Irmão pediu vistas do processo, sendo o julgamento adiado, nos termos regimentais, para a sessão seguinte, em 20/11/2009.

Na sessão de 20/11/2009, presentes o advogado da empresa e o Auditor Fiscal autuante Sr. Edinaldo Avelino de Paiva, ambos pronunciaram-se ratificando as manifestações de parte a parte

já expostas nos documentos acostados aos autos e nas argumentações verbais da sessão de julgamento anterior.

#### VOTO DIVERGENTE

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, da impugnação ao lançamento de ofício, que o contribuinte entendeu a imputação, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa, indicando pontual e minuciosamente, tanto por escrito na impugnação e no Memorial entregue em sessão e acostado aos autos, quanto em sustentação oral, os motivos da discordância quanto à ocorrência dos fatos imputados, tendo discutido as questões preliminares e o mérito da presente ação fiscal.

Quanto à alegação de ausência de indicação de motivação, a imputação está descrita no Auto de Infração, embasada em demonstrativos fiscais explicativos da forma de apuração do débito tributário lançado, e trata de descumprimento de obrigação principal cujo mérito será objeto de análise neste voto. O próprio contribuinte cita os artigos do RICMS/BA cujo descumprimento ensejou a autuação, demonstrando o seu entendimento acerca da imputação. Observo que os dados de valores monetários utilizados para a determinação da base de cálculo do imposto lançado de ofício constam do livro Registro de Apuração do ICMS do próprio contribuinte, cujas cópias foram anexadas pelo Fisco às fls. 61 a 104 dos autos, portanto sendo esses valores de seu conhecimento, e o sujeito passivo não contesta tais dados numéricos.

A informação da origem dos dados numéricos consta, de forma expressa, no demonstrativo que os autuante acostam à fl. 06, e do qual o autuado anexa cópia às fls. 165 e 166 deste processo, conforme recibo que assina e está acostado aos autos.

Em relação à falta de indicação dos fundamentos legais utilizados para a aplicação dos encargos moratórios, ou acréscimos moratórios, indicados no Demonstrativo de Débito à fl. 03 deste PAF, demonstrativo este recebido pelo contribuinte na data da sua ciência do Auto de Infração, conforme seu recibo ali apostado, os mesmos estão previstos no artigo 102 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB e aplicam-se a todos os débitos tributários exigidos por meio de autuação, ou recolhidos intempestivamente de forma espontânea, pelo que a falta de sua indicação não enseja a nulidade do lançamento. Ademais, o contribuinte demonstra ter entendido que ocorre a aplicação de encargos moratórios ao valor histórico lançado, ao citá-lo em sua impugnação. Ao contribuinte não favorece invocar o desconhecimento da legislação, publicada no órgão de imprensa oficial deste Estado, atinente a acréscimos referentes a débitos tributários que não recolha nos prazos regulamentares.

Quanto ao percentual de multa indicado, que o contribuinte traz como preliminar de nulidade aduzindo tratar-se de multa confiscatória, a penalidade está prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, pelo que o Fisco agiu em conformidade com o determinado na mencionada Lei, ao aplicá-la. Assiná-lo que o pedido de redução de multa por descumprimento de obrigação principal pode ser dirigido à Câmara Superior deste CONSEF, nos termos do artigo 159 do RPAF/99, sendo portanto defeso a apreciação de tal pedido nesta Primeira Instância Julgadora.

Igualmente defeso está para este CONSEF, conforme determinado no artigo 125, incisos I e III, do mencionado COTEB, a apreciação de constitucionalidade de norma infraconstitucional, e a desobediência a dispositivo normativo em vigor.

Por todos estes motivos, está rejeitada a argüição de nulidade da presente autuação.

Quanto ao pedido de intimação do contribuinte no endereço que este indica, nada obsta ao seu atendimento pelo setor administrativo competente desta SEFAZ, desde que respeitado o teor do artigo 108 do RPAF/99.

Quanto à legislação de outros Estados, as mesmas não são aplicáveis ao Estado da Bahia, em relação ao ICMS. No que tange às decisões de outras instâncias julgadoras trazidas aos autos pelo deficiente, não fazem coisa julgada em relação à lide ora em julgamento.

No mérito, em relação à não-cumulatividade do ICMS, isto é entendimento pacífico, e quanto a esta afirmação defensiva inexiste discussão.

À fl. 110 o contribuinte afirma a “legitimidade do aproveitamento dos créditos por se referirem à aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na específica atividade de prestação de serviços de telecomunicação”.

Anexa ainda, às fls. 167 a 221, Relatório Técnico expedido por “Telecom & IT Solutions”, denominado “Descrição Qualitativa e Quantitativa do Processamento de Energia Elétrica em Estação Telefônica”, referente à empresa “BCP S.S (Claro)”, que identifica, à fl. 154, como “Doc. 03” de sua impugnação. E citando este Relatório argüi que a prestação de serviços que pratica seria um processo de industrialização do qual a energia elétrica constituiria um insumo indispensável.

Este mesmo Relatório trazido pelo contribuinte cita, de forma repetida, a necessidade de uso de energia elétrica para a climatização dos equipamentos utilizados pelo sujeito passivo na prestação dos serviços de telefonia, e também a necessidade de disponibilidade de energia por demanda, para que as centrais de telefonia possam funcionar adequadamente, mas a impugnação e o Relatório do contribuinte não comprovam, de forma precisa, que os valores numéricos referentes ao crédito fiscal que utilizou, valores estes que foram glosados na ação fiscal em foco, diriam respeito exclusivamente à transformação da voz e dos dados - enviados pelos aparelhos dos usuários de serviços de telefonia em forma de ondas eletromagnéticas - em energia elétrica, e nova transformação da mesma energia elétrica em ondas eletromagnéticas a serem recebidas pelos aparelhos receptores dos usuários do seu serviço de telefonia, ou se os valores de crédito fiscal referente a energia elétrica de que se apropriou o contribuinte seriam atinentes também à refrigeração de seus equipamentos, e aos pagamentos referentes à energia elétrica contratada por demanda. De qualquer maneira, o Fisco utilizou, para efeito de cálculo do imposto a pagar, apenas os valores de crédito fiscal apropriados pelo contribuinte, tal como lançados em seu livro Registro de Apuração do ICMS, e o contribuinte não contesta tal fato.

O contribuinte afirma, no Memorial apresentado em sessão de julgamento, que a energia elétrica de que se apropriou “não se refere à energia consumida em seu estabelecimento”, mas àquela utilizada na efetiva prestação do serviço de telecomunicações, que denomina de insumo e componente de custo.

Observo que, via de regra, qualquer atividade comercial, ou industrial, necessita de energia elétrica para ser praticada. Seja na refrigeração de equipamentos de estabelecimentos comerciais e industriais, ou na iluminação que garanta a segurança dos usuários de centrais de estabelecimentos de compras (*shopping centers*), iluminação e refrigeração de lojas e hipermercados, funcionamento de máquinas registradoras de grandes magazines, elevadores comerciais, e outros usos. Podemos afirmar que a energia elétrica é o princípio indispensável até para o funcionamento quotidiano regular de órgãos públicos, hospitais, para alguns veículos de transporte, ou para qualquer atividade de massa desenvolvida na sociedade humana contemporânea. Porém, o artigo 33, Lei Complementar nº 87/96, com redação dada pelas Leis Complementares nºs 102/2000 e 122/2006, determina, quanto ao uso de crédito referente a entrada de energia elétrica:

LC 87/96:

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

I – (...)

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LC nº 102, de 11.7.2000)

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; (Alínea incluída pela LC nº 102, de 11.7.2000)

b) quando consumida no processo de industrialização; (Alínea incluída pela LC nº 102, de 11.7.2000)

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e (Alínea incluída pela LC nº 102, de 11.7.2000)

d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses; (Redação dada pela LC nº 122/2006)

(...)

E determina o mencionado artigo 20 da mesma LC 87/96:

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.

(...)

Dispõe o artigo 155 da Constituição da República:

CR:

art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - 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;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Neste sentido, coube à LC 87/96 disciplinar o regime de compensação do ICMS, o que faz, conforme já exposto neste voto.

Cumpre, então, na situação em lide, analisar se a prestação de serviços de telefonia seria, como afirma o autuado, um processo de industrialização.

Discordo da interpretação extensiva dada pelo contribuinte ao teor do parágrafo terceiro do artigo 155 da Constituição da República quando infere que, pelo fato de tal norma excetuar da incidência do IPI os serviços de telecomunicações, isto se deveria ao fato de que, originalmente, o serviço de telecomunicações seria uma industrialização. Esta interpretação não encontra guarida no texto constitucional mencionado pelo contribuinte. Reza tal dispositivo:

CF

art. 155.

*§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.*

Assim, se procedente tal argumento do sujeito passivo, seria forçoso interpretar-se também que qualquer operação que tivesse como objeto minerais do país, por exemplo, seria industrialização. Pelo exposto, não acato este argumento defensivo.

O contribuinte afirma ter atividade equiparável a indústria, mas não ser contribuinte do IPI, apesar do disposto no inciso II do artigo 51 do Código Tributário Nacional - CTN, que determina ser contribuinte do IPI o industrial, ou quem a ele se equiparar. Assim, segundo a alegação defensiva, o sujeito passivo a princípio seria contribuinte do IPI, mas não recolheria tal tributo porque a Constituição veda a cobrança daquele imposto sobre a atividade que exerce.

Quanto a esta alegação do contribuinte de que não é uma indústria, mas que sua prestação de serviços equiparar-se-ia à atividade industrial, vejamos trecho do Relatório Técnico (fls. 167 a 228) trazido a este processo pelo contribuinte, em sua impugnação. Diz tal documento do contribuinte, às fls. 171 e 172:

*“6. Descrição Técnica:*

*(...) “Em todo sistema elétrico de telecomunicações o produto básico envolvido de transmissão/recepção, seja voz ou dados, é entregue aos clientes através de um processo constante de processamento e transformações de ondas eletromagnéticas em sinais elétricos, e vice-versa, por meio de equipamentos eletrônicos instalados nas Centrais de Comutação(CCC/MSC) e, no caso de sistemas wireless, também nas Estações Rádio-Base (ERBs/BTSS) (...).*

*Deste modo, as ondas eletromagnéticas irradiadas pelos equipamentos dos usuários (terminais wireless) são captadas pelos equipamentos receptores das torres de rádio das ERBs e transformadas em sinais elétricos, para que a informação contida nas mesmas (voz ou dados) possa ser enviada à CCC (ou MSC) através das BSCs, onde a chamada será estabelecida e monitorada (...)*

*De maneira inversa, os sinais elétricos de informações de voz ou dados processados na CCC são encaminhados pelas BSCs, transformadas em ondas eletromagnéticas através dos transmissores das ERBs e colocados no ar através das antenas das torres, possibilitando a captação e entendimento pelos usuários dos serviços de telecomunicações (voz e dados). Percebe-se, neste modo, que neste processo de produção e disponibilização de informação, os sistemas de telecomunicações têm dependência intrínseca da energia elétrica (...)"*

Assinalo que o contribuinte, na realidade, no momento em que processa as informações criadas pelos usuários de seus serviços de telefonia, conforme descreve no processo, a rigor não produz informação, apenas presta o serviço de repassar a informação que é produzida pelos usuários dos seus serviços de telecomunicação.

Por outro lado, ressalto que o Relatório Técnico do contribuinte traz a informação, retrotranscrita neste voto, de que as ondas eletromagnéticas irradiadas pelos equipamentos – aparelhos telefônicos sem fio - dos usuários são captadas pelos equipamentos receptores das torres de rádio utilizadas na prestação do serviço de telecomunicação.

Que as torres usadas pelo contribuinte transformam estas ondas em sinais elétricos.

E que, em seguida, dando continuidade ao serviço de transmissão da comunicação, o sujeito passivo transforma tais sinais elétricos de informações de voz/dados, novamente, em ondas

eletromagnéticas que, então, são captadas pelos aparelhos de telefone dos usuários de seus serviços de telefonia, e nestes aparelhos de telefone são novamente transformadas em sinais de dados e de voz, para que o indivíduo receptor entenda a comunicação que lhe é dirigida.

Ou seja, os aparelhos de telefone emissores da comunicação - de propriedade dos usuários dos serviços de telecomunicação - transformam a voz e os dados enviados pelo indivíduo usuário em ondas eletromagnéticas. E os aparelhos de telefone destinatários da comunicação recebem as ondas eletromagnéticas e as transformam na mesma voz e nos mesmos dados que lhe foram enviados originalmente pelo emissor da comunicação.

Neste sentido, pela interpretação dada pelo contribuinte aos serviços que presta, a cada transformação de dado e voz teria havido industrialização. Por conseguinte, cada aparelho de telefone que existe, ao transformar voz e dados em ondas eletromagnéticas, e ao transformar ondas eletromagnéticas em dados e voz, estaria também industrializando.

Na realidade, nem toda transformação constitui-se em industrialização.

Por outro lado, ainda conforme o texto do Relatório Técnico que o sujeito passivo acosta aos autos, os dados (a exemplo de fotografias e textos) e a voz que ele, como prestador do serviço de telecomunicações, repassa, são os mesmos que recebe.

Apenas, no decorrer da prestação do serviço de telecomunicações, é utilizada a conversão temporária dos dados e da voz que o usuário do telefone lhe repassa - já transformado em ondas eletromagnéticas – em sinais de energia elétrica. E estes sinais são de novo transformados, pelo contribuinte, em ondas eletromagnéticas.

Observe-se que as ondas irradiadas pelos aparelhos de telefone são denominadas, pelo contribuinte, de ondas eletromagnéticas. Ou seja, nessas ondas já existe o impulso elétrico. Assim cada aparelho de telefone, para funcionar, também necessita de energia elétrica, ou transmitida via fio elétrico, cabos, ou acumulada em baterias, por exemplo, de aparelhos celulares, como aqueles utilizados pelos contratantes da empresa ora autuada, a Claro S/A.

Abordo agora o conceito de produto industrializado constante no parágrafo único do artigo 46 do Código tributário nacional – CTN, e no Regulamento do IPI, em seus artigos 4º e 5º, citados pelo contribuinte e pelo auente:

*CTN:*

*art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*

*(...)*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.*

*IPI:*

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

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou*

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

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

Segundo o Relatório Técnico do contribuinte, e suas afirmações defensivas, a prestação de serviço de telefonia não modifica a natureza da voz e do dado transmitido. Tanto é assim, que embora temporariamente as ondas eletromagnéticas enviadas pelos aparelhos de telefonia do usuário do serviço de telecomunicação sejam transformadas em sinais elétricos, estes mesmos sinais elétricos são em seguida re-transformados em ondas eletromagnéticas, e a informação - de dado e/ou de voz - enviada pelo aparelho emissor é a mesma informação recebida pelo aparelho de telefone destinatário.

A finalidade da emissão da comunicação é a de que esta comunicação exista com a voz e os dados como estes são gerados pelo emissor, e o serviço prestado pelo contribuinte possibilita a ocorrência desta finalidade, o que é o inverso de modificá-la. O contribuinte transmite a voz e os dados ao destinatário com a mesma informação com a qual lhe é repassada pelo usuário emissor.

A comunicação originada pelo usuário do serviço de telefonia é a mesma comunicação recebida pelo destinatário, e licitamente não pode, o contribuinte, modificar, ou aperfeiçoar, o conteúdo, ou a qualidade do dado, e/ou da voz, enviada pelo emissor. O contribuinte apenas é contratado para repassar a voz/dados, prestando o serviço de telecomunicação.

Assim, o serviço prestado não é um produto industrializado, nos termos definidos no parágrafo único do artigo 46 do CTN, e do artigo 4º do RIPI.

Por fim, assinalo que a prestação de serviços de telecomunicação é regida pela Lei Federal nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), e que esta Lei trata esta atividade como prestação de serviços, em nenhum momento prevendo que se trate de processo industrial.

Tal como afirmado pelo autuante, decisões anteriores deste CONSEF reconhecem ser vedado o crédito fiscal de energia elétrica usada, ou consumida, por prestadoras de serviços de telecomunicações.

A este respeito, pela propriedade, transcrevo trecho do voto do nobre Relator Ciro Roberto Seifert, no Acórdão CJF nº 0021-11/05, prolatado em 15/02/2005. Assinalo, contudo, que o artigo 33, inciso I, inciso II, alínea “d”, e inciso IV, alínea “c”, da LC nº 87/1996, foi alterado pela LC nº 122/2006, prorrogando para 01/01/2011 o direito ao crédito fiscal oriundo de mercadorias entradas no estabelecimento e destinadas ao seu uso, ou consumo, e demais hipóteses descritas nos incisos mencionados. De igual modo, o artigo 29, §1º, inciso III, alínea “b”, e inciso IV, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.429/2006, posterga para 01/01/2011 o direito ao uso do crédito fiscal nas hipóteses que indica.

“ACÓRDÃO CJF Nº 0021-11/05

*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 31/12/06, de acordo com a LC Nº 102/00, referendada pela Lei nº 7710/00, e alterações. Não acolhida a argüição*

*preliminar de constitucionalidade de dispositivo da Lei Complementar n.º 102/00. Indeferido o pedido de perícia fiscal. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

*VOTO*

(..)

*“No mérito, a tese recursal é que a energia elétrica constitui ingrediente essencial, que sofre um complexo processo de transformação, e o produto industrializado é a própria disponibilização do serviço de comunicação, frisando que a ligação telefônica só é completada graças ao processo de industrialização do qual a energia elétrica é a matéria-prima. Por esta razão entende que o direito ao crédito fiscal é legítimo.*

*Admitir tal absurda tese é o mesmo disparate que concluir que, no serviço de transporte (por exemplo), o óleo diesel – que é fonte de energia – é industrializado no motor do veículo para produzir a tração necessária ao seu movimento.*

*O fato é que a atividade do recorrente é serviço de comunicação, serviço este que, como o transporte, poderia estar, tranquilamente, sob a incidência do Imposto sobre Serviços, de competência municipal, bastando para tal estar previsto na “Lista de Serviços” a que se refere o art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, com a redação introduzida pelo art. 3º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 834/69, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987.*

*Só para lembrar, o transporte, a coleta, a remessa ou a entrega de bens ou valores, dentro do território do Município, está previsto no item 59 da referida Lista de Serviços, sendo tributados pelos municípios, assim como as comunicações telefônicas de um para outro aparelho dentro do mesmo Município o eram, em razão da sua inclusão no item 98, que foi revogado tacitamente, a partir de 01/03/89, pela Constituição Federal de 1988.*

*Ocorre que a Assembléia Nacional Constituinte, eleita para tal, ao elaborar a Constituição Federal de 1988, incluiu no campo de incidência do extinto ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, criando assim o atual ICMS (art. 155, II).*

*(Obs.: Vê-se que o transporte intramunicipal continua tributado pelo ISS.)*

*Já o § 2º, I, do mesmo artigo, preconiza 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.*

*Da inteleção deste dispositivo, constata-se que o único crédito fiscal constitucionalmente “garantido” pelo princípio da não cumulatividade é aquele oriundo do imposto que incidiu sobre a circulação de mercadorias ou sobre a prestação de serviço anteriores, da mesma natureza.*

*Assim, para a atividade do recorrente, o crédito fiscal “garantido” pela Constituição Federal é aquele incidente sobre prestação de serviço de comunicação anterior (seria o caso da repetição ou retransmissão de sinal, voz ou dados).*

*Todos os demais créditos admitidos são aqueles outorgados em Lei.*

É assim que a Lei Complementar n.º 87/96, no seu art. 20, previa o direito a utilização de todo o crédito fiscal relativo à aquisição de ativo imobilizado, porém, com a nova redação dada ao § 5º, deste artigo, pela Lei Complementar n.º 102/00, o crédito fiscal será apropriado na razão de 1/48 por mês.

Da mesma forma, o art. 33, I, da LC n.º 87/96, estabelecia que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998. Este prazo foi prorrogado pelas LC n.º 92/97, 99/99 e 114/02, sendo que esta última estendeu o prazo para o início da utilização do crédito mencionado para 1º de janeiro de 2007.

Também, o inciso II, do mesmo artigo concedia o direito de crédito sobre a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor (01-11-1996).

Seguindo este preceito, a Lei Estadual n.º 7.014/96, no seu art. 29, § 1º, I, “b”, admitia a utilização do crédito fiscal relativo à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento a partir de 1º de novembro de 1996.

Quando o art. 33 da LC n.º 87/96 foi alterado pela LC n.º 102/00, e posteriormente pela LC n.º 114/02, as hipóteses para a utilização do crédito fiscal relativo à entrada de energia elétrica no estabelecimento passaram a ser:

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 para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
4. a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses;

Na mesma linha, o inciso III, do § 1º, do art. 29, da Lei Estadual n.º 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 7.710, de 30/10/00 (DOE de 31/10/00, efeitos a partir de 01/01/01), e modificado pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, estabeleceu que o uso do crédito fiscal ocorrerá, tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) a partir de 1º 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 2007, nas hipóteses de entrada de energia elétrica no estabelecimento não indicadas na alínea anterior.

A conclusão é que, para a atividade do recorrente, prestação de serviço de comunicação, o mencionado crédito fiscal foi admitido no período compreendido entre 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000, e o será novamente a partir de 1º de janeiro de 2007.

Obviamente, no interregno entre 01-01-2001 e 31-12-2006 o crédito fiscal sobre a energia elétrica não pode ser utilizado por contribuinte que preste serviço de comunicação, como é o caso do recorrente no período autuado.

Pelo que expus, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.”

Neste sentido, no período objeto da presente ação fiscal, janeiro a março de 2009, portanto posterior a 31/12/2000 e anterior a 01/01/2011, uma vez que a energia elétrica utilizada pelo

autuado, conforme exposto neste voto, não se constitui em insumo de processo de industrialização no caso em lide, não assiste razão ao sujeito passivo.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### VOTO DISCORDANTE

O lançamento em discussão neste Auto de Infração diz respeito a crédito fiscal de energia elétrica utilizado por empresa prestadora de serviço de comunicação.

Já atuei como relator em alguns casos semelhantes, envolvendo outras empresas do mesmo ramo de atividade. Por questão de coerência, reitero aqui o meu entendimento acerca do ponto em discussão.

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 calculado, seja abatido ou compensado o tributo anteriormente pago ou devido, 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.

O Decreto (federal) nº 640/62 define os serviços de telecomunicações como sendo uma modalidade de indústria. Reza o art. 1º, *in verbis*:

“Art. 1º. Os serviços de telecomunicações, para todos os efeitos legais, serão considerados *indústria básica* [...].” (grifei)

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. Em 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.

Prevê o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

.....

II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):

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

.....

2 - quando consumida no processo de industrialização;

.....”

Traduzindo a orientação do art. 93 como um todo, o § 1º sintetiza nestes termos o regime do *crédito fiscal*, em consonância com a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:

“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) sejam *consumidos* nos processos mencionados na alínea anterior; ou
- c) *integrem* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.” (os grifos são meus)

Analizando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se à conclusão de que o direito ao crédito, dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados *pressupostos*, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados:

- a) devem estar *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) devam ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou
- c) devam *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são *alternativos*, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.

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

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0002/09-4, lavrado contra **CLARO S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$242.037,99, acrescido da multa no percentual de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE