

A. I. N° - 269134.0001/09-0
AUTUADO - CLARO S/A.
AUTUANTES - EDINALDO AVELINO DE PAIVA, CARLOS ALBERTO BARRETO, CRYSTIANE MENEZES BEZERRA e PAULO ROBERTO CAMPOS MATOS
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET 28.12.09

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0400-05/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL A Lei Complementar n° 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. Este órgão julgador não tem competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Não acolhido os pedidos de exclusão ou redução da penalidade lançada conjuntamente com o tributo. Mantida a exigência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 31/08/09, para exigir ICMS no valor de R\$ 90.871,51 em razão da irregularidade abaixo descrita pelos autuantes, nos seguintes termos:

“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação. Tudo conforme Resumo do Demonstrativo de Credito Indevido de Energia – Anexo I, e Demonstrativo de Credito Indevido de Energia – Anexo II, que fazem parte deste Auto de Infração e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. O vencimento está de acordo com o Decreto 9.037/04, art. 1º, inciso II”.

O autuado, através de seus advogados regularmente constituídos (procuração anexa – fls. 217 a 221), apresentou defesa, às fls. 166/216, impugnando o Auto de Infração.

Inicialmente, suscitou a nulidade do lançamento em razão da ausência de motivação e indicação dos fundamentos legais, alegando, em síntese, que este tipo de ato administrativo formaliza o crédito tributário, quando a autoridade tributante, declarara a ocorrência em concreto do fato gerador da obrigação tributária, indica os sujeitos da relação jurídica instalada, bem como os termos de sua exigibilidade. Enfatizou que o ato em exame se submete ao princípio da estrita legalidade, devendo observar de forma rigorosa todos os elementos e pressupostos indispensáveis para que lhe seja conferida validade

Citou doutrina do prof. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO que elenca como elementos do ato o *conteúdo* e *forma*, enquanto os pressupostos podem ser classificados como de *existência* e *validade*. Ressaltou que se a Autoridade Fiscal exceder na valoração do motivo ou deixar de apontá-lo, o ato estará flagrantemente viciado.

Com base nessa linha de raciocínio discorreu que no lançamento em exame se pode constar que não estão presentes os referidos elementos e pressupostos indispensáveis, o que importa sua nulidade de pleno direito, por força da patente usurpação das prerrogativas da administração em detrimento dos direitos do administrados.

Disse que a motivação do ato administrativo consiste na descrição dos motivos de fato ensejadores de sua expedição, bem como na declaração que estes pressupostos de fato se enquadram na descrição da norma tributária que estabelece a cobrança do específico tributo. Destacou que o

motivo é um elemento externo aos atos administrativos (realidade fática e previsão normativa considerada pelo agente fiscal), que se perde no tempo e a notícia que se tem dele se dá pela motivação (exposição do motivo) feita pela autoridade administrativa no momento da formalização do ato realizado. É por isso que se pode afirmar que de nada adiantaria a previsão constitucional garantidora aos cidadãos do direito ao contraditório e ampla defesa em processo judicial e administrativo se não lhes fossem conferidos meios para produzir as impugnações aos atos administrativos ilegais.

Discorreu que é pela motivação do ato administrativo, e no caso vertente do lançamento tributário, que o sujeito passivo da exação conhece os motivos pelos quais determinada carga impositiva sobre si recai. Em virtude disso, a ausência de motivação do lançamento, ou, ainda, qualquer deficiência neste elemento fundamental, é prejudicial ao total conhecimento dos motivos de fato e motivos legais justificadores da imposição tributária, importando em grave cerceamento do direito de defesa. Frisou que o lançamento ora impugnado em momento algum fora justificado o motivo ensejador da exigência fiscal, isto porque, a Autoridade Fiscal não apontou quais foram as supostas violações legais e nem as razões que o levaram a desconsiderar as glosas dos créditos. Alegou que a fiscalização sequer indicou a forma para apuração da base de cálculo utilizada para calcular o imposto supostamente devido pela Defendente, além de não ter citado o fundamento legal dos encargos moratórios.

Em seguida, argumentou que no lançamento fiscal os atuantes se limitaram a discriminar que a defendente apenas *"utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação"*, deixando, no entanto de justificar o motivo ensejador da exigência veiculada.

Diante disso, entende que houve violação ao princípio constitucional da ampla defesa e ao art. 39, inc. III, do RPAF/99, que determina que o Auto de Infração conterá *"a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta."*

A respeito dos aspectos principiológicos do processo administrativo fiscal transcreveu na peça defensiva lições de Alexandre Moraes e de James Marins, para requerer a invalidade do lançamento por a ausência de motivação.

Enfatizou também inexistir na peça acusatória a indicação do dispositivo legal para a aplicação dos encargos moratórios e os critérios utilizados para efetuar o cálculo da correção monetária, o que, segundo a defesa, impossibilitou a compreensão da correção dos valores exigidos e cerceou o direito de defesa da impugnante.

Reiterou o pedido de nulidade do lançamento com base no art. 18, inc. II, c/c com o art. 2º do RPAF/99.

No mérito, discorreu que a fiscalização fundamentou o débito de ICMS questionado, no art. 93, inc. II, alínea "b", do RICMS, que prevê o creditamento do ICMS decorrente da entrada de energia elétrica não indicados na alínea "a" do mesmo dispositivo, somente a partir de 1º de janeiro de 2011. Transcreveu o mencionado dispositivo que prescreve o direito ao crédito pelas aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento para três situações:

- 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

A impugnante, todavia, entende os serviços prestados pela empresa se equiparam ao processo de industrialização, tal como previsto na alínea "a", item 2, do inc. II, do art. 93, do RICMS. Para tanto sustenta que atividade de industrialização não se restringe a estabelecimento industrial e que entendimento diverso importa em interpretação restritiva da legislação e viola o princípio da não cumulatividade aplicável ao imposto estadual.

Ressaltou que apesar de não ser uma empresa industrial, suas atividades são a ela equiparada para fins de creditamento do ICMS. Anexou Relatório Técnico contendo “Descrição Qualitativa e Quantitativa do Processamento de Energia Elétrica em Estação Telefônica (doc. 3 da defesa).

Em seguida discorreu acerca do princípio da não cumulatividade do ICMS, contido no art. 155, § 2º, inc. I, da Lei Fundamental e a previsão contida na Lei Complementar nº 102/2000, que assegura o direito a crédito da energia elétrica consumida no processo de industrialização. Afirmou que a energia elétrica é insumo utilizado na prestação de serviço de telecomunicação, que por sua vez, apresenta nítido caráter industrial. Postulou o afastamento da interpretação restritiva da lei, por entender que a mesma fere o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS. Citou ainda o Decreto Federal nº 640/62, que equiparou serviços de telecomunicações à atividade de indústria básica.

Ao abordar aspectos técnicos dos serviços prestados pela autuada, destacou que a energia elétrica é utilizada nas estações de rádio base de centrais telefônicas, sendo elemento indispensável à plena prestação dos serviços, sem o qual torna-se totalmente inviável. Destacou que na prestação do serviço, a energia elétrica transforma as vibrações sonoras em pulsos elétricos tornando possível a veiculação da mensagem, ou seja, sem energia elétrica não há geração de sinais e, conseqüentemente, não há comunicação.

Mais à frente, fez incursões sobre a evolução legislativa do direito de crédito do ICMS pago na aquisição de energia elétrica, partindo das disposições constitucionais, passando pelo Convênio ICM 66/88, a LC 87/96 e a LC 102/00, reiterando o seu entendimento de que a interpretação do que seja a atividade de industrialização, citadas nas normas legais e no RICMS, não devem ser restritivas, abarcando também as prestações de serviços de telecomunicações, sob pena de violação aos princípios da não cumulatividade e isonomia, contidos no texto da Lei Maior. Nessa linha de entendimento citou lições doutrinárias de José Eduardo Soares Melo e Luiz Francisco Lippo.

Fez também transcrições de decisões judiciais acerca da aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, a exemplo da Apelação Civil nº 70002514313, de 12/03/04, proferida pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (fl. 187 do PAF).

Conforme já frisado linhas atrás, a defendente juntou à peça defensiva Relatório Técnico (fls. 237 a 298, do PAF), para sustentar que a energia elétrica é *“indispensável para a plena prestação do serviço, sem o qual esta se torna completamente inviável”*.

Citou o Decreto nº 1956/2006, do Estado do Amapá, que *“passou a garantir o direito ao crédito do ICMS pela aquisição de energia elétrica no processo de industrialização da telefonia, e, prevê também o creditamento do ICMS empregado na climatização ambiental dos equipamentos utilizados no processo de industrialização”*.

Em seguida fez transcrições da jurisprudência a respeito da matéria, contidas em decisões proferidas pelos Tribunais de Justiça dos Estados de Mato Grosso, Tocantins, Rio Grande do Sul, bem como disposições da legislação do ICMS dos Estados de Santa Catarina, Pernambuco e Amapá, que reconhecem o direito de utilização do crédito de energia elétrica para as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações (fls. 202 a 206 do PAF).

Pediu, em seguida, a exclusão das parcelas referentes à multa, juros de mora e atualização monetária, exigidos no lançamento, com fulcro nas disposições do art. 100, parágrafo único, do CTN, ao argumento de que vinha cumprindo suas obrigações tributárias em conformidade com a legislação vigente. Citou decisão da Secretaria da Fazenda do Estado Paraná, no processo administrativo de nº 6480213-5 no que respeita ao creditamento de energia elétrica consumido no processo de industrialização, diante da previsão expressa da LC 102/2000.

Sustentou também a inaplicabilidade da multa, no percentual de 60%, alegando o seu caráter confiscatório. Citou o at. 3º do CTN, para afirmar que tributo não pode ser utilizado para punir e que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. Entende

que de haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas, via graduação da sanção. Disse que a penalidade aplicada no caso em exame é tão elevada a ponto de implicar em verdadeiro confisco e que a conduta empresarial não foi pautada na intenção de fraudar o fisco. Citou doutrina da prof^a. Mizabel Derzi e o entendimento manifestado pelo STF, na ADI nº 551-1/RJ, relatada pelo Min. Ilmar Galvão, atinente a desproporção de multas tributárias fixadas na legislação do Estado do Rio de Janeiro. No mesmo sentido a Decisão proferida pelo TJ do Estado do Mato Grosso do Sul, na apelação nº 2004.009917-7, que reduziu multa tributária de 125% para 10%. Declarou que a jurisprudência mais recente passou a fixar a multa no percentual máximo de 2%.

Ao finalizar, requereu o integral cancelamento do Auto de Infração ou, subsidiariamente, a aplicação da multa nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, ou, a redução da penalidade ao patamar máximo de 2% (dois por cento). Postulou, também, pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos. Por fim, solicitou que as intimações relativas ao feito sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, vinculado ao escritório Nogueira Reis Advogados S/C, com endereço na Avenida França, nº 164, Edf. Futurus, 7º andar, Comércio, Salvador-Ba.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 301 a 310 do PAF. Após fazerem uma breve síntese das alegações defensivas, frisaram, de início, descaber a preliminar de nulidade argüida pelo contribuinte, visto que nas folhas 1 a 31 dos autos existem todos os elementos exigidos pelo art. 18 do RPAF. Registraram que o AI se encontra fundamentado nos seguintes elementos: “Resumo do Demonstrativo de Crédito Indevido de Energia - Anexo I e Demonstrativo de Crédito Indevido de Energia - Anexo 2, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Enquadramento legal: art. 93, inciso II, alínea "b" do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97”. Pediram o afastamento da arguição de nulidade.

Também requereram o afastamento do pedido de invalidade do PAF, fundamentado na alegação de cerceamento de defesa. Afirmaram existir dados no processo que especificam como foi apurada a base de cálculo utilizada para quantificar o imposto reclamado. Declararam que tudo se encontra materializado nos demonstrativos entregues ao sujeito passivo, por ocasião da lavratura do Auto, inexistindo o alegado cerceamento tendo em vista que o lançamento contém os elementos exigidos pelo art. 18 do RPAF.

Quanto ao enquadramento legal da correção monetária e dos acréscimos moratórios, sustentaram que além de não existirem valores de correção monetária, as informações atinentes aos acréscimos moratórios constam no Demonstrativo de Débito, folhas 3, e no Anexo do Demonstrativo de Débito, folhas 4 do respectivo PAF.

Com relação à nulidade do Auto por ausência de indicação dos fundamentos legais utilizados para aplicação dos acréscimos moratórios, os autuantes disseram que a referida alegação é improcedente, pois às folhas 4 do PAF consta na "TABELA DE CORREÇÃO DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS", a fórmula do acréscimo moratório e a observação sob o título "CÁLCULO DO PERCENTUAL DE ACRÉSCIMO"¹ conforme artigos 39, § 3º, do RPAF/99, e art. 138-B, II do RICMS/BA. Transcreveram na peça informativa os referidos dispositivos regulamentares.

No tocante ao mérito, envolvendo a discussão sobre a legitimidade do aproveitamento de crédito fiscal de ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica, os autuantes consignaram que a defesa admitiu, às folhas 201 dos autos, que parte do ICMS creditado da energia elétrica foi usado para climatização das Centrais-Telefônicas e Rádios-Base, sendo esta utilização necessária para a manutenção das condições ambientais dos equipamentos de telecomunicação. Argumentaram que na hipótese em exame, uma vez que a energia elétrica é consumida na refrigeração de ambientes, não há direito ao crédito fiscal do ICMS, a exemplo do que ocorre na atividade comercial de venda de mercadorias. Frisaram, de forma comparativa, que legislação não admite, por exemplo, o creditamento do ICMS referente à energia consumida na refrigeração de ambientes nos supermercados.

Quanto ao argumento de que o lançamento contraria o princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I da CF/88), e, o ao princípio da isonomia (art. 150, II, da CF/88/), rebateram a tese defensiva dizendo que tal discussão sobre entendimento constitucional é incabível no âmbito administrativo, posto que a fiscalização deve obediência ao RICMS/BA, por responsabilidade funcional.

Em relação às disposições contidas na legislação do Estado do Amapá e as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes do Paraná, disseram que os dispositivos normativos citados pela defendente não podem ser considerados como paradigma neste caso, pois a regulamentação da matéria no âmbito de outro Estado da Federação não tem o condão de vulnerar o RICMS do Estado da Bahia.

No que se refere às decisões judiciais citadas pelo autuato - que concederam direito ao crédito de ICMS -, os autuantes entenderam que os arestos trazidos à discussão não criam jurisprudência e não têm efeito vinculante. Por outro lado, a decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), também reproduzida na peça defesa, não considerou a prestação de serviço de comunicação como um processo industrial, conforme REsp 984880, UF:TO, REGISTRO: 2007/0208971-9. Afirmaram os autuantes que o relator do processo, que teve curso no STJ, disse ser inviável equiparar as empresas telefônicas a entidades industriais com base no Decreto Federal 640/1962. Os autuantes afirmaram ainda que o ministro Herman Benjamin, entendeu, no seu voto, que a definição de industrialização, em matéria tributária, é dada pelo Código Tributário Nacional (artigo 46, parágrafo único) e pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - (artigos 4º e 5º), não abrangendo a atividade das telefônicas. Disseram que o ministro relator deixou expresso 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 o processo industrial.

Citaram em seguida o Parecer Fiscal do Processo nº 127594/2005-1, segundo o qual empresa prestadora de serviço de telecomunicação não efetua operação de industrialização, não sendo cabível também o crédito fiscal pelo disposto no art. 29, §1º, III, "a", item 2, da Lei 7.014/96, conforme descrito abaixo:'

"Por tudo quanto acima exposto evidente que o contribuinte XXXXXXXXXXXX é uma prestadora de serviço, e não uma indústria de transformação. Ela não fabrica nenhum produto, não vende nenhum produto, não cobra de seus consumidores pela quantidade de pulsos eletromagnéticos transferidos pela sua rede. Ela presta serviço de disponibilização de meios a que a comunicação se complete entre dois pontos. Para isso, cobra de seus consumidores, tanto pela utilização efetiva do serviço, cobrança calculada pelo tempo de utilização, bem como pela disponibilização do serviço, sob a forma de assinatura básica".

No âmbito da jurisprudência citaram decisões administrativas acerca da matéria, originárias do CONSEF, contidas no Acórdão CJF Nº 0021-11/05, prolatada pela 1ª CJF no PAF referente ao A.I. Nº 300199.0001/04-5 e o Acórdão JJF Nº 0285-01/05, prolatada pela 1ª JJF no PAF referente ao A.I. Nº 232882.0001/05-8, que expressaram o entendimento pela ilegitimidade dos créditos fiscais relacionados à aquisição de energia elétrica consumida por empresas prestadoras de serviços de telecomunicações. No mesmo sentido mencionaram outros arestos do CONSEF-BA: Acórdãos JJF Nºs 0298-01/02 e JJF 0344-04/04.

Afirmaram ainda que o contribuinte parou de usar o crédito de ICMS referente à energia elétrica, a partir de maio de 2009, após o lançamento do auto de infração nº 274.068.0002/09-4, revelando que a impugnante mudou o procedimento, reconhecendo assim não ter direito ao crédito glosado na presente ação fiscal.

Pediram a manutenção da exigência fiscal no que se refere ao ICMS.

No que se refere ao pedido de exclusão de multa, juros de mora e atualização monetária, os autuantes declararam o contribuinte agiu baseado no art. art. 33, II, "b", da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela Lei Complementar nº 102/00, ao argumento que sua atividade se equipara ao processo de industrialização. Houve amparo também em decisões proferidas no âmbito administrativo, originárias de outras unidades da Federação. Todavia, as autoridades fiscais entendem que a empresa cometeu dois equívocos. O primeiro, relacionada à má aplicação do dispositivo

contido no art. 33, II, "b", da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela Lei Complementar nº 102/00, e art. 93, II "a", 2 do RICMS/BA, ao invés do art. 33, II, "d", da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela Lei Complementar nº 102/00 e art. 93, II, "b", 2. Já o segundo equívoco, estaria vinculado ao aproveitamento de decisões no âmbito administrativo de outras unidades da Federação, que não obrigam o Estado da Bahia.

Diante dessa situação, os auditores fiscais manifestaram o entedimento de que o contribuinte não cumpriu com as suas obrigações tributárias de acordo com a legislação vigente ou em conformidade com as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa do Estado da Bahia. Sendo assim, houve o cometimento de infração, sujeitando-se o contribuinte à incidência da correção monetária, multa e juros de mora.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa de 60% e o pedido de sua redução para o patamar de 2%, os autuantes declararam que a penalidade imposta se encontra prevista na nº Lei 7.014/96, no seu artigo 42, inciso VII, "a", estando, portanto, dentro da legalidade. Afirmaram ainda que mesmo não havendo dolo, fraude ou simulação, ainda persiste o prejuízo ao erário e, no caso de uso indevido de crédito fiscal, a legislação prevê a multa de 60%.

Ao concluírem a peça informativa, pediram pela procedência do Auto de Infração.

Na assentada de julgamento o advogado presente à sessão apresentou memoriais e fez referência ao voto vencido, proferido pelo julgador José Bizerra Lima Irmão, no processo nº 2740680002/09-4, que apresentou fundamentação concordante com a postulação empresarial nestes autos.

VOTO

Em sua peça defensiva o contribuinte argüiu nulidades do procedimento fiscal ao argumento de que o Auto de Infração carecia de motivação e fora formalizado sem a indicação dos dispositivos legais infringidos. Foi suscitada também a invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Não acolho nenhum dos argumentos defensivos no que se refere aos vícios processuais apontados. A motivação do auto de infração se encontra estampada na própria descrição do fato impunível, no qual a autoridade fiscal apontou que o contribuinte se apropriou de crédito fiscal do ICMS que incidiu nas operações de aquisição de energia elétrica. Os valores apurados foram extraídos da escrituração fiscal do autuado e foram discriminados nos Demonstrativos que fazem parte do Auto de Infração. Entenderam os autuantes que na atividade de prestações de serviços de telecomunicação, a legislação do ICMS não ampara a apropriação de créditos fiscais vinculados às aquisições de energia elétrica. Em razão da situação fática posta e das disposições da legislação do tributo, os autuantes entenderam que o contribuinte cometeu infração passível de lançamento de ofício.

Quanto ao enquadramento legal, também não vislumbro a nulidade apontada pelo impugnante. Isto porque, no campo enquadramento, do Auto de Infração, fora especificado o dispositivo regulamentar que o contribuinte teria deixado de cumprir – o art. 93, inc. II, alínea "b", do RICMS/Ba, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97. Além disso, consta no campo correspondente da peça acusatória, o dispositivo da multa aplicada – art. 42, inc. VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96.

Ademais, de acordo com o comando normativo contido no art. 19, do RPAF/Ba, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Portanto, mesmo não estando o AI fundamentado em dispositivos da lei do ICMS, no que se refere ao fato gerador do tributo, não há vício argüido pela defendente. E ainda que houvesse o erro de enquadramento normativo, não se decretaria a nulidade, pois a partir da descrição fática pôde o contribuinte, no caso em exame, formular sua defesa de mérito. Entende-se que no processo administrativo o contribuinte não se defende da disposição legal que lastreia o lançamento, mas dos fatos que serviram de base para o

ato administrativo, não havendo nulidade quando se verifica o enquadramento equivocado do fato tributável pela autoridade fiscal.

Diante do acima exposto, entendo que também inexistiu vício por cerceamento ao direito de defesa, até porque, conforme frisamos acima, o contribuinte, ao se debruçar sobre a acusação fiscal, a partir da descrição fática contida no AI e demonstrativos que lhe dão suporte, elaborou sua defesa de mérito abordando aspectos legais e técnicos da exigência fiscal. Não houve, portanto, qualquer prejuízo processual para a parte impugnante. Afasto, dessa forma, as nulidades argüidas pela defesa.

Incabível também acolher o pedido de declaração de inconstitucionalidade da legislação infraconstitucional que restringiu a utilização do crédito fiscal do ICMS, ao argumento de que houve violação os princípios da não cumulatividade e da isonomia. No âmbito administrativo tal postulação não é passível de apreciação, conforme estabelece o art. 167, I, do RPAF/99, “*in verbis*”:

“ Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;”

Assim, não cabe aos órgãos julgadores administrativos, sejam Juntas, Câmaras ou, ainda, a Câmara Superior, analisar questões relativas à constitucionalidade ou não da legislação tributária do Estado da Bahia, mas tão somente aplicá-las, pois até decisão judicial em contrário, as mesmas gozam de presunção de conformidade com texto da Lei Maior.

Adentrado no exame de mérito, cumpre inicialmente observar que nos autos existem elementos suficientes para que se faça a apreciação das questões substanciais, contidas na peça inaugural do processo, nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração e Relatórios Técnicos elaborados pela defesa. A questão de mérito se encontra centrada basicamente na análise jurídica dos fatos, não havendo quanto a estes qualquer dúvida de ordem fática.

Nos parece indubitável que para a realização da atividade de telecomunicação a energia elétrica é elemento indispensável para a produção dos sinais eletromagnéticos que transmitem as informações e a climatização dos ambientes onde se encontram as centrais telefônicas e as rádios-base. Logo, do ponto de vista técnico, não há dissenso quanto à imprescindibilidade da energia elétrica para a realização da atividade de telecomunicações.

Todavia, a questão tem que ser enfrentada no âmbito do regime jurídico do ICMS, estabelecido na legislação infraconstitucional desse tributo.

O autuado, em sua defesa, citou o art. 93, II, do RICMS/97, dizendo que, a par da discussão sobre a constitucionalidade da legislação, a empresa continua tendo direito a se creditar dos valores referentes às aquisições de energia elétrica, por considerar que a mesma é utilizada em um processo típico de industrialização ou a ele equiparado, visto que é empregada para a realização das atividades de geração, transmissão e recepção de telecomunicações, ou seja, entende o autuado que a transformação realizada (energia elétrica em sinal de telecomunicações) se caracteriza como um processo de industrialização.

Todavia, a legislação vigente trata a atividade desenvolvida pelo autuado como prestação de serviços de comunicação e não como industrialização como pretende o impugnante. A Lei Federal nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 60, conceitua o serviço, nos seguintes termos:

“Art. 60. Serviço de telecomunicação é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementar, inclusive terminais portáteis”.

Logo, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo não se amolda a nenhuma das formas de industrialização previstas na legislação específica, referente ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), nas disposições do CTN, ou do RICMS-Ba.

Em relação a esta matéria, transcrevo parte do Voto exarado no Acórdão JJF nº 0298-01/02, o qual reflete a posição dominante neste CONSEF, já que mantida em decisão de 2ª instância, através do Acórdão CJF nº 0429-11/02:

“VOTO

[...]

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 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.”

Seguindo essa linha de entendimento, vem se posicionando a Procuradoria do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), em suas manifestações nos processos fiscais, no sentido de que atividade desenvolvida pelo autuado tem por definição a emissão, a transmissão e retransmissão, a repetição, a ampliação e a recepção de comunicação, nada se equiparando à industrialização, restando proceder à subsunção dos fatos à norma tributária e daí considerar que a regra contida no art. 33, II, da Lei Complementar nº 87/96, não autoriza o uso do crédito pretendido pelo recorrente.

Fazendo uma analogia com o serviço de transporte: o óleo diesel (por exemplo) – que é fonte de energia – seria produto industrializado no motor do veículo para produzir a tração necessária ao seu movimento. Nos parece que a tese defensiva esbarra numa análise meramente lógica.

Numa análise histórica da legislação posta no ordenamento, constata-se a Lei Complementar n.º 87/96, no seu art. 20, inc. II, continha previsão de direito de crédito sobre a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento a partir da data da entrada da LC, ocorrida em 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, depois pela LC n.º 114/02, e posteriormente, pela LC n.º 122/06, as hipóteses para a utilização do crédito fiscal relativo à entrada de energia elétrica no estabelecimento passaram a ser as seguintes:

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 2011, nas demais hipóteses;*

Na mesma linha, em disposição equivalente, como não poderia deixar de ser, foi prescrito 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, posteriormente, pelas Leis nº 8.542, de 27/12/02 e 10.429, de 20/12/96, que estabeleceram 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 2011, 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 admitido a partir de 1º de janeiro de 2011.

Obviamente, no interregno entre 01-01-2001 a 31-12-2010, o crédito fiscal sobre a energia elétrica não pode ser utilizado por contribuinte que preste serviço de comunicação, como é o caso do estabelecimento autuado.

O impugnante construiu sua defesa, portanto, fundamentado em duas teses. A primeira de que para consecução de sua atividade-fim, a energia elétrica passa por um processo de industrialização, de modo a possibilitar a prestação de serviço de telecomunicações. Na segunda, alegou que a energia elétrica caracteriza-se como matéria-prima (insumo), sem a qual não seria possível a execução de sua atividade. Deste modo, em respeito ao princípio basilar da não cumulatividade do ICMS, gera direito a crédito fiscal.

Quanto ao primeiro ponto da defesa do sujeito passivo, ou seja, o processo por que passa a energia elétrica para a consecução de sua atividade ser considerado como industrialização, já afastamos a tese é defensiva conforme foi exposto linhas acima.

Quanto ao segundo argumento da impugnação, de que a energia elétrica é insumo na sua atividade, mesmo que se constate a imprescindibilidade dela como insumo na prestação de serviços de comunicações, a legislação posta do ICMS, a partir da edição da Lei Complementar nº 102/00, posteriormente alterada pelas LC de nº 114/02 e nº 122/06, acrescentaram o inciso II ao art. 33 da LC nº 87/96, limitando o direito ao crédito de ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica, conforme expresse abaixo:

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 2011, nas demais hipóteses"*

Neste contexto, não sendo o sujeito passivo revendedor de energia elétrica, nem industrial, nem, tampouco, prestador de serviço para o exterior, conforme prescrito na norma tributária, só terá direito ao crédito a partir de 01/01/2011, conforme dispões a alínea "d" do inciso II do art. 33 da LC nº 87/96, acrescentado pela LC nº 122/06.

Importante destacar ainda que as decisões administrativas e judiciais colacionadas pelo contribuinte na peça de defesa, além das menções referentes à legislação de outras unidades da Federação, não podem servir de lastro alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas são vinculam o Estado da Bahia. Somente, através de decisão judicial no caso concreto, em que o autuado seja parte, ou através ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide.

Quanto ao Decreto Federal nº 640/62 o mesmo não pode ser aplicado na solução das questões postas neste PAF. Primeiro, porque a referida norma foi editada antes da entrada em vigor do sistema tributário nacional instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que redundou na edição do Código Tributário Estadual - Lei nº 5.172/66. A referida modificação se deu sob a égide da Constituição de 1946. Tal sistema foi recepcionado pela Constituição de 1967/1969, sendo que neste período o imposto incidente sobre telecomunicações era da competência da União (art. 21, inc. VII, da CF/69). Portanto, ainda sob a vigência da Constituição de 1969, a legislação infraconstitucional já tratava as comunicações como atividade de serviços e não de indústria.

Em segundo lugar, em vista da edição da Constituição de 1988, quando as prestações de serviços de comunicação passaram a integrar o campo de incidência do ICMS, imposto de competência estadual, com campo de incidência mais amplo, abarcando a atividade de telecomunicação e outras modalidades de prestação. Posteriormente foi editada a Lei Geral de Telecomunicações (Lei Federal nº 9.472/97), alterando sobremaneira o regime jurídico dessa atividade.

Assim a legislação anterior, abrangendo o Dec. Federal nº 640/62, se encontra incompatível com a ordem jurídica atualmente vigente no Brasil, razão pela qual, voltamos a reiterar, não pode a norma invocada pela defesa ser aplicada na solução da presente lide administrativa.

Destaco ainda que a jurisprudência predominante deste CONSEF é no sentido da impossibilidade de apropriação dos créditos fiscais derivados uso e consumo de energia elétrica nas atividades de prestação de serviços de telecomunicações, conforme consta dos Acórdãos 0021-11-5, 0285-01/05 e 0425-04-04, proferidos, respectivamente pela 1ª CJF, 1ª e 4ª JJFs.

Passo agora ao exame dos pedidos vinculados à exclusão ou a redução da multa pelo descumprimento da obrigação tributária principal.

A alegação de confiscatoriedade ou de excessiva onerosidade da multa não podem ser acolhidas, por decorrer essa penalidade de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, não cabendo aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário. Não cabe aplicação, no caso em exame, das disposições do art. 100, parágrafo único, do CTN. O voto proferido pelo julgador José Bizerra Lima Irmão, mencionado nos memoriais apresentados pelo patrono da empresa na sessão de julgamento, não têm o efeito de contrariar a jurisprudência predominante deste CONSEF, visto que o efeito de norma complementar, postulado pelo autuado, para fins de exclusão da imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária, não se aplica a uma manifestação que não foi acolhida no voto vencedor que integra o Acórdão proferido no PAF nº 2740680002/09-4. Em outras palavras: a condição de voto discordante não lhe dá o condão de ato normativo complementar ou de decisão administrativa que possa servir para os propósitos contidos no art. 100, parágrafo único, do CTN, conforme pretendeu o autuado.

Da igual forma, o pedido subsidiário de redução da multa para 2% não pode ser acolhido, pois não foi contemplado na norma legal de regência do ICMS. As reduções de penalidade às infrações do ICMS, têm regramento próprio e estão previstas nos arts. 45, 45-A e 45-B, da Lei nº 7.014/96.

Diante do acima exposto, voto pela procedência do Auto de Infração, no que se refere à exigência do tributo, penalidades e demais acréscimos legais.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269134.0001/09-0**, lavrado contra **CLARO S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$90.871,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA