

PROCESSO - A. I. Nº 269134.0001/09-0
RECORRENTE - CLARO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JF nº 0400-05/09
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 02/03/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0007-12/11

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. Este órgão julgador não tem competência para declarar inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em relação à Decisão de 1ª Instância proferida no julgamento do Auto de Infração, lavrado em 31 de agosto de 2009, o qual exige ICMS de R\$ 90.871,51 além de multa no percentual de 60% decorrente da constatação da seguinte infração:

“Utilização indevida de 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”.

A Decisão atacada, consubstanciada no Acórdão JF 0400-05/09 (fls. 326 a 336), após afastar as preliminares de nulidade levantadas pelo sujeito passivo, lastreou-se nos seguintes argumentos, para embasar a Decisão proferida:

“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 JFJ 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 aperfeiçoamento 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, dispõe o seguinte: “transformação, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova”.

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

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:

1- 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*

2- 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 expresso 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”.

Inconformado com tal Decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 348 a 398), no qual após prevê resumo dos fatos, e preliminarmente argui a nulidade do lançamento fiscal em razão da ausência de motivação do mesmo, vez não estarem presentes elementos e pressupostos indispensáveis, que importam na nulidade de pleno direito do lançamento por força de “...usurpação das prerrogativas da administração em detrimento dos direitos dos administrados”. Cita a doutrina, especialmente Celso Antônio Bandeira de Mello e Maria Sylvia Zanella di Pietro, como referência para a sua assertiva de que “a autoridade fiscal não apontou quais foram as supostas violações legais e nem as razões que a levaram a desconsiderar as tomadas de créditos”, “sequer indicou a forma para apuração da base de cálculo utilizada para calcular o imposto supostamente devido pelo recorrente, além de não ter citado o fundamento legal dos encargos monetários”. Aduz que tais fatos implicariam em cerceamento de defesa do contribuinte.

Quanto ao mérito, defende a legitimidade do aproveitamento dos créditos de energia elétrica, sob o argumento de que a Constituição Federal em seu artigo 155, § 3º, determinou a incidência do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, razão pela qual todas as empresas que adquirem energia elétrica passaram a escriturar os respectivos créditos de ICMS, a fim de compensá-los com as operações posteriores, em atenção ao princípio da não-cumulatividade.

Com a edição do Convênio ICM 66/88, o direito ao aproveitamento do crédito do imposto sofreu algumas restrições, especialmente aquela contida no artigo 31, Inciso III, que vedou o crédito quando “da entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição”.

Defende, ainda, a posição de que o ICMS pago pela aquisição de energia elétrica possui natureza de crédito físico, permitindo aos contribuintes creditarem-se de seus valores, aduzindo, ainda, que sem a energia elétrica, não há geração de sinais, e conseqüentemente, não há comunicação, vez que a energia elétrica é utilizada como insumo indispensável para a prestação do serviço de telecomunicações, e que o serviço prestado pelo recorrente é equiparado ao das empresas industriais, sendo a interpretação do fisco baiano equivocada, vez que restritiva.

Apela para o reconhecimento da peculiaridade da prestação de serviços de comunicações, e cogitar que a energia elétrica consumida diretamente na atividade comunicativa poderia ser desconsiderada como elemento físico integrante do custo da operação, e que ignorar tal fato se constitui em absurdo jurídico.

A seguir, após transcrever o artigo 4º do Decreto nº 4.544/02, (Regulamento do IPI), o qual conceitua industrialização, explica que “nada mais faz do que transformar a energia elétrica

adquirida, modificando a sua natureza, para então atribuí-la 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). É por meio da energia elétrica que as vibrações eletromagnéticas são transformadas em pulsos elétricos que viabilizam a veiculação das mensagens”.

Argumenta, ainda, que se torna difícil a interpretação restritiva e literal da alteração instituída pela Lei Complementar 102/2000, que entende ilegal e inconstitucional, à vista de planilha que elabora, e acosta ao Recurso, sustentando, ainda, que por força do Decreto 640, de 1962, ainda vigente, segundo seu entendimento, os serviços de telecomunicações possuem natureza jurídica de indústria básica, muito embora as empresas desse ramo (telecomunicações), não estejam sujeitas ao recolhimento do IPI, por força do artigo 155, § 3º, da constituição federal já mencionado.

Transcreve voto discordante do julgador José Bizerra Irmão, em julgamento do Auto de Infração 274068.0002/09-4, sobre a matéria em tela, a amparar sua argumentação, citando, igualmente, jurisprudência relativa à matéria, a exemplo da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso, do Tribunal de Justiça do Estado do Tocantins, pela 21ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, bem como julgado do Conselho de Contribuintes do Estado do Paraná, bem como previsão regulamentar nos Estados do Amapá, Pernambuco e Santa Catarina.

Contesta, ainda, o caráter confiscatório da multa, bem como a sua inaplicabilidade, à vista do artigo 3º do Código Tributário Nacional, citando a doutrina, bem como julgado do STF em apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade, além do tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul, reivindicando a redução do percentual aplicado, de 60%, para 2%.

Finaliza, solicitando a decretação da nulidade do lançamento, por ausência de motivação, bem como por não terem sido mencionados na autuação os dispositivos para aplicação dos encargos moratórios, ou caso o entendimento deste órgão julgador seja contrário, requer a procedência do Recurso apresentado, reconhecendo como legítimo o aproveitamento dos créditos objeto do Auto de Infração.

Em Parecer de fls. 400 a 408, a PGE/PROFIS, baseando-se no entendimento de que as razões recursais apresentadas pelo sujeito passivo são insuficientes para a modificação da Decisão de Primeira Instância, bem como as nulidades suscitadas devem ser afastadas opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário apresentado, diante do fato de que a prestação de serviço de telecomunicações (atividade do recorrente) não constitui processo de industrialização, e que é vedada a utilização de tais créditos até 01 de janeiro de 2011, na forma do disposto no artigo 33, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações contidas na Lei Complementar nº 122/2006, apoiando seu posicionamento nos artigos da Constituição Federal, especialmente o 155, bem como o artigo 46 do Código Tributário Nacional, e a conceituação de processo de industrialização contida no Regulamento do IPI. Traz, ainda, à colação, ementa oriunda do STJ.

VOTO

É objeto do Recurso Voluntário a Decisão de Primeira Instância, qual seja, aquela que diz respeito à glosa no aproveitamento de crédito de energia elétrica realizado pelo contribuinte.

Analisando as questões preliminares aventadas pelo recorrente no Recurso Voluntário apresentado, verifico inicialmente, que verificando os autos, constato que, ao contrário do alegado pelo recorrente, encontram-se presentes no processo os requisitos e pressupostos de admissibilidade para a lavratura do Auto de Infração, nos termos previstos em lei, razão pela qual não vislumbro a alegada ausência dos mesmos. A norma processual do Estado da Bahia (RPAF/99) estabelece em seus artigos 38 e 39 as condições e elementos constantes do Auto de Infração, os quais, repito, foram devidamente observados pelos autuantes.

Quanto a argumentação de falta de indicação da base de cálculo do imposto apurado, também não merece guarida, uma vez que a base de cálculo encontra-se explicitada nos autos, sendo o valor cobrado aquele apropriado a título de crédito fiscal pelo recorrente.

No que concerne à falta de indicação dos dispositivos de atualização do débito, verifico que a legislação tributária, como o próprio sistema legal, é formado por normas de diferentes hierarquias e tipos. Assim, temos a Constituição Federal, as constituições estaduais, as Leis Complementares, as Leis Ordinárias, numa escala decrescente, até as normas inferiores como instruções e atos normativos até portarias das autoridades administrativas, todas elas de natureza e caráter público. A ninguém, é dado, portanto, alegar desconhecimento da lei. Ademais, sendo o Auto de Infração emitido eletronicamente, tal informação concernente à natureza legal do acréscimo moratório é desnecessária. A título de esclarecimento, tais dispositivos encontram-se devidamente explicitados nos artigos 137, 138, 138-B, e 139 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, norma cujo conhecimento é elementar para aqueles que lidam de alguma forma com o ICMS, não sendo necessária, pois, sua indicação específica no documento que formaliza o lançamento tributário.

Da mesma forma, o próprio Auto de Infração indica os dispositivos legais violados pela conduta do recorrente, contrariamente ao alegado na peça recursal, motivo pelo tal não pode tal assertiva ser acolhida.

Desfaz-se, desta forma, qualquer dúvida da inexistência de cerceamento de defesa que possa macular este lançamento com a pecha de ilegalidade, e conseqüentemente, nulidade. Não acolho, pois, as argumentações do recorrente a título de preliminar.

No tocante ao mérito da autuação, até algum tempo havia controvérsia em torno da possibilidade ou não de aproveitamento de crédito do ICMS incidente na aquisição de energia elétrica pelas empresas concessionárias de telecomunicação.

Até o advento da Lei Complementar nº 102/2000, que alterou o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 limitando o aproveitamento do crédito do ICMS à energia elétrica utilizada no processo de industrialização, não havia qualquer objeção do fisco estadual na apropriação do crédito do imposto pelas concessionárias de telecomunicação.

Bastou a modificação retro-apontada para o fisco defender posição contrária ao contribuinte.

Examinemos essa questão à luz do princípio da não-cumulatividade do ICMS conferindo à palavra “insumo” significado conformado com o texto constitucional.

O art. 33 da Lei Complementar em sua redação original dispunha:

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

.....
II – a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito a crédito a partir da entrada desta Lei Complementar em vigor.”

Portanto, a partir de 13 de setembro de 1996, data da vigência da Lei Complementar nº. 87/96 o direito ao crédito do imposto pelas empresas de telecomunicação encontrava-se expresso na Lei de regência nacional do ICMS.

A edição da Lei Complementar nº 102/2000 veio conferir ao inciso II, do art. 33 a seguinte redação:

“II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*
- b) quando consumida no processo de industrialização;*
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e*
.....”

Interessa para o exame deste caso o disposto na alínea b, do inciso II, ou seja, a energia elétrica consumida no processo de industrialização.

O ICMS é o imposto, que incide sobre operações de circulação de mercadorias e, nos termos do artigo 155, II da Constituição Federal sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, exclusivamente.

Trata-se, pois, do ICM anterior, somado a algumas espécies de serviços, que o legislador constituinte entendeu ser de competência mais apropriada ao Estado, em detrimento do imposto municipal. Este fato, porém, não prejudica o fato de se tratar de um imposto único. O parágrafo 2º do artigo 155, inciso X, determina que o imposto não incide sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, combustíveis e energia elétrica.

Já o parágrafo 3º do artigo 155, em seu inciso X, esclarece que, à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput e dos impostos dos artigos 153, I e II, nenhum tributo poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica.

A Lei Complementar n.º 87/96, em seu artigo 33, II, permitia a utilização dos créditos de ICMS referente à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, de forma ampla.

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

(...) II – a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.”

Desta forma, a partir de 13/9/96, data da vigência da Lei Complementar 87/96, todos os estabelecimentos podiam utilizar-se dos créditos de ICMS decorrentes da energia elétrica.

Todavia, a Lei Complementar n.º 102/2000, alterou o disposto no inciso II do artigo 33, que passou a ter a seguinte redação:

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

(...)

II – a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.”

Desta forma, a partir de 13/9/96, data da vigência da Lei Complementar 87/96, todos os estabelecimentos podiam utilizar-se dos créditos de ICMS decorrentes da energia elétrica.

O posicionamento do Fisco, é o de que não é possível às empresas de comunicação se creditar do ICMS anteriormente recolhido em relação à energia elétrica, já que não há, neste caso, industrialização e, por decorrência, ela não pode ser caracterizada como insumo.

O artigo 46, parágrafo único do Código Tributário Nacional conceitua o produto industrializado como aquele “*que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*”.

O artigo 4º do Regulamento do IPI (RIPI), na mesma linha, descreve a atividade industrial como aquela que altere a natureza ou a finalidade dos produtos, ou aperfeiçoe-os para consumo. O recorrente, entende que realiza industrialização, amparando-se tal fato, no Decreto Federal nº. 640, de 1962, na vigência do ICM, imposto não mais existente, de Constituição Federal já derogada, razão pela qual realizaria industrialização. A legislação do estado da Bahia do ICMS, segue o mesmo entendimento da Lei complementar, não permitindo o aproveitamento do crédito fiscal nestes casos.

Quanto aos julgados administrativos e de Tribunais Estaduais, temos que levar em consideração que o ICMS é um imposto estadual, por força de disposição constitucional, tendo cada unidade federada a autonomia legislativa, para emitir as suas normas e emitir os seus julgados. Trata-se, pois, de respeito à norma constitucional.

Contudo, é relevante citar, além daquele já mencionado no Parecer da PGE/PROFIS, entendimento importante firmado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) durante o

julgamento de um Recurso Especial apresentado pelo Estado de Tocantins (2007/0208971-9) contra concessionária de telefonia, mesma matéria da presente apreciação recursal. Os ministros concluíram que companhias de telecomunicações não fazem jus ao crédito do ICMS referente à energia elétrica.

Em relação ao ICMS, a conclusão é que somente a energia elétrica consumida em processo industrial enseja o creditamento do imposto correspondente, conforme determina o artigo 33, inciso II, alínea "b", da Lei Complementar nº. 87/1996 (Lei Kandir), que trata do imposto dos estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Posicionou-se o relator no sentido de que é inviável equiparar as empresas telefônicas a entidades industriais com base no Decreto do Conselho de Ministros 640/1962. Segundo o ministro Herman Benjamin, 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.

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, explica o ministro.

Tal julgamento traz como pontos mais importantes, os seguintes:

- a) O Princípio da Não-Cumulatividade por si só não permite o creditamento amplo e irrestrito de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica;
- b) O consumo de energia somente gera direito a creditamento nos exatos termos e limites previstos pelo art. 33, II, "b", da Lei Complementar nº 87/1996;
- c) O debate recursal, *in casu*, é estritamente de direito, pois basta interpretar a definição legal da atividade industrial para fins de tributação e verificar se nela se abarcam as empresas de telecomunicação;
- d) Desnecessidade de perquirir sobre a natureza do Decreto nº 640/1962, se é legislação federal para fins de análise pelo STJ. Isso porque o conteúdo dessa norma é incontroverso, não demandando a interpretação do STJ;
- e) Análise da violação de dispositivos da legislação federal posterior ao Decreto 640/1962, em especial o art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996, interpretado à luz do conceito de industrialização dado pelo CTN (art. 46, parágrafo único), além do Regulamento do IPI e da Lei Geral de Telecomunicações;
- f) Em matéria tributária, a definição de atividade industrial é dada pelo Código Tributário Nacional, lei posterior ao citado Decreto 640/1962. "*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*" (art. 46, parágrafo único, do CTN). O art. 4º do Regulamento do IPI detalha a atividade industrial, nos limites fixados pelo CTN;
- g) Prestação de serviço não se confunde com atividade industrial;
- h) As empresas de telecomunicações prestam serviços (art. 1º da Lei Geral de Telecomunicações). Essa acepção é adotada pela Constituição Federal ao definir a competência tributária relativa ao ICMS (art. 155, II);
- i) Os serviços de telecomunicações, que se submetem exclusivamente ao ICMS (e não ao IPI), não representam atividade industrial para fins da tributação;
- j) É inviável o creditamento de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica pelas concessionárias de telecomunicações, nos termos do art. 33, II, "b", da LC 87/1996, pois são prestadoras de serviço, e não entidades industriais.

Por tais razões, o Recurso Especial foi provido pelo STJ.

Dentre os argumentos do STJ para rechaçar a utilização dos créditos, está a de que a simples leitura do artigo 5º, VIII, letra “b” do RIPI resolveria a questão. Com efeito, mencionado artigo esclarece que não se considera industrialização a instalação de estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia.

“Art. 5º: Não se considera industrialização:

(...)

VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

(...)

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou (...)

Dessa forma, falece qualquer outro argumento relativo à matéria, robustecendo tal Decisão, ao procedimento adotado pelo Fisco, especialmente no presente caso,

Tal julgamento aclara a questão, indo no mesmo sentido de decisões do próprio Conselho de Fazenda, como bem citou o relator, na Decisão ora recorrida, mencionando exemplarmente o Acórdão 0021-11.05 da primeira Câmara de Julgamento Fiscal.

Ressalte-se que, quanto à alegação de inconstitucionalidade da Lei Complementar, alegada, dispositivo constante do artigo 167, inciso I do RPAF/ 99, diz que Não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, razão pela qual deixo de apreciar tal questionamento. Todavia, o STF, em julgamento da medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade n.º 2.325, firmou o entendimento de que a Lei Complementar é constitucional.

Apesar do julgamento da ADIN ainda não ter ocorrido, vários acórdãos seguintes se basearam no julgamento da referida medida cautelar:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO, AO CONSUMO E À INTEGRAÇÃO DO ATIVO FIXO: COMPENSAÇÃO. LEI COMPLEMENTAR N. 102/2000: INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. O julgamento de medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade autoriza o exame imediato dos Recursos sobre a controvérsia que nela se tenha cuidado.” (RE 457078 AgR / PR – PARANÁ AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA Julgamento: 07/04/2009 Órgão Julgador: Primeira Turma)

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 102/00. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES. 1. O Plenário desta Corte, no julgamento da ADI-MC n. 2.325, DJ de 4.10.04, fixou entendimento no sentido de não ser possível a compensação de créditos de ICMS em razão de operações de consumo de energia elétrica ou utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do próprio estabelecimento. 2. As modificações nos artigos 20, § 5º, e 33, da Lei Complementar n. 87/96, não violam o princípio da não-cumulatividade. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 461878 AgR / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. EROS GRAU Julgamento: 17/06/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma).

Quanto ao pleito do recorrente de aplicação de penalidade limitada ao percentual de 2%, sob a argumentação de que a multa prevista de aplicação possui natureza confiscatória, bem sabe o recorrente que vivemos em um Estado de direito, e como tal, um dos seus pilares é a sujeição às normas previstas e emanadas da Lei. A previsão de percentual de penalidade a ser aplicada quando constatada violação à legislação tributária encontra-se na Lei nº 7.014/96, razão pela qual cabe tanto aos autuantes como aos julgadores, em nome do estado de direito, que não permite discricionariedade, nos seus atos, deve ser aplicado aquele percentual previsto na norma legal.

Dessa forma, por todos estes argumentos, alinho-me ao posicionamento da ilustre Procuradora Fiscal, acolhendo o seu Parecer, e posicionando-me pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269134.0001/09-0**, lavrado contra **CLARO S/A**, devendo ser intimado o recorrente 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, 07 de fevereiro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS