

**A. I. N°** - 333006.0002/09-0  
**AUTUADO** - TIM NORDESTE S.A.  
**AUTUANTE** - ROSALVO RAMOS VIEIRA FILHO  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 25. 06. 2013

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0106-01/13**

**EMENTA:** ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. **b)** ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Fatos demonstrados nos autos. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Voto vencido voto do Relator. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 21.12.09, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.000.103,90, com multa de 60%;
2. estorno de débito de ICMS efetuado em desacordo com a legislação, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.632.377,19, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 62/81) sustentando que o aproveitamento dos créditos relativos a energia elétrica é legítimo, uma vez que se referem tão somente à energia elétrica utilizada pelos equipamentos empregados na efetivação da relação comunicativa, restando clara a sua natureza de insumo, sendo a energia consumida em processo de industrialização, mediante o qual se faz possível a prestação do serviço de comunicação.

Argumenta que a empresa se dedica à prestação de serviços de telefonia móvel pessoal (SMP), para os quais a energia elétrica é absolutamente essencial, sendo neles consumida de forma imediata e integral. Observa que, mesmo havendo disponibilização de energia pela rede pública de distribuição por certo período, é possível efetuar ou receber ligações telefônicas porque as operadoras possuem baterias e grupos motores geradores que possibilitam o atendimento contínuo do serviço de telecomunicação para os consumidores, evitando que as oscilações e falhas na rede pública de energia afetem os serviços prestados à população.

Frisa que sem energia elétrica não há telecomunicação. Lembra que o STF em diversas oportunidades assentou que toda matéria-prima consumida integral e imediatamente no processo produtivo é caracterizada como bem intermediário ou insumo. Cita como exemplo o acórdão do RE-96.934/MG, da Segunda Turma do STF. Aponta também outra decisão, na qual foi firmado o entendimento de reconhecer o direito ao creditamento de tributos que envolvam a aquisição de produtos intermediários (insumos) consumidos de forma imediata e integral no processo de industrialização. Cita nesse sentido trecho do acórdão proferido no RE 93.545/SP, pela Segunda Turma, e há poucos anos, ao enfrentar novamente a matéria, o STF repisou aquele entendimento, reconhecendo mais uma vez o direito ao creditamento de impostos oriundos da aquisição de produtos intermediários ou insumos, nos autos do RE-AgR 293511/RS, da Segunda Turma.

Observa que a autuação se fundamentou no art. 93, II, “b”, do RICMS, o qual constitui a tradução das disposições do art. 33, II, “d”, da Lei Complementar nº 87/96, porém as restrições impostas pela referida lei complementar ao creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica se aplicam somente quando esta não for diretamente consumida no processo produtivo, ou seja, a

restrição é válida em relação à energia consumida na realização de atividades periféricas ao objeto social da empresa, porém no presente caso a energia elétrica desempenha função essencial na atividade principal da empresa, pois todo o maquinário responsável pela geração e emissão dos impulsos eletromagnéticos, que conduzem a informação e permitem a comunicação, consome única e exclusivamente a energia elétrica, que constitui o principal insumo produtivo da empresa, sendo esta a nota distintiva das empresas prestadoras de serviços de telecomunicação: a energia elétrica é o seu principal insumo produtivo. Frisa que, pela especificidade do caso das empresas de telecomunicação, negar o creditamento equivale a negar o próprio instituto da não cumulatividade, uma vez que a energia elétrica é insumo consumido integral e imediatamente no processo produtivo, fato este comprovável por perícia, cuja realização requer.

Passa a expor as assertivas pelas quais entende ser legítimo o crédito do imposto, enfatizando o direito ao crédito em face do caráter industrial dos serviços de telecomunicação, tomando por base o art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzido pelo art. 93, II, “a”, 2, do RICMS.

Sustenta que o direito da empresa ao crédito do ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica decorre da natureza industrial de sua atividade, que tem na energia elétrica o seu insumo produtivo.

Chama a atenção para o conceito de industrialização contido no Regulamento do IPI. Observa que as atividades da empresa para viabilizar o serviço de telecomunicação consistem na alteração da natureza (transformação) e da finalidade da energia elétrica, implicando industrialização, enquadrando-se tal processo no “caput” e inciso I do art. 4º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/98.

Argumenta que a transformação (industrialização) a que a energia elétrica se submete no seu caso consiste na conversão da energia elétrica em onda eletromagnética ou radioelétrica, bem como na conversão da corrente alternada fornecida pelas empresas de energia a uma voltagem de 13.800 V a 23.000 V em corrente alternada de 380 V a 220 V e, em seguida, em corrente contínua a tensão retificada de -52,8 V a -48 V, sendo que o aspecto sensível dessas alterações é a conversão de sinais sonoros em ondas eletromagnéticas e posteriormente a reconversão destas em som. Frisa que a explicitação desses processos será feita pela perícia técnica, cuja realização requer.

Indaga, se assim é, por qual razão as empresas operadoras de telefonia não pagam IPI, e aduz que a resposta está no art. 155, § 3º, da Constituição, segundo o qual, à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do “caput” daquele artigo (ICMS) e o art. 153, I e II (impostos aduaneiros), nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, e sendo assim a não incidência do IPI não nega a natureza industrial da atividade, decorrendo, ao contrário, de expressa exclusão constitucional (imunidade).

Por esses aspectos, considera incensurável o Decreto nº 640/62, que insere as telecomunicações no âmbito da indústria básica, não a título de ficção jurídica, mas refletindo a realidade, fundado na competência privativa da União na matéria (CF, art. 22, IV).

Conclui sustentando ser legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS da energia elétrica utilizada na planta operacional de telecomunicação, com base no art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, na redação dada pela Lei Complementar nº 102/00.

Cita decisão deste Conselho, do TJRS, do TJDF e do TJMT.

Assinala que alguns Estados já positivaram o entendimento, reconhecendo o direito creditório do ICMS incidente sobre energia elétrica utilizada em processo de industrialização, como é o caso do Estado do Amapá, cujo Decreto nº 1.956/06 reconhece crédito integral do ICMS incidente no processo de industrialização da telefonia, e do Estado de Mato Grosso do Sul, cujo Decreto nº

12.129/06 reconhece crédito integral do ICMS incidente sobre energia elétrica utilizada na prestação de serviço de telefonia.

Considera claro que a energia elétrica utilizada na planta operacional de telecomunicações passa por um processo de industrialização, restando legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS, com base no art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96.

Quanto ao 2º lançamento, que cuida de estorno de débito de ICMS, o autuado salienta que se trata de créditos do imposto relativos a serviços de telecomunicação não prestados. Tece considerações acerca do art. 112 do RICMS, buscando a sua interpretação teleológica, para demonstrar a inaplicabilidade da vedação ao creditamento neste caso. Conclui que a vedação constante no art. 112 visa a resguardar o erário de situação em que o contribuinte, por motivo de mera discordância acerca da incidência do tributo sobre determinado fato do mundo fenomênico, passe a creditar-se desenfreadamente de valores que, de acordo com seu juízo particular, são indevidos. Frisa que situação diversa é aquela em que o débito, desvinculado de qualquer fato concreto, é manifestamente indevido. Com esse raciocínio, a defesa conclui que a interpretação do art. 112 é esta: se o débito não está consubstanciado em Nota Fiscal, é porque não houve qualquer fato sobre o qual se pudesse imputar a incidência do tributo, e sendo assim, se não há fato gerador, nem mesmo em tese, não há por que se discutir a incidência do imposto. Insiste neste ponto, frisando que o importante em tal situação é verificar se houve ou não fato concreto que pudesse atrair a incidência do tributo.

Aduz que a empresa possui sistemas de registro das ligações telefônicas de seus clientes, sendo que esses sistemas não raramente incorrem em erro, registrando telefonemas que jamais foram efetuados pelos usuários do serviço, mas o registro dessas ligações leva à emissão de documento fiscal, acarretando cobranças indevidas dos clientes, e em virtude disso, após verificação interna ou em face de reclamação dos usuários, a empresa revê as cobranças, concedendo créditos aos clientes indevidamente cobrados, de modo que, como não houve prestação do serviço, o valor faturado indevidamente é devolvido ao cliente. Argumenta que no caso deste Auto a causa do indébito é a mesma que o art. 112 do RICMS busca abarcar, qual seja, a inexistência de qualquer fato concreto que justifique ao menos em tese a cobrança do tributo, havendo como única distinção o fato de o erro, ao invés de ocorrer no momento da escrituração do débito ou no momento do preparo do documento de arrecadação, se dar anteriormente à emissão do documento fiscal. Considera que, pela finalidade do art. 112, deve ser permitido o creditamento dos valores do imposto já recolhidos porém jamais devidos, uma vez que não houve a efetiva prestação de serviço de comunicação. Acentua que negar o direito ao crédito neste caso equivale a impor à empresa o ônus de discutir administrativamente o indiscutível, já que não há qualquer dúvida acerca da não ocorrência do fato gerador. Lembra que, uma vez devolvidos os valores indevidamente cobrados aos clientes, a empresa passou a assumir o encargo do tributo, o que autoriza a compensação do valor indevidamente pago.

Como prova, trouxe aos autos cópias de Notas Fiscais de estornos de débitos emitidas nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2009, em valores idênticos aos glosados pela fiscalização, demonstrando que os créditos impugnados correspondem exatamente às operações anuladas, cujo custo, no qual se inclui o ICMS, foi devolvido aos clientes, chamando a atenção para o campo “Natureza da operação”, onde consta “Anulação de valores referentes à prestação de serviço de comunicação”. Diz que estaria elaborando relatório completo resumindo todos os lançamentos do período, descrevendo todas as contas em que houve ajuste, ou seja, todos os casos em que foram feitas cobranças indevidas aos clientes, havendo créditos aos mesmos, relativos aos serviços não prestados, e requer prazo de 30 dias para juntada da referida documentação, face à complexidade e volume dos dados envolvidos. Considera que, com a apresentação do referido relatório, somado às Notas Fiscais de estorno de débito já acostadas aos autos, estarão cumpridos os requisitos do art. 113 do RICMS para a utilização dos créditos decorrentes do estorno de débito fiscal.

Salienta que de forma alguma propõe à autoridade julgadora a não aplicação do art. 112 do RICMS, pois o que propõe é uma interpretação teleológica da norma, que busque o seu real sentido, pois a razão de ser daquele artigo é cristalina, no sentido de permitir a utilização de créditos fiscais somente em relação aos débitos que não guardem qualquer correspondência com os fatos do mundo concreto, ou seja, que decorram de erro grosseiro e manifesto na elaboração da documentação fiscal. Aduz que a restrição ao direito a esses créditos implica tratamento desigual à empresa, imputando-lhe o ônus de instaurar processo administrativo de restituição, bem como arcar com débitos fiscais por tempo indeterminado, enquanto que outros contribuintes, em situação idêntica de inocorrência do fato gerador, seriam beneficiados pelo direito ao aproveitamento de crédito unicamente pela sorte de terem incorrido em erro em momento posterior à emissão do documento fiscal.

Enfatiza que o erro verificado levou a empresa a recolher ICMS incidente sobre coisa alguma, pois o que ocorreu foi a tributação do nada.

Conclui que, se não há prestação do serviço, se não há fato concreto, é legítimo o creditamento efetuado pela empresa.

Pede que o Auto de Infração seja cancelado, extinguindo-se o crédito tributário nele consubstanciado e arquivando-se o processo. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 140/147) manifestando sua discordância quanto à afirmação da defesa de que a energia elétrica é utilizada como insumo, contrapondo que a energia elétrica não se torna tão indispensável quanto argumenta a defesa, pois existem diversos outros tipos de energia que podem complementar o processo, permitindo à empresa alcançar o seu objetivo principal de prestação de serviço de telefonia.

Relativamente aos decretos do Amapá e de Mato Grosso do Sul, que preveem o crédito do imposto incidente sobre a energia elétrica utilizada na prestação de serviço de telefonia, o fiscal diz que aqueles decretos não podem ser considerados pois cuidam da regulamentação no âmbito de outros Estados, não tendo o poder de vulnerar o RICMS do Estado da Bahia.

No tocante à decisão prolatada pelo TJRS, pelo TJDF e pelo TJMT, que autorizam o crédito, o fiscal diz que aquelas decisões não estabelecem jurisprudência, pois existe decisão da Segunda Turma do STJ que não considera a prestação de serviço de comunicação como um processo industrial, conforme o REsp-98.480.

Com relação ao alegado caráter industrial dos serviços de telecomunicações, o fiscal afirma que tem o entendimento de que a utilização de energia elétrica na prestação de serviço de comunicação, embora essencial, não é indispensável, porque a energia elétrica é apenas uma das formas de se armazenar e transportar energia. Explica que no universo a energia não é criada, e sim transformada, e há várias fontes de energia no mundo, seja de natureza química, solar, eólica, atômica, ou mesmo mecânica. Prossegue explicando que a energia elétrica é obtida de várias formas, sendo que a mais utilizada no Brasil é a que advém da energia potencial armazenada nas quedas d'água, onde a força gravitacional é direcionada à obtenção de energia cinética, de movimento, fazendo com que as águas represadas adquiram velocidade e passem por dentro de uma turbina ligada a um gerador de energia elétrica.

Quanto à transformação da energia elétrica, o fiscal entende que se poderia considerar como sendo um processo de industrialização quando o produto fosse um bem passível de quantificação e com valor de revenda, ou seja, o resultado de toda industrialização é um produto, e não um serviço, e, visto dessa forma, a atividade desempenhada pela Tim Nordeste não pode ser classificada como sendo de industrialização, pois ela não produz nenhum produto e não vende nenhum produto aos seus consumidores, por ser uma prestadora de serviços, tendo como objeto proporcionar aos seus consumidores os meios necessários à realização do serviço de comunicação.

Explica que a energia elétrica é consumida, em parte, apenas para fazer circular a mensagem (voz, dados, etc.) de um ponto a outro da sua rede. Prossegue explicando que a voz é codificada (digitalizada) em um ponto da rede, transita pela rede com fio ou sem fio, e depois é decodificada na outra extremidade de dados ou voz por diversos meios, sendo os principais os pulsos eletromagnéticos (através da fiação telefônica), os pulsos ópticos (através das fibras ópticas) e as ondas de rádio ou micro-ondas (através do ar), e portanto a energia elétrica é apenas consumida para gerar um meio de se transportar a mensagem.

Prossegue explicando que a fonte de energia necessária, que normalmente é a própria energia elétrica, pode ser substituída pela energia química, no caso da utilização de baterias, seja no uso de um banco de baterias pela falta de energia elétrica, seja na utilização das baterias pelos aparelhos celulares.

Com essas explicações, o autuante conclui que a energia elétrica não é indispensável na prestação de serviço de comunicação, sendo, porém, a forma mais econômica e viável de se obter a energia necessária para o desempenho da prestação de serviço de telefonia. Considera já ser pacífico o entendimento de que prestação de serviço de comunicação não é um processo de industrialização, e portanto o autuado não faz jus ao crédito, conforme art. 93, II, “b”, do RICMS, art. 29, § 1º, III, “b”, da Lei nº 7.014/96 e art. 33, II, “d”, da Lei Complementar nº 87/96. Aduz que no âmbito administrativo existe o parecer fiscal no 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”, 2, da Lei nº 7.014/96.

Opina pela desaprovação da utilização do crédito fiscal na aquisição de energia elétrica. Cita decisões deste Conselho.

Quanto ao 2º lançamento, o fiscal considera que a alegação da defesa não se aplica ao caso porque o § 3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98 permitia que o contribuinte se creditasse da anulação de valor relativo à prestação de serviço de comunicação, para posterior verificação, e o Estado da Bahia, através do Convênio ICMS 59/06, aderiu ao Convênio ICMS 123/05, que o autorizou a não aplicar o disposto no § 3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, e por isso, a partir de agosto de 2006, o contribuinte tem de entrar com pedido de restituição, conforme art. 112, § 4º, do RICMS, com toda a documentação comprobatória, momento em que será verificada a validade dos supostos créditos. A seu ver, como houve um descumprimento da legislação, não cabe no momento verificar a materialidade dos créditos fiscais, pois, para validar os supostos créditos, é necessário verificar a documentação em sua totalidade, porque sem esse procedimento não é mais permitida a utilização de crédito através de estorno de débito.

No tocante à alegação da defesa de que este Auto encerra situação de débito manifestamente indevido, o fiscal rebate dizendo que a autorização para não aplicação do § 3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98 não está impedindo o direito de recuperação de crédito por parte da empresa, pois, de acordo com o art. 112 do RICMS, § 4º, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no RPAF.

Frisa que o art. 112 do RICMS determina que o débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal, e como o valor consta em documento fiscal o procedimento da empresa colide com a determinação do Regulamento.

Conclui dizendo que a ação fiscal apenas cumpriu o determinado na legislação. A seu ver, ao solicitar a interpretação “teológica” da norma, o autuado passa a impressão de que o seu pedido é apenas uma medida para procrastinar os efeitos da ação fiscal.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

Dada ciência da informação ao contribuinte, este se manifestou (fls. 151/153) requerendo a juntada da documentação constante em CD de dados, concernentes ao 2º lançamento. Observa que,

conforme foi informado na defesa inicial, a empresa possui sistemas de registro das ligações telefônicas de seus clientes, e esses sistemas não raramente incorrem em erro, registrando telefonemas que jamais foram efetuados pelos usuários do serviço, mas o registro dessas ligações leva à emissão de documento fiscal que indica erroneamente a ocorrência de fatos geradores do ICMS, levando a cobranças indevidas aos clientes. Frisa que, por isso, muitas vezes, após verificação interna ou mediante reclamação dos usuários, a empresa revê as cobranças, concedendo créditos aos clientes indevidamente cobrados, de modo que, não tendo havido prestação do serviço, o valor faturado indevidamente é devolvido ao cliente.

Em face desses esclarecimentos, alega que a autuação neste caso encerra situação de débito manifestamente indevido, pois não ocorreu o fato gerador do imposto. Argumenta que a causa do indébito é a mesma que o art. 112 do RICMS busca abarcar, qual seja, a inexistência de qualquer fato concreto que justifique ao menos em tese a cobrança do tributo, havendo como única distinção o fato de o erro, ao invés de ocorrer no momento da escrituração do débito ou no momento do preparo do documento de arrecadação, se dar anteriormente à emissão do documento fiscal.

Reafirma que negar o direito ao crédito neste caso equivale a impor à empresa o ônus de discutir administrativamente o indiscutível, já que não há qualquer dúvida acerca da não ocorrência do fato gerador. Lembra que, uma vez devolvidos os valores indevidamente cobrados aos clientes, a empresa passou a assumir o encargo do tributo, o que autoriza a compensação do valor indevidamente pago.

Observa que quando da apresentação da defesa inicial anexou cópias de Notas Fiscais de estornos de débitos emitidas nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2009, em valores idênticos aos glosados pela fiscalização, demonstrando que os créditos impugnados correspondem exatamente às operações anuladas, cujo custo, no qual se inclui o ICMS, foi devolvido aos clientes, e no campo “Natureza da operação” consta “Anulação de valores referentes à prestação de serviço de comunicação”.

Aduz que, com o fito de colaborar com a instrução do processo, acostou relatório completo, resumindo todos os lançamentos do período, descrevendo todas as contas em que houve ajuste, ou seja, todos os casos em que foram feitas cobranças indevidas aos clientes, havendo créditos aos mesmos, relativos aos serviços não prestados, legitimando o creditamento do ICMS pago indevidamente pela empresa.

Considera que, com esse relatório, e mais as Notas Fiscais de estorno de débito já acostadas aos autos, estão preenchidos os requisitos do art. 113 do RICMS para a utilização dos créditos decorrentes do estorno de débito.

Conclui que, se não há prestação de serviço, se não há fato concreto, e sendo esta a situação que o art. 112 do RICMS pretende abarcar para autorizar a utilização de créditos fiscais, considera ser legítimo o aproveitamento feito pela empresa.

Reitera o pedido de cancelamento do Auto de Infração e a extinção do crédito tributário nele consubstanciado.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem (fls. 158/160) para que o fiscal autuante analisasse os demonstrativos acostados pelo contribuinte, os documentos originais e os livros fiscais do contribuinte, e elaborasse demonstrativos do levantamento fiscal e do débito do ICMS, distintos, para a) estornos de débitos de imposto relativos às operações em que o contribuinte comprove documentalmente que se trata de prestações de serviços de comunicação em relação aos quais houve devolução de valor cobrado indevidamente de seus clientes, e b) estornos de débito de imposto sem esta comprovação documental.

Em resposta, o fiscal autuante dirigiu-se a este Órgão Julgador (fls. 163-164) ponderando que, a fim de atender ao que foi solicitado, cabem as seguintes considerações:

- a) a 2ª infração decorreu de erro formal, uma vez que o autuado adotou procedimentos previstos no § 3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, “renunciado” pelo Estado da Bahia, quando da adesão ao Convênio ICMS 59/06;
- b) o Estado da Bahia é signatário do Convênio ICMS 59/06, que autoriza a adesão ao Convênio ICMS 123/05, que autoriza os Estados a não aplicar o previsto no § 3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98.

Transcreve o art. 112 do RICMS. Tece considerações acerca do fato em questão, notando que a infração não se deu pela falta de qualquer documentação, mas sim pela inobservância da legislação normativa. Rebate afirmação da defesa, que considera equivocada.

Conclui dizendo que, por essas razões, não elaborou os demonstrativos solicitados na diligência, uma vez que a autuação não se deu por falta de apresentação de documentação comprobatória, e sim por estar em desacordo com as normas de recuperação de débitos previstas na legislação.

Ao tomar ciência desses novos elementos, o contribuinte voltou a manifestar-se (fls. 169/186), aduzindo, com relação ao 1º lançamento, considerações acerca do caráter essencial da energia elétrica na prestação de serviço de comunicação. Cita jurisprudência do STF e do STJ. Faz menção ao Relatório Técnico nº 001/2007 do Instituto Nacional de Tecnologia, órgão do Ministério da Ciência e Tecnologia, segundo o qual a energia elétrica é essencial para a prestação do serviço de comunicação (juntou cópia). Reafirma as considerações quanto ao caráter industrial dos serviços de telecomunicação, com fundamento no Decreto federal nº 640/62 (juntou cópia), e no citado Relatório Técnico nº 001/2007 do Instituto Nacional de Tecnologia. Reporta-se ao laudo pericial produzido no bojo de uma ação ordinária em trâmite na Comarca de Porto Alegre (juntou cópia do laudo pericial).

Quanto ao 2º lançamento, reafirma os aspectos já expendidos na defesa inicial.

Renova o pedido de cancelamento do Auto de Infração e extinção do crédito tributário.

Tendo em vista que a diligência determinada anteriormente não foi cumprida, os autos foram remetidos de volta à repartição de origem em nova diligência (fls. 375/377), para que a autoridade fiscal desse cumprimento ao que havia sido solicitado.

O fiscal autuante manifestou-se (fls. 379/381) dizendo que, com o fito de atender à diligência, transcreve trecho do art. 93 e os arts. 112 e 113 do RICMS. Observa que nas informações prestadas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº TP 08/10 e na manifestação do contribuinte o autuado esclarece que, após verificação interna ou mediante reclamação dos usuários, a empresa revê as cobranças, concedendo créditos aos clientes indevidamente cobrados. Segundo o fiscal, dessa afirmação se depreendem dois fatos praticados pela empresa. Primeiro, ela emite Notas Fiscais de prestação de serviços de telecomunicação “em favor” dos seus clientes, e só após a reclamação dos usuários e apuração interna da empresa os créditos são concedidos. Faz vez que, de acordo com o “caput” do art. 112 do RICMS, o débito fiscal só pode ser estornado se não se referir a valor constante em documento fiscal, e este não foi o caso apresentado pela empresa, onde estornos foram efetuados após a emissão dos documentos fiscais. Segundo, o autuado informa que lançou débitos fiscais indevidamente aos seus clientes com o consequente estorno de débitos, mas a empresa não pode proceder ao estorno automático de débitos porque contraria as disposições do art. 112 do RICMS, e o correto seria formular o pedido de restituição, nos termos dos arts. 73 e ss. do RPAF, não tendo sido este o procedimento adotado, pois, ao contrário, ao seu alvedrio, passou a proceder ao estorno dos débitos, em afronta direta à legislação.

Em face dessas ponderações, o fiscal considera que não há por que se falar em verificação da documentação fiscal acostada pela empresa, uma vez que tal procedimento fere a norma posta.

Assinala que o CONSEF tem decidido reiteradamente pela procedência de Autos de Infração que “reclamam” estorno de débitos, e cita como exemplo uma decisão da 4ª Junta.

Conclui dizendo que deixa de elaborar os demonstrativos solicitados pelo órgão julgador em razão de a autuação não ter ocorrido por falta de documentação comprobatória, mas sim por estar em desacordo com as formas de recuperação de crédito previstas no RICMS. Diz que reafirma os termos do Auto de Infração, da informação e da diligência anterior, enfatizando que a cobrança do crédito tributário se fundamentou nas normas em vigor.

Cientificado do resultado da diligência, o contribuinte voltou a manifestar-se (fls. 400/420) reafirmando, no tocante ao item 1º, os aspectos sustentados no pronunciamento anterior acerca do caráter essencial da energia elétrica na prestação de serviço de comunicação. Cita jurisprudência do STF e do STJ. Reitera as considerações quanto ao caráter industrial dos serviços de telecomunicação. Reporta-se ao já citado Relatório Técnico nº 1/2007 do Instituto Nacional de Tecnologia. Quanto ao item 2º, volta a pontuar os argumentos sustentados no pronunciamento anterior. Chama a atenção para uma decisão da 4ª Junta, em situação semelhante, que julgou improcedente um Auto de Infração lavrado em decorrência de estornos de débitos efetuados sem o cumprimento das formalidades exigidas pelo fisco, através do Acórdão JJF 1259/00. Renova o pedido de cancelamento do Auto de Infração e extinção do crédito tributário.

Como mais uma vez a diligência não foi cumprida pela autoridade autuante, foi determinada uma 3ª diligência (fls. 425/427), com o mesmo teor da diligência anterior, a fim de que o autuante ou outro fiscal que a repartição designasse cumprisse o que havia sido solicitado pelo órgão julgador.

O autuante pronunciou-se (fls. 429/432) praticamente repetindo as mesmas considerações do pronunciamento anterior. Reafirma que deixa de elaborar os demonstrativos solicitados pelo órgão julgador em razão de a autuação não ter ocorrido por falta de documentação comprobatória, mas sim por estar em desacordo com as formas de recuperação de crédito previstas no RICMS. Diz que reafirma os termos do Auto de Infração, da informação e da diligência anterior, enfatizando que a cobrança do crédito tributário se fundamentou nas normas em vigor.

O autuado voltou a manifestar-se (fls. 438/442) frisando que o fiscal se recusou terminantemente a cumprir a ordem do CONSEF, após uma terceira diligência, entendendo o contribuinte que ao autuante cumpre apenas e tão somente atender ao que foi solicitado pelo órgão julgador, ao qual compete, de posse de todos os elementos fáticos solicitados, julgar o processo, devendo a autoridade fiscal oferecer todos os elementos fáticos para que o órgão competente julgue a demanda. Lembra que o processo administrativo tem como princípio a verdade material. Sustenta que as provas apresentadas devem ser consideradas pelo órgão julgador, e foi determinada a realização de diligência pelo agente autuante, não podendo este se furtar de cumprir as determinações da Junta de Julgamento. Grifa que a empresa apresentou relatório completo, resumindo todos os lançamentos do período, descrevendo todas as contas em que houve reajuste, ou seja, todos os casos em que foram feitas cobranças indevidas dos clientes, havendo crédito aos mesmos, relativos aos serviços não prestados, legitimando o creditamento do imposto pago indevidamente, e na impugnação foram trazidas aos autos Notas Fiscais de estorno de débito, em valores idênticos aos glosados pela fiscalização, demonstrando que os créditos impugnados correspondem exatamente às operações anuladas, cujo custo, no qual se inclui o ICMS, foi devolvido aos clientes, constando nas Notas Fiscais, no campo “Natureza da operação”, que se trata de anulação de valores referentes a prestação de serviço de comunicação. Considera ter restado provada a legitimidade do aproveitamento de créditos efetuado pela empresa. Frisa ser necessário que a fiscalização proceda à elaboração dos demonstrativos solicitados pelo órgão



juiz. Requer que se determine ao fiscal autuante que elabore os demonstrativos solicitados. Reitera o pedido de cancelamento do Auto de Infração.

Foi apensada uma manifestação do fiscal autuante (fls. 457/464) em que é feita a transcrição de um “Relatório” e de um Acórdão da 1ª Junta. Considera descabida a pretensão do contribuinte quanto ao cumprimento da diligência, por ser a seu ver evidente a intenção procrastinatória do autuado com o intuito de embarçar as atividades do CONSEF. Diz que reafirma os termos do Auto de Infração, ressaltando que a cobrança do crédito tributário se fundamentou nas normas em vigor.

O processo foi dado como instruído e posto em pauta para julgamento (fl. 465-v). Na sessão de julgamento do dia 23.4.12, tomou-se ciência de memorial apresentado pelo autuado (fls. 467/469) reiterando a necessidade de cumprimento das diligências anteriores.

O processo foi retirado de pauta e enviado em nova diligência – 4ª diligência (fls. 473/476) –, solicitando-se a atenção especial do inspetor fazendário, a fim de que, com relação ao item 2º, fosse designado fiscal estranho ao feito para que fossem examinados os demonstrativos e documentos acostados pelo contribuinte por ocasião da defesa, bem como os elementos apresentados depois em CD anexo aos autos, e elaborasse demonstrativos do levantamento fiscal e do débito do ICMS, distintos, para:

- a) estornos de débitos de imposto relativos às prestações em que o contribuinte comprovasse documentalmente que se trata de prestações de serviços de comunicação em relação aos quais houve devolução de valor cobrado indevidamente de seus clientes; e
- b) estornos de débito de imposto sem comprovação documental.

Na aludida diligência foi recomendado que, se as provas apresentadas por ocasião da defesa e os elementos apresentados depois em CD anexo aos autos fossem considerados insuficientes, o fiscal designado para cumprir a diligência deveria intimar o contribuinte para disponibilizar os elementos necessários.

O fiscal Carlos Alberto B. dos Santos prestou informação (fls. 479/483) dizendo que a autuação do estorno de débito, no item 2º deste Auto, não decorreu de falta de comprovação documental relativa a valores recolhidos indevidamente e devolvidos a clientes da reclamante, mas sim decorrentes de erro formal, uma vez que o autuado adotou os procedimentos previstos no § 3º da cláusula terceira do Convênio 126/98, “renunciado” pelo Estado da Bahia quando da adesão ao Convênio ICMS 59/06, de modo que, para o autuado reaver o imposto relativo a valores recolhidos e devolvidos aos seus clientes a partir da vigência do Convênio 59/06, deveria proceder conforme determinava o § 4º do art. 112 do RICMS. Grifa que não cabe a análise da documentação acostada aos autos para validação do estorno efetuado pelo autuado, porque ele ignorou a legislação do Estado da Bahia e procedeu ao estorno diretamente no livro de apuração, razão pela qual houve a glosa do crédito. Repete as informações acerca dos aludidos convênios. Conclui que o débito fiscal referente ao período fiscalizado somente poderia ser estornado se não tivesse origem em Nota Fiscal emitida, mas como no presente caso se trata desta situação, por equívoco, em decorrência de serviço de telecomunicação reclamado pelos assinantes, o estorno é cabível na forma prevista nos arts. 73 e 74 do RPAF. Comenta os termos do § 3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, o Convênio 123/05, o Convênio 59/06, o § 4º do art. 569-A do RICMS e o § 4º do art. 112. Aponta jurisprudência do CONSEF. Frisa que o órgão julgador incorre em erro quando solicita “contra legem” a análise de documentos acostados para fazer prova contra a infração 2ª considerando que o fato gerador não se trata de erro material e sim de erro formal. Opina pela ratificação dos procedimentos do autuante.

Dada ciência do resultado da diligência ao contribuinte, este se manifestou (fls. 487/492) ratificando a impugnação apresentada e insistindo em que seja determinada novamente a elaboração dos demonstrativos solicitados nas diligências.

O processo foi enviado em nova diligência – 5ª diligência (fls. 500/503) –, desta vez à ASTEC, nos exatos termos da diligência anterior.

O auditor Ildemar José Landin emitiu parecer (fls. 518/522) fazendo um histórico dos fatos processuais, e observa que neste caso não há lide em relação ao direito do contribuinte em estornar débito do ICMS por motivo de recolhimento indevido, haja vista que o autuante reconhece o direito do contribuinte ao estorno e não questiona a veracidade das Notas Fiscais contidas no CD, apenas discorda da forma como foi feito, mediante escrituração no livro de apuração do estorno de débito, que segundo o autuante contraria a forma da legislação vigente.

O autuado voltou a manifestar-se (fls. 526/531) dizendo que ao fiscal revisor cumpre apenas e tão somente atender ao que foi solicitado pelo órgão julgador, ao qual compete, de posse de todos os elementos fáticos solicitados, julgar o processo, devendo a autoridade fiscal oferecer esses elementos fáticos para que o órgão julgador competente julgue a demanda. Aduz que o que ocorreu neste processo seria o mesmo que um perito judicial se recusar a efetuar as análises determinadas por um juiz de direito, dizendo que o magistrado não pode interpretar a lei e julgar. Reclama que essa situação prejudica a impugnante, que apenas deseja exigir o que lhe é de direito, e não pendular entre os comandos do CONSEF e a insubordinação dos fiscais, que insistem rigorosamente em não cumprir as ordens do órgão julgador. Frisa que o próprio fiscal reconhece o direito ao estorno da impugnante e até mesmo afirma expressamente que não questiona a veracidade das informações constantes no CD. Assegura que a empresa apurou o estorno glosado, e, havendo reconhecimento pelo fiscal autuante da higidez dos documentos, provada está a regularidade material do estorno calculado pelo próprio contribuinte a partir dos documentos que a fiscalização afirma serem hígidos, tendo a empresa apresentado relatório completo, resumindo todos os lançamentos do período, descrevendo todas as contas em que houve ajuste, ou seja, todos os casos em que foram feitas cobranças indevidas dos clientes, havendo crédito aos mesmos, relativos aos serviços não prestados, legitimando o creditamento do ICMS pago indevidamente. Observa que quando da apresentação da defesa inicial anexou cópias de Notas Fiscais de estornos de débitos emitidas nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2009, em valores idênticos aos glosados pela fiscalização, demonstrando que os créditos impugnados correspondem exatamente às operações anuladas, cujo custo, no qual se inclui o ICMS, foi devolvido aos clientes, e no campo “Natureza da operação” consta “Anulação de valores referentes à prestação de serviço de comunicação”. Reitera o pedido de cancelamento do Auto de Infração, com a extinção do crédito tributário nele consubstanciado, e, sucessivamente, requer que os autos sejam baixados em diligência a fim de serem elaborados os demonstrativos já demandados em reiteradas diligências, caso haja alguma incerteza quanto ao direito do contribuinte.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este se manifestou (fl. 533) dizendo que ratifica todas as manifestações anteriores.

#### **VOTO VENCIDO**

O 1º lançamento diz respeito a crédito fiscal de energia elétrica utilizado por empresa prestadora de serviço de comunicação.

A defesa sustenta que a energia elétrica é um insumo, sendo a energia consumida em processo de industrialização, mediante o qual se faz possível a prestação do serviço de comunicação.

O fiscal autuante discorda quanto à afirmação da defesa de que a energia elétrica é utilizada como insumo, contrapondo que a energia elétrica não se torna tão indispensável quanto argumenta a defesa, pois existem diversos outros tipos de energia que podem complementar o processo, permitindo à empresa alcançar o seu objetivo principal de prestação de serviço de telefonia. Falando ainda sobre outros tipos de energia que poderiam substituir a energia elétrica, ele aduz, mais adiante, que a fonte de energia necessária, que normalmente é a própria energia elétrica, pode

ser substituída pela energia química, no caso da utilização de baterias, seja no uso de um banco de baterias pela falta de energia elétrica, seja na utilização das baterias pelos aparelhos celulares.

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.

De tudo o que foi dito pela defesa, extrai-se em síntese isto: *sem energia elétrica não há serviço de telecomunicação*. O autuado trouxe aos autos laudo técnico para certificar seus argumentos.

De fato, é impossível, no atual estágio tecnológico, prestar serviço de telecomunicação 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. É isso o que se pretende? O pleno funcionamento da empresa 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 à regra 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* (e não mais “*nos termos do disposto em lei complementar*”, como prescrevia a Carta anterior) 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, de acordo com a atual Constituição, o critério 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.

Não há a mais mínima dúvida que a energia elétrica é *essencial* na prestação de serviço de telecomunicação.

O próprio fiscal autuante afirmou na informação que a energia elétrica é essencial na prestação do serviço de comunicação, porém, a seu ver, embora *essencial*, ela *não é indispensável*.

Tal raciocínio é simplesmente incompreensível.

Na prestação do serviço de telecomunicação, a energia elétrica constitui insumo sem o qual é impossível aquele serviço, pois a energia elétrica é materialmente consumida pelas centrais de comutação e controle, que transformam a energia elétrica em corrente contínua e em ondas eletromagnéticas e radioelétricas, convertidas em sons nos aparelhos de telefonia, permitindo a comunicação à distância.

A defesa apontou decisões do STF em que é firmado o reconhecimento da legitimidade do creditamento de tributos que envolvam a aquisição de produtos intermediários (insumos) consumidos no processo de industrialização. Fundamenta o seu ponto de vista em face do caráter industrial dos serviços de telecomunicação. Sustenta ser legítimo o crédito do imposto, enfatizando o direito ao crédito em face do caráter industrial dos serviços de telecomunicação, tomando por base o art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzido pelo art. 93, II, “a”, 2, do RICMS.

Sustenta que o direito da empresa ao crédito do ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica decorre da natureza industrial de sua atividade, que tem na energia elétrica o seu insumo produtivo. Chama a atenção para o conceito de industrialização contido no Regulamento do IPI. Observa que as atividades da empresa para viabilizar o serviço de telecomunicação consistem na alteração da natureza (transformação) e da finalidade da energia elétrica, implicando industrialização, enquadrando-se tal processo no “caput” e inciso I do art. 4º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/98.

Argumenta que a transformação (industrialização) a que a energia elétrica se submete no seu caso consiste na conversão da energia elétrica em onda eletromagnética ou radioelétrica, bem como na conversão da corrente alternada fornecida pelas empresas de energia a uma voltagem de 13.800 V a 23.000 V em corrente alternada de 380 V a 220 V e, em seguida, em corrente contínua a tensão retificada de -52,8 V a -48 V, sendo que o aspecto sensível dessas alterações é a conversão de sinais sonoros em ondas eletromagnéticas e posteriormente a reconversão destas em som.

Pontua que as empresas operadoras de telefonia só não pagam IPI porque, nos termos do art. 155, § 3º, da Constituição, à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do “caput” daquele artigo (ICMS) e o art. 153, I e II (impostos aduaneiros), nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, e sendo assim a não incidência do IPI não nega a natureza industrial da atividade, decorrendo, ao contrário, de expressa exclusão constitucional (imunidade).

Por esses aspectos, considera incensurável o Decreto nº 640/62, que insere as telecomunicações no âmbito da indústria básica, não a título de ficção jurídica, mas refletindo a realidade, fundado na competência privativa da União na matéria (CF, art. 22, IV).

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)

Atente-se para a expressão “para todos os efeitos legais”. Isso é dito em decreto federal, cumprindo ter em mente que compete privativamente à União legislar sobre águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão (CF, art. 22, IV), e no âmbito tributário não se pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (CTN, art. 110).

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 linguística. 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, na linguagem leiga dá-se inadequadamente 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 micro-ondas. 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*)

Analisando 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.

No serviço de telecomunicação a energia elétrica é submetida a um processo de industrialização, haja vista que ela passa por uma alteração de corrente alternada para corrente contínua e em seguida é transformada em ondas eletromagnéticas e radioelétricas, as quais se manifestam depois em forma de sons nos aparelhos de telefonia, permitindo a comunicação. Essas mudanças (transformações), por implicarem alteração da natureza da energia em ondas eletromagnéticas e radioelétricas, e das eletromagnéticas e radioelétricas em sons, caracterizam tais processos como típicos processos industriais. A transformação consiste no processo através do qual, a partir de uma coisa, se obtém uma espécie nova. A “geração” de comunicação constitui um processo de industrialização. O fundamento do crédito está no art. 93, II, “a”, 2, c/c o § 1º, do RICMS, em sintonia com o art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, na redação dada pela Lei Complementar nº 102/00.

É indevida a glosa do crédito fiscal de que cuida o 1º lançamento deste Auto.

O 2º lançamento diz respeito a estorno de débito de ICMS efetuado em desacordo com a legislação.

A autuação decorreu da falta de comprovação documental relativamente aos valores recolhidos indevidamente pelo autuado e por ele devolvidos aos clientes.

Como o serviço *não foi prestado*, é óbvio que os clientes não têm que pagar por ele. E da mesma forma, se o serviço não foi prestado, *não há incidência de ICMS*, por ausência de fato gerador da obrigação, de modo que os débitos indevidamente registrados relativos a prestações que não se realizaram podem, devem e têm de ser estornados, por questão de *legalidade*: a lei prevê que é devido o ICMS quando é prestado serviço de comunicação; se o serviço não é prestado, evidentemente o tributo não é devido.

O princípio da legalidade é uma espécie de protoprincípio, do qual decorrem outros subprincípios. Aspectos meramente formais não podem se contrapor à estrita legalidade tributária. No caso em

exame, o próprio fiscal autuante, em resposta a diligência determinada pelo órgão preparador, reconheceu que a autuação não se deu por falta de apresentação de documentação comprobatória do direito ao crédito, e sim por descumprimento de obrigação acessória. Isso foi confirmado por fiscal estranho ao feito e realçado pelo revisor designado pela ASTEC. Ora, se o débito foi escriturado indevidamente, e o fisco reconhece isso, negar o direito ao estorno do débito constituiria uma afronta ao princípio da legalidade e, em decorrência, o princípio da moralidade.

A defesa citou uma decisão da 4ª Junta, proferida no Acórdão JJF 1259/00, no julgamento do Auto de Infração nº 141596.0004/99-7. Naquele julgamento, o Relator fundamentou seu voto no inciso VIII do art. 93 do RICMS, que integra a subseção que trata “Das Hipóteses de Utilização do Crédito Fiscal”. Naquele caso, o Relator pontificou:

“Observo que não se discute a existência do imposto anteriormente pago indevidamente que se constitui em crédito fiscal para o autuado. Este ponto é pacífico. O que é contestado pelo autuante e com base nisso foi exigido imposto é a forma como o autuado apropriou-se do crédito a que legalmente tem direito”.

Essa é precisamente a situação do presente Auto. Aqui também não se discute se o contribuinte tem direito ao crédito. A fiscalização reconhece que o contribuinte faz jus ao crédito. O que a fiscalização questiona é a forma como foi feito o estorno.

Ora, se houve apenas descumprimento de formalidade, há que se convir que descumprimento de obrigação acessória é passível de apenação específica, pois obrigação acessória (dever instrumental) não se confunde com obrigação principal (dever obrigacional).

A minha conclusão é a mesma à qual chegou o Relator no julgamento que tomo por paradigma, cujas palavras reproduzo literalmente: com base nos autos, entendendo ser líquido e certo o crédito utilizado pelo contribuinte ao efetuar a compensação, tendo ocorrido apenas descumprimento de obrigação acessória, sem penalidade expressamente prevista em lei.

No caso em que estou me baseando, o Relator propôs e foi aplicada multa de uma UPF-BA. Essa multa, hoje, é de R\$ 50,00. Na situação presente, concluo de modo análogo que se deva aplicar a multa de R\$ 50,00, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que é a penalidade prevista em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente naquela lei.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR**

Com a devida vênia, apesar do bem elaborado voto proferido pelo relator, o meu entendimento não aponta no mesmo sentido, em relação às duas infrações descritas, relatadas e apreciadas na parte inicial dos autos.

O primeiro lançamento de ofício diz respeito ao crédito fiscal de energia elétrica utilizado por empresa prestadora de serviço de comunicação e o segundo lançamento cuida do estorno de débito de ICMS efetuado em desacordo com a legislação e sob a acusação da falta de comprovação dos valores que teriam sido recolhidos indevidamente; o autuado salienta que se trata de créditos do imposto relativos a serviços de telecomunicação que não foram prestados.

Na primeira infração, a defesa sustenta que a energia elétrica é um insumo, sendo a energia consumida em processo de industrialização. Frisa que sem energia elétrica não há telecomunicação e que o aproveitamento dos respectivos créditos fiscais é legítimo. Explica que se trata da energia elétrica utilizada pelos equipamentos empregados na efetivação da relação comunicativa, restando clara a sua natureza de insumo.

Argui que na prestação de serviços de telefonia móvel pessoal (SMP), a energia elétrica é essencial, consumida de forma imediata e integral. Observa que, inobstante a disponibilização de energia pela rede pública de distribuição, somente é possível efetuar ou receber ligações telefônicas porque as operadoras possuem baterias e grupos motores geradores que possibilitam o atendimento contínuo do serviço de telecomunicação para os consumidores, evitando que as oscilações e falhas na rede pública de energia afetem os serviços prestados à população.

O fiscal autuante, a seu tempo, nega a indispensabilidade da utilização da energia elétrica, na existência de outros tipos de energia que podem complementar o processo, permitindo à empresa alcançar o seu objetivo principal de prestação de serviço de telefonia. Assevera que a atividade de telecomunicação é um serviço e o autuado não produz ou vende produtos aos seus consumidores. Diz que a energia elétrica é consumida apenas para fazer circular a mensagem entre os pontos de sua rede e que já se encontra pacificado o entendimento de que prestação de serviço de comunicação não é um processo de industrialização, não permite a utilização do crédito, conforme art. 93, II, “b”, do RICMS, art. 29, § 1º, III, “b”, da Lei nº 7.014/96 e art. 33, II, “d”, da Lei Complementar nº 87/96.

Com efeito, a imposição em debate trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de energia elétrica utilizada na prestação de serviço de comunicação.

Oportuno que a Lei Complementar 87/96, com a redação vigente à época dos fatos, previa no seu artigo 33, II, que só daria direito a crédito fiscal a entrada de energia elétrica no estabelecimento quando: *a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; b) quando consumida no processo de industrialização; c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses.* Em consonância com esse dispositivo, a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu artigo 29, §1º, III, reproduz essa mesma previsão contida na LC 87/96.

Em sede de defesa, corroborado por teses da jurisprudência, por entendimento extraído da Lei Complementar do ICMS, da positivação de alguns estados da federação, o sujeito passivo sustentou que a sua atividade consubstancia um verdadeiro processo de industrialização, do qual a energia elétrica é principal insumo e, portanto, tem direito ao referido crédito fiscal. Para consubstanciar sua pretensão alinha o conceito de industrialização previsto no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI e a definição contida no art. 1º do Decreto nº 640/1962, que considera os serviços de telecomunicação como indústria básica.

Não obstante a pretensão defensiva, consoante teor do parágrafo único do art. 46 do CTN que considera industrializado *o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*, não acolho a sua tese, segundo a qual, a atividade de prestação de serviço de comunicação caracteriza um processo de industrialização. Mesmo a legislação do IPI, ao incluir outras operações e ampliando o conceito de “produto industrializado”, não se aproxima de “serviço de comunicação”, já que da atividade desenvolvida pelo autuado não resulta um produto e, muito menos, um produto que tenha tido a sua natureza ou finalidade modificada ou aperfeiçoada para o consumo. Dessa forma, não é razoável no âmbito tributário se ampliar a conceituação para alcançar o serviço de telecomunicação a ponto de classificá-lo como um processo industrial. Na prestação de serviços de telecomunicação se propicia meios para transmitir informações, inexistindo qualquer produção de informações.

Inexiste dúvida alguma de que a LC 87/96 e a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 estabelecem expressamente o direito a crédito fiscal referente a energia elétrica *consumida no processo de industrialização*, elas não se referem a processos *equiparáveis ao de industrialização*.

Do mesmo modo, o fato Lei Federal nº 9.472/97 - Lei Geral de Telecomunicações, ao se referir em seu artigo 77, expressamente à indústria de telecomunicações admitindo essa equiparação, não tem



repercussão no âmbito tributário, uma vez que a sua competência é específica e restringe-se aos aspectos operacionais da atividade.

Alinho-me ao entendimento assente nesse Conselho de Fazenda do Estado da Bahia de que não é devido o crédito fiscal de ICMS nas aquisições de energia elétrica na prestação de serviços de comunicação, emanado de reiteradas decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos de CJF nº 0021-11/05, 0007-12/11 e 0040-12/11.

Mesmo o entendimento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que por maioria de voto de seus ministros consideraram que o artigo 1º do Decreto Federal 640/62, que equiparou, para todos os efeitos legais, os serviços de telecomunicações à indústria básica, é compatível com o ordenamento jurídico em vigor, em especial com a Lei Geral de Telecomunicações, com o Regulamento do IPI e com o Código Tributário Nacional, reconhecendo a possibilidade de a Brasil Telecom creditar-se de ICMS incidente sobre a energia elétrica que utiliza nas centrais telefônicas para prestação de seus serviços, em decisão tomada no julgamento do recurso do Estado do Rio Grande do Sul contra decisão do tribunal de justiça daquele Estado, não vincula, nem é definitivo.

Tanto é assim que é diverso o entendimento firmado pela Segunda Turma do STJ no julgamento do RESP nº 984.880 (2007/0208971-9), Estado do Tocantins, contra a mesma concessionária de telefonia (Brasil Telecom S/A) decidindo que as companhias de telecomunicações não fazem jus ao crédito do ICMS referente à energia elétrica.

Portanto, as decisões de Tribunais Superiores não possuem caráter vinculante. Fico com entendimento que a Lei Complementar 87/96 autoriza o crédito fiscal em outras situações, quando a energia é consumida no processo de industrialização e que a atividade de telefonia é prestação de serviço, que não pode ser equiparada à atividade industrial para fins de tributação.

Ademais, cabe à Procuradoria Geral do Estado adotar as medidas cabíveis, ao teor do art. 116-A do RPAF-BA/99, abaixo reproduzido, nos casos em que a aplicação da legislação tributária esbarrar em reiteradas decisões contrárias à Fazenda Pública Estadual, em virtude de jurisprudência pacífica emanada dos Tribunais Superiores que, repito, sequer, é o caso.

*“Art. 116-A. Fica a Procuradoria Geral do Estado autorizada a não permitir a inscrição em Dívida Ativa, a não ajuizar a respectiva execução fiscal, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante para seu prosseguimento, na hipótese de matérias que tenham sido objeto de reiteradas decisões contrárias à Fazenda Pública Estadual, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou do Superior tribunal de Justiça.”*

Diante do exposto, entendo que a infração colhida pela Fiscalização resta caracterizada e procedente é a exigência do valor correspondente à glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente, a teor da alínea “b” do inciso II do art. 93 do RICMS-BA/97, no valor de R\$ 1.000.103,90.

Na segunda infração, o autuado é acusado de efetuar estorno indevido de ICMS, em desacordo com o § 4º do art. 569-A do RICMS/BA, na redação do Decreto 10.072, de 15.08.06, além dos Convênios ICMS 59/06 e 126/05. Tudo, conforme demonstrativos acostado aos autos, valor total de R\$ 1.632.377,19.

Em sua defesa o impugnante sustenta que os estornos são decorrentes de cancelamento ou da suspensão de serviços anteriormente contratados que, porém, não tinham sido prestados, embora as faturas tenham sido previamente emitidas e o ICMS destacado no documento fiscal. Explica que a empresa possui sistemas de registro das ligações telefônicas de seus clientes, mas que registra telefonemas que jamais foram efetuados pelos usuários do serviço, provocando a emissão de documento fiscal, acarretando cobranças indevidas dos clientes. Diz que em face de reclamação dos usuários, a empresa revê as cobranças, concede créditos em relação aos valores indevidamente cobrados, uma vez que não houve prestação do serviço.

Argumenta que, no caso concreto deve ser aplicado o disposto no art. 112 do RICMS, pela inexistência do fato que justifique a cobrança do tributo, devendo ser permitido o creditamento dos

valores do imposto já recolhidos, mas, indevido, uma vez que não houve a efetiva prestação de serviço de comunicação. Resume que os estornos alcançados pelo Fisco decorrem da realização de serviços que não foram prestados.

Constato sem razão os argumentos defensivos. Sendo o estabelecimento autuado contribuinte regularmente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, como empresa prestadora de serviços de telecomunicação, assim indicada em ato da COTEPE, deve adotar o regime especial de tributação do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicações, conforme previsão do art. 569-A, RCMS/97/BA.

Com o advento da Carta Magna de 1988, as prestações de serviços de comunicação passaram a ser tributadas pelo ICMS, de competência dos Estados e Distrito Federal, nos termos do art. 155, II. Evitando qualquer conflito de competência do ente federativo hábil para a cobrança do imposto, a Lei Complementar 87/96 estabeleceu em seu art. 11, inciso III, que o local da prestação, para os efeitos da cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, em se tratando da prestação onerosa de serviço de comunicação, será onde ocorrer a cobrança do serviço. Assim, no caso, o imposto será devido nesse Estado da Bahia e obediência a legislação do Estado da Bahia.

Trata-se, inclusive, de infração que vem sendo objeto de autuação de forma contínua, com a lavratura de outros Autos de Infração já apreciados por este órgão julgador, que já firmou, para tanto, esse entendimento.

Nesta situação é correta a indicação constante do Auto de Infração como infringidos os artigos 112 e 113 do RICMS/BA, tendo em vista que o autuado não atendeu a exigência da legislação tributária da Bahia relativa ao impedimento de efetuar estorno de débito, após os valores se encontrarem consignados em documento fiscal, procedimento não validado no ordenamento jurídico desse Estado.

É sabido que o Estado da Bahia aderiu ao Convênio nº 123/05, através do Convênio nº 59/06, o que ocorreu em agosto de 2006 (Decreto nº 10.072/06, de 15/08/2006), acrescentando o § 4º ao art. 569-A, o qual estabeleceu que as empresas prestadoras de serviços de telecomunicação, indicadas no Anexo Único do Convênio ICMS 126/98, adotarão regime especial de tributação do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicações, observados os termos e os demais procedimentos previstos no referido convênio, não se aplicando, a partir de então, as regras referentes a estorno de débito constantes no § 3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98.

Recepcionada tal norma no regramento do ICMS no Estado da Bahia, não se aplicam os critérios referentes a estorno de débito constantes no § 3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, efeitos a partir de 16.08.06. (§ 4º, art. 569-A, RICMS/97/BA). A partir de então, o contribuinte tem que ingressar com pedido de restituição, consoante determinação do art. 112, § 4º do RICMS/97-BA. Assim, restou comprovado o cometimento pelo autuado da infração que lhe foi imputada, desde quando, não cumpriu as exigências legais pertinentes ao estorno de débito fiscal.

Entendo que competiria ao autuado insurgir-se contra a autuação, instruído com elementos que pudessem demonstrar o procedimento de recuperação do imposto de forma correta, conforme prescreve a legislação e o regime especial de tributação do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicações. Em sentido contrário, trouxe apenas cópias de notas fiscais dos estornos do débito efetuados, nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2009, além de alegar que o procedimento da restituição significaria um ônus de processo administrativo, que a pendência se resolveria mediante a aplicação do art. 112 do RICMS BA, que não houve fato gerador para a imposição tributária.

Da mesma forma que a autuação fiscal deve ser vinculada, não ocorrendo ao talento dos agentes do Fisco, mas em obediência aos critérios e forma impostos na lei, os procedimentos adotados pelo administrado devem obedecer à forma prescrita e, quando não atenda o quanto determinado pela

legislação tributária, deve o preposto fiscal aplicar a lei que, no presente caso, foi a glosa dos créditos indevidamente estornados.

Concluo que ficou patente, nos autos, o cometimento pelo autuado da infração que lhe foi imputada, desde quando não cumpriu as exigências legais pertinentes ao estorno de débito fiscal.

Sequer, data vênia, comungo com a posição do relator que não se discute, no presente PAF, se o contribuinte tem direito ao crédito e que a fiscalização questiona tão somente a forma como foi feito o estorno. Em havendo descumprimento de formalidade, conclui, passível de multa específica, pois obrigação acessória (dever instrumental) não se confunde com obrigação principal.

Não ocorreu, no caso, procedimento que tenha resultado em descumprimento de obrigação acessória. A situação aqui discutida implicou redução do imposto a ser recolhido pelo impugnante, pois a realização do estorno de débito do ICMS de forma incorreta resultou na redução do montante imposto apurado no período de sua utilização. Em havendo quaisquer pagamentos indevidos, o autuado deve proceder à apuração, informar corretamente e pleitear o seu direito, dentro dos parâmetros e na forma indicados na legislação do imposto. A infração em comento restou perfeitamente caracterizada, no valor integral de R\$ R\$ 1.632.377,19, além da multa moratória proposta de 60%, que encontra amparo no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

O Auto de Infração é PROCEDENTE.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **333006.0002/09-0**, lavrado contra **TIM NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 2.632.481,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR