

**PROCESSO** - A. I. Nº 333006.0002/09-0  
**RECORRENTE** - TIM NORDESTE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0106-01/13  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 06/08/2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0218-12/14

**EMENTA:** ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. É vedada a utilização do crédito fiscal de energia elétrica usada ou consumida pelos estabelecimentos prestadores de serviços de telecomunicações. **b)** ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. No período fiscalizado não mais vigorava o § 3º da Cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, em face da adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05, por meio do Convênio ICMS 59/06, e da alteração feita no RICMS/97 pelo Decreto nº 10.072/06, que acrescentou o § 4º ao artigo 569-A. Restou comprovado que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na efetivação dos estornos de débitos contrariaram a disposição existente na legislação tributária do Estado da Bahia, já que se referiram a valores constantes em documentos fiscais. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou o Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em razão do cometimento de duas infrações, ambas objeto do Recurso, como a seguir descrito:

INFRAÇÃO 1 – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação, no valor de R\$1.000.103,90, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 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%.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide, por maioria de votos, da seguinte forma, “*in verbis*”:

### 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, RICMS/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 vênua, 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.*

**O voto do Relator, vencido no julgamento do PAF, encontra-se transcrito a seguir:**

#### **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)*

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

*a) devem estar vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*

*b) devam ser empregados no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou*

*c) devam integrar o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

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

*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 JF 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 pena 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, entendo 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.*

Inconformado com a Decisão de primeiro grau, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, alegando, em relação à infração 1, que a apropriação de créditos de ICMS por ele efetuada é legal, na medida em que:

1. os serviços de telecomunicação são considerados como uma indústria básica para todos os fins, sendo admitido o crédito relativo ao ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida em processo de industrialização;
2. a energia elétrica utilizada pela empresa é insumo indispensável à prestação do serviço de telecomunicação, sendo consumida de forma imediata e integral na prestação do serviço de comunicação, o que torna legítimo o creditamento do ICMS incidente em sua aquisição, consoante interpretação realizada conforme a Constituição Federal.

Prossegue dizendo que a legitimidade do crédito fiscal discutido nestes autos, referente ao imposto estadual incidente sobre a aquisição de energia elétrica consumida no processo que viabiliza a prestação do serviço de telecomunicação, foi objeto de recente julgado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos do REsp nº 842.270/RS com vistas a pacificar o entendimento acerca do tema.

Salienta que o posicionamento foi confirmado pela 1ª Seção do STJ no bojo do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.201.635/MG (cf. artigo 543-C do Código de Processo Civil - CPC), em julgamento realizado em 12/06/13, em que os ministros deram provimento ao Recurso do contribuinte para declarar a legitimidade do aproveitamento de créditos de ICMS incidente sobre energia elétrica utilizada na prestação dos serviços de telecomunicação.

Observa que as decisões proferidas acataram a tese de que a energia elétrica consumida pela empresa prestadora de serviço de telecomunicações passa por um processo de industrialização, concluindo pela incontestada legitimidade da tomada dos créditos de ICMS relativos à aquisição dessa energia elétrica, nos termos da Lei Kandir, em hipótese absolutamente idêntica à da presente autuação, e, sendo assim, é descabida a afirmação do voto vencedor do acórdão recorrido, de que o tema não se encontra pacificado.

Anota que se dedica à prestação de serviços de telecomunicações, para a qual a energia elétrica se apresenta como insumo absolutamente essencial, conforme pontuado no voto vencido do relator de primeiro grau, e, ao não reconhecer seu direito, entende que a Fazenda Pública baiana contraria o disposto no artigo 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96 (na redação da Lei Complementar nº 102/00), bem como o artigo 29, §1º, III, “a”, 2, da Lei nº 7.014/96, os quais dão direito de crédito a energia elétrica “consumida no processo de industrialização”, porque os serviços de telecomunicação são definidos, para todos os fins, como indústria básica pelo Decreto Federal nº 640/62, que transcreveu.

Reproduz dispositivos do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/98, que estabelece o conceito de “indústria básica” que deve ser aplicado para todos os efeitos legais, e destaca que



a Decisão recorrida se prendeu à questão linguística da expressão “serviço de comunicação”, demonstrando desconhecimento sobre o processo de utilização da energia pelas empresas de comunicação, que consiste na alteração da natureza (transformação) e da finalidade – i.e., na industrialização – da energia elétrica, enquadrando-se no *caput* e inciso I do artigo 4º do Decreto nº 2.637/98 (RIPI).

Explica que, “*para a prestação do serviço de telecomunicações, a energia é transmitida através de equipamentos instalados dentro e fora de prédios, fixos ou móveis, os quais se destinam a gerar, transformar e distribuir a energia elétrica, atendendo às necessidades das centrais de telefonia*”, e sem essa transformação da energia não é possível a prestação do serviço de telecomunicação, porquanto é o ingrediente essencial para a prestação do respectivo serviço.

Apresenta o fluxo detalhado da utilização da energia da seguinte forma:

1. a concessionária de energia elétrica entrega a energia em 13.800 volts, a mesma passa por um cubículo de medição, pelo disjuntor geral de média tensão e vai para os transformadores que modificam a tensão, de 13.800 volts para 220 volts;
2. essa tensão de 220 volts alimentará as chamadas cargas não essenciais, tais como iluminação, elevadores, bombas e também a chave de transferência automática (QTA);
3. a chave de transferência automática (QTA) recebe também alimentação dos grupos moto geradores (GMG's), verifica se a concessionária está presente e envia essa energia para o chamado barramento essencial. Caso seja verificado que a concessionária não está presente, há um comando para ligar o GMG e a chave de transferência muda de posição, enviando a energia do GMG para o barramento essencial;
4. o barramento essencial alimentará prioritariamente os sistemas de climatização e as Fontes de Corrente Contínua (FCC);
5. as Fontes de Corrente Contínua são alimentadas em corrente alternada e transformam essa energia para corrente contínua, mantendo as baterias em flutuação e alimentando os equipamentos de telecomunicações (comutação, transmissão e comunicação de dados);
6. no caso de falhas da energia comercial, as baterias assumem a alimentação dos sistemas de corrente contínua e possuem autonomia de três horas (variando de estação para estação), e nas estações que possuem GMG, o mesmo é acionado, assumindo a falha da concessionária de energia e suprimindo a estação de energia de corrente alternada;
7. concluindo, diz que possui sistema de telecomunicações que é alimentado em média tensão (13.800 VCA a 23.000 VCA), sendo a energia posteriormente transformada para baixa tensão (380 V a 220 V) em corrente alternada e posteriormente transformando-a de tensão retificada (-52,8 V a - 48 V) em corrente contínua. Acrescenta que possui estações alimentadas em baixa tensão (220/127V) e em corrente alternada, que passam pelos sistemas de transformação e retificação conforme supra descrito, até chegarem ao consumidor final.

Conclui que é inconteste o direito de crédito relativo ao imposto que onera a energia elétrica adquirida pelo contribuinte que se dedica à prestação de serviço de comunicação, pois, além de a energia elétrica constituir ingrediente essencial, passa por um complexo processo de transformação e o produto industrializado é a própria disponibilização do serviço de comunicação.

Traz à colação a conclusão das perícias realizadas nos autos da Ação Ordinária nº 770/053.06.114957-0, em trâmite perante a 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo/SP, e nos autos da Ação Ordinária nº 001/1.07.0061499-4, em trâmite perante a 6ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre/RS, em que empresas do mesmo setor pretendem ver reconhecido seu direito à utilização dos créditos de ICMS relativos à entrada de energia elétrica, nas quais os peritos demonstram que:

1. existe um processo de transformação ao qual se submete a energia elétrica, para que possa ser ultimado o serviço de telecomunicação, cuja disponibilização é o próprio produto – energia elétrica – industrializado;
2. a energia elétrica constitui insumo essencial à atividade-fim das prestadoras de serviços de telecomunicação.

Traz, ainda, o teor de Decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul reconhecendo que a empresa de telecomunicação é considerada uma indústria básica, sendo legítimo o creditamento relativo à energia elétrica.

Ressalta que a legislação de vários Estados (por exemplo, o Amapá) já dispõe acerca da legitimidade do crédito de ICMS relativo a entradas de energia elétrica utilizada por estabelecimento prestador do serviço de telecomunicação.

Afirma que *“o emprego da energia elétrica em processo de industrialização na prestação do serviço de telecomunicação pode ser deduzida a partir da própria Lei Geral das Telecomunicações (Lei nº 9.472/97) que, ao definir o que seja o serviço de telecomunicação, o associa diretamente à ideia de transmissão de mensagens via processos eletromagnéticos, os quais, evidentemente, somente são possíveis mediante a relatada transformação da energia elétrica nas centrais telefônicas”* (artigo 60, § 1º).

Acrescenta que *“não se deve olvidar que os serviços de telecomunicações foram definidos como de indústria básica, para todos os efeitos legais, nos termos do Decreto Federal nº 640, de 1962”*.

À indagação do porquê as operadoras de telefonia não recolhem o IPI, já que foram definidas como indústria básica, responde que o artigo 155, § 3º, da Constituição da República, prevê que *“à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste 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”*, razão pela qual a não incidência do IPI não nega a natureza industrial da atividade, decorrendo, ao contrário, de expressa exclusão constitucional (imunidade).

Entende que se revela tecnicamente incensurável o Decreto nº 640/62, que insere as telecomunicações no âmbito da indústria básica, e que tal definição seria cogente ainda que o enquadramento não refletisse a realidade (caso em que se qualificaria como ficção jurídica), dada a competência privativa da União sobre a matéria (CR/88, art. 22, IV).

Conclui dizendo que o seu direito aos créditos decorrentes das entradas da energia elétrica empregada na prestação de seus serviços estriba-se no artigo 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96 (na redação da Lei Complementar nº 102/00), bem como no artigo 29, § 1º, III, “a”, 2, da Lei nº 7.014/96.

Reproduz a ementa de decisões do Superior Tribunal de Justiça quanto ao seu direito de se creditar do ICMS decorrente de consumo de energia elétrica empregada na prestação dos serviços de telecomunicação e ressalta que, com a edição da Lei Complementar nº 87/96, foi instituído um amplo regime de não-cumulatividade, estatuinto que todos os bens e serviços adquiridos ensejam o direito ao crédito de ICMS, bastando para isso que sejam inerentes à atividade do contribuinte (artigos 19 e 20, *caput* e parágrafo 1º), sendo que *“as únicas restrições ao creditamento referem-se às entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”*.

Salienta que não há, na legislação federal, inclusive por força do princípio constitucional da não-cumulatividade, nenhuma vedação ao aproveitamento de créditos de ICMS em razão da natureza da atividade desenvolvida pelo contribuinte (se industrial ou voltado à prestação de serviços), restando necessário tão somente que os bens e serviços adquiridos sejam inerentes à sua atividade.

Repete que a energia elétrica é materialmente consumida pelas Centrais de Comutação e Controle, que a transformam em corrente contínua e em ondas eletromagnéticas e radioelétricas, convertidas em sons nos aparelhos de telefonia, permitindo a comunicação.

Aponta que o reconhecimento do direito ao creditamento de tributos que envolvam a aquisição de produtos intermediários (insumos) consumidos de forma imediata e integral no processo produtivo ou de prestação de serviços é entendimento tradicional, firmado há mais de três décadas, como corolário do princípio da não-cumulatividade, consoante a doutrina que transcreve.

Aduz que, tratando-se a energia elétrica de insumo dotado da característica de essencialidade, vinculando-se diretamente à prestação do serviço de comunicação e nela se consumindo integralmente, certo é que todo o custo pela sua aquisição (inclusive o imposto incidente) é também imediatamente repassado ao consumidor, integrando assim a posterior prestação tributada.

Diante do exposto, resume seu pensamento afirmando que:

1. é perfeitamente possível o creditamento integral de insumos ainda que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não seja considerada industrial ou de exportação;
2. sendo a energia elétrica insumo indispensável à atividade de telecomunicação, não há outra conclusão senão reconhecer seu direito de aproveitar integralmente os créditos de ICMS provenientes da aquisição do referido insumo.

Quanto à infração 2, alega que a vedação ao estorno ou à anulação de débito prevista no artigo 112 do RICMS/BA (vigente à época dos fatos) não se aplica ao presente caso, conforme interpretação teleológica da referida norma, porque, ainda que não tenha observado o procedimento formal para efetuar o estorno, certo é que o fisco não pode exigir ICMS sobre fatos geradores que nunca ocorreram.

Transcreve o voto vencido do acórdão recorrido e afirma que, pela leitura do citado artigo 112, constata-se que a *“norma pretende, portanto, resguardar o Erário Estadual 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”*.

Alega, ainda, que, no caso em tela, a situação é diversa: trata-se de débito desvinculado de qualquer fato concreto, não havendo que se discutir a incidência do imposto. Salienta que a nota fiscal foi emitida tomando por base fato inexistente e, sendo assim, *“não há qualquer risco para o Estado em permitir a anulação ou estorno desse débito (equivocadamente escriturado ou indicado em documento de arrecadação) através da utilização de créditos fiscais, por óbvio!”*.

Observa que nem sempre a nota fiscal traduz exatamente os fatos ocorridos na realidade e há situações em que o erro se dá em sua elaboração, que é a hipótese destes autos. Acrescenta que, *“como prestadora de serviços de telecomunicação, possui sistemas de registro das ligações telefônicas de seus clientes, sistemas estes que, não raramente, incorrem em erro, registrando telefonemas que jamais foram efetuados pelos usuários do serviço”*, situação em que o *“registro dessas ligações leva à emissão de documento fiscal que indica erroneamente a ocorrência de fatos geradores do ICMS-comunicação, levando a cobranças indevidas dos clientes”*.

Prossegue dizendo que, após verificação interna ou mediante reclamação dos usuários, muitas vezes revê as cobranças, concedendo créditos aos clientes que foram indevidamente cobrados e, dessa forma, uma vez que não houve prestação do serviço, o valor faturado indevidamente é devolvido ao cliente.

Entende que, *“negar o direito ao creditamento equivale a impor à Recorrente o ônus de discutir administrativamente o indiscutível, já que não há qualquer dúvida acerca da não-ocorrência do fato gerador”*, observando que, uma vez devolvidos os valores indevidamente cobrados aos

clientes, passou a assumir o encargo do tributo, o que autoriza a compensação do valor indevidamente pago.

Resume dizendo que *“não é aceitável o comportamento excessivamente formalista por parte do fisco, ao exigir do recorrente tributo claramente indevido, somente para que, posteriormente, a empresa veja o mesmo crédito restituído, mediante a “adoção dos procedimentos previstos nos art. 73 a 83 do RPAF”, conforme pretende o Fisco Estadual”,* pois trata-se de procedimento que afronta claramente o princípio da moralidade e da eficiência administrativa, ambos insculpidos no *caput* do artigo 37 da Constituição Brasileira.

Conclui que *“dúvidas não pairam no sentido de que a eventual inobservância de um requisito de caráter meramente formal não subtrai o direito do recorrente a reaver o ICMS indevidamente recolhido, quando evidente a existência do indébito, sob pena de se inverter a ratio da norma regulamentar, cuja finalidade é facilitar a devolução do indébito às empresas de telecomunicações”*.

Argumenta, ainda, que a multa aplicada é confiscatória e desproporcional, em flagrante violação ao princípio inscrito no artigo 150, inciso IV, da Constituição da República. Reproduz Decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria e pede, *“caso se entenda ser devido algum ICMS ao Fisco estadual – o que se admite ex absurdo”,* que a penalidade pecuniária seja *“reduzida a patamares não confiscatórios”*.

Por último, requer a improcedência do Auto de Infração e a *“realização de nova diligência fiscal, caso este e. CONSEF entenda pela necessidade de tal providência”*.

A PGE/PROFIS manifestou-se pelo não provimento do Recurso Voluntário, sob o entendimento, quanto à infração 1, de que *“a atividade de telecomunicações não é industrial e sim de serviços, razão pela qual está VEDADA a utilização de crédito fiscal relativo a energia elétrica nos termos do art. 33, II da Lei Complementar nº 102/2000”*.

Observa que há decisões do STJ em sentido contrário àquelas trazidas pelo recorrente, a exemplo das que transcreveu (REsp 1116087/SP e REsp 984880/TO).

No que tange à infração 2, aduz que o recorrente não apresentou provas inequívocas da não prestação dos serviços.

Quanto às multas, afirma que *“são as previstas em lei para as infrações em tela, não cabendo ao CONSEF apreciar alegação de inconstitucionalidade”*.

Considerando os argumentos do recorrente, as recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Representativo da Controvérsia (artigo 543-C do Código de Processo Civil), bem como a recentíssima orientação do Procurador Geral do Estado expressa na Portaria nº PGE – 177/2013, publicada no Diário Oficial do Estado de 05/12/13, criando o Núcleo Auxiliar da Inteligência Estratégica da Procuradoria Fiscal (NAIPE/PROFIS), esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em pauta suplementar, decidiu converter o presente PAF em diligência à PGE/PROFIS para que o Procurador Chefe emitisse Parecer jurídico sistêmico esclarecendo qual o entendimento daquele órgão especializado a respeito do presente lançamento de ofício, consubstanciado na exigência de ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal por empresa de telecomunicações (infração 1).

Em resposta à diligência, a Dra. Rosana Jezler Galvão, procuradora coordenadora do NAIPE/PROFIS, informou que, apesar das atribuições elencadas nos incisos I, II, IX e X da Portaria nº 177/2013, que criou o NAIPE – Núcleo Auxiliar de Inteligência Estratégica da Procuradoria Fiscal, *“existe equívoco do CONSEF quanto a possibilidade de Parecer sistêmico sobre esta matéria, no atual momento, porque a questão ainda está sendo discutida no STJ através de embargos de declaração e, no STF através de Recurso extraordinário, por este motivo não se trata de matéria pacificada de forma definitiva para qual o NAIPE possa elaborar um Parecer sistêmico”*. (sic)

Prossegue dizendo que “*uma questão somente se encontra pacificada quando a questão envolver somente legislação infra constitucional e o STJ já tenha decidido em sede de Recurso representativo da controvérsia e a Decisão esteja transitado em julgado*” e “*quando a matéria for constitucional quando o STF já tenha se pronunciado em Recurso Extraordinário, ADIN ou ADC e as decisões tenham transitado em julgado*”.

No que se refere à utilização de créditos de energia elétrica pelas empresas de telecomunicação, sob o argumento de que se trata de processo industrial, matéria discutida no REsp nº 842270/RS e no REsp nº 1201635/MG, afirma que “*ainda não existe trânsito em julgado, porque envolve matéria infra constitucional e constitucional e os dois Recursos somente serão decididos definitivamente no Supremo Tribunal Federal*”.

Aduz, ainda, que “*conforme andamentos em anexo o REsp 842270/RS já se encontra em fase de Recurso extraordinário e o REsp 1201635/MG ainda se encontra em fase de embargos de declaração no STJ, do acórdão proferido no Recurso Especial e ainda caberá interposição do Recurso extraordinário do acórdão proferido*”.

Esclarece que, “*se os processos não transitaram em julgado e o STF se manifestará e julgará a matéria, pode haver modificação do entendimento firmado pelo STJ, motivo pelo qual é temerário qualquer renúncia por parte do Estado da Bahia da aplicação das normas estaduais tributárias e LC 87/96 que estão em vigor*”. (sic)

Por fim, ressalta que “*a PGE está atenta às decisões recentes do STJ e do STF e acompanhará a tramitação destes processos, e, se em momento posterior, a matéria pacificar no mesmo sentido do entendimento firmado nos referidos especiais e couber um Parecer sistêmico este será devidamente elaborado e encaminhado pelo NAIPE/PROFIS para apreciação do Procurador Chefe da PROFIS e Procurador Geral do Estado da Bahia para que possamos ter uma orientação uniforme e após ratificação ser encaminhado à SEFAZ e ao CONSEF para conhecimento*”.

Por último, afirma que está devolvendo o PAF ao CONSEF para prosseguimento do julgamento.

## VOTO

Inicialmente, rejeito o pedido de realização de diligência formulado pelo recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra "a", do RPAF/99).

Ressalto que, de acordo com as informações prestadas pela Procuradoria Geral do Estado, de que as ações judiciais citadas pelo recorrente ainda se encontram em fase de tramitação, há de se prosseguir normalmente com o julgamento do presente processo administrativo fiscal.

Na infração 1 foi lançado valor decorrente da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo às aquisições de energia elétrica na prestação de serviços de telecomunicação.

O recorrente argumentou que tem direito aos créditos oriundos de aquisições de energia elétrica, pois a sua atividade se equipara a um processo de industrialização para o qual a energia elétrica é um insumo indispensável.

Apesar de existirem decisões judiciais reconhecendo a legitimidade dos créditos de aquisição de energia elétrica pelas empresas prestadoras de serviços de comunicação, tais decisões não são definitivas, como informou a Procuradoria Geral do Estado por meio da procuradora coordenadora do Núcleo Auxiliar da Inteligência Estratégica da Procuradoria Fiscal (NAIPE/PROFIS).

Ademais, este CONSEF já se manifestou, ainda que em decisões não unânimes, pela não aceitação dos créditos decorrentes de aquisições de energia elétrica utilizada na prestação de serviços de comunicação, como se pode depreender pelos Acórdãos CJF nºs 0084-11/13, 0090-11/13, 0093-13/13, 0098-13/13 e 0117-13/13.

Por essa razão, transcrevo a seguir excerto do voto do então Conselheiro Álvaro Barreto Vieira no Acórdão CJF nº 0444-13/13 que, apesar de ter sido vencido no mérito naquele processo administrativo específico, espelha o pensamento atualmente dominante neste Conselho Administrativo:

(...)

*Trata a Infração 1 da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de energia elétrica utilizada na prestação de serviço de comunicação.*

*Ao dispor sobre o direito ao crédito fiscal de ICMS, a Lei Complementar 87/96, no seu art. 33, II, com a redação dada pelas Leis Complementares nºs 102/00, 122/06 e 138/10, assim determina quanto ao uso de crédito referente à entrada de energia elétrica:*

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

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

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

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

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

*d) a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses; (Redação dada pela LC nº 138/2010)*

[...]

*A Lei Estadual nº 7.014/96, no seu art. 29, §1º, III, mantém o mesmo regramento da LC 87/96 quanto ao crédito fiscal de ICMS decorrente de entrada de energia elétrica. Por sua vez, o RICMS-BA/97 no art. 93, II, “b”, segue adstrito ao previsto na Lei nº 7.014/96 quanto à matéria em comento.*

*Sustenta o recorrente que tem direito aos referidos créditos, pois a sua atividade se equipara a um processo de industrialização, do qual a energia elétrica constitui um insumo indispensável. Explica que a energia elétrica foi apropriada com base em Relatório Técnico que acostou ao processo, de forma que o débito tributário referente à parcela que não foi utilizada no processo industrial foi reconhecido como procedente e recolhido.*

*Com base nesse dispositivo legal acima transcrito, o serviço de comunicação prestado pelo recorrente teria que se enquadrar no conceito de industrialização, para que o contribuinte tivesse direito ao crédito fiscal em questão.*

*Indubitavelmente, a energia elétrica constitui um elemento essencial na geração e transmissão de conteúdos que integra a atividade na prestação do serviço de comunicação, porém não há como se equiparar o serviço de comunicação a um processo industrial.*

*O disposto no artigo 46 do Código Tributário Nacional define produto industrializado como sendo o que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Com base nesse dispositivo legal e no entendimento firmado neste CONSEF, não acolho a tese recursal de que o serviço de comunicação se enquadraria no conceito de industrialização. Esse posicionamento fica mais claro quando se observa que da atividade desenvolvida pelo recorrente não resulta um produto e, muito menos, um produto que tenha tido a sua natureza ou finalidade modificada ou aperfeiçoada para o consumo. Não há, portanto, como se classificar o serviço de telecomunicação como sendo um processo industrial. Não é razoável considerar a transformação de dados e de voz em ondas eletromagnéticas como sendo um processo industrial, especialmente quando se observa que a prestação de serviço de telefonia não modifica a natureza da voz ou do dado transmitido.*

*Seguindo essa linha de entendimento firmada neste CONSEF, não há como prosperar os argumentos recursais atinentes ao Decreto nº 640/1962 e ao art. 4º do RIPI, os quais, no entendimento do recorrente, equiparariam o serviço de comunicação a um processo industrial.*

*O Relatório Técnico PD.33.11.25º.0151º/RT-04-AA – Descrição Qualitativa e Quantitativa do Processamento de Energia Elétrica em Estação Telefônica, elaborado sob encomenda do recorrente, não obstante a sua excelente qualidade técnica, não possui o condão de modificar o disposto na legislação tributária estadual sobre a matéria.*

(...)

*Dessa forma, considerando a legislação vigente no período abarcado pela Infração 1 – junho a dezembro de 2005 – a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS restou comprovada e, em consequência, foi acertada a Decisão da primeira instância.*

(...)

*Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida, a qual não carece de reparo algum.*

Na infração 2, o ICMS foi lançado pela constatação de estorno de débito efetuado em desacordo com a legislação.

O recorrente não negou a acusação, mas alegou que os estornos se referem a ligações telefônicas cobradas de seus clientes, mas que se revelaram equivocadas após a reclamação dos usuários, não havendo, portanto, a prestação de serviços de telecomunicação, mas apenas o descumprimento de uma obrigação acessória.

Inicialmente, saliento que o contribuinte, em nenhum momento, apresentou a prova de suas afirmações, isto é, de que teria havido realmente o débito do ICMS em relação a prestações de serviços de telecomunicação não prestadas a seus clientes, limitando-se apenas a juntar aos autos os seguintes documentos:

1. cópias de quatro notas fiscais de “Anulação de serviço de telecom”, dos meses de janeiro a abril de 2009 (fls. 132 a 136), nos valores globais de R\$1.625.796,22, R\$1.585.714,00, R\$1.451.295,44 e R\$1.383.035,78;
2. cópias de notas fiscais destinadas a alguns usuários de seus serviços (fls. 328 a 369) emitidas no exercício de 2007 e sem nenhuma indicação de créditos concedidos aos clientes.

Por outro lado, a matéria objeto da segunda imputação já foi apreciada em diversos julgamentos realizados pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, como se pode verificar dos Acórdãos CJF nºs 0128-12/11, 0129-12/11 e 0147-12/11, não obstante as decisões terem sido proferidas em processos administrativos fiscais oriundos de autos de infração lavrados contra outra empresa. Em tais julgamentos, este Colegiado deliberou, embora em votação não unânime, pelo não provimento do Recurso Voluntário interposto, mantendo a procedência da autuação, sob o fundamento de que, desde 16/08/06, não mais são aplicáveis no Estado da Bahia as regras previstas no Convênio ICMS 126/98 - na questão relativa aos estornos de débitos - pelas empresas prestadores de serviços de telecomunicações.

O Convênio ICMS 126/98, no § 3º da Cláusula terceira, prevê o estorno de débito nos moldes realizados pelo recorrente, estabelecendo as regras a serem observadas para as empresas de telecomunicações e de comunicações. Ocorre que, com a edição do Convênio ICMS 123/05, publicado no Diário Oficial da União de 05/10/05, diversos Estados da Federação, com exceção da Bahia, foram autorizados a não aplicar o disposto no § 3º da Cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, entretanto, com a edição do Convênio ICMS 59/06, publicado no Diário Oficial da União de 12/07/06, foi estendida ao Estado da Bahia a autorização para aderir ao citado Convênio ICMS 123/05, vale dizer, a Bahia também foi autorizada a não aplicar a regra inserida no § 3º da Cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98.

Como o Convênio ICMS 59/06 era meramente autorizativo, fazia-se necessário que tal vedação fosse prevista na legislação tributária baiana para ter plena eficácia, consoante o disposto no artigo 35, inciso II, do RICMS/97, que estabelece que, tratando-se de convênio autorizativo, o benefício fiscal ali previsto tem aplicação “*a partir da vigência do ato jurídico pelo qual vier a ser introduzido na legislação interna pela unidade Federada autorizada pelo convênio a instituir o benefício*”.

A norma foi então inserida na legislação estadual com a edição do Decreto nº 10.072/06, publicado no Diário Oficial do Estado de 16/08/06, o qual acrescentou o § 4º ao artigo 569-A do RICMS/97, abaixo transcrito:

**Art. 569-A.** *As empresas prestadoras de serviços de telecomunicação, indicadas em ato da COTEPE, adotarão regime especial de tributação do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicações, observados os termos a seguir e os demais procedimentos previstos no referido convênio:*

(...)

*§ 4º Não se aplicam as regras referentes a estorno de débito constantes no § 3º da cláusula terceira do Conv. ICMS 126/98.*

Portanto, desde 16/08/06, para que as empresas de telecomunicações e de comunicação possam proceder a estornos de débitos, devem obedecer ao que determina a legislação baiana, em especial o disposto nos artigos 112 e 113 do RICMS/97, com lastro nos artigos 160 e 161 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), uma vez que, como dito anteriormente, no Estado da Bahia são vedadas expressamente as regras de estorno estabelecidas no Convênio ICMS 126/98.

O artigo 112 do RICMS/97 assim dispõe:

*“Art. 112. O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.*

*§ 1º Se o imposto já houver sido recolhido, far-se-á o estorno ou anulação mediante utilização de crédito fiscal, nos termos do inciso VIII do art. 93, nos casos de pagamento indevido em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação.* (grifos não originais)

...

*§ 4º O débito fiscal lançado a mais ou indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação nos termos deste artigo, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.”* (grifos não originais)

No presente PAF verifica-se que os estornos de débito efetuados pelo recorrente não decorreram de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação. Assim, o recorrente deveria ter seguido as normas da legislação deste Estado para obter o ressarcimento de quantias que, supostamente, foram indevidamente recolhidas ao Erário estadual, consoante determina o artigo 136 do RICMS/BA, amparado pelo que dispõe o artigo 33 da Lei nº 7.014/96:

*“Art. 33. Serão restituídas, no todo ou em parte, as quantias relativas ao imposto, multas e demais acréscimos legais recolhidos indevidamente, consoante a forma estabelecida em regulamento, observados os prazos de prescrição e decadência”.*

O artigo 136 do RICMS/97 tem a seguinte dicção:

*“Art. 136. As quantias indevidamente recolhidas ao Estado:*

*I - poderão ser objeto de estorno de débito, observado o disposto nos arts. 112 e 113;*

*II - sendo inadmissível o estorno, serão restituídas ao contribuinte, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, observado o disposto no art. 33 da Lei nº 7014, de 4 de dezembro de 1996”.*

Poder-se-ia até dizer que o procedimento do sujeito passivo configura apenas um descumprimento de obrigação acessória, se restasse demonstrado que não houve a falta de recolhimento ou o recolhimento a menos do ICMS ao Estado da Bahia, o que não ocorreu neste lançamento de ofício, ressalte-se. Entretanto, este Conselho de Fazenda não é competente, nos termos do artigo 79 do RPAF/99, abaixo transcrito, para analisar a regularidade dos estornos efetivados pelo recorrente, a fim de verificar se houve, ou não, recolhimentos indevidos do imposto estadual:

*“Art. 79. São competentes para apreciar o pedido de restituição:*

*I - em caso de devolução de ICMS, ITD, IPVA, Contribuição de Melhoria e Taxa na área do Poder Executivo:*

*a) no âmbito da DAT Metro, o titular da Coordenação de Processos;*  
*(...)”*

Sendo assim, caso este Colegiado decidisse pela improcedência do lançamento de ofício e a aplicação de penalidade formal, como deseja o recorrente, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal estaria solapando a competência atribuída legalmente a outro órgão, isto é, ao Coordenador de Processos, no âmbito da DAT Metro, ao qual o recorrente é vinculado, em face de sua jurisdição. Além disso, julgar improcedente a autuação significaria declarar que os valores lançados pelo contribuinte a título de estornos de débitos são verídicos, sem que se realize uma análise dos demais documentos que ele é obrigado a escriturar e entregar ao Fisco, nos moldes do Convênio



ICMS 126/98, e por todos os meios de prova disponíveis.

Como dito anteriormente neste voto, este Conselho de Fazenda vem decidindo em consonância com as normas legais aqui mencionadas, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0288-12/09 e 0106-11/11, este último com voto da lavra do então conselheiro Fábio de Andrade Moura, com excerto transcrito a seguir:

**“VOTO**

*Consoante relatado, as infrações 01 e 05 são objeto do Recurso Voluntário ofertado pelo sujeito passivo, enquanto as infrações 02, 03, 04, 05 e 06 são objeto do Recurso de Ofício. Passa-se, pois, à análise de todas as infrações desta autuação, separadamente:*

**Infração 01:** *Trata-se de estorno de débito do ICMS realizado em desacordo com a legislação vigente. O recorrente não nega a realização do estorno de débito de ICMS, contudo argumenta que a medida foi adotada com o intuito de corrigir equívoco anterior, quando da emissão das notas fiscais de venda, quando houve destaque de ICMS em operações não tributadas ou quando o destaque do ICMS foi em valor superior ao devido.*

*Além disso, o recorrente trouxe aos autos declarações e cópias do livro Registro de Entradas da maior parte dos destinatários das notas fiscais acerca das quais foi feito o estorno, com o intuito de comprovar a não utilização dos créditos fiscais.*

*A argumentação recursal é consistente, contudo, entendo que a legislação tributária do Estado da Bahia remete o estorno de débito de valor lançado em notas fiscais ao procedimento de restituição do indébito, ficando vedado o lançamento do estorno pelo sujeito passivo, unilateralmente, em sua escrita fiscal, ou mesmo nesta seara, no âmbito de um julgamento de Auto de Infração. Veja-se a propósito, a dicção do art. 112, do RICMS, especialmente o caput e o §4º:*

*(...)*

*Cumpra salientar que, no curso do procedimento administrativo de restituição do indébito, a repartição fazendária competente poderá verificar com maior cautela e segurança as informações e documentos apresentados pelo sujeito passivo, sobretudo certificando-se de que os destinatários das mercadorias comercializadas não fizeram uso do crédito fiscal consignado nas notas de vendas, o que refoge ao âmbito de análise deste Auto de Infração.*

*Nesse contexto, por imposição normativa expressa, deixa-se de acatar a argumentação recursal quanto à infração 01, devendo o sujeito passivo deflagrar o competente procedimento administrativo de restituição do indébito, ressaltando que, uma vez comprovada a sua boa fé e cumpridos os demais requisitos do art. 159, do RPAF, poderá o sujeito passivo pleitear o cancelamento da multa ao apelo da equidade, frente à Câmara Superior deste Conselho.*

*(...)”*

Por fim, observo que o contribuinte pode ingressar com pedido de restituição do tributo eventualmente pago indevidamente, à autoridade fazendária competente mencionada no artigo 79, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA, com a comprovação de que, efetivamente, os serviços de comunicação não foram prestados aos usuários, o que não foi feito nestes autos, é importante que se saliente.

Referente ao argumento recursal, de que as multas aplicadas são confiscatórias, verifico que estão previstas na Lei nº 7.014/96 para as hipóteses aventadas neste Auto de Infração, não cabendo ao CONSEF a apreciação de argumentos relacionados à inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Ante o exposto, e com respaldo nos pronunciamentos da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

**VOTO DIVERGENTE**

É objeto da divergência apenas a infração 1 da autuação fiscal, no qual o autuante entendeu por indevido o crédito fiscal de ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica, utilizada na prestação de serviço de comunicação exercida pela Recorrente.

A autuação fiscal foi mantida, de forma não unânime, pela JJF, e ora acompanhado pela ilustre relatora. Entretanto, apesar da fundamentação apresentada em seu voto, peço vênia à ilustre

relatora para discordar de seu entendimento.

Acerca do aproveitamento do crédito incidente sobre as aquisições de energia elétrica, a Lei Complementar n.º 87/1996, em seu art.33, assim dispõe:

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

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;*

*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*

*d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;*

Depreende-se da leitura do dispositivo legal supra e das argumentações defensivas, que o cerne da questão está exatamente no enquadramento, ou não, do serviço de comunicação como atividade industrial.

Por ser esta uma questão de âmbito federal, tomo como ponto de partida o Decreto n.º 640/62, ainda vigente, que assim determina em seu art. 1º:

*Art. 1º. Os serviços de telecomunicações, para todos os efeitos legais, são considerados indústria básica, de interesse para o fomento da economia do país e de relevante significado para a segurança nacional.*

Ao estabelecer que o conceito de indústria básica aplicar-se-ia a todos os efeitos legais o legislador incluiu, como não poderia deixar de ser, o direito tributário.

Esse fora, inclusive, o entendimento do Ministro Mauro Campbell Marques, nos autos do AgRg no Agravo em Recurso Especial n.º 11.265/RS, que, devido a importância, ora transcrevo:

*Como bem observado pelo Ministro Castro Meira, o art. 77 da Lei 9.472/97 usa a expressão "indústria de telecomunicações". Destarte, embora a Lei 9.472/97 qualifique a atividade de telecomunicações como serviço, também admite o caráter industrial da atividade, razão pela qual não fica caracterizada incompatibilidade entre a lei referida e o Decreto 640/1962.*

*Por outro lado, não me alinho ao entendimento no sentido de que os motivos que ensejaram a equiparação dos serviços de telecomunicações à indústria, os quais foram explicitados no próprio Decreto 640/1962, não subsistem nos dias atuais, ao menos no que se refere ao fomento do setor de telecomunicações.*

*É verdade que nos grandes centros urbanos o alto grau de desenvolvimento do setor é manifesto. No entanto, há inúmeras regiões no País nas quais o serviço ainda é prestado de forma precária.*

*Além disso, é oportuno destacar que, nos últimos anos, o Governo Federal tem concedido uma série de incentivos às empresas que prestam serviços de telecomunicações, especialmente em razão dos eventos esportivos, de repercussão internacional, que serão sediados no Brasil nos próximos anos (Copa do Mundo de Futebol em 2014 e Olimpíadas em 2016), como noticiado pela mídia especializada.*

*A despeito da importância dos eventos mencionados, o fomento também se justifica pela necessidade de se democratizar o acesso à informação no País, sobretudo no que se refere ao acesso à Internet via "banda larga", possibilitando que a fixação de tarifas mais acessíveis permita que um maior número de brasileiros usufruam desse recurso.*

*Isso foi observado, inclusive, pela Presidente da República, conforme notícia veiculada no site oficial da Presidência ("<http://www.planalto.gov.br>"), ao comentar o "Termo de Compromisso" firmado entre o Governo Federal e as empresas de telefonia fixa, expressando a seguinte conclusão: "Estou certa de que conseguiremos aumentar a oferta e diminuir o preço da internet para reduzir ainda mais a desigualdade entre os brasileiros." (endereço eletrônico que contém a íntegra da notícia: <http://www2.planalto.gov.br/imprensa/conversa-com-a-presidenta-02-08-2011>).*

*Assim, razões de ordem econômica e de ordem social também justificam a aplicabilidade do Decreto 640/1962 nos dias atuais.*

*Demonstrada a vigência e aplicabilidade do Decreto 640/1962, impõe seja reconhecido o direito pleiteado na presente demanda, como entendeu o Tribunal de origem.*

É sabido que, em obediência ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizado, expressa ou implicitamente, pela Constituição federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Direito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Em assim sendo, não cabendo à norma estadual a competência para definir industrialização, ou enquadrar qualquer serviço neste conceito, deve socorrer-se a outras figuras jurídicas existentes.

Desta forma, entendo que a disposição contida no Decreto nº 640/62 se aplica a todos os ramos do direito, inclusive o tributário, não havendo, portanto, qualquer impedimento em enquadrar o serviço de telecomunicação, para fins de apropriação de créditos fiscais, à indústria.

Em sendo um processo de transformação, além do enquadramento como indústria básica, na forma do Decreto nº 640, aplica-se a ele o disposto no parágrafo único, do artigo 46, do CTN que, ao versar sobre o IPI, 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. Regra que se coaduna, sem ressalvas, ao serviço de comunicação.

Ademais, da análise do descritivo do processo de telecomunicação, trazido aos autos pela recorrente, constata-se que este pressupõe um processo de transformação no qual, a energia elétrica é insumo essencial, o que lhe garante o aproveitamento do ICMS incidente na operação ou prestação anterior, em estrito cumprimento ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Por fim, filio-me ao entendimento proferido pelo Ministro Luiz Fux, no REsp 842270/RS que, dada a importância, ora transcrevo:

*13. A prestação de serviços de telecomunicações pressupõe um processo de transformação da energia elétrica (matéria-prima), seu insumo essencial, em vibrações sonoras e bits e destes novamente em vibrações sonoras, sendo certo que, no contexto do ICMS, processo de industrialização não pode ser restringido tão-somente à transformação de bens móveis corpóreos. Nesse sentido, doutrina uníssona leciona que, in verbis:*

*"Ora, energia elétrica é essencial à prestação dos serviços de telecomunicação.*

*(...)*

*"Pelo acima exposto, conclui-se, de maneira inequívoca, que a energia elétrica é fundamental, essencial e indispensável, à realização dos serviços de telecomunicação (...)."*

*(Prof. Alcides Jorge Costa, Parecer às fls. 333/354)*

*"(...) a prestação dos serviços de telecomunicação é também o resultado de um processo, equiparável, em seus fundamentos, ao de industrialização.*

*(...) a energia elétrica tem um elevadíssimo grau de essencialidade, já que, mais do que uma mera "acionadora externa de equipamentos", integra a própria estrutura do processo de prestação dos serviços em pauta.*

*(...) a energia elétrica é inerente à prestação dos serviços de telecomunicação."*

*(Roque Antônio Carrazza, em Parecer às fls. 357/392)*

Registre-se, por oportuno, que a decisão acima mencionada foi proferida em Recurso Repetitivo, de forma que, segundo entendimento já pacificado no STJ, dispensa o trânsito em julgado para ser aplicável aos demais recursos, conforme se extrai das decisões abaixo transcritas:

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.346.717 RS(2012/0193876-0)*

*RELATOR: Ministro OG FERNANDES (1139)*

*EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TESE SEGUNDO A QUAL O ENTENDIMENTO FIRMADO PELA VIA DO ART. 543-C DO CPC TERIA APLICABILIDADE SOMENTE APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DO RESPECTIVO ACÓRDÃO. NÃO PROCEDÊNCIA. SALÁRIOS DE CONTRIBUIÇÃO A SEREM UTILIZADOS NO CÁLCULO DO NOVO BENEFÍCIO. OMISSÃO. INTEGRAÇÃO DO JULGADO NOS TERMOS DO RECURSO REPETITIVO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO JULGADO. 1. Segundo o entendimento pacificado nesta Corte Superior, é desnecessário aguardar o trânsito em julgado do acórdão proferido no recurso repetitivo para que se possa aplicar aos demais recursos o entendimento firmado pela via do art. 543-C do CPC. 2. Nos embargos de declaração opostos contra o recurso repetitivo que tratou da matéria (REsp 1.334.488), concluiu-se que "deve ficar expresse que a nova aposentadoria, a ser concedida a contar do*

*ajuizamento da ação, há de computar os salários de contribuição subsequentes à aposentadoria a que se renunciou". Assim, deve-se integrar o acórdão embargado com manifestação expressa a esse respeito. 3. Quanto aos demais temas, observa-se que constituem mera repetição das alegações constantes do agravo regimental, as quais já foram adequadamente tratadas, não havendo que se falar em vícios no julgado. 4. Embargos de declaração parcialmente acolhidos.*

**AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.381.003 RN(2013/0123273-4)**

**RELATOR: Ministro OG FERNANDES (1139)**

**EMENTA:** AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TESE SEGUNDO A QUAL O ENTENDIMENTO FIRMADO PELA VIA DO ART. 543-C DO CPC TERIA APLICABILIDADE SOMENTE APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DO RESPECTIVO ACÓRDÃO. NÃO PROCEDÊNCIA. DIREITO ADQUIRIDO. VIOLAÇÃO AFASTADA EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. 1. Segundo o posicionamento consolidado nesta Corte Superior, é desnecessário aguardar o trânsito em julgado do acórdão proferido no recurso repetitivo para que se possa aplicar aos demais recursos o entendimento firmado pela via do art. 543-C do CPC. 2. Quanto ao prazo previsto no art. 103 da Lei n. 8.213/91, o entendimento deste Superior Tribunal é de que "(...) não viola o direito adquirido e o ato jurídico perfeito a aplicação do regime jurídico da citada norma sobre o exercício, na vigência desta, do direito de revisão das prestações previdenciárias concedidas antes da instituição do prazo decadencial" (REsp 1.309.529/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, DJe 4/6/2013). 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

Dito isto, sendo o julgamento favorável ao contribuinte, em decisão proferida em Recurso Repetitivo, a qual vincula aquelas proferidas a partir de sua publicação – conforme art. 543-C do CPC, entendo que decidir de forma distinta resultará em ônus de sucumbência para o Estado.

E em assim sendo, meu posicionamento é no sentido de reconhecer o direito ao creditamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telecomunicação, equiparando-as, para este fim, à indústria.

Desta forma, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário apresentado para afastar o lançamento contido na infração 1 do Auto de Infração, julgando, em consequência, PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **333006.0002/09-0**, lavrado contra **TIM NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor 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.

**VOTO VENCEDOR** - Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Valtércio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

**VOTO DIVERGENTE** - Conselheiros: Evany Cândida Vieira dos Santos, Edmundo José Bustani Neto e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

EVANY CÂNDIDA VIEIRA DOS SANTOS - VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS