

A.I. N° - 269135.0001/13-0

AUTUADO - TIM CELULAR S.A.

AUTUANTES - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA e GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR

ORIGEM - IFEP SERVIÇOS

INTERNET - 12.02.2014

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0013-01/14**

**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**. Vencido o voto do Relator. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 19.6.13, acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica na prestação de serviço de comunicação. Valor do crédito glosado: R\$ 1.809.238,48. Multa: 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 103/122), alegando que os créditos foram aproveitados em absoluta observância ao princípio da não cumulatividade. Fala da possibilidade do aproveitamento dos créditos de ICMS relacionados à aquisição de energia elétrica, observando que se trata de empresa que se dedica à prestação de serviços de comunicação, e para prestar esse serviço a energia elétrica é elemento indispensável, na condição de principal insumo para o desenvolvimento dessa atividade.

Sustenta que a energia elétrica é submetida a processo de transformação dentro do estabelecimento da impugnante, por meio da qual é convertida em ondas eletromagnéticas ou radioelétricas, a partir das quais são obtidas as conexões essenciais à prestação de serviços de comunicação, na forma como estes se encontram definidos pelo artigo 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97.

Friza que o Relatório Técnico nº 001/2007 do Instituto Nacional de Tecnologia do Ministério da Ciência e Tecnologia (cópia anexa), ao tratar especificamente sobre o procedimento de prestação de serviços adotado pela sua empresa, reconheceu a essencialidade do fornecimento de energia elétrica na consecução deste tipo de atividade, conforme trecho que transcreve, destacando que a utilização da energia elétrica em serviços de telecomunicação é de essencial importância na geração e transmissão de ondas eletromagnéticas.

Assinala que a empresa aproveita exclusivamente os créditos do ICMS que recaem sobre a energia elétrica que adquire para o fim de prestar serviços de telecomunicação, sem que seja conferido o mesmo tratamento fiscal aos créditos decorrentes da energia elétrica empregada para outros fins.

Lembra que o ICMS está sujeito à observância do critério da não cumulatividade, por força do art. 155, § 2º, I, da Constituição, sendo assegurado aos contribuintes, por consequência, o direito de apurar créditos decorrentes da incidência do imposto estadual nas operações das quais resultem entradas no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços, para compensação com os débitos relativos às prestações igualmente tributadas. Observa que o art. 19 da Lei Complementar nº 87/96 traz previsão semelhante, e o mesmo ocorre com a legislação do estado da Bahia responsável pela regulamentação da incidência do ICMS, com destaque para o disposto no art. 114 do RICMS/97. Conclui, por esses elementos, que a não cumulatividade consiste em

regra geral imposta pela Constituição, a qual, tendo o seu alcance delineado pelas normas gerais contidas na lei complementar competente, deve ser obrigatoriamente observada tanto pelo legislador estadual quanto pelo intérprete, a fim de que seja assegurada a efetividade do princípio, e que vícios de ilegalidade e constitucionalidade não sejam incorridos no processo de sua aplicação. Aduz que a mecânica que se extrai do princípio da não cumulatividade, lastreada no binômio crédito (entradas tributadas) e débito (saídas tributadas), consiste em compensar o que for devido em cada operação com o montante do tributo cobrado nas operações anteriores, tal como evidencia a constante do artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição. Observa que o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre as normas gerais que regem o conceito expresso no dispositivo constitucional antes referido, e o art. 21 ocupa-se em elencar as hipóteses que geram para o contribuinte a obrigação de estornar os créditos escriturados nas entradas. Cita doutrina. Considera que as hipóteses que refletem a obrigatoriedade de os contribuintes estornarem os créditos de ICMS então apurados, uma vez interpretadas à luz das regras insertas nos incisos I e II do § 2º do art. 155 da Constituição, materializam situações nas quais se verifica não ocorrer a tributação por esse imposto das operações de saída promovidas pelo contribuinte, o que, por via de consequência, deixa evidente não restar configurado o binômio que dá efetividade ao princípio da não cumulatividade.

A partir dessas considerações acerca do princípio da não cumulatividade, considera o autuado que somente se pode concluir que a aquisição de energia elétrica para a prestação de serviço de telecomunicações gera o inequívoco direito de crédito do imposto que incide sobre aquela operação, não existindo dessa forma qualquer margem para a exclusão da aplicação desse postulado constitucional à espécie, até porque, tem-se que a energia elétrica adquirida pela impugnante, além de ser essencial à prestação do serviço de telecomunicações, possui a natureza de mercadoria, conforme definido pelo ordenamento jurídico pátrio e, ainda, reconhecido pela doutrina.

Aduz que os tribunais administrativos vêm decidindo favoravelmente ao aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica com a finalidade de prestar serviço de comunicação. Cita como exemplo o Acórdão nº 8.929, da Quarta Turma do Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro no julgamento do Recurso Voluntário nº 33.416, em 9.12.10, cuja ementa transcreve.

Chama a atenção para a semelhança dos créditos relativos às aquisições de energia elétrica para a prestação de serviços de comunicação com os créditos relativos às aquisições de combustíveis e lubrificantes pelas empresas que prestam serviços de transporte, observando que em ambos os casos se trata de elementos essenciais para o desenvolvimento das aludidas atividades, caracterizando-se, inclusive, como insumos, e assinala que, recentemente, o STJ pacificou seu entendimento quanto à possibilidade de as empresas de transportes se creditarem do ICMS que recai sobre a aquisição de insumos e combustíveis, na medida em que estes consistem em insumos consumidos na consecução da atividade empresarial principal, no julgamento do RMS 32110/PA, conforme ementa que transcreve.

Conclui que, por força do princípio da não cumulatividade, jamais poderá ser imposta qualquer restrição ao aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica, muito embora exista previsão legal em sentido contrário.

Sucessivamente, aduz que, mesmo que se considerem aplicáveis as disposições constantes no art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, o art. 93, inciso II, “b”, do RICMS/97, em detrimento do princípio da não cumulatividade, que diz admitir somente para fins de argumentação, ainda assim se revela plenamente possível o aproveitamento de créditos de ICMS, por ocasião da aquisição de energia elétrica, uma vez que a prestação de serviços de telecomunicação

pressupõe a realização de nítido processo de industrialização, e, por conseguinte, diante da já demonstrada essencialidade da energia elétrica para a prestação de serviços de telecomunicação, haja vista o seu papel para a criação das ondas eletromagnéticas ou radioelétricas que possibilitam a instauração da realização da relação comunicativa entre os usuários do sistema telefônico, está claro que se trata de evidente processo equiparável ao processo de industrialização, para fins de aproveitamento dos créditos de ICMS.

Toma por fundamento nesse sentido a regra do art. 4º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/98, ao dispor sobre o conceito de processo de industrialização.

Sustenta que a doutrina é uníssona em classificar como industrialização o processo a que a energia elétrica é submetida para a adequada prestação de serviços de telecomunicação, tal como ensina Roque Antonio Carrazza. Cita também Kiyoshi Harada, segundo o qual sem a energia elétrica não é possível a produção de sons indispensáveis à comunicação, e portanto a energia elétrica integra o processo de industrialização que resulta na produção dos serviços de comunicação.

Transcreve por fim a ementa do acórdão da Primeira Seção do STJ quanto à possibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS relacionados à aquisição de energia elétrica, nos autos do Recurso Especial nº 842.270/RS (Resp 842270/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Rel. p/Acórdão Ministro Castro Meira, 1ª Seção, julgado em 23.5.12, DJe 26.6.12).

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente. Informa que os seus procuradores se encontram estabelecidos na Avenida Rio Branco, nº 110, 14º andar, Centro, Rio de Janeiro, RJ, CEP 20040-0001, telefone (21) 2132-1855, sendo que qualquer comunicação deve ser dirigida a esse endereço, aos cuidados do Dr. André Gomes Oliveira, inscrito na OAB/RJ sob o nº 85.266.

Um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 204/207) concordando não haver dúvida que a energia elétrica constitui um elemento essencial na geração e transmissão de conteúdos que integra a atividade na prestação do serviço de telecomunicação, mas ocorre que, conforme enumerado pelo “recorrente”, o ICMS possui três núcleos distintos de incidência: operação de circulação de mercadoria, prestação de serviços de transporte e prestação de serviço de comunicação.

A seu ver, por ficção jurídica, a energia elétrica é considerada mercadoria para fins de incidência do ICMS, sendo que o legislador estabeleceu que caberia à lei complementar definir contribuintes, disciplinar compensação do imposto, assegurar manutenção de créditos, entre outras atribuições. Observa que a Lei Complementar 87/96, no art. 20, estabeleceu regras para compensação do imposto, porém fixou limites para o aproveitamento do crédito no art. 33, sendo que a Lei Complementar 102/00 alterou o inciso II do art. 33 da LC 87/96, que transcreve, observando que a mesma regra é reproduzida no art. 29, § 1º, III, da Lei estadual 7.014/96. Por esses elementos, assinala que a LC 87/96 estabeleceu restrições à utilização do crédito de aquisição de energia elétrica, admitindo-o nas atividades de comercialização e quando consumida em processo de industrialização, porém não o permitindo para as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações.

Quanto ao argumento de que a energia elétrica utilizada na prestação de serviço de telecomunicações configura uma atividade industrial, o fiscal contrapõe que o CTN no art. 46, parágrafo único, define como produto industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Segundo o fiscal, essa definição não encontra identidade com o argumento de que a prestação dos serviços de telecomunicações se equipara ao processo de industrialização, uma vez que ocorre a conversão em ondas sonoras e dados em energia elétrica e depois uma reconversão, pois essa definição se aplica, por exemplo, a atividade de industrialização que transforma grão de soja em óleo, que é uma espécie nova para consumo que difere

significativamente do grão de soja, ao passo que a atividade desenvolvida pelo autuado não resulta em um produto e, muito menos um produto que tenha tido a sua natureza ou finalidade modificada ou aperfeiçoada para o consumo, não sendo possível no âmbito tributário se ampliar a conceituação para alcançar o serviço de telecomunicação a ponto de classificá-lo como um processo industrial. Cita uma decisão da 2ª Câmara do Conseg sobre questão que diz ser semelhante.

Opina pela procedência do lançamento.

Na sessão de julgamento, o representante da empresa distribuiu memorial dando notícia de que o STJ sedimentou sua jurisprudência no sentido de permitir o aproveitamento de créditos relativos a energia elétrica utilizada como insumo na prestação de serviço de telecomunicação, através do acórdão proferido nos autos do REsp 1.201.635, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, publicado no DJe de 21.10.13.

## VOTO VENCIDO

O lançamento em discussão 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, pois a energia consumida em processo de industrialização, mediante o qual se faz possível a prestação do serviço de comunicação, sendo a energia elétrica submetida a processo de transformação dentro do estabelecimento, por meio da qual é convertida em ondas eletromagnéticas ou radioelétricas, a partir das quais são obtidas as conexões essenciais à prestação de serviços de comunicação.

O fiscal que prestou a informação concorda não haver dúvida que a energia elétrica constitui um elemento essencial na geração e transmissão de conteúdos que integra a atividade na prestação do serviço de telecomunicação, mas, embora concorde nesse ponto, levanta uma tese de que a energia elétrica é considerada mercadoria por “ficação jurídica” para efeitos de incidência do ICMS, e existem três núcleos distintos de incidência do imposto: circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte, prestação de serviços de comunicação.

Ultrapasso de plano essa idéia absurda de que a energia elétrica seja “considerada” mercadoria “por ficação jurídica”. Jamais seria possível cobrar imposto com base em mera “ficação jurídica”. A Constituição outorgou aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir e cobrar imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Assim, sendo, somente se encontra no âmbito da competência dos Estados e do Distrito Federal as operações com o que seja de fato e de direito mercadoria. Nenhuma lei, nem mesmo lei complementar, pode ampliar o conceito de mercadoria. O ICMS incide sobre operações com energia elétrica não porque esta seja equiparada a mercadoria, mas sim porque *a energia elétrica é de fato uma mercadoria, na qualidade de coisa móvel, apropriável, que pode ser objeto de atos de comércio*. Existe *circulação de energia elétrica*, que consiste num *movimento ordenado de cargas elétricas*, e essa circulação é mensurável.

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. O laudo é do Instituto Nacional de Tecnologia, do Ministério da Ciência e Tecnologia.

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. Isso é afirmado pelo próprio autuante na informação fiscal.

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 decisão do Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro, mediante o Acórdão 8.929, no Recurso Voluntário 33.416/10, favorável ao aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica para prestação de serviços de telecomunicação. Apontou também decisão do STJ em que é firmado o reconhecimento da legitimidade do creditamento de tributos que envolvam a aquisição de insumos consumidos na prestação de serviços, no julgamento do RMS 32.110/PA. Fundamenta por fim 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 tendo em vista o caráter industrial dos serviços de telecomunicação, tomando por base o art. 4º do Regulamento do IPI e o Decreto nº 2.637/98, que dispõe sobre o processo de industrialização.

Em face dos elementos aduzidos pela defesa, há que se convir 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 básico*. Ela chama a atenção para o conceito de industrialização contido no Regulamento do IPI. 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.

Realmente, a transformação (*industrialização*) a que a energia elétrica é submetida no caso em questão consiste na conversão da energia elétrica em onda eletromagnética ou radioelétrica, sendo que o aspecto sensível e prático dessas alterações é a *conversão* de sinais sonoros em ondas eletromagnéticas ou radioelétrica e posteriormente a *reconversão* destas em voz, som ou imagem.

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).

O Decreto federal nº 640/62 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).

Com efeito, 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 palavra “serviço” integrante da 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. 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”. O que importa afinal de contas não é o nome que se dá ao fato, mas sim o que realmente é aquilo que se tem mente, ou seja, a sua real e efetiva natureza.

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 o sinal 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.

Faço o registro de que na sessão de julgamento o representante da empresa distribuiu memorial dando notícia de uma decisão recente do STJ autorizando o aproveitamento de créditos relativos a energia elétrica utilizada como insumo na prestação de serviço de telecomunicação, através do acórdão proferido nos autos do REsp 1.201.635, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, publicado no DJe de 21.10.13.

É indevida a glosa do crédito fiscal de que cuida este lançamento.

O autuado informa que os seus procuradores se encontram estabelecido na Avenida Rio Branco, nº 110, 14º andar, Centro, Rio de Janeiro, RJ, CEP 20040-0001, telefone (21) 2132-1855, e qualquer comunicação deve ser dirigida a esse endereço, aos cuidados do Dr. André Gomes Oliveira, inscrito na OAB/RJ sob o nº 85.266. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA 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 ao lançamento de ofício que glosa o crédito fiscal de energia elétrica utilizado por empresa prestadora de serviço de comunicação.

A defesa argui que possui grande demanda de energia elétrica, elemento indispensável à prestação de serviços de comunicação, tratando-se do principal insumo para o desenvolvimento de sua atividade. Diz que a energia elétrica é submetida a processo de transformação dentro do estabelecimento autuado, por meio da qual é convertida em ondas eletromagnéticas ou

radioelétricas, a partir das quais são obtidas as conexões essenciais à prestação de serviços de comunicação, na forma como definidos no art. 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97.

Aduz que demonstrada a essencialidade do fornecimento de energia elétrica para a prestação do serviço de comunicação e estando tais atividades sujeitas à incidência do ICMS, conclui-se que, diante do princípio da não cumulatividade, podem ser aproveitados os créditos fiscais sobre a operação de aquisição da energia elétrica. Ressaltando que os créditos aproveitados recaem exclusivamente sobre a energia elétrica que se adquire para o fim de prestar serviços de telecomunicações.

O fiscal autuante, a seu tempo, reconhece que a energia elétrica constitui elemento essencial na geração e transmissão de conteúdos que integra à atividade na prestação do serviço de telecomunicação. Diz que por ficção jurídica, a energia elétrica é considerada mercadoria para fins de incidência do ICMS (art. 155, § 3º, da CF/88); a LC 87/96, estabeleceu regras para compensação do imposto (art. 20) e limites para o aproveitamento do Crédito de ICMS na entrada de energia elétrica (art. 33, II). Regra reproduzida no art. 29, § 1º, III, “b”, Lei nº 7.014/96.

Informa que a LC 87/96 estabeleceu restrições à utilização do crédito na aquisição de energia elétrica, admitindo-as nas atividades de comercialização e quando consumida em processo de industrialização, não havendo permissivo legal para as empresas prestadoras de serviço de telecomunicações utilizarem crédito fiscal relativa à aquisição de energia elétrica. Sublinha que serviço de telecomunicação não pode ser classificado como um processo industrial, nos termos do art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

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 anexa aos autos o Relatório Técnico nº 001/2007, emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia do Ministério da Ciência e Tecnologia reconhecendo a essencialidade do fornecimento da energia elétrica na consecução da atividade do autuado.

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*”, não se pode entender por equiparação, isso porque não tem repercussão, no âmbito tributário, uma vez que a sua competência é específica e restringe-se aos aspectos operacionais da atividade.

Ademais, o termo usualmente assim identificado, tem aptidão genérica e presta-se melhor a designar o “*setor de telecomunicações*”, “*a política de telecomunicações*”, *o serviço público de telecomunicações*”, tendo em vista a inovação tecnologia que revolucionou o setor, empreendendo um desenvolvimento acelerado, a partir dos anos 70, sobretudo, após o lançamento de satélites de comunicação brasileiros e a implantação da telefonia móvel no país, na década de 80.

Dessa forma, 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, sobretudo, porque não há uma definição exaustiva, única, acerca da matéria. Assuntos complexos como esse, tendo relevância do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico (art. 543-A, CPC), poderão ser submetidos ao instituto da Repercussão Geral e haverá um salto de qualidade na harmonização dos julgados, inclusive no âmbito administrativo.

O entendimento prevalente, nesse órgão julgador, encontra fundamento na Lei Complementar nº 87/96, que 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 inexista 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 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\$ 1.809.238,48 e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

É o voto.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269135.0001/13-0**, lavrado contra **TIM CELULAR S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.809.238,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de janeiro de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR