

A. I. Nº - 281081.0015/14-4
AUTUADO - CLARO S.A.
AUTUANTES - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS e RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 29/10/2014

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0235-03/14

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA POR PARTE DE PRESTADOR DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. Por não encontrar fundamento no art. 33, II, LC 87/1996 c/c art. 29, §1º, Lei nº 7.014/1996, a utilização de crédito de ICMS por prestador de serviços de telecomunicações é indevida e ilegal. Infração subsistente. **2. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. **b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. **Infrações reconhecidas 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM DOCUMENTOS FISCAIS; b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** Nessa situação, deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário. Infração caracterizada. **c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Infrações reconhecidas. **4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2014, lança o crédito tributário de ICMS no valor de R\$1.266.774,74, em decorrência das infrações à legislação do imposto a seguir enumeradas:

Infração 01 - 01.02.51. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica na prestação de serviço de comunicação, nos meses de agosto a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$1.037.871,83, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 16.01.01. Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a novembro de 2013. Exigido o valor de R\$90.484,54, em decorrência a aplicação da multa de 10% sobre o valor das operações;

Infração 03 - 16.01.02. Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a novembro de 2013. Exigido o valor de R\$14.435,24, em decorrência a aplicação da multa de 1% sobre o valor das operações;

Infração 04 - 04.05.04. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2013. Exigido o valor de R\$109.906,39, acrescido da multa de 100%;

Infração 05 - 04.05.09. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor acrescido, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, no exercício fechado de 2013. Exigido o valor de R\$4.470,16, acrescido da multa de 60%;

Infração 06 - 04.05.08. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2013. Exigido o valor de R\$6.258,23, acrescido da multa de 100%;

Infração 07 - 07.15.01. Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, no mês de agosto de 2013. Exigido o valor de R\$3.348,35, acrescido da multa de 60%.

O impugnante, através de advogado com procuração às fls. 82 a 85, apresenta defesa, fls. 39 a 80, depois de reproduzir o teor das sete infrações informa que quitou os débitos objeto das infrações 02, 03, 04, 05, 06 e 07, conforme se infere do anexo comprovante de pagamento, fl. 178, motivo pelo qual requer o reconhecimento da extinção dos referidos débitos pelo pagamento, nos termos do art. 156, inciso I, do CTN.

No tocante aos débitos objeto da Infração 01 assevera que devem ser cancelados, uma vez que são claramente indevidos, por entender que tem o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS decorrente da aquisição da energia elétrica utilizada como insumo na prestação de serviços de telecomunicação.

Requer o cancelamento da multa em razão da ausência de indicação do fundamento legal, uma vez que os dispositivos citados somente fazem alusão às hipóteses em que a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de energia elétrica é permitida - Alínea “b” do inciso III do §1º art. 29 da Lei Estadual nº 7.014/96, e o art. 33, inciso II, alínea “d” da Lei Complementar nº 87/96.

Frisa que sem qualquer respaldo normativo, os autuantes decidiram arbitrar em 60% a penalidade aplicável ao caso em análise, conforme se infere do demonstrativo de cálculo no Auto de Infração.

Assevera que, tendo em vista a submissão ao princípio da estrita legalidade imposta à atividade administrativa, é pressuposto indispensável a observância de todos os elementos e pressupostos

indispensáveis para conferir caráter de validade ao ato administrativo de lançamento tributário. Diz que a desídia do Fisco Estadual em não indicar corretamente o fundamento legal que prevê a aplicação de multa no patamar de 60% ao caso análise não permite o exercício das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa insculpidas no art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88.

Afirma que por isso não tem condições de apresentar sua defesa corretamente no que tange à aplicação da penalidade, já que o lançamento fiscal está despidido de todas as informações mínimas e necessárias para sua impugnação, em manifesta violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, assegurados pela CF/88.

Ao cuidar do mérito sustenta a legitimidade do aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na prestação de serviço de telecomunicação - Decisão da Primeira Seção do STJ no REsp 842270/RS e no REsp 1.201.635/MG (Recurso Repetitivo).

Frisa que para a lavratura da autuação a fiscalização tributária fundamentou-se, principalmente, no artigo 93, inciso II, alínea “b”, do RICMS-BA/97, cujo teor transcreve.

Menciona que se depreende da análise da autuação, que a fiscalização partiu do equivocado entendimento de que a energia elétrica adquirida não teria sido destinada a um dos fins previstos no citado art. 93, motivo pelo qual lavrou o Auto de Infração vergastado, com a glosa dos créditos de ICMS que foram aproveitados.

Assinala que a autoridade fiscal detém o equivocado entendimento de que os serviços prestados não se equiparariam ao processo de industrialização, ao qual é assegurado o crédito pela aquisição da energia elétrica, tendo em vista que tal direito somente seria permitido às indústrias, nos termos do art. 33, inciso II, alínea “d”, da LC nº 87/96 e do art. 93, inciso II, alínea “b”, do RICMS-BA/97.

Esclarece que apesar de não se tratar de empresa industrial, pois, como é sabido, é empresa prestadora de serviços de telecomunicações, não significa que o desenvolvimento de sua atividade de prestação de serviço não contenha “processo de industrialização”, para os fins do aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica, conforme garante o art. 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96.

De fato, a redação do citado dispositivo é clara ao afirmar que o aproveitamento de créditos de ICMS é admitido relativamente à entrada de energia elétrica no estabelecimento “quando for consumida no processo de industrialização” e não quando o estabelecimento adquirente da energia for industrial.

Assinala que embora não seja uma empresa industrial, isso não significa que suas atividades não se equiparam à atividade de industrialização, hipótese que autoriza o creditamento previsto no art. 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96.

Diz que seu o direito ao creditamento relativo à aquisição da energia elétrica utilizada como insumo da prestação dos serviços de telecomunicação encontra respaldo nos seguintes argumentos: a) - o princípio constitucional da não-cumulatividade, característica intrínseca à natureza do ICMS, conforme preceitua o artigo 155, §2º, inciso I, da Lei Fundamental; b) - previsão expressa da LC nº 102/2000, no sentido de assegurar o direito ao crédito da energia elétrica consumida no processo de industrialização; c) - a energia elétrica é utilizada como insumo na efetiva prestação de serviço de telecomunicação e gera, inegavelmente, o chamado crédito físico; **d)** - a prestação de serviço de comunicação apresenta nítido caráter industrial, ante a modificação da natureza da energia elétrica adquirida, com sua consequente conversão em ondas eletromagnéticas; e **e)** - não merece prosperar a interpretação restritiva da LC nº 102/2000, no sentido de não reconhecer o direito ao crédito do ICMS, decorrente da aquisição de energia elétrica, sob pena de violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e ao princípio da isonomia (art. 150, inciso II, da CF/88), quando o próprio legislador infraconstitucional

expressamente equiparou os serviços de telecomunicações à indústria básica, por meio do Dec. nº 640/1962, para todos os fins legais

Destaca que, corroborando o entendimento ora exposto, a Primeira Seção do STJ resolveu a controvérsia, decidindo que as empresas de telefonia móvel têm direito ao crédito do ICMS relativo à aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na prestação de serviço de telecomunicação, consoante ementa que transcreve.

No mencionado julgamento, o STJ asseverou que “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”. Arremata ressaltando que sendo a atividade de telecomunicação, equiparada à industrial pelo Dec. nº 640/1962, pressupõe um processo industrial em que a energia elétrica é o principal insumo. Reafirma que as empresas de telefonia têm direito de crédito do ICMS na aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na prestação de serviço de telecomunicação, nos termos do art. 33, inciso II, alínea “b”, da LC 87/96.

Menciona que o STJ ainda aduziu que, considerando que o princípio da não cumulatividade é aplicável aos três núcleos distintos de incidência do ICMS (circulação de mercadorias; prestação de serviço de transporte; e prestação de serviço de comunicação) e que a energia elétrica é o único insumo na prestação de serviço de telecomunicação, “o empeco ao creditamento equivale a tornar o imposto cumulativo, em aberta afronta ao expresse mandamento constitucional”.

Destaca que restou esclarecido, ainda, no julgamento, que a atividade de prestação de serviços de comunicação se enquadra no conceito de industrialização de que trata o Regulamento do IPI, tendo sido efetuada ressalva no sentido de que, a despeito de a transformação da energia elétrica configurar processo de industrialização, não incide o IPI sobre a prestação de serviço de telecomunicação por expressa determinação da Constituição Federal (art. 155, §3º, da CF/88), que limitou o campo de incidência sobre tal atividade ao ICMS e aos impostos sobre o comércio exterior (II e IE).

Diz que acobertado por esta justificativa extrajurídica, o Fisco passou a permitir somente aos industriais o creditamento do imposto pela aquisição de energia elétrica, baseando-se em interpretação restritiva e incoerente do texto legal, efetuou a cobrança de pretensos créditos de ICMS, denegando-lhe esse mesmo direito.

Afirma que é preciso observar que, conforme foi evidenciado quando se demonstrou que a energia é adquirida para duas finalidades específicas e distintas (como componente do custo do serviço e como elemento integrante apenas do cômputo de sua despesa), a energia elétrica utilizada como insumo diretamente para a efetiva prestação do serviço de telecomunicação integra o seu custo e gera, sem dúvida, crédito físico.

Ressalta que mesmo que fosse viável a distinção entre crédito físico e crédito financeiro, o que defende é justamente o crédito físico, porque tanto a energia elétrica utilizada como insumo quanto o serviço por ela prestado, apesar de intangíveis, são tributados pelo ICMS, devendo a apuração do imposto observar o princípio da não-cumulatividade.

Observa que o serviço executado constitui prestação de serviço de telecomunicação, ou seja, a disponibilização de meios tecnológicos, de caráter virtual e intangível, para que se estabeleça a comunicação entre duas pessoas. Frisa que na realização destas atividades, consome grande quantidade de energia elétrica, uma vez que é exatamente mediante a transferência de sinais - gerados por energia elétrica - que se dá a veiculação de mensagens.

Diz ser insustentável cogitar que o ICMS despendido pela energia elétrica consumida no serviço prestado, o qual, frise-se, é equiparado ao processo de industrialização, geraria crédito financeiro, porque não integraria fisicamente o serviço prestado. Acrescenta que, por óbvio que,

em virtude da especificidade da situação contemplada, não seria possível lançar mão de critérios conotativos simples - integrar ou não fisicamente a mercadoria ou serviço - para conceber distinção do que geraria crédito físico ou financeiro.

Assegura que o serviço de telecomunicação encerra exatamente o envio de sinais (virtuais) que propiciam a transmissão de mensagens de voz (intangíveis), o que importa dizer que qualquer bem que o integre jamais poderá ser reconhecido como componente “físico” ou “material” do serviço prestado no sentido literal dessas expressões. Prossegue destacando que a comprovação deste entendimento é facilmente visível quando se tenta buscar resposta à seguinte indagação: se for reconhecido que o ICMS pago pela energia elétrica consumida quando do envio de sinais necessários para que se estabeleça a comunicação não gera crédito físico do imposto, o que mais geraria?

Assinala que, em princípio, nada que envolva o específico campo da telecomunicação é palpável materialmente, de modo que o “crédito físico” na situação em exame não pode ser concebido como algo tangível, nem mesmo a distinção entre crédito físico e crédito financeiro pode ser aplicada *in casu*, uma vez que o que se pleiteia é justamente o crédito físico.

Salienta que a energia consumida por equipamento de comutação de central telefônica, instalada em uma estação, é diretamente proporcional à sua capacidade de operação, porque o consumo de energia diretamente utilizada para a prestação de serviço de telecomunicações, seja energia de corrente alternada (CA) ou de corrente contínua (CC), eleva-se na mesma proporção que ocorre a expansão de sua capacidade operativa, deflagrada com o aumento do número de assinantes, usuários dos serviços. Pondera que conclusão lógica desses esclarecimentos é que a prestação dos serviços ora examinados seria impossível sem a aquisição e gasto efetivo de energia elétrica.

Menciona que a energia utilizada para a prestação do serviço de telecomunicação é efetivamente consumida no envio, recebimento e retransmissão de mensagens, além do fato de que não é possível separar materialmente esta mesma energia do serviço prestado, corrobora o entendimento segundo o qual o crédito gerado há de ser, obrigatoriamente, crédito físico.

Reafirma que deve ser afastada a cobrança dos créditos tributários constituídos por meio do auto de infração, o qual tem por objeto a glosa de créditos de ICMS oriundos da aquisição da energia elétrica consumida para a específica prestação de serviços de telecomunicações e a exigência dos respectivos débitos do imposto. Destaca que não se trata de energia elétrica consumida em lojas e estabelecimentos administrativos, mas de energia elétrica utilizada como insumo imprescindível para a prestação dos serviços supramencionados.

Menciona que o direito de crédito pleiteado e que, imotivadamente, lhe vem sendo negado, concerne exclusivamente à energia elétrica efetivamente utilizada como insumo na prestação de seus serviços de telecomunicações, na qual aquela integra *fisicamente* a atividade realizada, da forma como foi demonstrado quando se apontaram as distintas finalidades para as quais a energia é adquirida, isto é, como componente do custo do serviço e como mera despesa.

Pontua que o operador do direito, quando da análise dos créditos físicos de determinado ramo de atividade, deve necessariamente atentar para as particularidades do caso concreto. Acrescenta que não lhe é permitido utilizar apenas a interpretação literal da lei, sem examinar as facetas práticas e operacionais da relação que se estabelece, pois, como adverte Carlos Maximiliano, “*Deve o Direito ser interpretado inteligentemente, não de modo a que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis*”. Arremata sinalizando que, ignorar as particularidades da prestação de serviços de telecomunicações e cogitar que a energia elétrica consumida diretamente na atividade comunicativa poderia ser desconsiderada como elemento físico integrante do custo da operação, como pretende o Fisco, conduz ao absurdo jurídico a que o citado autor se refere.

Esclarece que a lei complementar tem por função conferir eficácia e aplicabilidade às normas constitucionais que nas brilhantes palavras de Geraldo Ataliba, não lhe é permitido, ainda que por meios indiretos, reduzir ou suprimir a prescrição constitucional que determina que ao ICMS deve ser aplicado o princípio da não-cumulatividade.

Sustenta que não poderia o legislador complementar, ao prescrever os critérios constitutivos dos créditos físicos para fins de quantificação do montante devido de ICMS e de cumprimento do princípio da não-cumulatividade, utilizar parâmetros indevidos e discriminatórios, cujo efeito fulmina o princípio constitucional da isonomia, previsto no art. 150, inciso II da CF/88.

Diz ser por este motivo que a interpretação restritiva da Lei Complementar nº 102/00 no sentido de restringir o aproveitamento do crédito apenas ao ICMS pago pela aquisição de bens que integrem fisicamente a mercadoria ou serviço é manifestamente inconstitucional, já que estabeleceria distinção entre elementos igualmente integrantes do custo da mercadoria ou serviço ao final tributado, ensejando o indesejável “efeito cascata” da incidência tributária do imposto.

Assegura que mesmo ignorando a inconstitucionalidade da distinção entre crédito físico e financeiro e se pudesse, em esforço de inteligência normativa, admitir que ao legislador complementar caberia restringir o conteúdo do princípio da não-cumulatividade quanto à estipulação do que não é passível de crédito, o que se cogita apenas para argumentar, ainda assim não seria encontrada coerência interna na adoção da regra geral de aproveitamento de crédito de ICMS. Continua destacando que isto estabeleceria discriminação baseada em critério pessoal, retirando dos contribuintes de ICMS não industriais o direito ao crédito pela aquisição de energia elétrica utilizada como insumo - crédito igualmente físico, porque integrante do custo do bem produzido ou do serviço prestado, em total agressão ao princípio da segurança jurídica e da isonomia. Questiona indagando sob que fundamento jurídico o legislador complementar instituiria a desigualdade pretendida pelo Fisco entre os contribuintes de ICMS. Arremata frisando que essa interpretação de que o legislador complementar teria pretendido estabelecer critérios rígidos de verificação dos valores de ICMS passíveis de creditamento e, com isso, instituir que apenas créditos que integram fisicamente a mercadoria final a ser comercializada geram crédito, não poderia estabelecer que a energia elétrica assume papéis diferentes na operação industrial e na prestação de serviço de telecomunicação.

Afirma que, não restam dúvidas de que a energia elétrica gasta integra o custo do produto final em ambas as atividades de forma idêntica e, em razão disso, não é permitido ao legislador complementar adotar parâmetros incongruentes na classificação adotada. Assevera que é defeso estabelecer, no que tange ao processo industrial, que o ICMS pago pela aquisição de energia elétrica incorporaria o crédito físico passível de compensação com as operações ulteriores e, em seguida, determinar que esta mesma energia elétrica, adquirida da mesma maneira, para ser utilizada de forma idêntica na prestação de serviço de telecomunicação, integrando o custo da atividade, teria natureza distinta.

Observa que o art. 4º do Dec. Federal nº 4.544/02, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, traz a previsão normativa vigente do que seja industrialização, nos termos que reproduz. Assevera que o referido dispositivo normativo é expreso em afirmar que *“Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto”* e relaciona em seus incisos, a título exemplificativo, algumas hipóteses de industrialização.

Esclarece que o processo de industrialização é considerado como a totalidade de práticas que podem ser aplicadas a determinado produto, material ou imaterial, de sorte a inová-lo, modificá-lo ou aperfeiçoá-lo, obtendo-se um ente distinto.

Para o regular exercício de suas atividades de prestação de serviços de telecomunicação, nada mais faz do que *transformar* a energia elétrica adquirida, *modificando a sua natureza*, para então

atribuí-la uma *finalidade* específica, qual seja, a viabilização da comunicação entre emissor e receptor, por meio de ondas eletromagnéticas que se convertem em sinais elétricos (voz ou dados). Assevera que é por meio da energia elétrica que as vibrações eletromagnéticas são transformadas em pulsos elétricos que viabilizam a veiculação de mensagens. Remata assinalando que diante da constatação de que a energia elétrica é utilizada como insumo para a prestação do serviço de telecomunicações e que o serviço prestado é equiparado ao das empresas industriais, não restam dúvidas de que se mostra completamente ilegal e inconstitucional a cobrança efetuada pelo Fisco a título de ICMS, tendo em vista que é direito creditar-se do referido imposto pago pela aquisição de energia elétrica, razão pela qual deve ser afastada a autuação fiscal ora vergastada.

Apresenta demonstrativo, para evidenciar ainda mais a impossibilidade de aplicação da discriminação decorrente de interpretação literal e restritiva da alteração instituída pela Lei Complementar nº 102/00. Destaca o modo como a energia elétrica entra na composição do processo industrial e sua identidade com aquela que é utilizada para a direta prestação de serviço de telecomunicação. Assegura que há completa identidade entre o modo com o qual a energia elétrica integra os dois processos - indústria e serviço de telecomunicação, o que lhe permite dizer que a restrição imposta carece de respaldo jurídico, uma vez que a realidade factual não condiz com o fator de *discrimen* adotado pelo legislador complementar.

Assinala que a ilegalidade da discriminação apontada se revela de forma ainda mais contundente ao se constatar que o legislador ordinário, já em tempos remotos, sempre reconheceu que os serviços de telecomunicações possuem natureza jurídica de indústria básica, como se depreende do mencionado Dec. nº 640/62, que ainda se encontra em pleno vigor.

Salienta que, embora a prestação de serviços de telecomunicação se equipare à industrialização, as empresas de telefonia não se sujeitam ao recolhimento do IPI, em razão de expressa disposição da Constituição de 1988, que em seu art. 155, §3º, estabelece que, à exceção do ICMS e dos Impostos de Importação e Exportação, *“nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”*.

Destaca que a título ilustrativo, traz o Relatório Técnico - Descrição Qualitativa do Processamento de Energia Elétrica em Estação Telefônica, fl. 94 a 153, que comprova ser indispensável a utilização de energia elétrica na prestação do serviço de telecomunicação.

Transcreve, ainda, trecho do voto do ministro Relator Luiz Fux, quando do julgamento do mencionado REsp 842270/RS, em que afirma que *“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”*.

Diz que no mesmo sentido é o voto do Ministro Hamilton Carvalhido, que afirma expressamente que *“a despeito de não ocorrer transformação de bens corpóreos, há, inegavelmente, um processo de industrialização na prestação de serviço de telecomunicação, consistente nas sucessivas transformações de energia (elétrica em acústica)”*, de modo que *“embora a atividade da recorrente não seja caracterizada como industrial, mas, sim, como um serviço, ainda assim há um processo de industrialização evidente”*.

Reafirma que, diante da constatação de que a energia elétrica é utilizada como insumo para a prestação do serviço de telecomunicações e que o serviço prestado é equiparado ao processo de industrialização, não restam dúvidas de que deve ser reconhecida a ilegitimidade da glosa dos créditos do imposto pago pela sua aquisição.

Registra que a inconstitucionalidade e a ilegalidade da análise restritiva da legislação de forma a impedir o direito ao crédito do ICMS pago pela aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na efetiva prestação do serviço de telecomunicação é ainda mais flagrante quando se percebe que, além de contrariar expressa determinação legal, não há motivo lógico a justificar a diferença de tratamento jurídico aplicável a essa mesma mercadoria (energia elétrica) quando adquirida pelo prestador de serviço de telecomunicação ou por qualquer outro ramo da economia.

Apresenta trechos dos ensinamentos dos juristas, Celso Antônio Bandeira de Mello e José Eduardo Soares de Mello para demonstrar o alinhamento sua tese defensiva com a doutrina pátria.

Assegura que não há qualquer razão lógica que justifique a diferença de tratamento entre ambos, o que, sem dúvida, acaba por ferir frontalmente o princípio da igualdade.

No que diz respeito à multa de 60% sobre a base de cálculo do ICMS assevera que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade.

Observa que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito, não podendo ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Afirma que a severidade das sanções visa a proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Frisa que deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente. Lembra que a punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Esclarece que as multas, em geral, que são utilizadas não apenas com finalidade punitiva, servem também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do contribuinte, quando for este o caso, no entanto, a penalidade, no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco. Prossegue revelando que, por mais grave que seja o ilícito praticado, o que evidentemente não corresponde ao presente caso, em que a afirma não ter ocorrido, sequer, fato ilícito, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional às supostas infrações. Sustenta que a multa aplicada deve ser cancelada, por se revestir de caráter evidentemente confiscatório.

Ressalta que não havendo intenção de fraudar, como de fato não tem, a multa deve ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte e não, como se verifica no caso em apreço, a efetiva punição mediante carga pecuniária elevadíssima. Frisa que deve imperar a proporcionalidade entre as supostas infrações e as aplicações das multas correspondentes.

Afirma que ao se fixar quantitativamente a sanção, tanto o legislador como o aplicador da lei, devem considerar a natureza da infração, devendo a respectiva cominação guardar estrita proporção com o dano causado pelo descumprimento da obrigação consignada pelo direito posto.

Registra que a multa indicada é confiscatória, cuja aplicação deve ser imediatamente afastada, uma vez que inexistente qualquer traço de proporcionalidade ou razoabilidade na sua cobrança pelo fisco estadual.

Reproduz trechos da lavra dos juristas pátrios, Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho, para corroborar sua tese.

Cita julgamento de relatoria do Ministro Celso de Mello para revelar posição do STF sobre o tema.

Sustenta que deve haver proporcionalidade entre a infração e a sanção, de modo a não configurar o confisco indireto, vedado em âmbito constitucional.

Arremata assinalando que as penalidades impostas não podem ser aplicadas validamente devendo, em observância ao princípio da proporcionalidade, serem afastadas, diante da natureza confiscatória que apresentam, ou reduzidas a patamares não confiscatórios.

Protesta pela produção de provas por todos os meios em Direito admitidos, assim como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento da Defesa.

Conclui requerendo o reconhecimento da extinção dos débitos objeto das infrações 02, 03, 04, 05, 06 e 07 da autuação, em razão do pagamento, nos termos do art. 156, inciso I, do CTN, bem como seja cancelado o débito objeto da infração 01, em razão da legitimidade da apropriação de créditos de ICMS referentes à aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na prestação de serviços de telecomunicação, conforme decidido pelo STJ em sede de representativo de controvérsia (REsp 1201635/MG).

Requer, por fim, que as publicações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado Maurício Pedreira Xavier, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.941 e com endereço profissional na Av. Professor Magalhães Neto, nº 1.550, Ed. Premier Tower Empresarial, salas 301/2, Pituba, Salvador, Bahia, CEP 41.810-012, Cel. (71) 9981-7877, e-mail: mauricioxavier@ig.com.br.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 234 a 238, inicialmente destacam que o impugnante reconheceu a procedência das infrações 02, 03, 04, 05, 06 e 07 e efetuou o correspondente recolhimento e em seguida articulam as ponderações acerca das razões de defesa apresentadas na impugnação atinente à infração 01.

Dizem que o defendente pede a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação legal, alega também que a multa aplicada não é cabível. Observam que é o impugnante sustenta que legítimo do aproveitamento do crédito fiscal do ICMS, da aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na prestação do serviço de telecomunicação, sob o fundamento de que a prestação do serviço de comunicação se equipara à atividade de industrialização e por isso tem o direito ao crédito do imposto pago pela energia elétrica utilizada como insumo consumido neste processo, de acordo com decisões do STJ 842270/RS e 1.201.635/MG e da LC nº 102/2000. Citam também o princípio da não cumulatividade, conforme art. 155, §2º, inciso I, e da Isonomia no art.150, inciso II, ambos da CF/88.

Depois de reproduzirem o art. 18 do RPAF-BA/99, asseveram a existência no Auto de Infração, fls. 01 a 08, de todos os elementos exigidos no aludido dispositivo regulamentar, portanto, a alegação do impugnante é improcedente.

No tocante ao questionamento da multa aplicada, informam que a mesma está legalmente prevista na Lei 7.014/96, no seu art. 29, §1º, Inciso III, alínea “b”, c/c o art. 33, Inciso II, alínea “d” da LC nº 87/96. Arrematam sustentando que fiscalização segue as normas legais vigentes no regulamento do ICMS do Estado da Bahia. Portanto, mantém a ação fiscal de cobrança.

Em relação às contestações atinentes à aspectos de natureza inconstitucional aduzidas pelo contribuinte, assinalam que não cabe, no âmbito de nossas atribuições, a discussão sobre entendimento constitucional posto que devem obediência ao RICMS-BA/97 por responsabilidade funcional.

Esclarecem que já é pacífico o entendimento de que prestação de serviço de comunicação não é um processo de industrialização, portanto não faz jus ao crédito, conforme art. 93, inciso II, alínea “b” do RICMS-BA/97, art. 29, §1º, inciso III, alínea “b” da Lei 7.014/96 e art. 33, inciso II, alínea “d” da LC nº 87/96.

Informam que no âmbito administrativo existe o Parecer Fiscal do Processo nº 127594/2005-1, segundo o qual empresa prestadora de serviço de telecomunicação não efetua operação de industrialização, não sendo cabível também o crédito fiscal pelo disposto no art. 29, §1º, inciso III, alínea “a”, item 2, da Lei 7.014/96, conforme trecho do parecer que transcreve.

Destacam que pesquisando a existência de decisão administrativa acerca da matéria, foi encontrada decisão do CONSEF no Acórdão CJF Nº 0021-11/05, prolatada pela 1ª CJF no PAF referente ao A.I. Nº 300199.0001/04-5. e a no Acórdão JJF Nº 0285-01/05, prolatada pela 1ª JJF no PAF referente ao A.I. Nº 232882.0001/05-8, cujas ementas transcrevem.

Explicam que já existe uma jurisprudência no CONSEF, sobre a utilização do crédito fiscal de energia elétrica usada ou consumida pelos estabelecimentos prestadores de serviços de telecomunicações, como pode ser verificado nos Acórdãos JJF Nºs 0298-01/02 e 0344-04/04.

Arrematam assinalando ficar claro que o autuado não tem direito da utilização do crédito fiscal, e desta forma, ratificam a infração.

Concluem pugnando pela manutenção integral da autuação.

VOTO

O presente lançamento é constituído de sete infrações à legislação o ICMS, consoante descrição pormenorizada enunciada no limiar do relatório.

De plano consigno que, diante da inexistência de lide em relação às infrações 02, 03, 04, 05, 06 e 07, ficam mantidas, uma vez que o autuado reconheceu o cometimento destes itens da autuação e providenciou o recolhimento da exigência fiscal a eles atinentes, fl. 178.

A infração 01 imputa ao autuado o cometimento da utilização indevida de crédito fiscal de energia elétrica utilizado por empresa prestadora de serviço de comunicação, nos meses de agosto a dezembro de 2013, consoante demonstrativo sintético acostado à fl. 11, cuja cópia integral analítica colacionada à fl. 32 em CD foi devidamente entregue ao autuado, fl. 30.

Inicialmente, refuto a nulidade suscitada pelo impugnante em relação à multa de 60% aplicada na autuação para a infração 01, sob o argumento de cerceamento de defesa por constar do Auto de Infração a tipificação do dispositivo legal da sanção. A multa aplicável ao presente caso no percentual de 60% é a prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei 7.014/96. Não vislumbro qualquer óbice que pudesse ensejar cerceamento do direito de defesa, uma vez que o sujeito passivo se defende da acusação que lhe fora feita, e não da tipificação legal da multa. Do mesmo modo, a tipificação da multa, ora efetuada, não acarreta qualquer inovação, tendo em vista que foram respeitados o limite traçado pela acusação com a correta indicação do percentual originalmente consignado no Auto de Infração. Ademais, nos termos do art. 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa que efetua o lançamento apenas “propor a aplicação da penalidade cabível”. Resta, portanto, a este órgão julgador administrativo manter ou corrigir a multa proposta pela autoridade lançadora, sem a necessidade de lavratura de outro Auto de Infração. Logo, a adequação ou tipificação de multa no mesmo Auto de Infração não enseja qualquer impedimento ao exercício da ampla defesa pelo autuado e, por conseguinte, não há que falar em nulidade. Portanto, saliento que depois de examinar os elementos que compõem a acusação fiscal constato que o item 01 do Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99.

No mérito, convém salientar que a Lei Complementar 87/96, com a redação vigente à época dos fatos, previa no seu art. 33, inciso 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 2020, nas demais hipóteses. Em consonância com esse dispositivo, a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 29, §1º, inciso III, reproduz essa mesma previsão contida na LC 87/96.

O impugnante em suas razões de defesa sustentou que a sua atividade consubstancia um verdadeiro processo de industrialização, do qual a energia elétrica é o 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. 4º do Dec. nº 640/1962, que considera os serviços de telecomunicação como indústria básica e na LC nº 102/00 que assegura o direito ao crédito da energia elétrica consumida no processo de industrialização.

Em suma, em suas razões de defesa o impugnante sustentou que sendo a atividade de telecomunicação, equiparada à industrial pelo Dec. nº 640/1962, pressupõe um processo industrial em que a energia elétrica é o principal insumo, as empresas de telefonia têm direito de crédito do ICMS na aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na prestação de serviço de telecomunicação, nos termos do art. 33, inciso II, alínea “b”, da LC 87/96.

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 vislumbro o acolhimento da tese defensiva de que a atividade de prestação de serviço de comunicação se caracteriza como um processo de industrialização. 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. 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.

É indubitoso 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*, no entanto, 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 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. Não se deve olvidar que termo *indústria* historicamente tem assimilado a acepção de um conjunto de atividades que compõem um setor da economia envolvendo toda sua operacionalidade, a exemplo da indústria de turismo, de laser e entretenimento.

Nestes termos, alinho-me ao entendimento prevalente nas decisões do CONSEF alicerçado 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, a exemplo dos Acórdãos de CJF nºs 0261-12/14, 0246-12/14 e 0223-12/14.

No tocante aos precedentes jurisprudenciais trazidos aos autos, a exemplo do firmado pelo STJ no RESP nº 1.201.635/MG, além de não ser um entendimento reiterado sobre a matéria ora em lide, uma vez que o entendimento importante firmado pela Segunda Turma do STJ no julgamento do RESP nº 2007/0208971-9 contra concessionária de telefonia decidiu que companhias de telecomunicações não fazem jus ao crédito do ICMS referente à energia elétrica.

Ressalto que cabe à PGE-PROFIS 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.

“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.”

Ao teor do inciso III do art. 167 do RPAF-BA/99, é vedada a esta Junta de Julgamento a negação de aplicação de norma legal vigente.

Assim, entendo como acertada a acusação fiscal objeto do Auto de Infração restando subsistente 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\$427.062,91.

No que diz respeito a multa de 60 % sugerida no Auto de Infração atinente à infração 01, reafirmo que está prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, portanto, apesar da alegação da defesa de que possui natureza confiscatória deve ser mantida. Quanto ao pleito de redução da multa a patamares não confiscatórios, também não deve prosperar, haja vista que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, falece competência a esta Junta de Julgamento deliberar sobre esta matéria, atribuição reservada à Câmara Superior.

O autuado requer que as publicações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado Maurício Pedreira Xavier, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.941 e com endereço profissional na Av. Professor Magalhães Neto, nº 1.550, Ed. Premier Tower Empresarial, salas 301/2, Pituba, Salvador, Bahia, CEP 41.810-012, Cel. (71) 9981-7877, e-mail: mauricioxavier@ig.com.br. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará vício algum se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF-BA/99.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281081.0015/14-4**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.161.854,96**, acrescido das multas de 100% sobre R\$116.164,62 e de 60% sobre R\$1.045.690,34 previstas no art. 42, inciso VII, alínea “a”, III, II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$104.919,78**, previstas nos incisos IX e IX da Lei 7014/96 e dos acréscimos moratórios, e homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA