

PROCESSO	- A. I. Nº 298636.0091/14-3
RECORRENTE	- NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0169-02/14
ORIGEM	- IFEP SERVIÇOS
INTERNET	- 11/06/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0119-11/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DO CRÉDITO. A prestação de serviços de telecomunicação não constitui processo de industrialização. É vedada a utilização do crédito fiscal de energia elétrica usada ou consumida pelos estabelecimentos prestadores de serviços de telecomunicações, até 01/01/2020, de acordo com o artigo 33, inciso I, da LC nº 87/1996, alterado pela LC nº 138/2010. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 2ª JJF, constante no Acórdão nº 0169-02/14, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 20/03/2014, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 2ª JJF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 89/92):

O lançamento de ofício, ora em análise, exige do sujeito passivo o valor de R\$ 391.409,47, conforme demonstrado às fls. 6 a 36, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

Inicialmente, ressalte-se que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, a qual foi plenamente exercida, inclusive trazendo aos autos parte do texto de laudo pericial, sendo descabida a pretensão do patrono do autuado de, no caso de indeferida a perícia por ele requerida, acarretar ofensa ao princípio da verdade material e violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois, conforme dito, o seu direito de defesa foi plenamente exercido, inclusive com transcrição de parte do teor do laudo técnico encomendado pelo próprio autuado.

Quanto ao pedido de perícia para comprovar a existência de processo industrial (transformação) e que a energia elétrica é essencial para a geração de telecomunicação, nos termos do art. 147, II, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro-o, por entender desnecessária em vista de outra prova produzida, que me reportarei quando da análise de mérito.

Quanto à alegação sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS para compensação do crédito fiscal cobrado nas operações anteriores, assegurado no art. 155, II, § 2º, da Constituição Federal, há de se ressaltar que tal princípio só é válido dentro das hipóteses legais para uso do crédito fiscal.

No mérito, para fundamentar meu voto sobre a lide irei me socorrer do Parecer Jurídico da PGE 2013543854-0, da lavra do Procurador do Estado da Bahia Dr. José Augusto Martins Junior, em 19/05/2014, relativo ao Auto de Infração nº 269130.0010/12-8, contra o próprio sujeito passivo, cuja matéria é idêntica à deste lançamento de ofício, ou seja, utilização de créditos de energia elétrica nas prestações de serviços de comunicação, cujo Parecer transcrevo parte do texto, a seguir:

Ora, conquanto razoável a tese abraçada em Decisão da 1ª Seção do STJ no REsp 842270/RS, entendemos que

o raciocínio emprestado à resolução da “quaestio vexata” não se afigura, por assim dizer, a intelecção mais acertada para o problema, senão vejamos.

Fora de qualquer dúvida, sabe-se que o ICMS é um imposto contaminado pelo princípio da não-cumulatividade, consoante disposto na norma inscrita no art. 155, § 2º, I, da CF, embora dotada de eficácia imediata, subordina-se a integração por lei complementar.

Arrimado neste permissivo constitucional, o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 fixou:

“Art. 33

“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 sob as saídas ou prestações totais; e”

Neste aspecto, com suporte na equiparação dos serviços de telecomunicações e uma indústria de base feita pelo Decreto Federal nº 640/62, os contribuintes e, no presente caso, o recorrente, sustentam a tese da possibilidade da utilização do crédito da energia elétrica, por se tratar os serviços de comunicação dum processo de industrialização.

Entretanto, em que pese linear a tese apresentada no apelo, calcada numa norma prescrita num Decreto Federal de 1962, a mesma se afigura inconvincente para sustentar a utilização de crédito fiscal pelas empresas prestadoras de serviços de comunicação, vejamos.

Nesta ordem, a primeira e mais importante observação a fazer é que o Decreto Federal nº 640/62, como todo plexo normativo, precisa ser enfrentado buscando-se, numa verdadeira interpretação autêntica, qual foi o efetivo propósito do legislador ao normar determinado fato no mundo real.

Pois bem, uma leitura do Decreto, desvela, de forma clara, que o mesmo foi engendrado com propósitos completamente estranhos ao campo da tributação, tendo como norte, tão-somente o reconhecimento do caráter de essencialidade do setor de comunicação para o desenvolvimento econômico do país, assegurando aos seus agentes o acesso às linhas de financiamento do BNDE, principal instrumento de execução da política de investimento do Governo Federal – restrito à época à indústria de base, conforme resta claro da dicção da norma abaixo transcrita:

“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.

§ 1º. O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico fica autorizado a incluir entre suas operações prioritárias as que visam ao desenvolvimento e reaparelhamento dessa indústria”.

No mesmo aspecto, o conceito de produto industrializado acha-se disposto no parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, verbis:

“Art. 46. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”

De mais a mais, é a própria Lei Geral de Telecomunicações que classifica a atividade do recorrente como prestação de serviços, e não industrialização.

Outrossim, não poderia um Decreto editado antes da Constituição de 1988 e, por consequência, da Lei Complementar nº 87/96, equiparar um estabelecimento prestador de serviços a um estabelecimento industrial, alterando, de forma clara, o espectro de competência fixado no texto constitucional, numa violação ao art. 109 do CTN.

Assim, inexistindo processo industrial na hipótese vertente, do ponto de vista do direito tributário, mostra-se inviável o creditamento de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, uma vez que não atendida a condição posta pelo art. 33, II, “b”, da LC 87/1996.”

Em consequência, me alinho ao entendimento de que não é possível às empresas de comunicação se creditar do ICMS anteriormente recolhido em relação à energia elétrica, já que não há industrialização na prestação de serviço de comunicação e, por decorrência, a energia elétrica não pode ser caracterizada como insumo, pelos motivos já expostos, dos quais me coaduno, haja vista, inclusive, o que dispõe o art. 46, parágrafo único do Código Tributário Nacional, bem como o art. 4º do Regulamento do IPI (RIPI), ao conceituarem o produto industrializado como aquele “que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Assim, diante de tais considerações, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, interpõe o Autuado Recurso Voluntário, às fls. 103/120, com o propósito de modificar o acórdão guerreado.

Inicia suas argumentações dizendo que a Lei Estadual Baiana e o RICMS/BA dispõem em consonância com o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, admitem o direito de crédito de ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica, quando for consumida no processo de industrialização.

Assevera que antes de proceder ao creditamento do ICMS, buscou estudo específico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), que elaborou o Laudo Técnico nº 9.068/2004, demonstrando que na geração de telecomunicação ocorre uma cascata de processos industriais de transformação, em que a energia elétrica é o insumo essencial consumido, ressaltando que o referido laudo é de 2004, sendo que o creditamento é de 2007/2009.

Analisando o Parecer técnico elaborado pelo IPT, diz que: “*não há dúvida de que quando alguém fala produz vibrações (energia) mecânicas. O transporte da voz exige que estas vibrações sejam transformadas em sinais digitais pelos equipamentos utilizados na geração de telecomunicação. Esse sinal digital é transmitido até o aparelho do receptor, onde é novamente transformado em vibrações mecânicas isto é, em voz*”.

Neste contexto, argui que a energia elétrica é essencial para o funcionamento dos aparelhos que fazem estas conversões, com base no trecho do Parecer: “*a energia elétrica é essencial para alimentar todos os equipamentos envolvidos nas operações de transformação da voz em sinais a serem transmitidos*”.

Ato contínuo, colaciona Parecer Jurídico do Professor Alcides Jorge Costa sobre a matéria, que se manifestou no sentido de que as empresas de telecomunicação são empresas industriais. Pelo que não há como não considerá-las abrangidas pelo art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/1996, com o consequente direito ao crédito do ICMS que incide sobre a energia elétrica consumida no processo.

Transcreve dispositivos legais e vasta jurisprudência.

Quanto ao ponto de se considerar a geração de telecomunicação um processo de industrialização e objetivando refutar o argumento da fiscalização, de que se houvesse processo de industrialização sobre tal atividade incidiria o IPI, o recorrente transcreve o entendimento do Professor Alcides Jorge Costa, que apresenta uma análise fiscal, de que as comunicações ficaram sujeitas a um imposto único, monofásico, o que também ocorreu com a energia elétrica e com os minerais.

Conclui que observando a essencialidade, indispensabilidade e imprescindibilidade da energia elétrica na atividade-fim do recorrente, restou atendido o disposto no artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre o não direito ao crédito de ICMS nos casos de prestações ou operações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Ademais, ressalta que de acordo com o artigo 155, §2º, inciso I da CF/88, tem o direito líquido e certo ao crédito de ICMS por força do princípio da não-cumulatividade face a essencialidade da energia elétrica utilizada na geração de telecomunicação.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, fls. 126/131, opina pelo Conhecimento e Não Provimento do Recurso Voluntário pelas razões aduzidas abaixo:

Pontua sobre a não cumulatividade do ICMS, que prescinde da existência dum ciclo de circulação do bem, ou seja, que este passe de uma fase de circulação para outra e seja inserido conceitualmente no bem posterior pelo desaparecimento com a consumação integral.

Ressalta que na acepção do crédito físico, o crédito fiscal somente é gerado nas entradas de bens que se destinam a sair do estabelecimento, tal como entraram ou a integrarem, fisicamente, ou,

ainda, quando o produto em cuja fabricação se constituir em insumo.

Transcreve o art. 33 da LC 87/96, que dispõe sobre o crédito da entrada de energia elétrica, apenas quando consumida no processo de industrialização.

Entende que o Decreto Federal nº 640/62 foi engendrado com propósitos completamente estranhos ao campo da tributação, tendo como norte, tão somente o reconhecimento do caráter de essencialidade do setor de comunicação para o desenvolvimento econômico do país, assegurando aos seus agentes o acesso às linhas de financiamento do BNDS, restritas à época, às indústrias de base.

Transcreve o conceito de produto industrializado do art. 46 do CTN, ressaltando que a Lei Geral de Telecomunicações classifica a atividade do recorrente como prestação de serviço e não indústria.

Destaca que não poderia um Decreto editado antes da CF/1988, bem como da LC nº 87/96, equiparar um estabelecimento prestador de serviços a um estabelecimento industrial, pois alteraria o espectro de competência fixado no texto constitucional, em afronta ao art. 109 do CTN.

Conclui que inexistindo processo industrial do ponto de vista do direito tributário, mostra-se inviável o creditamento de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0169-02/14, prolatado pela 2ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação.

Neste aspecto entendo ser legítima a utilização dos créditos relativos à aquisição de energia elétrica por parte do Recorrente, senão vejamos.

O art. 33, da Lei Complementar nº 87/96, ao tratar do crédito de energia elétrica, estabelece:

“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:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*
- b) quando for 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 hipótese.”*

Como se vê, a alínea “b”, do inciso II, do art. 33, da Lei Complementar nº 87/96, admite o creditamento de ICMS incidente sobre energia elétrica quando ela é utilizada no processo de industrialização.

Neste contexto, o Decreto Federal nº 640/62 (Decreto do Conselho de Ministros), define os serviços de telecomunicações como indústria básica, *in verbis*:

“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.

§ 1º. O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico fica autorizado a incluir entre suas operações prioritárias as que visam ao desenvolvimento e reaparelhamento dessa indústria.

§ 2º. Para o fim mencionado no parágrafo anterior, o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico poderá adquirir títulos ou ações de empresas concessionárias, ou se subrogar nos direitos dos emitidos em seu favor, bem como adotar outras providências de caráter bancário.

§ 3º. Sempre que se tratar de financiamento ou investimento resultante provocação do Governo, por iniciativa do Presidente do Conselho de Ministros, o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico, poderá, inclusive, agir na qualidade que lhe é atribuída pelo art. 8º da Lei nº 1.628, de 20 de junho de 1952.

Art. 2º. Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.”

A meu ver, a expressão “para todos os efeitos legais” estabelece a equiparação serve a todos os ramos do direito, inclusive o tributário, já que a norma não previu qualquer condicionante ou restrição.

Como cediço, a energia elétrica exerce papel de verdadeiro insumo na prestação de serviços de telecomunicações, pelo que, obstar o seu creditamento equivale a tornar o imposto cumulativo, violando o princípio da não-cumulatividade, previsto na Carta Magna.

Ademais, o STJ (REsp 842270/RS), em julgamento realizado pela 1ª Seção, pacificou entendimento referente ao reconhecimento do direito ao creditamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telecomunicação, equiparando-as à indústria.

Cumpre ressaltar que, de acordo com o art. 105, III, “c” da CF/88, é competência exclusiva do STJ a interpretação de normas infraconstitucionais, de modo que, quando se trata de matéria de Direito Público, na qual estão enquadradadas as questões tributárias, cabe à 1ª Seção do STJ a responsabilidade de unificar o entendimento das duas Turmas. Podendo-se concluir que o julgamento do REsp 842270/RS representa o entendimento pacificado dentro do STJ quanto ao assunto em questão.

Veja-se a ementa da Decisão referida:

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. DECRETO 640/62. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO JURÍDICO ATUAL. ORDEM EM MANDADO DE SEGURANÇA CONCEDIDA. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVADO.

1. *O art. 1º do Decreto n.º 640/62, que equiparou, para todos os efeitos legais, os serviços de telecomunicação à indústria básica, é compatível com o ordenamento jurídico vigente, em especial com a Lei Geral de Telecomunicações, com o Regulamento do IPI e com o Código Tributário Nacional.*

2. *O art. 33, II, "b", da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto incidente sobre energia elétrica quando "consumida no processo de industrialização". Como o art. 1º do Decreto 640/62 equipara, para todos os efeitos legais, a atividade de telecomunicações ao processo industrial, faz jus a impetrante ao creditamento pretendido.*

3. *Segundo a regra do art. 155, II, da CF/88, o ICMS comporta três núcleos distintos de incidência: (i) circulação de mercadorias; (ii) serviços de transporte; e (iii) serviços de comunicação.*

4. *O princípio da não cumulatividade, previsto no § 2º do art. 155 da CF/88, abrange os três núcleos de incidência, sem exceção, sob pena de tornar o imposto cumulativo em relação a um deles.*

5. *No caso dos serviços de telecomunicação, a energia elétrica, além de essencial, revela-se como único insumo, de modo que impedir o creditamento equivale a tornar o imposto cumulativo, em afronta ao texto constitucional.*

6. *O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, e não apenas a circulação de mercadorias, vertente central, mas não única da hipótese de incidência do imposto.*

7. *O ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação dos serviços.*

8. *Recurso especial não provado.*

(REsp 842270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012)

Posteriormente, no julgamento do REsp nº 1201635/MG, submetido ao rito dos Recursos repetitivos, o STJ manteve o entendimento de que a entrada de energia elétrica transformada em impulsos eletromagnéticos pelas concessionárias de telefonia móvel dá direito a crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (CPC, ART. 543-C). ICMS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. ART. 1º DO DECRETO 640/62. VALIDADE E COMPATIBILIDADE

COM O ORDENAMENTO ATUAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 842.270/RS.

1. A disposição prevista no art. 1º do Decreto 640/62, equiparando os serviços de telecomunicações à indústria básica, para todos os efeitos legais, é válida e compatível com a legislação superveniente e atual, continuando em vigor, já que não houve revogação formal do aludido decreto.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 842.270/RS, firmou compreensão no sentido de que o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação de serviços. Inteligência dos arts. 33, II, b, da Lei Complementar 87/96, e 1º. do Decreto 640/62.

3. Ademais, em virtude da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações, indubioso se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

4. O princípio da não-cumulatividade comporta três núcleos distintos de incidência: (I) circulação de mercadorias; (II) prestação de serviços de transporte; e (III) serviços de comunicação.

5. "O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, sem restringi-la à circulação de mercadorias, sem dúvida a vertente central, mas não única hipótese de incidência do imposto" (REsp 842.270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012).

6. Recurso especial a que se dá provimento. Acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008." (RECURSO ESPECIAL Nº 1.201.635 - MG (2008/0146061-3), RELATOR: MINISTRO SÉRGIO KUKINA, Data do julgamento 12 de junho de 2013)

Neste diapasão, apesar da referida Decisão não vincular os órgãos administrativos, sinaliza o caminho que deve ser adotado no judiciário. Assim, a resistência do Estado em flexibilizar sua posição poderá trazer prejuízo ao erário, em uma possível condenação em honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

Pelo exposto, em consonância com o entendimento do STJ, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

Data maxima venia, divirjo do entendimento esposado pela ilustre Conselheira Relatora, e comungo integralmente do quanto dito no Parecer do nobre Procurador da PGE/PROFIS, José Augusto Martins Júnior, às fls. 126 a 131 dos autos deste processo.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No mérito, quanto à não-cumulatividade do ICMS, isto é entendimento pacífico, e quanto a esta afirmação defensiva inexiste discussão.

O autuado afirma a legitimidade do aproveitamento dos créditos por se referirem à aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na específica atividade de prestação de serviços de telecomunicação. Argüi que a prestação de serviços que pratica seria um processo de industrialização do qual a energia elétrica constituiria um insumo indispensável.

O contribuinte cita a necessidade de uso de energia elétrica para que os centrais de telefonia possam funcionar adequadamente, mas não comprova, de forma precisa, que os valores numéricos referentes ao crédito fiscal que utilizou, valores estes que foram glosados na ação fiscal em foco, diriam respeito exclusivamente à transformação da voz e dos dados - enviados pelos aparelhos dos usuários de serviços de telefonia em forma de ondas eletromagnéticas - em energia elétrica, e nova transformação da mesma energia elétrica em ondas eletromagnéticas a

serem recebidas pelos aparelhos receptores dos usuários do seu serviço de telefonia. De toda sorte, o Fisco utilizou, para efeito de cálculo do imposto a pagar, apenas os valores de crédito fiscal apropriados pelo contribuinte, e o contribuinte não contesta tal fato.

Observo que, via de regra, qualquer atividade comercial, ou industrial, necessita de energia elétrica para ser praticada. Seja na refrigeração de equipamentos de estabelecimentos comerciais e industriais, ou na iluminação que garanta a segurança dos usuários de centrais de estabelecimentos de compras (*shopping centers*), iluminação e refrigeração de lojas e hipermercados, funcionamento de máquinas registradoras de grandes magazines, elevadores comerciais, e outros usos. Podemos afirmar que a energia elétrica é o princípio indispensável até para o funcionamento quotidiano regular de órgãos públicos, hospitalares, para alguns veículos de transporte, ou para qualquer atividade de massa desenvolvida na sociedade humana contemporânea. Porém o artigo 33, Lei Complementar nº 87/96, com redação dada pelas Leis Complementares nºs 102/2000, 122/2006 e 138/2010, determina, quanto ao uso de crédito referente à entrada de energia elétrica:

LC 87/96:

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. (Redação dada pela LC nº 138/2010)

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; (Alínea incluída pela LC nº 102, de 11.7.2000)

b) quando consumida no processo de industrialização; (Alínea 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 (Alínea 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)
(...)

E determina o mencionado artigo 20 da mesma LC 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.
(...)

Dispõe o artigo 155 da Constituição da República:

CR:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Neste sentido, coube à LC 87/96 disciplinar o regime de compensação do ICMS, o que faz, conforme já exposto neste voto. Portanto, mesmo se a energia elétrica fosse considerada como mercadoria destinada a uso e consumo, o direito a uso deste crédito fiscal só existiria a partir de 01/01/2020, segundo a legislação em vigor.

Cumpre, então, na situação em lide, analisar se a prestação de serviços de telefonia seria, como afirma o autuado, um processo de industrialização.

Discordo da interpretação extensiva dada pelo contribuinte ao teor do parágrafo terceiro do artigo 155 da Constituição da República quando infere que, pelo fato de tal norma excetuar da incidência do IPI os serviços de telecomunicações, isto se deveria ao fato de que, originalmente, o serviço de telecomunicações seria uma industrialização. Esta interpretação não encontra guarida no texto constitucional mencionado pelo contribuinte. Reza tal dispositivo:

CF

Art. 155.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Assim, se procedente tal argumento do sujeito passivo, seria forçoso interpretar-se também que qualquer operação que tivesse como objeto minerais do país, por exemplo, seria industrialização. Pelo exposto, não acato este argumento defensivo.

Quanto à alegação do contribuinte acerca de que seria uma indústria, e que sua prestação de serviços seria atividade industrial, ou considerando-se a infundada hipótese de que seria a essa equiparável, assinalo que o contribuinte, na realidade, no momento em que processa as informações criadas pelos usuários de seus serviços de telefonia, conforme descreve no processo, a rigor nada produz, posto que não produz informação, apenas presta o serviço de repassar a informação que é produzida pelos usuários dos seus serviços de telecomunicação.

Por outro lado, ressalto que as ondas eletromagnéticas irradiadas pelos equipamentos – aparelhos telefônicos - dos usuários são captadas pelos equipamentos receptores das torres de rádio utilizadas na prestação do serviço de telecomunicação.

As torres usadas pelo contribuinte transformam estas ondas em sinais elétricos.

E, em seguida, dando continuidade ao serviço de transmissão da comunicação, o sujeito passivo transforma tais sinais elétricos de informações de voz/dados, novamente, em ondas eletromagnéticas que, então, são captadas pelos aparelhos de telefone dos usuários de seus serviços de telefonia, e nestes aparelhos de telefone são novamente transformadas em sinais de dados e de voz, para que o indivíduo receptor entenda a comunicação que lhe é dirigida.

Ou seja, os aparelhos de telefone emissores da comunicação - de propriedade dos usuários dos serviços de telecomunicação - transformam a voz e os dados enviados pelo indivíduo usuário em ondas eletromagnéticas. E os aparelhos de telefone destinatários da comunicação recebem as ondas eletromagnéticas e as transformam na mesma voz e nos mesmos dados que lhe foram enviados originalmente pelo emissor da comunicação.

Neste sentido, pela interpretação dada pelo contribuinte aos serviços que presta, a cada transformação de dado e voz teria havido industrialização. Por conseguinte, cada aparelho de telefone que existe, ao transformar voz e dados em ondas eletromagnéticas, e ao transformar ondas eletromagnéticas em dados e voz, estaria também industrializando.

Na realidade, nem toda transformação constitui-se em industrialização.

Por outro lado, os dados e a voz que ele, como prestador do serviço de telecomunicações, repassa, são os mesmos que recebe.

Apenas, no decorrer da prestação do serviço de telecomunicações, é utilizada a conversão

temporária dos dados e da voz que o usuário do telefone lhe repassa - já transformado em ondas eletromagnéticas – em sinais de energia elétrica. E estes sinais são de novo transformados, pelo contribuinte, em ondas eletromagnéticas.

Observe-se que as ondas irradiadas pelos aparelhos de telefone são denominadas, pelo contribuinte, de ondas eletromagnéticas. Ou seja, nessas ondas já existe o impulso elétrico. Assim cada aparelho de telefone, para funcionar, também necessita de energia elétrica, ou transmitida via fio elétrico, cabos, ou acumulada em baterias, por exemplo, de aparelhos celulares.

Abordo agora o conceito de produto industrializado constante no parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional – CTN, e no Regulamento do IPI, em seus artigos 4º e 5º, citados pelo contribuinte e pelo autuante:

CTN:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

RIFI:

Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

A prestação de serviço de telefonia não modifica a natureza da voz e do dado transmitido. Tanto é assim, repiso, que embora temporariamente as ondas eletromagnéticas enviadas pelos aparelhos de telefonia do usuário do serviço de telecomunicação sejam transformadas em sinais elétricos, estes mesmos sinais elétricos são em seguida retransformados em ondas eletromagnéticas, e a informação - de dado e/ou de voz - enviada pelo aparelho emissor é a mesma informação recebida pelo aparelho de telefone destinatário.

A finalidade da emissão da comunicação é a de que esta comunicação exista com a voz e os dados como estes são gerados pelo emissor, e o serviço prestado pelo contribuinte possibilita a ocorrência desta finalidade, o que é o inverso de modificá-la. O contribuinte transmite a voz e os dados ao usuário destinatário com a mesma informação com a qual lhe é repassada pelo usuário emissor.

A comunicação originada pelo usuário do serviço de telefonia é a mesma comunicação recebida pelo destinatário, e licitamente não pode, o contribuinte, modificar, ou aperfeiçoar, o conteúdo, ou a qualidade do dado, e/ou da voz, enviada pelo emissor. O contribuinte apenas é contratado para repassar a voz/dados, prestando o serviço de telecomunicação.

Assim, o serviço prestado não é um produto industrializado, nos termos definidos no parágrafo

único do artigo 46 do CTN, e do artigo 4º do RIPI.

Por fim, assinalo que a prestação de serviços de telecomunicação é regida pela Lei Federal nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), e que esta Lei trata esta atividade como prestação de serviços, em nenhum momento prevendo que se trate de processo industrial.

Decisões anteriores deste CONSEF reconhecem ser vedado o crédito fiscal de energia elétrica usada, ou consumida, por prestadoras de serviços de telecomunicações, inclusive recentemente, a exemplo do Acórdão CJF nº 0106-11/15, desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

A este respeito, pela propriedade, transcrevo trecho do voto do nobre Relator Ciro Roberto Seifert, no Acórdão CJF nº 0021-11/05, prolatado em 15/02/2005. Assinalo, contudo, observado o período objeto da Infração 01, ou seja, janeiro a dezembro/2011, que o artigo 33, inciso I, inciso II, alínea “d”, e inciso IV, alínea “c”, da LC nº 87/1996, foi alterado pela LC nº 122/2006, prorrogando para 01/01/2011 o direito ao crédito fiscal oriundo de mercadorias entradas no estabelecimento e destinadas ao seu uso, ou consumo, e demais hipóteses descritas nos incisos mencionados. De igual modo, o artigo 29, §1º, inciso III, alínea “b”, e inciso IV, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.429/2006, posterga para 01/01/2011 o direito ao uso do crédito fiscal nas hipóteses que indica.

“ACÓRDÃO CJF Nº 0021-11/05

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DO CRÉDITO. É vedada a utilização do crédito fiscal de energia elétrica usada ou consumida pelos estabelecimentos prestadores de serviços de telecomunicações, no período de 01/01/01 a 31/12/06, de acordo com a LC Nº 102/00, referendada pela Lei nº 7710/00, e alterações. Não acolhida a argüição preliminar de inconstitucionalidade de dispositivo da Lei Complementar nº 102/00. Indeferido o pedido de perícia fiscal. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

VOTO

(...)

“No mérito, a tese recursal é que a energia elétrica constitui ingrediente essencial, que sofre um complexo processo de transformação, e o produto industrializado é a própria disponibilização do serviço de comunicação, frisando que a ligação telefônica só é completada graças ao processo de industrialização do qual a energia elétrica é a matéria-prima. Por esta razão entende que o direito ao crédito fiscal é legítimo.

Admitir tal absurda tese é o mesmo disparate que concluir que, no serviço de transporte (por exemplo), o óleo diesel – que é fonte de energia – é industrializado no motor do veículo para produzir a tração necessária ao seu movimento.

O fato é que a atividade do recorrente é serviço de comunicação, serviço este que, como o transporte, poderia estar, tranquilamente, sob a incidência do Imposto sobre Serviços, de competência municipal, bastando para tal estar previsto na “Lista de Serviços” a que se refere o art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, com a redação introduzida pelo art. 3º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 834/69, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987.

Só para lembrar, o transporte, a coleta, a remessa ou a entrega de bens ou valores, dentro do território do Município, está previsto no item 59 da referida Lista de Serviços, sendo tributados pelos municípios, assim como as comunicações telefônicas de um para outro aparelho dentro do mesmo Município o eram, em razão da sua inclusão no item 98, que foi revogado tacitamente, a partir de 01/03/89, pela Constituição Federal de 1988.

Ocorre que a Assembléia Nacional Constituinte, eleita para tal, ao elaborar a Constituição Federal de 1988, incluiu no campo de incidência do extinto ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, criando assim o atual ICMS (art. 155, II).

(Obs.: Vê-se que o transporte intramunicipal continua tributado pelo ISS.)

Já o § 2º, I, do mesmo artigo, preconiza que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Da inteleção deste dispositivo, constata-se que o único crédito fiscal constitucionalmente “garantido” pelo princípio da não cumulatividade é aquele oriundo do imposto que incidiu sobre a circulação de mercadorias ou sobre a prestação de serviço anteriores, da mesma natureza.

Assim, para a atividade do recorrente, o crédito fiscal “garantido” pela Constituição Federal é aquele incidente

sobre prestação de serviço de comunicação anterior (seria o caso da repetição ou retransmissão de sinal, voz ou dados).

Todos os demais créditos admitidos são aqueles outorgados em Lei.

É assim que a Lei Complementar n.º 87/96, no seu art. 20, previa o direito a utilização de todo o crédito fiscal relativo à aquisição de ativo imobilizado, porém, com a nova redação dada ao § 5º, deste artigo, pela Lei Complementar n.º 102/00, o crédito fiscal será apropriado na razão de 1/48 por mês.

Da mesma forma, o art. 33, I, da LC n.º 87/96, estabelecia que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998. Este prazo foi prorrogado pelas LC n.º 92/97, 99/99 e 114/02, sendo que esta última estendeu o prazo para o início da utilização do crédito mencionado para 1º de janeiro de 2007.

Também, o inciso II, do mesmo artigo concedia o direito de crédito sobre a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor (01-11-1996).

Seguindo este preceito, a Lei Estadual n.º 7.014/96, no seu art. 29, § 1º, I, “b”, admitia a utilização do crédito fiscal relativo à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento a partir de 1º de novembro de 1996.

Quando o art. 33 da LC n.º 87/96 foi alterado pela LC n.º 102/00, e posteriormente pela LC n.º 114/02, as hipóteses para a utilização do crédito fiscal relativo à entrada de energia elétrica no estabelecimento passaram a ser:

1. quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

2. quando consumida no processo de industrialização;

3. quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

3.a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses;

Na mesma linha, o inciso III, do § 1º, do art. 29, da Lei Estadual n.º 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 7.710, de 30/10/00 (DOE de 31/10/00, efeitos a partir de 01/01/01), e modificado pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, estabeleceu que o uso do crédito fiscal ocorrerá, tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:

1.a partir de 1º novembro de 1996;

2. quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

3. quando consumida no processo de industrialização;

4. quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

5.a partir de 1º de janeiro de 2007, nas hipóteses de entrada de energia elétrica no estabelecimento não indicadas na alínea anterior.

A conclusão é que, para a atividade do recorrente, prestação de serviço de comunicação, o mencionado crédito fiscal foi admitido no período compreendido entre 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000, e o será novamente a partir de 1º de janeiro de 2007.

Obviamente, no interregno entre 01-01-2001 e 31-12-2006 o crédito fiscal sobre a energia elétrica não pode ser utilizado por contribuinte que preste serviço de comunicação, como é o caso do recorrente no período autuado.

Pelo que expus, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.”

Neste sentido, no período objeto da imputação fiscal, janeiro a dezembro/2011, portanto posterior a 31/12/2000 e anterior a 01/01/2020, uma vez que a energia elétrica utilizada pelo autuado, conforme exposto neste voto, não se constitui em insumo de processo de industrialização no caso em lide, não assiste razão ao sujeito passivo.

Quanto às decisões judiciais e extrajudiciais citadas pelo Recorrente, as mesmas não fazem coisa julgada em relação à presente lide. O Laudo trazido aos autos também não modifica os textos normativos em vigor, transcritos neste voto.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a 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 **298636.0091/14-3**, lavrado contra **NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$391.409,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA/VOTO VENCIDO

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO VENCEDOR

MARIA HELENA DE MEDNONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS