

PROCESSO - A. I. N º 279692.3000/16-0
RECORRENTE - CLARO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0178-03/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24/03/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0048-11/23-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA POR ESTABELECIMENTO PRESTADOR DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. É forçoso concluir que o fisco não apresentou provas do consumo na área administrativa e o recorrente apresentou laudo em que aponta que todas as unidades medidoras se reportam às unidades com antenas, sendo que a mesma empresa já apontou consumo de 15% em outra empresa telefônica, o que se reveste mais ainda de credibilidade. Não é possível manter integralmente o lançamento conforme a Decisão recorrida, pois o lançamento seguramente peca pela falta de certeza e liquidez, o que no mínimo, levaria a uma nulidade e refazimento do procedimento, de forma que os autuantes refizessem o procedimento trazendo ao processo, provas de consumo na área administrativa. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração *Improcedente*. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente julgamento de Recurso Voluntário decorrente de Auto de Infração julgado Procedente em Primeira Instância, lavrado em 29/09/2016, que lança o crédito tributário de ICMS no valor de R\$4.009.963,08, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

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 janeiro a dezembro de 2015. Demonstrativo em mídia CD à fl. 31.

O contribuinte autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 64/371, a informação fiscal fls. 372/76, e diligência fiscal fls. 386/87, a seguir, a Junta julgou o auto Procedente conforme voto abaixo:

VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, bem como, não se encontram no presente processo qualquer dos motivos elencados na legislação, precípua mente os incisos I, a IV do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade o presente Auto de Infração.

Em seu memorial o Impugnante alegou que a autuação fiscal foi lavrada tendo por critério jurídico o entendimento de alegado aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica, por isso qualquer alusão ao fato de que não estaria comprovado que a energia elétrica teria sido integralmente utilizada para a prestação de serviço de telecomunicação, é incorrer na alteração do critério jurídico adotado no momento da lavratura do Auto de Infração e, consequentemente, em violação ao disposto no art. 146, do CTN.

Constato que não deve prosperar a alegação apresentada em sede de memorial, de que ocorreria ofensa ao art.

146, do CTN, no que concerne à pretensa alteração no critério jurídico adotado no momento da lavratura do Auto de Infração, haja vista que, antes mesmo da lavratura do Auto de Infração, conforme consta no Termo de Intimação Fiscal em 03/08/2016, fl. 11, já fora suscitada a origem da utilização indevida dos créditos fiscais, ora em lide, consoante teor dos itens 1 e 2 da referida intimação: 2) - Informar qual o valor dos créditos fiscais, sobre a aquisição de energia elétrica que foram utilizados na área administrativa/financeira da empresa e; 3) - Informar qual o valor dos créditos fiscais, sobre a aquisição de energia elétrica que foram utilizados na área de produção. Eis que, resta evidente que, desde a origem do lançamento a utilização indevida dos créditos fiscais não diz respeito a impossibilidade de sua utilização, mas sim, a natureza da utilização da energia adquirida, se diretamente na atividade fim da prestadora de serviço de telecomunicação, ou em atividades meio. Logo, pelo expedito, entendo que, no presente caso, não ocorrerá qualquer alteração no critério jurídico da acusação fiscal originária.

No mérito o presente Auto de Infração 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 janeiro a dezembro de 2015, consoante demonstrativo sintético acostado à fl. 05 e CD à fl. 31, cuja cópia integral analítica colacionada foi devidamente entregue ao autuado, fl. 29.

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.

Em sede de Defesa, o Impugnante sustentou a insubsistência da autuação, uma vez que é detentora do direito ao crédito do ICMS na aquisição de energia elétrica utilizada na prestação de serviço de telecomunicação, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recursos Repetitivos, trazendo a colação inúmeras decisões sobre esse tema de diversos Tribunais Superiores.

Explicou 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.

Asseverou ainda que o direito ao creditamento do ICMS decorrente de aquisição de energia elétrica empregada como insumo na prestação do serviço de telecomunicação é amplamente reconhecido pela doutrina e jurisprudência, em virtude do seu caráter industrial e da imprescindibilidade da energia elétrica como insumo para a sua prestação.

Em suma, e de forma sintetizada, esses foram os argumentos aduzidos pelo Impugnante para se eximir da acusação fiscal que lhe fora imposta.

É indubioso que a LC 87/96 e a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 estabeleçam expressamente o direito a crédito fiscal referente a energia elétrica consumida no processo de industrialização, e que, tanto pela Doutrina Pátria, como pelos precedentes jurisprudenciais emanados dos Tribunais Superiores consagraram que a prestação de serviço de telecomunicação tem natureza equiparável ao processo de industrialização convencional. Eis que, em total convergência com a evolução que a acepção do termo indústria, historicamente tem assimilado englobando um conjunto de atividades que compõem um setor da economia envolvendo toda sua operacionalidade, a exemplo da indústria de turismo, de laser e entretenimento.

Consigno que sobre a aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação, no âmbito desta SEFAZ, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados pela Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu Incidente de Uniformização de nº PGE 2016.209297-0, com o entendimento de que "Empresas prestadoras de serviços de telecomunicações têm direito ao crédito fiscal pelas entradas da energia elétrica efetivamente consumida na geração de telecomunicação".

Ressalva: A energia elétrica consumida nas áreas administrativas das empresas não gera direito a crédito fiscal, devendo ser adotadas as providências instrutórias necessárias à segregação da energia efetivamente utilizada no processo produtivo".

Considerando o entendimento do aludido Incidente de que a energia consumida nas áreas administrativas das empresas prestadoras de serviço de comunicação não gera direito a crédito fiscal e em razão disso, essa 3ª JJF, baixou os autos em diligência, a fim de que o Autuado informasse e comprovasse o percentual de energia elétrica, efetivamente, utilizado no processo de geração de telecomunicação. O Autuado solicitou dilação de prazo para o atendimento da diligência, o que foi concedido pelo Inspetor Fazendário, e mesmo assim, o

Defendente não carreou aos autos o solicitado Laudo Técnico solicitado na diligência.

Essa 3ª JJF, em persistente busca da verdade material, converteu novamente os autos em diligência concedendo o prazo de 60 dias para o atendimento.

No atendimento da diligência o Defendente informou se apropria dos créditos de imposto relativos ao ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica necessária a prestação de serviços de telecomunicação. Apresentou o entendimento de que a apresentação do Laudo Técnico solicitado não se faz necessária, bastando, no caso, apenas confirmar que as aquisições de energia elétrica que geraram os créditos de imposto apropriados se referem a unidades consumidoras prestadoras de serviços de telecomunicação, e apresentando, tão-somente, planilha com os endereços das unidades consumidoras da referida energia elétrica.

Como se depreende claramente de sua manifestação acerca do pedido de diligência, o Impugnante quer fazer crer que seu estabelecimento de prestação de serviço de telecomunicação que funciona em todo o Estado da Bahia, não consome energia elétrica alguma em suas instalações administrativas que dão suporte a sua atividade fim.

Nestes termos, comungo com o entendimento prevalente nas decisões do CONSEF alicerçado na Lei Complementar nº 87/96, que autoriza o crédito fiscal em outras situações, somente quando a energia é consumida no processo de industrialização.

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, haja vista a reiterada denegação do Defendente em apresentar a comprovação da destinação efetiva da utilização da energia elétrica adquirida no período fiscalizado e objeto da autuação, ou seja, qual o percentual utilizado em sua atividade fim - serviços de telecomunicação e qual o percentual destinado à realização de suas atividades administrativas - atividade meio.

A exibição das provas de que não cometera a infração, nos termos do art. 123, do RPAF-BA/99, é dever do Impugnante. Eis que, descabe a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo que, no presente caso, apresentou como alegação defensiva, tão-somente, meras negativas do cometimento da infração. Quando deveria, inclusive, comprovar que promoveu o estorno dos créditos aproveitados e que não possuem relação com a atividade fim de prestação de serviço de telecomunicação, em seu livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS.

Ademais, é por demais irrazoável que o órgão julgador fique aguardando o contribuinte comprovar o que alegou a qualquer tempo, inclusive, por ser imperativo o cumprimento dos prazos processuais.

Logo, nos termos expendido, não tendo o Autuado carreado aos autos qualquer elemento capaz de elidir a acusação fiscal, concluo pela caracterização da autuação.

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 tributária, falece competência a esta Junta de Julgamento deliberar sobre esta matéria.

O autuado requer que as publicações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, em nome do advogado Mauricio 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. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão, o contribuinte apresentou o presente Recurso Voluntário, fls. 108/118 conforme transcrição abaixo, em resumo, pedindo que o acórdão deve ser reformado.

Como é sabido, é impossível a pretensão de se alterar, com efeitos *ex tunc*, o critério jurídico utilizado pela D. Autoridade Fiscal à época do lançamento fiscal por meio de decisão no curso de Processo Administrativo, sob pena de afronta ao artigo 146 do CTN:

"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

Essa disposição constitui uma restrição à revisão de ofício do lançamento fiscal, cujas hipóteses foram previstas pelo artigo 149 do CTN, **vedando a revisão e alteração do lançamento com efeitos ex tunc quando haja mudança do critério jurídico utilizado**, ou seja, quando fundada em “erro de direito” cometido pelo Fisco, de modo a concretizar os princípios da não surpresa e proteção à confiança do contribuinte, ambos derivados do postulado da segurança jurídica.

Com efeito, haverá “erro de direito” quando existir um descompasso entre a hipótese de incidência do tributo prevista em lei e o fato gerador retratado no lançamento, de forma que, uma vez identificada tal incompatibilidade, o crédito tributário deve ser integralmente extinto, tendo em vista a impossibilidade de sua convalidação, nos termos do artigo retro mencionado.

Em outras palavras, estará caracterizado “erro de direito” quando se comprovar a incorreta subsunção do fato ocorrido à norma aplicável, o que deverá resultar, inexoravelmente, na nulidade do lançamento e do respectivo crédito tributário, **sendo impossível a sua convalidação de ofício ou por meio de decisão administrativa, nos termos do artigo 146 do CTN**.

Como se vê, o Auto foi cristalino ao dispor que a infração foi utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, e **não a infração de não comprovar que a energia elétrica foi utilizada na atividade de telecomunicação**. Na mesma linha segue o Anexo 01 ao Auto de Infração:

ANEXO 01 – Créditos Fiscais Indevidos

O contribuinte utilizou créditos fiscais de ICMS sobre a aquisição de energia elétrica na prestação de serviços de comunicação, de forma irregular, em desacordo com o RICMS/BA. Créditos estes escriturados em seu livro registro de entradas sob os CFOP's 1255 e 2555 - exercício de 2015.

Da mesma forma, aqui também não há menção ao fato de não ter sido provado que o ICMS foi utilizado na atividade de prestação de serviço de telecomunicação. O que há é a **tese de direito** de que, no entender do Fisco baiano, é **indevida a utilização de créditos fiscais de ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica na prestação de serviços de comunicação**.

Com efeito, um dos dispositivos tidos por violados expressamente reafirma essa questão:

“Art. 309. 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: (...)”

IV - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*
- b) quando consumida no processo de industrialização;*
- c) comercial, na proporção das operações de saída ou prestações de serviço destinadas ao exterior sobre as saídas ou prestações totais;”* (destacamos)

Como se nota, o artigo tido por violado demonstra que o racional utilizado pelos Ilmo. Autuantes foi o de que, à luz do artigo 309, IV do RICMS-BA, a Recorrente não faz jus ao crédito na presente hipótese por não se enquadrar em nenhuma das alíneas do referido inciso.

A questão é corroborada por ocasião da manifestação fiscal apresentada pelos Ilmo. Autuantes (fls. 372-376), por intermédio da qual se nota que **em nenhum momento eles afirmam que a Recorrente não teria comprovado o percentual de energia utilizado em atividades administrativas e o percentual utilizado na prestação de serviço de telecomunicação**:

Nota-se que os Ilmo. Autuantes reafirmam o que levou a autuação da Recorrente, isto é, a impossibilidade das empresas de telecomunicação se creditarem do ICMS incidente sobre a

energia elétrica. Eles seguem trazendo precedentes que, mais uma vez, **atacam a questão de direito e não o fato de se ter ou não provado que a energia foi utilizada de fato na prestação de serviço de telecomunicação.**

Como se vê, em nenhum momento, seja no Auto de Infração combatido, seja nas informações prestadas **posteriormente** pelos Ilmo. Autuantes, há referência ao fato de que a Recorrente deixou de comprovar o percentual da energia efetivamente utilizado na prestação de serviço de telecomunicação.

Por sua vez, o acórdão recorrido adota premissa diversa, a saber, que não teria sido comprovado que a energia elétrica teria sido utilizada integralmente na prestação de serviço de telecomunicação.

Ocorre que, para comprovar a destinação da energia nas atividades de telecomunicação, **a Recorrente acostou à sua Impugnação o “Relatório Técnico – Descrição Qualitativa do Processamento de Energia Elétrica em Estação Telefônica”**. Da mesma forma, após a conversão do julgamento em diligência, **apresentou planilha com a identificação das unidades consumidoras, que prestam serviços de telecomunicação.**

Com efeito, bastava fazer o devido cotejo entre as notas fiscais de aquisição de energia elétrica e os respectivos estabelecimentos destinatários para se concluir que toda a energia adquirida e creditada pela Recorrente era relativa a estabelecimentos com Antena, no âmbito dos quais não é exercida nenhuma atividade administrativa.

De toda forma é certo que a tese adotada pelo v. acórdão recorrido implica manifesta violação ao artigo 146 do CTN, que impossibilita a alteração do critério jurídico do lançamento.

Na presente situação, fica claro que a Autoridade Fiscal autuou a Recorrente por uma questão abstrata (discussão de direito) e, posteriormente, **em sede de julgamento da Impugnação, é afirmado que a Recorrente deve provar o uso da energia elétrica no serviço de telecomunicação.**

A fim de esclarecer a controvérsia quanto à intenção de se alterar, por meio de decisão administrativa, com efeitos *ex tunc*, o critério jurídico que fundamentou a autuação fiscal, confira-se o quadro abaixo:

<i>Critérios jurídicos adotados para fundamentar a Autuação Fiscal</i>	<i>Critério jurídico adotado no acórdão recorrido</i>
<i>Não é lícito às empresas de telecomunicação utilizar como crédito o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida ou utilizada em seus estabelecimentos.</i>	<i>É lícito às empresas de telecomunicação utilizar como crédito o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida ou utilizada em seus estabelecimentos, desde que comprovado que referida energia foi utilizada para a prestação do serviço de telecomunicação.</i>

Não restam dúvidas, portanto, de que houve alteração do próprio lançamento, o que é logicamente vedado, sob pena de violação aos princípios da ampla defesa e contraditório, também assegurados em âmbito administrativo.

E nem se alegue, nos termos do v. acórdão recorrido, que antes da lavratura do Auto de Infração a Recorrente supostamente teria sido intimada a demonstrar o percentual de energia utilizado em atividades administrativas e aquele utilizado na prestação efetiva de serviços de telecomunicação, isto por intermédio do Termo de Intimação Fiscal (fl. 11).

Isto porque, o instrumento que formaliza o lançamento é o Auto de Infração, pouco importando aquilo que foi requerido ao contribuinte antes da sua lavratura. Cabe ao contribuinte se defender daquilo que lhe é imputado e **o Auto de Infração é cristalino em indicar que a infração cometida está relacionada com o fato de empresas prestadoras de serviço de telecomunicação não poderem se creditar do ICMS incidente sobre a energia elétrica por elas adquirida.**

A conduta do v. acórdão recorrido, portanto, implica manifesta alteração do critério jurídico, não podendo ser tolerada.

Diante do exposto, ante a impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento, nos termos do artigo 146 do CTN, é que a decisão recorrida deve ser reformada, com a anulação do Auto de Infração.

De toda forma, o v. acórdão recorrido parece concordar com a tese da Recorrente, uma vez que expressamente afirma que a questão já teria sido pacificada por intermédio do Parecer nº PGE 2016.209297-0.

Como essa questão não ficou clara, a Recorrente demonstrará nos próximos tópicos o seu direito ao crédito do ICMS incidente sobre a energia utilizada na prestação de serviço de telecomunicação.

Neste sentido, a **Primeira Seção do C. Superior Tribunal de Justiça** já resolveu a controvérsia posta nestes autos, 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**. Confira-se:

"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 PROVIDO."

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

No mencionado julgamento, a C. Corte Superior 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"**.

Deste modo, tendo em vista que a atividade de telecomunicação, a qual é equiparada à industrial pelo Decreto 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, II, "b" da LC 87/96.**

Assim, diante do julgamento do REsp 1.201.635/MG sob o rito dos Recursos Repetitivos (art. 1036 do NCPC), restou definido 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 a todos os processos que versam sobre matéria idêntica, inclusive ao presente processo administrativo.

Sendo assim, devem ser cancelados os débitos ora exigidos, tendo em vista o direito da Recorrente ao crédito de ICMS na aquisição de energia elétrica utilizada na prestação de serviço de telecomunicação, conforme entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça em sede de Recursos Repetitivos (REsp 1.201.635/MG), do C. Supremo Tribunal Federal (RE 760.631, RE 798.397, RE 837422 e RE 888.269), do E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (AMS 0559744-60.2014.8.05.0001) e dos diversos Tribunais Administrativos do País.

Aliás, para comprovar tal destinação, a Recorrente acostou à sua Impugnação o “Relatório Técnico – Descrição Qualitativa do Processamento de Energia Elétrica em Estação Telefônica”. Da mesma forma, após a conversão do julgamento em diligência, apresentou planilha com a identificação das unidades consumidoras, que prestam serviços de telecomunicação.

Com efeito, bastava fazer o devido cotejo entre as notas fiscais de aquisição de energia elétrica e os respectivos estabelecimentos destinatários para se concluir que toda a energia adquirida e creditada pela Recorrente era relativa a estabelecimentos com Antena, no âmbito dos quais não é exercida nenhuma atividade administrativa.

Portanto, diante da constatação de que a energia elétrica é utilizada como insumo indispensável para a prestação do serviço de telecomunicações e que o serviço prestado pela Recorrente é equiparado ao das empresas industriais, não restam dúvidas da legitimidade do crédito apropriado pela Recorrente.

Ocorre que, pautado em **interpretação literal e restritiva** da legislação que rege a matéria, o Fisco do Estado da Bahia entendeu que a Recorrente estaria impedida de proceder ao creditamento do imposto a que tem direito, por ser prestadora de serviço de telecomunicação, o que, sem dúvida, viola o ordenamento jurídico pátrio.

Ora, se a energia elétrica é consumida diretamente na prestação de serviço de telecomunicação, caracterizando-se como componente do custo do serviço prestado, não há como prevalecer esta análise restritiva da Lei Complementar nº 102/00, ainda que a atividade econômica praticada pela Recorrente não seja classificada formalmente como industrial, sob pena, inclusive, de violação aos primados da não-cumulatividade e da isonomia.

A necessária proporcionalidade entre a multa aplicada e a suposta infração autuada.

Ainda que prevalesse a exigência ora hostilizada, o que se admite apenas por hipótese, não poderia ser exigido da Recorrente o valor decorrente da aplicação da multa correspondente a 60% do valor do suposto débito de ICMS autuado, nos termos do art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Ora, a imposição de multa no percentual de 60% do valor do tributo demonstra 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.

Há que se considerar que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, **o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.**

Assim sendo, na eventualidade de se entender como correta a aplicação das multas combatidas, requer-se, ao menos, a sua redução para 20% (vinte por cento) do valor do imposto exigido, nos termos da jurisprudência do E. STF.

O PEDIDO.

Diante de todo o exposto, requer seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente o v. acórdão recorrido para o fim de cancelar a integralidade dos supostos débitos objeto do Auto de Infração nº 279692.3000/16-0.

Subsidiariamente, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para afastar as multas aplicadas ou, ao menos, reduzi-las para o percentual máximo de 20% do valor do imposto.

Protesta a Recorrente pela produção de todas as provas em direito admitidas, bem como pela sustentação oral de suas razões.

Por fim, requer que todas as publicações e intimações referentes ao presente feito sejam realizadas, exclusivamente, em nome da advogada **LIÈGE SCHROEDER DE FREITAS ARAUJO**, inscrita na OAB/SP nº 208.408, com endereço profissional na Rua Padre João Manoel, nº 923, 8º andar, Cerqueira César, São Paulo/SP, endereço eletrônico controleprazos_judtributario@lacazmartins.com.br e telefone (11) 3897-0159 / (11) 9.9732-3707.

VOTO

Trata-se de lançamento por utilização indevida de crédito fiscal de energia elétrica na prestação de serviço de comunicação, no valor de R\$4.009.963,08 acrescido de multa de 60%. A Primeira Instância manteve o lançamento, com os fundamentos a seguir, em resumo:

Consigno que sobre a aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação, no âmbito desta SEFAZ, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados pela Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu Incidente de Uniformização de nº PGE 2016.209297-0, com o entendimento de que “Empresas prestadoras de serviços de telecomunicações têm direito ao crédito fiscal pelas entradas da energia elétrica efetivamente consumida na geração de telecomunicação”.

Ressalva: A energia elétrica consumida nas áreas administrativas das empresas não gera direito a crédito fiscal, devendo ser adotadas as providências instrutórias necessárias à segregação da energia efetivamente utilizada no processo produtivo”.

Considerando o entendimento do aludido Incidente de que a energia consumida nas áreas administrativas das empresas prestadoras de serviço de comunicação não gera direito a crédito fiscal e em razão disso, essa 3ª JJF, baixou os autos em diligência, a fim de que o Autuado informasse e comprovasse o percentual de energia elétrica, efetivamente, utilizado no processo de geração de telecomunicação.

Essa 3ª JJF, em persistente busca da verdade material, converteu novamente os autos em diligência concedendo o prazo de 60 dias para o atendimento.

No atendimento da diligência o Defendente informou se apropria dos créditos de imposto relativos ao ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica necessária a prestação de serviços de telecomunicação. Apresentou o entendimento de que a apresentação do Laudo Técnico solicitado não se faz necessária, bastando, no caso, apenas confirmar que as aquisições de energia elétrica que geraram os créditos de imposto apropriados se referem a unidades consumidoras prestadoras de serviços de telecomunicação, e apresentando, tão-somente, planilha com os endereços das unidades consumidoras da referida energia elétrica.

Como se depreende claramente de sua manifestação acerca do pedido de diligência, o Impugnante quer fazer crer que seu estabelecimento de prestação de serviço de telecomunicação que funciona em todo o Estado da Bahia, não consome energia elétrica alguma em suas instalações administrativas que dão suporte a sua atividade fim.

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, haja vista a reiterada denegação do Defendente em apresentar a comprovação da destinação efetiva da utilização da energia elétrica adquirida no período fiscalizado e objeto da autuação, ou seja, qual o percentual utilizado em sua atividade fim - serviços de telecomunicação e qual o percentual destinado à realização de suas atividades administrativas - atividade meio.

Ademais, é por demais irrazoável que o órgão julgador fique aguardando o contribuinte comprovar o que alegou a qualquer tempo, inclusive, por ser imperativo o cumprimento dos prazos processuais.

Logo, nos termos expendido, não tendo o Autuado carreado aos autos qualquer elemento capaz de elidir a acusação fiscal, concluo pela caracterização da autuação.

Em resumo, o Recurso Voluntário diz o seguinte:

"Ocorre que, para comprovar a destinação da energia nas atividades de telecomunicação, a Recorrente acostou à sua Impugnação o "Relatório Técnico – Descrição Qualitativa do Processamento de Energia Elétrica em Estação Telefônica". Da mesma forma, após a conversão do julgamento em diligência, apresentou planilha com a identificação das unidades consumidoras, que prestam serviços de telecomunicação.

Com efeito, bastava fazer o devido cotejo entre as notas fiscais de aquisição de energia elétrica e os respectivos estabelecimentos destinatários para se concluir que toda a energia adquirida e creditada pela Recorrente era relativa a estabelecimentos com Antena, no âmbito dos quais não é exercida nenhuma atividade administrativa.

De toda forma é certo que a tese adotada pelo v. acórdão recorrido implica manifesta violação ao artigo 146 do CTN, que impossibilita a alteração do critério jurídico do lançamento. Na presente situação, fica claro que a Autoridade Fiscal autuou a Recorrente por uma questão abstrata (discussão de direito) e, posteriormente, em sede de julgamento da Impugnação, é afirmado que a Recorrente deve provar o uso da energia elétrica no serviço de telecomunicação.

A fim de esclarecer a controvérsia quanto à intenção de se alterar, por meio de decisão administrativa, com efeitos ex tunc, o critério jurídico que fundamentou a autuação fiscal, confira-se o quadro abaixo:

Critérios jurídicos adotados para fundamentar a Autuação Fiscal	Critério jurídico adotado no acórdão recorrido
<i>Não é lícito às empresas de telecomunicação utilizar como crédito o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida ou utilizada em seus estabelecimentos.</i>	<i>É lícito às empresas de telecomunicação utilizar como crédito o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida ou utilizada em seus estabelecimentos, desde que comprovado que referida energia foi utilizada para a prestação do serviço de telecomunicação.</i>

Não restam dúvidas, portanto, de que houve alteração do próprio lançamento, o que é logicamente vedado, sob pena de violação aos princípios da ampla defesa e contraditório, também assegurados em âmbito administrativo.

E nem se alegue, nos termos do v. acórdão recorrido, que antes da lavratura do Auto de Infração a Recorrente supostamente teria sido intimada a demonstrar o percentual de energia utilizado em atividades administrativas e aquele utilizado na prestação efetiva de serviços de telecomunicação, isto por intermédio do Termo de Intimação Fiscal (fl. 11).

Isto porque, o instrumento que formaliza o lançamento é o Auto de Infração, pouco importando aquilo que foi requerido ao contribuinte antes da sua lavratura. Cabe ao contribuinte se defender daquilo que lhe é imputado e o Auto de Infração é cristalino em indicar que a infração cometida está relacionada com o fato de empresas prestadoras de serviço de telecomunicação não poderem se creditar do ICMS incidente sobre a energia elétrica por elas adquirida”

De fato, o Auto de Infração foi lavrado em 29.09.2016 em uma época em que o entendimento era de que a energia elétrica não era passível de ensejar crédito fiscal, mesmo na atividade fim, na prestação do serviço de telecomunicações e ao tempo do julgamento, já havia uma orientação expressa da procuradoria, que a glosa do crédito só poderia ser feita na medida do consumo feito em escritórios, ou seja, na atividade administrativa, mas os autuantes não separaram os créditos lançados por unidades medidoras, por ser ao tempo do procedimento, irrelevante para caracterizar a infração.

Por isso, a recorrente alega que houve alteração do critério jurídico. Discordo desse posicionamento, pois uma vez constatado no curso do processo, que o autuante, por razões diversas, mesmo sendo um entendimento de ordem meramente pessoal e não institucional, ao lavrar o Auto de Infração, uma mudança de critério jurídico retroativa no julgamento do processo alterando a glosa de todos os créditos, para glosa parcial de créditos apenas da energia utilizada fora da atividade de telefonia, está dentro da legalidade, pois só não pode ser feita alteração para agravar o contribuinte.

Assim, se anteriormente o fisco viesse glosando o crédito apenas da atividade administrativa, pelo entendimento da legislação, e se partindo da premissa de que por equívoco, o auto foi lavrado apenas contra os medidores das torres de telefonia, o que seria improcedente pelo erro, a posteriori o julgamento não poderia mudar o critério jurídico e validar o lançamento que foi feito sob a justificativa de que a nova interpretação permite a glosa de créditos da área de

telecomunicações, aí sim, estaria se ofendendo o art. 146 do CTN, com novo critério diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no Auto de Infração.

No caso presente, entendendo-se que de todo o lançamento, restaria procedente a parte da área administrativa, não se pode falar em mudança de critério jurídico, pois não houve uma ampliação da norma aplicada no momento do lançamento, mas uma restrição.

Contudo, é evidente que se os autuantes hoje fossem lavrar um Auto de Infração, teriam de investigar junto à empresa, quais seriam os créditos relativos aos medidores não vinculados à atividade de telefonia.

Durante o julgamento do processo, eles próprios não tiveram como indicar quais seriam os valores a serem efetivamente glosados, no que dependeram do próprio contribuinte que apresentou toda uma lista que era relativa a estabelecimentos com Antena, no âmbito dos quais não é exercida nenhuma atividade administrativa. Os autuantes apenas refutaram que a recorrente entendeu ser desnecessário apresentar laudo técnico e apenas confirmaram que o imposto apropriado se refere às unidades consumidoras de serviço de telecomunicações.

Ao final concluíram que houve falta de interesse da autuada em apresentar laudo técnico para se apurar de forma correta o montante das aquisições de energia elétrica utilizada em suas instalações administrativas, opinando pela manutenção integral do lançamento, por não terem feito como disse o recorrente *"o devido cotejo entre as notas fiscais de aquisição de energia elétrica e os respectivos estabelecimentos destinatários para se concluir que toda a energia adquirida e creditada pela Recorrente era relativa a estabelecimentos com Antena, no âmbito dos quais não é exercida nenhuma atividade administrativa"* tendo de aceitar, por óbvio, que não o fizeram por impossibilidade técnica de identificação, e não por simples recusa em esclarecer a verdade material.

No entanto, há de se convir que o julgamento recorrido está mesmo contaminado pela falta de certeza, segurança e liquidez do lançamento tributário, já que se por um lado, havia uma suspeita de que parte do consumo era mesmo de área administrativa, por outro não havia dúvida que essa parte seria seguramente uma pequena parcela, conforme se verifica abaixo em outra empresa de telefonia, onde se constatou apenas 15,62% de consumo na área administrativa:

PROCESSO - A. I. N° 269135.0012/15-9 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - TIM CELULAR S/A RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1^a JJF n° 0089-01/17 - ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/01/2023 1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACORDÃO CJF N° 0380-11/22-VD EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DO CRÉDITO. Contribuintes prestadores de serviços de telecomunicações têm direito ao crédito fiscal pelas entradas de energia elétrica efetivamente consumida na geração de telecomunicação, conforme orientação jurídica constante do Incidente de Uniformização n° PGE 2016.209297-0, portanto, descabendo a glosa do crédito fiscal. Restabelecido o percentual de 15,62%, que se refere ao consumo ligado à área administrativa, com base em laudo técnico elaborado pela empresa AFAG Engenharia Ltda., o que foi aceito pelo Sujeito Passivo. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO PARCIALMENTE. Decisão unânime.

Na sessão do dia 02.02.2023, foi solicitado ao contribuinte que trouxesse laudo técnico que pudesse dar sustentabilidade de que toda o crédito lançado nesse processo se refere a unidades consumidoras, sendo que a sessão de julgamento foi transferida para 27.02.2023.

A recorrente apresentou laudo elaborado pela empresa AFAG ENGENHARIA, a mesma que atestou o consumo de 15,62%, no processo acima citado, Acórdão, CJF N° 0380-11/22-VD com mais de 100 laudas, resumida conforme petição do recorrente abaixo:

O Auto de Infração (AI) n° 279692.3000/16-0 tem por objeto o suposto débito de ICMS referente ao período de janeiro a dezembro de 2015, o qual foi lançado em razão de alegado aproveitamento indevido de créditos de imposto decorrentes da aquisição de energia elétrica para a prestação de serviço de telecomunicação.

Após a apresentação da Impugnação, a C. 3^a Junta de Julgamento Fiscal determinou a baixa dos autos em diligência, oportunidade na qual a Recorrente forneceu documentos aptos a demonstrar que as aquisições de energia elétrica que geraram 2 DOCS - 9606480v2 / 08415-97595 os créditos de imposto apropriados se

referem a unidades consumidoras prestadoras de serviços de telecomunicação.

Contudo, sobreveio a r. decisão recorrida que manteve integralmente a autuação, ensejando a interposição de Recurso Voluntário. Nesse seguir, os autos foram encaminhados à C. 1ª Câmara de Julgamento Fiscal e pautados para julgamento no dia 02/02/2023. Durante a referida sessão de julgamento, foi solicitada a apresentação de documentos comprobatórios do percentual de energia elétrica efetivamente utilizado na prestação dos serviços de telecomunicação.

Desse modo, o julgamento foi interrompido para que a Recorrente pudesse levantar a documentação solicitada. Por esse motivo, a Recorrente apresenta o anexo laudo (doc. 01) elaborado no bojo de perícia técnica que contemplou a análise dos estabelecimentos operacionais da Recorrente localizados no Estado da Bahia, no período de outubro de 2008 a outubro de 2013, com o seguinte escopo:

“O presente instrumento tem por finalidade demonstrar através de cálculos, informações técnicas, e conclusões que determinem: Se as operações Relativas à entrada de energia elétrica adquirida pela empresa, no período de Outubro de 2008 a Outubro de 2013, se destinaram e foram utilizadas no conjunto das atividades que possibilitam a oferta de telecomunicação, ou seja, na transmissão, emissão ou recepção por fio, radioeletricidade, meios ópticos, ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escutas, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, que utilize dispositivo de comunicação de operadora de telefonia fixa comutada (...)”. (p. 6, destacamos).

É necessário destacar que, segundo a definição apresentada no referido laudo (vide p. 110), os estabelecimentos operacionais “executam exclusivamente a operação dos serviços de comunicação”. Pois bem. A partir do estudo realizado, conclui-se que é de 100% (cem por cento) o montante de energia elétrica aplicado nos processos de telecomunicação (vide p. 340 do arquivo).

Não é a primeira vez que um processo relativo ao consumo de energia elétrica em telefonia, atesta 100% de consumo no emprego como insumo de telecomunicações, com laudo da mesma empresa AFAG ENGENHARIA, vejamos as 2 ementas abaixo:

PROCESSO - A. I. N° 269135.3005/16-1 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - TIM CELULAR S.A. RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4ª JJF n° 0030-04/17 ORIGEM - IFEP SERVIÇOS PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/05/2019 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0094-12/19 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DO CRÉDITO.. A PGE/PROFIS, órgão encarregado do exercício do controle da legalidade, exarou o Incidente de Uniformização n° 2016.209297/0, segundo o qual as Empresas prestadoras de serviços de telecomunicações têm direito ao crédito fiscal pelas entradas da energia elétrica efetivamente consumida na geração de telecomunicação. O autuado faz jus aos créditos fiscais de que trata a autuação e, portanto, a infração não subsiste. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime

A energia elétrica consumida nas áreas administrativas das empresas não gera direito a crédito fiscal, devendo ser adotadas as providências instrutórias necessárias à segregação da energia efetivamente utilizada no processo produtivo. Considerando que não há nenhuma prova nos autos de que a energia elétrica em questão não foi utilizada na prestação do serviço de telecomunicação, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

PROCESSO - A. I. N° 279116.1204/11-1 RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. RECORRIDOS - GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF n° 0028-03/21-VD ORIGEM - IFEP SERVIÇOS PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/09/2021 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0208-12/21-VD EMENTA: ICMS.SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DO CRÉDITO. Conforme alegações defensivas, a energia elétrica utilizada é insumo indispensável à prestação do serviço de telecomunicação, sendo consumida de forma imediata e integral no processo de prestação do serviço de comunicação. Este entendimento está pacificado no CONSEF, e em consonância com o Incidente de Uniformização de nº PGE/PROFIS 2016.209297-0. Infração improcedente.

Pelo exposto, é forçoso concluir que o fisco não apresentou provas do consumo na área administrativa e o recorrente apresentou laudo em que aponta que todas as unidades medidoras se reportam às unidades com antenas, sendo que a mesma empresa já apontou consumo de 15% em outra empresa telefônica, o que se reveste mais ainda de credibilidade.

Não é possível manter integralmente o lançamento conforme a Decisão recorrida, pois o lançamento seguramente peca pela falta de certeza e liquidez, o que no mínimo, levaria a uma nulidade e refazimento do procedimento, de forma que os autuantes refizessem o procedimento

trazendo ao processo, provas de consumo na área administrativa.

Com estes fundamentos acima, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Auto de Infração Improcedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279692.3000/16-0, lavrado contra **CLARO S.A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de fevereiro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS