

**A. I. Nº** - 299324.0006/13-3  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
**AUTUANTES** - ANGELA MARIA MENEZES BARROS e LÚCIA GARRIDO CARREIRO  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 21/07/2014

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0123-05/14

**EMENTA:** ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A empresa destinatária da energia elétrica fornecida pela autuada tem direito ao gozo da redução da base de cálculo prevista no art. 80, inc. I, “a” do RICMS/97 e art. 268, inc. XVII, “a”, do RICMS/12, visto que desempenha, nos termos das Resoluções ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, atividade de suporte às indústrias localizadas no Pólo Petroquímico de Camaçari-BA. Decisão amparada em Pareceres Jurídicos da Procuradoria do Estado da Bahia juntados na peça defensiva. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 30/09/2013, para exigir ICMS no valor de R\$746.703,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, “a”, da Lei nº 7.014/96, com a seguinte imputação: *“Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte autuado é uma empresa concessionária do serviço público de energia elétrica. Está sujeito às normas do órgão regulador do setor, que é a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL e a legislação do ICMS do Estado da Bahia. Emite Nota Fiscal /Conta de Energia Elétrica, Modelo 6, em uma única via, por sistema eletrônico de processamento de dados, submetendo-se ao disposto no Convênio ICMS 115/2003”*.

Fatos geradores verificados nos meses de jan, fev, abr, mai, jun, jul, ago, set, out, nov e dez de 2011; e, meses de jan a dez do exercício de 2012.

Acrescentaram as autuantes que:

*“A tarifa de energia elétrica definida pela ANEEL para a Coelba é sem tributos. Esta agrega os tributos PIS, COFINS e ICMS para determinar o preço final aos consumidores. Para os consumidores que não possuem o benefício fiscal de redução da base de cálculo de 52%, prevista no art. 80, inciso I, a, b, c, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, a COELBA agrega de ICMS o valor correspondente a uma carga tributária de 12,69%, para encontrar a base de cálculo, que posteriormente é reduzida em 52%, e por fim sobre esta aplica a alíquota de 27% para determinar o ICMS devido”*.

*Para os consumidores que não possuem o direito ao benefício de redução de base de cálculo, a COELBA agrega, à tarifa, ICMS no valor correspondente a uma carga tributária de 27% para determinar a base de cálculo do imposto, sobre o qual é aplicada a alíquota de 27% resultando no ICMS devido.*

*Durante a ação fiscal constatamos que a COELBA aplicou indevidamente o referido benefício fiscal para as unidades consumidoras da empresa CETREL que não se enquadram na classe de consumo industrial. A determinação da base de cálculo foi efetuada de forma errônea ao se incluir uma carga tributária de 12,69% ao invés de 27%, resultando em uma base de cálculo menor, e, conseqüentemente, ICMS menor que o devido.”*

No presente PAF foi reclamado ICMS referente às diferenças entre a base de cálculo com a inclusão da carga tributária de 27% e a base de cálculo com a carga calculada pela empresa autuada, de 12,69%.

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 04/10/13 e ingressou com defesa em 04/11/13, afirmando que a fiscalização entendeu que as operações de fornecimento de energia elétrica para a CETREL não estariam alcançadas pelo benefício fiscal previsto no art. 80, incisos I, II e III do RICMS-BA de 1997.

Destacou que as autuantes, na peça acusatória, frisaram que o ICMS cobrado por meio do presente Auto de Infração encontra-se com a exigibilidade suspensa, em decorrência do Mandado de Segurança de nº 0401719-17.2012.8.05.0001 (doc. fls. 163/164), destinando-se o presente lançamento a prevenir a decadência do crédito tributário.

A defesa suscitou a preliminar de nulidade do auto de infração por ausência de detalhamento adequado dos motivos das glosas dos benefícios de redução de base de cálculo.

Em seguida fez observações acerca da necessidade de observância do princípio da verdade material. Frisou que a aplicação dos benefícios de redução de base de cálculo do ICMS deve estar em conformidade com o critério da primazia da realidade sobre os elementos meramente formais e cadastrais, de modo a concretizar a finalidade subjacente ao RICMS – BA (aspecto teleológico), segundo orientações da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Destacou que a busca da verdade material é diretiva indispensável à consecução de toda e qualquer fiscalização sob pena de haver injusta imputação fiscal ao contribuinte. Transcreveu na peça defensiva trechos de obras jurídicas acerca do tema.

Disse que pautou sua conduta em atendimento às diretivas estabelecidas pela Resolução ANEEL 414/2010, atualmente em vigor, na qual o consumidor objeto do fornecimento de energia elétrica encontra-se enquadrado para efeitos da incidência da redução de base de cálculo contida no art. 80 do RICMS-BA 1997, atual art. 268 do RICMS-BA 2012.

Reproduziu na peça impugnatória Parecer da própria SEFAZ-BA que abona o seu entendimento quanto aos aspectos materiais e não meramente formais do benefício, conforme transcrição abaixo:

*“A Companhia de Eletricidade da Bahia – COELBA, considerando o benefício da redução de base de cálculo disposto no art. 80, I, alínea “b” do RICMS/BA, aplicável ao fornecimento de energia elétrica para hotéis, com exceção expressa para os motéis, classificados nos CNAE's 5511-5/03 e 5512-3/03, nos traz as seguintes indagações: “1. O Decreto 8.606/2003, em seu art. 3º, II, b, determina que fiquem acrescentados alguns CNAE's, dentre eles o de nº 5513-03, para atividade MOTEL, embora não faça referência aos CNAE's 5511-5/03 e 5512-3/03 citados no art. 80. Perguntamos: Qual(is) o(s) Código(s) válido(s) para a atividade de Motel, descrita no art. 80 do RICMS-BA que devemos considerar? 2. Havendo cliente com Atividade Principal Hotel – CNAE 55.13.1-01 e Atividade Secundária Motel – CNAE 55.13-1-03, conforme cartão CNPJ (RF) e, sendo ainda o mesmo com Atividade Econômica Hotel em seu cartão SINTEGRA, como deveremos proceder para promover o correto faturamento de energia elétrica, quanto ao ICMS e base de cálculo? Classificá-lo como Motel, sem o devido benefício? 3. Havendo algum cliente que, embora tenha apresentado documentação (Cartão CNPJ e SINTEGRA conforme descreve o item 2 acima), exerça comprovadamente atividade de Motel, qual deve ser o procedimento adotado por esta empresa para o correto faturamento de energia elétrica a tal cliente?”.*

*Da análise da matéria e da legislação posta, temos a informar que se segue, na ordem dos questionamentos apresentados, em preliminar esclarecendo que a Classificação Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-Fiscal) não é da competência dessa SEFAZ, sendo feita com base em definições reconhecidas pela Comissão Nacional de Classificação – CONCLA, órgão vinculado ao IBGE, colegiado do Ministério do Planejamento e Orçamento, responsável pela normatização do uso de classificações padronizadas pelo sistema estatístico e por registros e cadastros da Administração Pública. **Portanto, as alterações que são processadas nas CNAE por tal órgão são recepcionadas pela legislação tributária, ensejando modificações nos dispositivos da norma tributária que a elas se referem, sem que, no entanto, frise-se, importem em alteração de cunho material no tratamento tributário dispensado, mas tão-somente de cunho formal.** Neste sentido, através da Alteração nº 43 ao RICMS/BA, o Decreto nº 8.606/2003, de 13/08/2003, publicado no DOE de 14/08/03, em seu art. 3º, II, ‘b’, alterou o Anexo 3 do Regulamento – que abrange as CNAEs – por*

*ter havido alteração no âmbito da CONCLA para algumas classificações de atividades, passando a CNAE de estabelecimentos com atividade de Hotel de forma genérica para a CNAE 5513-1/03. A CNAES de estabelecimentos com atividade de Hotel passou a ser o 5513-1/01. Recentemente, com vigência para 1º de janeiro de 2007, a CONCLA realizou outras alterações nas CNAE's, modificando a CNAES de Motel para 5510-8/03 e a de Hotel para 5510-8/01. Muito embora o dispositivo pertinente citado pela consulente - art. 80, I, 'b' - por equívoco - não tenha sido alterado para refletir a modificação das classificações de atividades dos estabelecimentos em referência, tal fato não enseja reflexos no tratamento tributário dispensado, ou seja, a aplicabilidade da redução de base de cálculo no fornecimento de energia elétrica para os estabelecimentos que exercem efetivamente a atividade de hotéis, com exceção daqueles que exerçam efetivamente a atividade de motéis. Colocados tais esclarecimentos, em relação ao primeiro questionamento, a classificação correta atual para o estabelecimento com atividade de Motel - vigência a partir de 1º de janeiro de 2007 - é a 5510-8/03. Anteriormente, com a alteração efetuada pela CONCLA em 2003, era a CNAE 5513-1/03. Ressalte-se, no entanto, como exposto acima, que deve ser verificada a efetiva atividade exercida pelo estabelecimento. No que toca ao segundo questionamento, deve ser considerado para efeito da aplicabilidade ou não do benefício multicitado a atividade principal do estabelecimento, ressaltando que a CNAE atual de Hotel é a 5510-8/01. Quanto ao terceiro questionamento, repetimos a ressalva acima: o que deve ser levado em consideração para o gozo ou não do benefício fiscal da redução de base de cálculo a que se reporta o art. 80, I, 'b', do RICMS/BA é a efetiva e preponderante atividade realizada pelo estabelecimento, devendo este, no entanto, fazer constar dos seus dados cadastrais a correta classificação fiscal da sua atividade, daí porque deve a consulente exigir do seu cliente que efetue a correção da CNAE constante do seu cadastro, adequando-a à atividade que de fato exerce com preponderância". (Conjunto Documental 03 - fls. 204/205).*

Enfatizou que o mesmo entendimento foi ratificado na consulta formulada pela Sociedade Anônima Hospital Aliança (Conjunto Documental 04, fls. 207/209), conforme transcrição abaixo:

***"ICMS. CONSULTA. APLICABILIDADE RETROATIVA DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 80, INCISO I, 'C', DO RICMS/BA. O EFETIVO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ESPECIFICADA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA GARANTE O DIREITO À FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO, AINDA QUE HAJA EQUÍVOCO NA CNAE INFORMADA NO CADASTRO ESTADUAL.***

*A empresa acima qualificada, atuando neste Estado no exercício de atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades de atendimento a urgências - (atividade principal), dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à aplicabilidade retroativa do benefício da redução de base de cálculo prevista no art. 80, inciso I, 'c', do RICMS/BA, na forma a seguir exposta.*

*Informa a Consulente que embora sempre tenha exercido as atividades hospitalares de internação em clínica médica e de tratamento intensivo, emergência e pronto-socorro, exames diagnósticos de imagem e laboratoriais, apresentava no seu cadastro de contribuintes do ICMS código de atividade econômica divergente daquele previsto no art. 80, inciso I, 'c', do RICMS/BA, para fins de fruição do benefício da redução de 52% da base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica.*

*Nesse contexto, e visando regularizar a situação acima descrita, a Consulente providenciou a alteração de sua CNAE junto à SEFAZ, adequando-a à exigência prevista na legislação estadual, e conforme orientação exarada em processo de consulta anteriormente formulado pela empresa (Parecer nº 27.552/2011). Entretanto, embora o referido parecer tenha assegurado o direito da Consulente à fruição do benefício previsto no art. 80, inciso I, 'c', do RICMS/BA, não esclareceu quanto à extensão dos seus efeitos, ou seja, não deixou clara a possibilidade da Consulente solicitar a restituição do ICMS indevidamente recolhido em exercícios anteriores, em função da não fruição do benefício a que fazia jus.*

*Diante do exposto, questiona quanto à possibilidade de restituição do ICMS pago indevidamente, na forma acima referida, observados os limites prescricionais previstos na legislação.*

#### **RESPOSTA**

*Da análise da presente consulta, transcrevemos inicialmente a disciplina contida no referido art. 80, inciso I, alínea 'c', do RICMS/BA, para sua devida interpretação:*

*'Art. 80. É reduzida a base de cálculo das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais.*

*I - 52%, quando:*

*c) destinada à atividade hospitalar enquadrada na CNAE-Fiscal sob o código 8610-1/01'.*

*Ao especificar a CNAE relativa à redução de base de cálculo nas operações com energia elétrica, na forma supracitada, o legislador pretendeu identificar qual o tipo de atividade desenvolvida em um estabelecimento*

*hospitalar que está efetivamente alcançada pelo benefício em comento, aquela relativa ao CNAE 8610-1/01. E que compreende as 'ATIVIDADES DE ATENDIMENTO HOSPITALAR, EXCETO PRONTO-SOCORRO E UNIDADES PARA ATENDIMENTO A URGÊNCIAS', e, mais especificamente, os serviços de internação de curta ou longa duração prestados a pacientes realizados em hospitais gerais e especializados e que incluem:*

- serviços de médicos;
- serviços de laboratórios, radiológicos e anestesiológicos;
- serviços de centros cirúrgicos

*(CONCLA – Comissão Nacional de Classificação).*

***Dessa forma, desde que o estabelecimento hospitalar efetivamente exerça as atividades relacionadas à CNAE 8610-1/01, o mesmo fará jus à fruição do benefício previsto no art. 80, inciso I, 'c', do RICMS/BA, ainda que haja equívoco na CNAE indicada no cadastro estadual. Com efeito, não é a classificação da atividade econômica eventualmente informada que garante o direito à fruição do benefício, mas sim o efetivo exercício da atividade especificada na legislação tributária.***

***Diante do exposto, e uma vez comprovado que a Consulente exercia atividade hospitalar relacionada ao CNAE 8610-1/01, a mesma fará jus à restituição do ICMS indevidamente incidente nas contas de energia elétrica relativas ao período anterior à alteração da sua CNAE, observado o prazo prescricional definido na legislação estadual.***

*Respondido o questionamento apresentado, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (DEc. Nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta a presente consulta, deverá a Consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.*

*É o parecer”.*

Mais a frente discorreu sobre o critério correto de definição da atividade preponderante da unidade consumidora para fim de fornecimento de energia elétrica: a necessária obediência à classificação da atividade e à aplicação de benefício de redução de base de cálculo do ICMS conforme a maior parcela da carga instalada, de acordo com as imposições da Resolução ANEEL nº 414/2010.

Discorreu que na autuação em lide, o critério utilizado foi simplesmente a atividade formalmente declarada pela unidade consumidora de energia no seu cadastro, perante a SEFAZ-BA ou a Receita Federal (CNPJ e CNAE ali registrado). Contudo, o critério correto para aferição da atividade preponderante de cada unidade consumidora de energia elétrica é o da “maior parcela da carga instalada”, conforme interpretação conjunta dos arts. 4º e 6º da Resolução ANEEL nº 414/2010, abaixo reproduzidos:

***Art. 4º*** A distribuidora deve classificar a unidade consumidora de acordo com a atividade nela exercida e a finalidade da utilização da energia elétrica, ressalvadas as exceções previstas nesta Resolução.

***Parágrafo único.*** A distribuidora deve analisar todos os elementos de caracterização da unidade consumidora, objetivando a aplicação da tarifa a que o consumidor tiver direito.

*(...)*

***Art. 6º*** Quando houver mais de uma atividade na mesma unidade consumidora, sua classificação deve corresponder àquela que apresentar a maior parcela da carga instalada.

Com base nas disposições da Resolução ANEEL sustenta que devem prevalecer os critérios, padrões e conceitos impostos pela norma reguladora para fim de classificação da atividade preponderante da unidade consumidora de energia elétrica, pois ela é a entidade competente para a regulamentação do setor, conforme determina o art. 2º da Lei nº 9.427/96.

Apresentou questões relativas à interpretação e abrangência da hipótese de redução de base de cálculo do RICMS/BA, necessárias compreensão da expressão “classe de consumo industrial” consoante a sua regulamentação e disciplina na Resolução ANEEL nº 414/2010. Argumentou que a interpretação das autoridades fiscais viola arts. 109, 110 e 111 do CTN.

Segundo a defesa para se verificar se determinada unidade consumidora faz jus a aplicação da hipótese de redução da base de cálculo em discussão, basta examinar se ela se enquadra na “classe de consumo industrial”, nos moldes determinados pelos arts. 4º, 5º e 6º da Resolução nº 414/2010.

A respeito da empresa CENTRAL DE TRATAMENTO DE EFLUENTES LÍQUIDOS S.A. – CETREL, inscrita no CNPJ sob o nº 14.414.973/0001-81, a impugnante apresentou na peça defensiva o Ofício da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL (Conjunto Documental 06, fls. 214/215), esclarece a questão, conforme transcrição abaixo.

*(...) observa-se que somente faz jus à classificação industrial a unidade consumidora que apresente atividade industrial, devidamente reconhecida pelo CNAE, ou que satisfaça as seguintes condições:*

- a) Realize atividade de suporte, como o transporte de matéria-prima, insumo ou produto resultante do processo industrial;*
- b) Não possua fim econômico próprio; e*
- c) Esteja integrada à unidade consumidora industrial.*

*(...) (i) a CETREL S.A. é pessoa jurídica constituída para atender exclusivamente as indústrias integrantes do polo petroquímico de Camaçari - BA, cujo quadro societário é constituído por estas indústrias, detentoras de 75% das ações do capital social, e pelo Governo do Estado da Bahia, detentor dos outros 25%; (ii) que a empresa realiza o tratamento de efluentes resultantes do processo produtivo dessas indústrias e (iii) que este produto é coletado e transportado por sistema interligado de tubulações e canais junto a estas indústrias, verifica-se que a empresa CETREL S.A. atende aos requisitos estabelecidos nos itens a), b) e c) supramencionados. Portanto, para efeitos tarifários, deve ser classificada como "industrial".*

Frisou, a partir desse elemento probatório, que o posicionamento da Agência Reguladora do setor elétrico faz cair por terra as razões apresentadas pelas autuantes, quando alegaram que a COELBA estaria desrespeitando os requisitos da Resolução ANEEL nº 414/2010 ao enquadrar a CETREL na classe de consumo industrial para fim de redução de base de cálculo do ICMS.

Reproduziu em seguida as disposições do art. 5º, § 2º da Resolução ANEEL nº 414/2010, “in verbis”:

*Art. 5º A aplicação das tarifas deve observar as classes e subclasses estabelecidas neste artigo.*

*(...)*

*§ 2º A classe industrial caracteriza-se pelo fornecimento à unidade consumidora em que seja desenvolvida atividade industrial, conforme definido na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, assim como o transporte de matéria-prima, insumo ou produto resultante do seu processamento, caracterizado como atividade de suporte e sem fim econômico próprio, desde que realizado de forma integrada fisicamente à unidade consumidora industrial.*

A defesa a finalizar a peça defensiva formulou os seguintes pedidos:

- a) Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do ato de infração, por ausência de detalhamento adequado dos motivos das glosas dos benefícios de redução de base de cálculo em questão;*
- b) No mérito, julgue improcedente a autuação, desconstituindo o lançamento fiscal dele decorrente, pois estão corretas as reduções de base de cálculo do ICMS realizadas pela Contribuinte, em obediência à verdade material e aos aspectos teleológicos essenciais das normas estaduais que instituíram as referidas hipóteses de redução, bem como aos padrões e critérios classificatórios impostos pela ANEEL, notadamente na Resolução 414/2010.*

Foi apresentada informação fiscal, protocolada em 27/12/2013 e juntada ao processo às fls. 219 a 224 do PAF.

Destacaram, de início, que o contribuinte autuado é uma empresa concessionária do serviço público de energia elétrica que está sujeita às normas do órgão regulador do setor, que é a AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL e à legislação do ICMS do Estado da Bahia.

Através da análise dos arquivos magnéticos do Convênio ICMS 115/03, apresentados pela COELBA, detectaram que as unidades consumidoras de energia da empresa CETREL, tiveram indevidamente a base de cálculo do ICMS reduzida, visto que, não se enquadravam no benefício disposto no art. 80, inciso I, "a", do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, posteriormente alterado para o art. 268, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Explicaram que a CENTRAL DE TRATAMENTO DE EFLUENTES LÍQUIDOS S.A – CETREL, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 14.414.973/0001-81, com inscrição no estado, na condição de especial, sob o nº 071.856.050, desenvolve a atividade de captação e tratamento de resíduos industriais.

Que a COELBA, emitiu contra as unidades da CETREL, Nota Fiscal de Conta de Energia Elétrica - NFCEE, com redução da base de cálculo do ICMS, sem que a mesma estivesse amparada pelo benefício da redução de base de cálculo do ICMS, previsto no art. 80, inciso I, "a" do RICMS/BA, que concedeu este benefício para "Classe Industrial". A CETREL não exerce atividades da classe de consumo industrial, não estando, portanto, amparada por tal dispositivo legal. Sua atividade é captação e tratamento de resíduos industriais, atividade da classe de consumo comercial, cuja descrição no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas - CNAE Fiscal 2.0 é GESTÃO DE REDES DE ESGOTOS, com código nº 3701-1/00.

Sobre os argumentos apresentados pela defesa, as autuantes produziram contra-razões, informando que:

- 1) No ofício transcrita na peça impugnatória, consta uma interpretação dada pela ANEEL ao art. 5º, § 2º, da Resolução ANEEL nº 414, de 09 de setembro de 2010. Nesta interpretação, a ANEEL, estabelece que a CETREL atende aos requisitos para ser classificada como "industrial", para efeito tarifário. Porém, para a redução da base de cálculo do ICMS, não cabe uma interpretação mais abrangente que a literal, sendo esta a exigida em caso de concessão de benefício fiscal.
- 2) Da interpretação literal, aplicável no caso de benefício fiscal, depreende-se que este dispositivo, estabeleceu duas hipóteses para que a unidade consumidora fosse enquadrada na classe de consumo industrial, que seriam: 1ª hipótese - desenvolvesse a atividade industrial conforme definida em CNAE; 2ª hipótese - o transporte que satisfizesse as seguintes condições: fosse caracterizado como atividade de suporte, e, sem fim econômico próprio, e, fosse realizado de forma integrada à unidade consumidora industrial. As unidades consumidoras da empresa CETREL, não se enquadram em nenhuma das duas hipóteses, portanto, estas unidades, não podem, no caso de benefício fiscal, ser equiparada à unidade consumidora industrial, para efeito tributário.
- 3) Destacaram ainda que uma mesma empresa industrial pode ter diversas unidades consumidoras de energia elétrica, a exemplo: unidade administrativa (refeitório, vestuário, etc.), comercial, produtiva (plantas de produção), dentre outras. Neste caso, apenas, deve ser caracterizada como classe industrial, aquela unidade que desenvolva uma das atividades constantes como industrial no CNAE, bem como o transporte da matéria prima, insumo ou produto resultante do seu processamento, desde que este transporte atenda aos seguintes requisitos:
  - seja caracterizado como atividade suporte;
  - não tenha fim econômico próprio e,
  - seja realizado de forma integrada fisicamente à unidade consumidora industrial.

Seria o caso, para este exemplo, do transporte do seu próprio produto (atividade suporte), efetuado pela mesma empresa (sem fim econômico próprio), através de tubulações (integrado fisicamente a unidade consumidora industrial).

- 4) Da interpretação literal aplicável ao caso de benefício fiscal, na classe industrial, teremos as unidades que desenvolvam as atividades industriais conforme definidas no CNAE FISCAL, e, o transporte da matéria prima e insumo destas unidades, desde que este transporte satisfaça aos requisitos acima descritos.
- 5) As atividades industriais conforme definida em CNAE, são as atividades da seções "B" e "C" da CNAE 2.0. A atividade da seção "E", que é a atividade da CETREL, não é definida como industrial conforme CNAE. A atividade da CETREL é de captação e tratamento de resíduos industriais, cuja descrição no CNAE Fiscal 2.0 é GESTÃO DE REDES DE ESGOTOS, com código nº 3701-1/00, atividade da seção "E", conforme CNAE.

- 6) O art. 2º, "LXXXV" da Resolução ANEEL nº 414, de 09 de setembro de 2010 traz a seguinte definição para 'unidade consumidora:

*"LXXXV unidade consumidora: conjunto composto por instalações, ramal de entrada, equipamentos elétricos, condutores e acessórios, incluída a subestação, quando do fornecimento em tensão primária, caracterizado pelo recebimento de energia elétrica em apenas um ponto de entrega, com medição individualizada, correspondente a um único consumidor e localizado em uma mesma propriedade contíguas;"*

- 7) No caso específico da CETREL, nenhuma de suas unidades consumidoras de energia elétrica desenvolve qualquer atividade industrial definida no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, fato que pode ser constatado através dos contratos de fornecimento de energia elétrica, que estão acostados aos autos as páginas 225 a 239, sendo que o número da unidade consumidora, está especificado na parte superior, lado direito do respectivo documento.
- 8) A ANEEL regula as tarifas de energia elétrica, porém, nestas tarifas não estão inclusos os impostos como o ICMS, PIS e COFINS. A competência da ANEEL está em definir as tarifas. Sobre as tarifas, e aplicando-se a legislação específica de cada imposto, é calculado o preço final da energia. Se a ANEEL, através de uma interpretação de uma Resolução, estabelece que a CETREL atende aos requisitos para ser classificada como Industrial, para efeito tarifário, não obriga que esta mesma interpretação deva ser dada para o cálculo do preço final da energia. Para melhor entendimento sobre os tópicos "tarifa de energia elétrica" e "preço final de energia elétrica", anexamos nas fls. 240 e 241 a TABELA DE TARIFA E PREÇO FINAL DE ENERGIA ELÉTRICA, publicada pela COELBA para o mês de outubro de 2011. Os autuantes entendem que se a ANEEL, através de uma interpretação de uma Resolução, amplia o alcance de uma norma e estabelece que a CETREL atende aos requisitos para ser classificada como industrial, para efeito tarifário, não obriga, que esta mesma interpretação deva ser dada para o cálculo do preço final da energia. Isto porque, no caso de benefício fiscal, não cabe uma interpretação que amplie o alcance de uma norma.

Com base nas argumentações e explicações apresentadas as autuantes pediram pela procedência do Auto de Infração.

Cientificado da informação fiscal, via correios, em 08/01/2014, o autuado ingressou com nova petição impugnatória, em 22/01/2012, anexada às fls. 245 a 249 dos autos.

Reiterou a tese da legalidade do benefício de redução da base de cálculo do ICMS concedido à CETREL e apresentou para apreciação do órgão julgador o entendimento da Procuradoria-Geral do Estado da Bahia firmada no Auto de Infração de nº 299324.0217/12-6, cujo objeto é idêntico ao do presente processo, conforme Conjunto Documental 03, fls. 203/205.

Ressaltou que a Procuradoria do Estado da Bahia firmou entendimento de que o conceito de "classe de consumo industrial" é fornecido pelo Direito Regulatório, devendo tal conceito ser obrigatoriamente observado pelo Direito Tributário, por força do art. 110 do Código Tributário Nacional. De acordo com a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, deve compor a classe de consumo industrial as pessoas jurídicas que exerçam atividades industriais ou atividades de apoio à indústria, sendo esta última a hipótese na qual se enquadraria a CETREL, estando correta a redução da base de cálculo do ICMS, na forma prevista pelo art. 80, I, a do RICMS, aplicada pela COELBA.

Ao concluir a sua manifestação, o contribuinte autuado reiterou os pedidos formulados na inicial e requereu que seja acatado o parecer exarado pela Procuradoria-Geral do Estado, dando provimento à defesa com a consequente declaração de nulidade o auto de infração.

Em 11/03/2014, as autuantes tomaram ciência do conteúdo da manifestação apresentada pelo contribuinte, sem acrescentar novas razões.

## VOTO

No Auto de Infração em lide é exigido ICMS no valor de R\$746.703,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, “a”, da Lei nº 7.014/96, com a seguinte imputação: *“Recolheu a menor ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. O contribuinte autuado é uma empresa concessionária do serviço público de energia elétrica que está sujeito às normas do órgão regulador do setor, que é a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL e à legislação do ICMS do Estado da Bahia. Emite Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, Modelo 6, em uma única via, por sistema eletrônico de processamento de dados, submetendo-se ao disposto no Convênio ICMS 115/2003”*.

A redução de base de cálculo a que fez referência as autoridades administrativas autuantes, encontra-se inserida no art. 80, I, letra “a”, do RICMS/97, com a seguinte redação, abaixo reproduzida:

*Art. 80. É reduzida a base de cálculo das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais:*

*I - 52%, quando:*

*a) destinada às classes de consumo industrial e rural;*

Frente à revogação do RICMS/97, a citada regra foi transporta para o art. 268, inc. XVII, letra “a”, do RICMS/12, Decreto nº 13.780/12, com a mesma redação.

A questão em discussão no presente processo é de ordem eminentemente jurídica, relacionada à interpretação das normas do RICMS, acima citadas, que regem o benefício da redução da base de cálculo nas operações de fornecimento de energia elétrica.

Considerando a relevância do tema, valho-me do parecer da Procuradoria Estadual (PGE), reproduzido nestes autos, da lavra do Procurador José Augusto Martins Júnior, inserido às fls. 266 a 269 do presente PAF, com o seguinte teor, *“in verbis”*:

*“Da análise dos autos, vejo que a questão gira em torno da interpretação que se deve dar ao art. 80, I, a do RICMS, que concede redução de base de cálculo nas operações com energia elétrica em 52% quando destinada às “classes de consumo industrial e rural”.*

*De um lado, o Autuante entende que a CETREL não possui natureza de empresa industrial, fundamentando no Código de Atividade- CNAE junto a SEFAZ.*

*A Recorrente sustenta que a CETREL é enquadrada na categoria de “classe de consumo industrial” pela ANEEL, com base na Resolução 456/2000 dessa Agência Reguladora, que define o conceito de classes de consumo.*

*Entendo que a expressão “classe de consumo industrial” contida no art. 80, I, a do RICMS, decorrente do Convênio ICMS 115/2003, adota expressão própria do Direito Regulatório, o que nos leva a buscar nessa fonte a sua correta interpretação.*

*Se assim não pretendesse, o legislador teria se valido de termo próprio do Direito Tributário, a exemplo “estabelecimento industrial”, “atividade industrial”, “indústria”, etc.*

*Ao se utilizar de expressão própria do Direito Privado, a legislação tributária a ela fica adstrita, não podendo dar outro alcance, conforme orientação contida no 110 do CTN, que pode ser levada em consideração, em que pese não ser especificamente o caso.*

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

*Partindo dessa premissa, buscaremos junto a Agência Reguladora de Energia Elétrica, o que significa “classe de consumo industrial”.*

*A Resolução nº 456/2000 da ANEEL define, no art. 20, o conceito de classe industrial, a saber:*

*Art. 20. Ficam estabelecidas as seguintes classes e subclasses para efeito de aplicação de tarifas:*

*II – Industrial*



*Fornecimento para unidade consumidora em que seja desenvolvida atividade industrial, inclusive o transporte de matéria-prima, insumo ou produto resultante do seu processamento, caracterizado como atividade de suporte e sem fim econômico próprio, desde que realizado de forma integrada fisicamente à unidade consumidora industrial, devendo ser feita distinção entre as seguintes atividades, conforme definido no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas - CNAE:*

*Vejo, pois, que a ANEEL fixa duas hipóteses para que o estabelecimento seja enquadrado na “classe de consumo industrial, quais sejam: desenvolver atividade industrial ou de suporte à indústria.*

*É fato incontroverso que a CETREL não exerce atividade industrial.*

*Passemos, então, a observar se por acaso estaria na hipótese de “suporte à indústria”.*

*Fixa a referida resolução da Agência Reguladora que atividade de suporte para esse fim, há de ser prestada sem fim econômico e de forma integrada fisicamente à unidade consumidora industrial.*

*A CETREL afirma que presta serviço de suporte à indústria, tratando os seus efluentes, de forma integrada fisicamente, já que o transporte se dá através tubulações que a ligam às indústrias.*

*Apesar da atividade prestada pela CETREL ser de conhecimento público, entenderia necessária verificação in loco, se não fosse pela manifestação dada pela própria ANEEL, ao responder a consulta formulada pela interessada, constante à fl. 2038 dos autos.*

*Dessa forma, segundo as informações ora encaminhadas, considerando que: (i) a CETREL S.A. é pessoa jurídica constituída para atender exclusivamente as indústrias integrantes do pólo petroquímico de Camaçari-Ba, cujo quadro societário é constituído por estas indústrias, detentoras de 75% das ações do capital social, e pelo Governo do Estado da Bahia, detentor dos outros 25%; (ii) que a empresa realiza o tratamento de efluentes resultantes do processo produtivo dessas indústrias; e (iii) que este produto é coletado e transportado por sistema interligado de tubulações e canais junto a estas indústrias, verifica-se que a empresa CETREL S.A. atende aos quesitos estabelecidos nos itens a), b) e c) supramencionados. Portanto, para efeitos tarifários, deve ser classificada como “industrial”.*

*Considerando, pois, que a agência Reguladora, ANEEL, reconhece que a CETREL deve ser enquadrada na “classe de consumo industrial”, por preencher os requisitos fixados na Resolução nº 456/2000, entendendo que está correta a redução da base de cálculo do ICMS, na forma prevista pelo art. 80, I, a do RICMS, lastreado no Convênio 115/2003.*

O referido parecer foi homologado pela Procuradora Assistente, através do despacho exarado nos autos do respectivo processo administrativo fiscal, de nº PGE/2012105144-5.

Na mesma linha de entendimento o Parecer Jurídico predecessor, exarado pela Procuradora do Estado, em 27/11/12, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, no PAF nº 2810710102100, com a seguinte ementa:

*Ementa: Diligência CJF. Recurso Voluntário. Redução da carga tributária. Enquadramento ou não da CETREL na classe de consumo industrial. Competência da ANEEL.*

Observe, em concordância com as análises jurídicas contidas nos pareceres acima citados que a expressão “classe de consumo industrial” não se confunde ou não é coincidente ou mesmo equivalente às expressões “estabelecimento industrial”, ou “estabelecimento que exerça atividade industrial”, ou mesmo “estabelecimento inscrito/cadastrado como indústria”.

A expressão “classe de consumo industrial”, por não está expressamente definida ou delimitada na norma tributária de regência do ICMS (Convênio ICMS nº 115/2003 e Regulamentos do imposto), deve ter o seu sentido semântico extraído do direito regulatório, positivado na norma da Resolução ANEEL nº 456/2000, sucedida pela Resolução ANEEL nº 414/2010, com o seguinte teor, nos dispositivos aplicáveis a situação posta em exame:

**Art. 4º** *A distribuidora deve classificar a unidade consumidora de acordo com a atividade nela exercida e a finalidade da utilização da energia elétrica, ressalvadas as exceções previstas nesta Resolução.*

**Parágrafo único.** *A distribuidora deve analisar todos os elementos de caracterização da unidade consumidora, objetivando a aplicação da tarifa a que o consumidor tiver direito.*

(...)

**Art. 6º** *Quando houver mais de uma atividade na mesma unidade consumidora, sua classificação deve corresponder àquela que apresentar a maior parcela da carga instalada.*

Logo, o critério correto para aferição da atividade preponderante de cada unidade consumidora de energia elétrica é o da “maior parcela da carga instalada”, conforme interpretação conjunta dos arts. 4º e 6º da Resolução ANEEL nº 414/2010, acima reproduzidos. Deve prevalecer, no caso concreto, os critérios, padrões e conceitos impostos pela norma reguladora para fim de classificação da atividade preponderante da unidade consumidora de energia elétrica, pois ela é a entidade competente para a regulamentação do setor, conforme determina o art. 2º da Lei nº 9.427/96.

Observe ainda que a norma tributária concessiva do benefício da redução da base de cálculo do imposto não dispôs em sentido contrário ao direito regulatório, visto que o legislador do Convênio e do RICMS adotou a expressão semântica extraída das Resoluções da ANEEL: “classe de consumo industrial”. Se o legislador do ICMS desejasse delimitar o benefício tão somente aos contribuintes que exercessem efetivamente atividade industrial, teria utilizado, na norma concessiva, expressões distintas, a exemplo de “contribuinte que exerça atividade de indústria”; “contribuinte inscrito no cadastro do ICMS como indústria”; com “CNAE nº .... de indústria”, ou coisa equivalente.

Pelo exposto, estou convencido que a empresa destinatária da energia elétrica fornecida pela autuada tem direito ao gozo da redução da base de cálculo prevista no art. 80, inc. I, “a” do RICMS/97 e art. 268 do RICMS/12, visto que desempenha, nos termos das Resoluções da ANEEL acima transcritas, atividade de suporte às indústrias localizadas no Pólo Petroquímico de Camaçari.

Em reforço a este entendimento há nos autos, às fls. 218/219, o Ofício da ANEEL – AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, enquadrando a empresa CETREL S/A., na “classe de consumo industrial”.

O referido enquadramento está permeado por uma lógica que faz sentido. Senão vejamos. As atividades desenvolvidas pela CETREL - CENTRAL DE TRATAMENTO DE EFLUENTES LÍQUIDOS S.A., relativa ao tratamento dos efluentes e resíduos líquidos e sólidos é etapa do processo produtivo industrial, constituindo operação de suporte às indústrias instaladas no Pólo Petroquímico de Camaçari-Ba, conforme foi ressaltado no Parecer da PGE, com perfeito enquadramento na Resolução ANEEL, nº 414/2010, para fins tarifários, definição “da classe de consumo” e consequente delimitação da carga tributária do ICMS. Vejamos mais uma vez o conteúdo da norma regulatória, fixada na mencionada Resolução:

*Art. 5º A aplicação das tarifas deve observar as classes e subclasses estabelecidas neste artigo.*

*(...)*

*§ 2º A classe industrial caracteriza-se pelo fornecimento à unidade consumidora em que seja desenvolvida atividade industrial, conforme definido na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, assim como o transporte de matéria-prima, insumo ou **produto resultante do seu processamento, caracterizado como atividade de suporte e sem fim econômico próprio, desde que realizado de forma integrada fisicamente à unidade consumidora industrial.** (grifos nossos)*

A CETREL S.A., é uma empresa com participação acionária do Estado da Bahia e das companhias industriais instaladas no Pólo Industrial de Camaçari. Por uma questão de logística e operacionalidade foi criada esta empresa para esse fim específico, que congrega interesses multilaterais: do Estado e da sociedade, quanto ao tratamento dos resíduos industriais e à salubridade do meio-ambiente; e das empresas instaladas no Pólo Petroquímico de Camaçari, relativamente ao interesse no descarte de resíduos líquidos derivados de seus respectivos processos produtivos com os respectivos custos inerentes.

Se o tratamento e descarte dos resíduos fosse efetuado pelas próprias indústrias geradoras dos elementos poluentes, nas suas respectivas unidades de produção, a discussão trazida neste processo não estaria sendo travada, visto que teríamos a atividade industrial totalmente integrada na mesma unidade empresarial, envolvendo: produção fabril, tratamento e descarte dos resíduos decorrentes.

O fato da atividade de tratamento de efluentes ter sido segmentada e transferida à CETREL, não descaracteriza a unidade empresarial como exercente de operações de suporte às indústrias, e, portanto, submetida ao mesmo regime tarifário e de enquadramento na “classe de consumo industrial”, nos termos da norma regulatória, inclusive por exercer a atividade de forma integrada às demais empresas, via conexão por tubulações e canais na área de produção que fazem parte da estrutura física do Pólo Industrial de Camaçari.

Ressalto ainda que em decisão recente, a 2ª Câmara de Julgamento do CONSEF, no Auto de Infração nº 281071.0102/10-0, adotou idêntico entendimento, ou seja, pela inexigibilidade do ICMS com a base de cálculo sem a redução prevista no Regulamento, nas operações de fornecimento de energia da COELBA para a CETREL S/A. Na referida decisão, formalizada através do Acórdão nº 0147-12/14, de 26 de maio de 2014, o órgão recursal se valeu também o Parecer Jurídico da PGE.

Isto posto, voto, no mérito, pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, ficando prejudicado o exame do pedido de nulidade do lançamento formulado pelo contribuinte na inicial.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299324.0006/13-3**, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

JOÃO VICENTE NETO – JULGADOR