

A.I. Nº - 299324.0213/12-0
AUTUADO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
AUTUANTES - ANGELA MARIA MENEZES BARROS e LÚCIA GARRIDO CARREIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 24.04.2015

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO Nº 0064-05/15

EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. A empresa CETREL – CENTRAL DE TRATAMENTO DE EFLUENTES LÍQUIDOS S/A, 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. Em relação às demais empresas destinatárias da energia elétrica o benefício da redução da base de cálculo é somente aplicável às unidades consumidoras que efetivamente exerçam atividade preponderantemente alcançada pelo benefício, inclusive com a indicação correta do CNAE-Fiscal. A amostra apresentada pela defesa não elide a autuação. Não acatadas as preliminares de nulidade e suspensão do processo. Afastada a prejudicial de decadência de parte do crédito tributário reclamado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 10/08/2012, para exigir ICMS no valor de R\$ 5.053.697,29, 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 a dez dos exercícios de 2007 e 2008.

Acrescentaram as autuantes na peça acusatória que: *“A tarifa de energia elétrica definida pela ANEEL para a Coelba é sem tributos. Esta agrupa 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 agrupa 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 agrava, 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 alguns consumidores que não se enquadram na classe industrial, ou não exercem atividade hoteleira ou hospitalar. 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, consequentemente, ICMS menor que o devido”.

Informaram ainda as autuantes que o ICMS destacado nos arquivos do Conv. 115 e recolhido pela COELBA sofreu duas reduções indevidas: a primeira quando foi incluído o montante do imposto com redução de 52%, na sua própria base de cálculo; e a segunda, quando foi reduzida a base de cálculo em 52%. Que no presente PAF foi reclamado ICMS referente à primeira redução, ou seja, o ICMS reclamado é resultante da aplicação da alíquota de 27% sobre a diferença entre as bases de cálculo, determinadas com a inclusão de uma carga tributária de 27% e de 12,69%.

Compõe o A.I. os documentos e demonstrativos apensados às fls. 11 a 1.387 do PAF.

O contribuinte foi cientificado do A.I. em 16/08/12 e ingressou com defesa em 14/09/12, através de petição subscrita por advogado com procuração nos autos.

Inicialmente destacou a tempestividade da medida impugnatória e fez uma síntese dos fatos que ensejaram o lançamento do crédito tributário ora reclamado. Fez também referência ao A.I nº 299324.0111/11-5, envolvendo a mesma matéria, que se encontra pendente de julgamento na esfera recursal do CONSEF.

A defesa consignou que as exigências tributárias mencionadas não procedem porque a empresa teria cumprido rigorosamente os procedimentos determinados pela ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), através da Resolução nº 456/2000 para a aplicação do benefício às empresas com CNPJ indicados no lançamento.

Em seguida, à fl. 1.521 do PAF, a empresa autuada apontou em planilha específica os valores que reconhece como devidos, totalizando a cifra de R\$ 430.060,55, constante do conjunto documental 4 (fls. 1.579 a 1.581), informando ainda que procedeu o respectivo recolhimento em 13/09/12. Com os acréscimos legais o valor recolhido totalizou o montante de R\$ 695.802,97. Pede ao órgão julgador seja declarada a extinção parcial do crédito tributário em virtude do pagamento, aplicando-se o art. 156, I, do CTN.

Em razões preliminares suscitou a impossibilidade de continuidade do presente feito, visto que se encontra pendente de julgamento o PAF nº 299324.0111/11-5 no qual foi exigido ICMS recolhido a menor em virtude da não inclusão do imposto na base de cálculo do próprio imposto, em razão da redução da Base de Cálculo que o fisco entendeu ser indevida. Entende que o presente PAF só deveria ter prosseguimento na via administrativa após o julgamento daquele feito, confirmando ou não a legalidade do procedimento de redução de base de cálculo adotada pela autuada. Pede que o A.I. em testilha seja anulado, por ofensa ao art. 151, inc. III, (reclamações e recursos em trâmite na via administrativa), do CTN e ao princípio do devido processo legal (art. 5º, inc. LIV, da CF/88). Em caso de não acolhimento da tese da nulidade postula pelo imediato sobrerestamento da presente demanda até que o PAF nº 299324.0111/11-5 seja definitivamente julgado.

Mais à frente arguiu a decadência de parte do crédito tributário. Ressaltou que o lançamento foi externado pela lavratura do A.I., concretizado em 16/08/2012, com a notificação do contribuinte. Que o *dies a quo* do termo decadencial se deu em janeiro de 2007. Logo, estariam atingidos pelo instituto da caducidade os fatos geradores ocorridos entre jan/07 e ago/07, totalizando o montante

de R\$ 232.033,16 (planilha fl. 1.526), aplicando-se ao caso as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, que estabelece que a Fazenda Pública tem prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para efetuar a homologação do pagamento efetuado pelo contribuinte.

A defesa suscitou também 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.

Linhos à frente a defesa afirmou que pautou sua conduta em atendimento às diretrizes estabelecidas pelas Resoluções ANEEL 456/2000 e 414/2010, atualmente em vigor, e do Termo de Acordo firmado entre a SEFAZ e a COELBA.

Enfatizou ser da competência da ANEEL estipular como deverão ser os procedimentos para cadastro dos clientes nos sistemas internos das concessionárias para a ligação da energia elétrica. Transcreveu trecho da Resolução ANEEL nº 456/2000, contida no art. 18, *in verbis*:

Art. 18. A concessionária classificará a unidade consumidora de acordo com a atividade nela exercida, ressalvadas as exceções previstas nesta Resolução:

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:

1 - extração de carvão mineral; 2 - extração de petróleo e serviços correlatos; 3 - extração de minerais metálicos; 4 - extração de minerais não metálicos; 5 - fabricação de produtos alimentícios e bebidas; 6 - fabricação de produtos do fumo; 7 - fabricação de produtos têxteis; de tarifas: calçados; 8 - confecção de artigos do vestuário e acessórios; 9 - preparação de couros e fabricação de artefatos de couro, artigos de viagem e 10 - fabricação de produtos de madeira; 11 - fabricação de celulose, papel e produtos de papel;

12 - edição, impressão e reprodução de gravações; 13 - fabricação de coque, refino de petróleo, elaboração de combustíveis nucleares e produção de álcool; 14 - fabricação de produtos químicos; 15 - fabricação de artigos de borracha e plástico; 16 - fabricação de produtos de minerais não-metálicos; 17 - metalurgia básica; 18 - fabricação de produtos de metal – exclusive máquinas e equipamentos; 19 - fabricação de máquinas e equipamentos; 20 - fabricação de máquinas para escritório e equipamentos de informática; 21 - fabricação de máquinas, aparelhos e materiais elétricos; 22 - fabricação de material eletrônico e de aparelhos e equipamentos de comunicações; 23 - fabricação de instrumentos médico-hospitalares, de precisão, ópticos e para automação industrial; 24 - fabricação e montagem de veículos automotores, reboques e carrocerias; 25 - fabricação de outros equipamentos de transporte; 26 - fabricação de móveis e indústrias diversas; 27 - reciclagem de sucatas metálicas e não metálicas; 28 - construção civil; 29 - outras indústrias.

No mesmo sentido a determinação da Resolução ANEEL 414/2010, em seus art. 4º e 5º, a seguir transcritos:

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.

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.

Com base nessas disposições sustenta que em caso de divergência entre a atividade preponderante e a atividade cadastrada junto à Receita Federal deve prevalecer a atividade para o qual é destinada a maior parte da carga de energia elétrica fornecida.

Enfatizou também que as informações constantes do sistema da concessionária foram fornecidas pelos próprios usuários, não havendo obrigatoriedade desta para com o órgão gestor (ANEEL) de fazer comprovação da veracidade das declarações dos clientes. Disse ainda que a Coelba efetua inspeção “in loco” do estabelecimento no momento em que é solicitado o benefício. Assim, destacou a defesa, são os próprios usuários que declaram em qual categoria devem ser incluídos, se comercial, industrial, residencial ou rural, e que a manutenção dessas informações é da responsabilidade dos próprios consumidores.

Contextualizou que a carga instalada é a soma das potências nominais nos equipamentos elétricos instalados nas unidades consumidoras, em condições de entrar em funcionamento, expressa em quilowatts (kW), sendo que se a informação do consumidor não for correta pode provocar distúrbios ou danos no sistema elétrico de distribuição ou ainda nas instalações e nos equipamentos de outros consumidores. Enfatizou que a COELBA não tem obrigação de verificar a veracidade das declarações prestadas, no termos da legislação vigente, mas os consumidores podem ser responsabilizados por qualquer irregularidade nas prestações prestadas.

Entende, portanto, a defesa, que a autuada não pode ser penalizada por eventuais incorreções das informações de seus clientes, visto que pauta a sua conduta seguindo as determinações do órgão gestor.

Em seguida passou a tratar das questões de mérito sustentando a inocorrência da infração imposta no A.I.

A respeito da empresa CETREL – Central de Tratamento de Efluentes Líquidos S/A reproduziu, na peça defensiva, o ofício da ANEEL, no seguinte trecho (conjunto documental 7, fls. 1.585/1.586):

(...) 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".

Sustenta, portanto, que a CETREL possui os requisitos para que seja classificada como industrial, fazendo jus aos benefícios inerentes a esta condição, inclusive a redução de base de cálculo prevista no art. 80, inc. I, letra “a”, do RICMS, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, e que a autuada não desrespeitou os requisitos da Resolução nº 456/2000 da ANEEL ao classificar a CETREL na condição de industrial.

Em relação às empresas de construção civil, fez referência à Resolução nº 456, da ANEEL, em seu art. 20, abaixo reproduzido:

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

II – Industrial

(...)

28 – Construção civil;

A título de exemplo anexou alguns contratos de fornecimento de energia elétrica realizadas entre a COELBA e empresas do setor. Pede a exclusão das empresas de construção civil considerando que no próprio lançamento de ofício é declarado que foram seguidas as regras firmadas na Resolução 456 da ANEEL para a apuração dos valores devidos.

No tocante às empresas geradoras de energia elétrica a defesa afirmou que as autuantes incluíram no cálculo do imposto a TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição. Sustenta que a TUSD é parcela não é item vinculado à comercialização de energia elétrica, mas apenas a cobrança que a concessionária faz pela cessão de seu sistema de transmissão para que as empresas geradoras possam distribuir a energia aos consumidores do chamado “ambiente livre”.

Explicou que a” A reestruturação do setor elétrico, inaugurada em 1995, provocou seu desmembramento em quatro segmentos distintos e autônomos: geração, comercialização, transmissão e distribuição da energia elétrica.

Ao introduzir profundas alterações em sua estrutura setorial, esta reestruturação exigiu a definição das características dos diversos segmentos, de seus agentes e respectivas formas de titulação, e de seu regime econômico-financeiro-tarifário.

Para adequarem-se ao novo modelo, as concessionárias, que até então acumulavam a exploração das diversas atividades integrantes do sistema, viram-se obrigadas a cindi-las, sub-rogando-se às Distribuidoras, que as sucederam na exploração do segmento que lhes ficou afeto.

As distribuidoras também se sub-rogaram nos direitos e obrigações dos Contratos de Uso do Sistema de Distribuição e de Conexão ao Sistema de Distribuição, em que se estabeleceram os termos e as condições para o uso da rede e das linhas de distribuição, possibilitando a seus usuários o acesso à energia elétrica adquirida da usina produtora.

No regime anterior, os custos incorridos com a distribuição da energia elétrica integravam o valor da tarifa de energia elétrica, compondo, então, a base de cálculo do ICMS. Eliminada a verticalidade setorial, assegurou-se aos grandes consumidores a opção pela compra da energia elétrica junto a qualquer produtor, contratando com a distribuidora seu transporte até as instalações industriais consumidoras.

O direito de uso das linhas de transmissão e distribuição pelos legitimados à livre negociação de energia é objeto do art. 15, § 6º, da Lei nº 9.074/95, segundo o qual “é assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante resarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente.”

Segundo o caput do art. 9º da Lei nº 9.648/98, “para todos os efeitos legais, a compra e venda de energia elétrica entre concessionários ou autorizados deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição”.

O instrumento a ser celebrado para esta última finalidade é, segundo o caso, o Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) ou o Contrato de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD), como se verifica da Resolução nº 281/99 da ANEEL:

Art. 10. O acesso aos sistemas de transmissão e de distribuição será regido pelos Procedimentos de Rede, Procedimentos de Distribuição, pelos contratos celebrados entre as partes e pelas normas e padrões específicos de cada concessionária ou permissionária.

§ 1º. Para o acesso a instalações de transmissão componentes da Rede Básica, os usuários deverão firmar o Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão com o ONS4, estabelecendo as condições técnicas e as obrigações relativas ao uso das instalações de transmissão, e o Contrato de Conexão com a concessionária de transmissão no ponto de acesso, estabelecendo as responsabilidades pela implantação, operação e manutenção das instalações de conexão e os respectivos encargos.

§ 2º. Para o acesso aos sistemas de distribuição, os usuários deverão firmar os contratos de Uso dos Sistemas de Distribuição e de Conexão com a concessionária ou permissionária local.

§ 3º. As unidades geradoras despachadas centralizadamente pelo ONS, mesmo que estejam diretamente conectadas ao sistema de distribuição, ou por meio de instalações de uso exclusivo, deverão firmar o Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão com o ONS.

§ 4º. A concessionária ou permissionária de distribuição conectada a outra concessionária ou permissionária de distribuição celebrará, com esta, o Contrato de Uso dos Sistemas de Distribuição e o Contrato de Conexão.”

A remuneração devida denomina-se, conforme o caso, Encargo de Uso do Sistema de Transmissão ou Encargo de Uso do Sistema de Distribuição, e seu cálculo parte de valores de base fixados ou aprovados pela Agência Reguladora (a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD).

Sobre o faturamento desses encargos, dispõe a Resolução nº 281/99 da ANEEL:

Art. 19. Os encargos de uso dos sistemas de transmissão e de distribuição serão faturados:

I – pelas concessionárias de transmissão e pelo ONS contra todos os usuários caracterizados como unidades consumidoras, inclusive as concessionárias ou permissionárias de distribuição, conectados nas instalações da Rede Básica, na proporção das suas receitas permitidas pela ANEEL.

II – pelas concessionárias de transmissão e pelo ONS contra as unidades geradoras, na proporção das suas receitas permitidas pela ANEEL;

III – pelas concessionárias ou permissionárias de distribuição contra todos os usuários caracterizados como unidades consumidoras, inclusive as concessionárias ou permissionárias de distribuição, conectadas nas suas instalações de distribuição, incluindo os valores correspondentes ao uso dos sistemas de transmissão;

IV – pelas concessionárias ou permissionárias de distribuição contra as concessionárias e autorizadas de geração, conectadas nas suas instalações de distribuição, no que concerne exclusivamente aos encargos de uso dos sistemas de distribuição. (...)

Em tempos recentes, atendendo à legislação de diversos Estados, as empresas de transmissão e distribuição têm efetuado a cobrança do ICMS sobre os valores recebidos a título de TUST e TUSD, e repassados a esses Estados.

O fundamento de tal exigência pelos Estados é, quanto à TUST, o Convênio ICMS nº 117/2004, cuja redação original impunha ao consumidor livre e ao autoprodutor que retirasse energia elétrica da rede básica “a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão”, bem como o dever de emitir mensalmente nota fiscal registrando o total pago a distribuidoras no período e procedendo ao destaque do imposto (cláusulas 1ª e 3ª).

O diploma foi alterado primeiro pelo Convênio ICMS nº 59/2005, que não modificou as disposições acima referidas, e depois pelo Convênio ICMS nº 135/2005, que estendeu as obrigações principal e acessória a todos os consumidores conectados à rede básica, aos quais continuou equiparado o autoprodutor que dela retire energia.

Diante da inequívoca dicção legal, parece certo afirmar então que, quando se refere ao transporte da energia elétrica, o legislador reconhece a ocorrência de um fenômeno físico de transmissão, de condução da energia elétrica, e, ao afirmar a existência de uma igualdade por semelhança com o transporte de coisas móveis, contemplado como um dos pressupostos da incidência do ICMS (CF, art. 155, II), dispensou-lhe, por analogia, igual tratamento jurídico, oferecendo com isso solução prática para eventuais e prováveis dificuldades que pudessem inibir a incidência do imposto sobre a prestação de um serviço que ganhou autonomia com o novo modelo desenhado para o setor elétrico.

Segundo a dogmática jurídica, quando determina uma equiparação numa situação dada, o legislador está se valendo de uma técnica material de assimilação, premido pela necessidade de manter a coerência da ordem normativa e evitar antinomias. Como técnica, a equiparação

pressupõe naturalmente alguma dissociação dada entre os elementos equiparados, que, então, por força dela, passam a ser tomados como iguais. Tal é a hipótese.

No caso, mostra-se inequívoca a intenção externada pelo legislador de, por efeito da equiparação, inscrever o transporte como pressuposto material do fato gerador do imposto, não havendo, por conseguinte, como negar a admissibilidade de que o transporte possa constituir fato gerador autônomo do ICMS. O direito, como se sabe, cria suas próprias realidades.

Nesse novo ambiente, quando a distribuidora atua como mera transportadora da energia elétrica que o consumidor adquire de terceiros, a incidência do imposto se impõe, pois a Lei Complementar nº 87/96 é suficientemente esclarecedora ao dispor que o ICMS incide "prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores" (LC nº 87/96, art. 2º, II).

E parece natural que assim seja, uma vez que "na definição do valor das tarifas para os contratos de conexão e de uso do sistema de distribuição serão consideradas as parcelas apropriadas dos custos de transporte da energia elétrica" (Decreto nº 4.562, de 31 de dezembro de 2002).

Nada mais correto, pois se a energia é, para efeitos fiscais, considerada coisa móvel, seu deslocamento do centro de produção até a instalação consumidora há que ser feito por meios físicos que possibilitem seu transporte. E o custo do transporte outra coisa não é senão o valor do frete sobre o qual incide o ICMS (CF, art. 155, II).

Por fim, relembrar que a COELBA atua como mera arrecadadora do imposto, repassando integralmente o seu valor ao Estado da Bahia, seguindo, portanto, as regras estabelecidas pela legislação estadual correspondente. Desta forma, não há que se falar em cobrança de ICMS, tendo em vista que não é a COELBA parte da relação comercial que fez surgir o fato gerador do tributo, desenvolvida somente pela empresa geradora e seus clientes. Seria como responsabilizar uma empresa que pratica fretes de caminhão pelos impostos incidentes sobre os produtos de terceiros transportados – não há qualquer fundamento jurídico para tal raciocínio.

A fim de validar o seu entendimento, a COELBA realizou procedimento administrativo fiscal de CONSULTA perante a SEFAZ-BA, de nº. 08419820097, questionando acerca da incidência de ICMS sobre a cessão de uso do sistema de distribuição de energia elétrica. O parecer final emitido pela Autoridade Fiscal validou o entendimento exposto pela COELBA, nos seguintes termos (Conjunto Documental 09):

Ementa: ICMS. TUSD. Não incide ICMS na cessão de uso do sistema de distribuição de energia elétrica.

(...)

Entende-se portanto que na composição da base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica estão todos os valores pagos às empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica. Depreende-se em consequência que os valores pagos a título de TUSD compõem a base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica não incidindo portanto o ICMS na simples cessão do uso do sistema de distribuição. É o parecer.

Resposta similar obteve a solução de consulta efetuada pela empresa ESPRA, no processo de nº. 15414320111, onde a SEFAZ-BA consignou que "na composição da base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica estão todos os valores pagos às empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, donde concluímos que os valores pagos à título de TUSD compõem a base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica, e em consequência não incide ICMS na simples cessão de uso do sistema de distribuição" (Conjunto Documental 09).

Desta forma, diante do entendimento exposto pela própria SEFAZ-BA, fica claro que não há, nos contratos de cessão de uso do sistema de distribuição de energia elétrica, fato gerador que autorize a incidência do ICMS, razão pela qual a autuação em comento, que inclui empresas geradoras de energia como FAFEN e CHESF (Conjunto Documental 10), não pode subsistir.

Conclui-se também que a tributação sofrida por essas empresas foi indevida, motivo pelo qual a concessionária está orientando aos clientes que solicitem a restituição do ICMS pago indevidamente”.

Mais à frente declarou que dentre os valores exigidos no Auto de Infração parte advém de contratos de fornecimento de energia elétrica para hospitais, que têm direito aos benefícios da redução do ICMS, nos termos do art. 80, inc. I, letra “c”, do RICMS/97. Disse que essa norma teve vigência até 24/12/2010, que compreende o período da autuação. Para comprovar suas alegações juntou na peça impugnatória, a título exemplificativo, alguns contratos de energia elétrica firmados com empresas do referido setor (conjunto documental 11, fls. 1.601 a 1.609). Fez referência ao contrato 034779821 de que é parte a Prefeitura Municipal de Irecê, através do hospital municipal. Outro exemplo citado foi o contrato nº 30194047, CNAE nº 8610-1/01, relacionado ao hospital Santo Antonio (Casa de Saúde Santo Antonio S/C Ltda.), localizado no município de Santo Antonio de Jesus. Reafirmou que em caso de divergência entre a atividade que utiliza a maior carga de energia e aquela constante do CNAE, deve prevalecer a primeira, conforme dicção expressa na Resolução nº 456 do ANEEL. Fez também referência à consulta formulada pela Sociedade Anônima Hospital Aliança, que integra o conjunto documental 15 (fls. 1.644 a 1.646).

A partir do citado Parecer, concluiu que:

- a) o correto em matéria de enquadramento e aplicação da redução da base de cálculo do ICMS é a primazia da realidade sobre a mera forma (registro no cadastro);
- b) no âmbito do cadastro da SEFAZ-Ba existem erros, divergências e equívocos em relação à atividade efetivamente exercida pelo contribuinte;
- c) uma vez constatado que a efetiva atividade da unidade consumidora corresponde a uma das beneficiadas pela redução da base de cálculo do ICMS, deve ser assegurado o direito, inclusive com efeitos retroativos.

Mencionou ainda que o novo RICMS (Decreto nº 13.780/12), ao disciplinar a mesma matéria nos seus arts. 265 e 268, passou a atribuir o direito à redução da base de cálculo aos **hospitais e hotéis**, independentemente de qualquer restrição no CNAE, conferindo assim primazia ao efetivo exercício da atividade, independentemente do registro.

Quanto à atividade hoteleira afirmou que a redução se encontra prevista no art. 80, I, letra “b”, do RICMS/97. Anexou na defesa alguns contratos de fornecimento de energia elétrica (conjunto documental 12, fls. 1.611 a 1.618), de empresas desse segmento. A título de exemplo citou o contrato nº 202456650, titularizado pelo Complexo Hoteleiro Sauípe. Mencionou também o Parecer de nº 16056/2007, da SEFAZ-Ba (conjunto documental 13 – docs. fls. 1.620/1.621), no qual é ressaltado que a redução de base cálculo de 52% sobre operações com energia elétrica está condicionada ao tipo de atividade desenvolvida pelo estabelecimento consumidor, a exemplo das atividades industrial, hoteleira e hospitalar.

Em seguida a defesa passou a tratar dos consumidores que exercem atividade de padaria, que inclui diversos contratos de fornecimento de energia elétrica firmados com a COELBA. Declarou que essa atividade está contemplada na Resolução 456/2000 da ANEEL, na classe industrial, item 5, com a seguinte nomenclatura: “*fabricação de produtos alimentícios e bebidas*”.

Transcreveu o art. 18 da citada Resolução, com o seguinte teor:

Art. 18. A concessionária classificará a unidade consumidora de acordo com a atividade nela exercida, ressalvadas as exceções previstas nesta Resolução.

§ 1º A concessionária deverá analisar todos os elementos de caracterização da unidade consumidora objetivando a aplicação da tarifa mais vantajosa a que o consumidor tiver direito, em especial quando a finalidade informada for residencial, caso em que a classificação será definida considerando as subclasses Residencial, Residencial Baixa Renda ou Rural Agropecuária Residencial.

§ 2º Quando for exercida mais de uma atividade na mesma unidade consumidora, prevalecerá, para efeito de classificação, a que corresponder à maior parcela da carga instalada, excetuada a unidade consumidora classificável como Serviço Público, consoante o disposto no inciso VII, art. 20.

Entende a defesa que a exclusão das padarias dentre aqueles consumidores beneficiados com a redução de B.C. seria um desrespeito à normativa da Resolução 456/2000.

Depois fez referência ao fornecimento de energia elétrica aos canteiros de obras (empreendimentos em fase construção), que seriam equiparados à construção civil, compreendidos no benefício outorgado pelo art. 20, item 28 da Resolução 456/2000. Anexou diversos contratos de fornecimento de energia elétrica (conjunto documental 15, fls. 1.644/1.644). Sustenta que a atividade nos canteiros de obra é preponderantemente de construção civil, sendo, devida a redução da base de cálculo do ICMS.

Em seguida mencionou que existem diversas empresas que exercem atividades industriais além daquelas já citadas na defesa, que estão inseridas nas disposições do art. 20, item 29, da Resolução ANEEL nº 456, com o seguinte regramento:

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

(...)

II – Industrial

(...)

29 – outras indústrias.

Transcreveu as disposições do Regulamento do IPI - RIPI (Decreto 7.212/2010), que reproduz a definição legal de indústria e de industrialização, com o seguinte teor: “*Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo ...*”

Depois fez referência ao regramento do RIPI que trata das atividades industriais por equiparação (fl. 1557, do PAF), reafirmando a prevalência da atividade efetivamente desenvolvida pelo contribuinte/consumidor de energia elétrica, sobre a informação cadastral (art. 4º da Resolução 456, da ANEEL), e a responsabilidade exclusiva dos consumidores quanto às informações cadastrais junto à SEFAZ e concessionária, com a exclusão da concessionária de energia quanto a qualquer ou falha omissão que resulte em sua penalização. No conjunto documental 16 (fls. 1.648 a 1.677), a autuada lista alguns contratos firmados com empresas classificadas como “outras indústrias”. Pede que os valores vinculados a esses fornecimentos sejam também excluídos da autuação.

Enfatizou a necessidade de observância do princípio da verdade material e do dever de investigação da Administração Tributária, fazendo citação de trechos de livros de direito de autoria Adelmo Emerenciano e James Marins. Transcreveu as disposições do art. 2º do RPAF da Bahia (Dec. 7.629/99), que prescreve que “*Art. 2º - Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

Por fim, disse que a autuação se limitou a uma análise formal dos casos que estariam sujeitos aos benefícios, sem fazer uma verificação real das atividades. Estas, por sua vez, estão demonstradas por amostragem nas planilhas e documentos acostados à defesa apresentada no processo nº 299324.01111/11-5 e ora juntadas novamente.

Ao finalizar a peça defensiva formulou os seguintes pedidos:

a) que seja reconhecida a extinção parcial do crédito tributário em virtude do pagamento, nos moldes do art. 156, inciso I, do CTN, dando-se baixa no sistema dessa Secretaria da

*Fazenda do Estado da Bahia quanto ao montante da autuação reconhecido e pago pela Contribuinte conforme valor descrito na planilha anexa (**Conjunto Documental 04**);*

b) em razões preliminares, que o auto de infração seja anulado, por ofensa ao art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional e da garantia do devido processo legal (art. 5º, inciso LIV, da CF/88), uma vez que ainda não houve julgamento definitivo nos autos do processo nº 299324.01111/11-5, que embasaria a presente autuação;

c) Caso ultrapassada a preliminar requerida no item “b” acima, que alternativamente, determinado o imediato sobrerestamento do presente processo administrativo até que haja o julgamento definitivo do processo administrativo nº 299324.01111/11-5;

c) Na hipótese de se serem ultrapassadas as preliminares descritas nos itens “b” e “c” supra, que seja, ainda preliminarmente, reconhecida a decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro a agosto de 2007, em virtude do decurso do prazo decadencial quinquenal;

b) Por fim, no mérito, que seja julgado totalmente improcedente a autuação, desconstituindo o lançamento fiscal dele decorrente, diante da ausência de infração.

Protestou ainda pela produção de provas do alegado por todos os meios em Direito admitidos, notadamente a juntada de novos documentos.

Foi prestada informação fiscal, em 12/04/2013, apensada às fls. 1681 a 1693 do PAF, com o seguinte teor.

Que os arquivos magnéticos do Convênio 115/2003, entregues pela COELBA, apresentavam algumas NFCEE (nota fiscal conta de energia elétrica) com Base de Cálculo do ICMS determinada de maneira incorreta. Esse erro ocorreu, quando a COELBA agregou na própria Base de Cálculo, um valor de ICMS correspondente a uma carga tributária de 12,96%, quando o correto seria agregar uma carga tributária de 27%. Esta Base de Cálculo, que foi determinada de maneira incorreta, também sofreu, após a sua determinação, uma redução indevida de 52%.

Estes dois erros ocorreram, quando a COELBA aplicou, de maneira indevida, o benefício fiscal disposto no art. 80 e incisos, do RICMS/97 para clientes que não estão amparados por este dispositivo legal.

Frisaram que nas Notas Fiscais de Conta de Energia Elétrica, destinadas a estes clientes, que não estão amparados pelo benefício disposto no art. 80 e incisos do RICMS/97, o valor do ICMS, destacado e recolhido, sofreu duas reduções indevidas: a primeira quando a COELBA determinou de maneira incorreta a Base de Cálculo do ICMS, ao agregar um valor de ICMS, correspondente a uma carga tributária de 12,96%, quando o correto, seria agregar uma carga de 27%; e, a segunda, quando a COELBA reduziu em 52% esta Base de Cálculo que tinha determinado de maneira incorreta.

Que o presente A.I. reclama um crédito tributário originário do erro na determinação da Base de Cálculo do ICMS, visto que, foi agregado na sua própria base de cálculo o montante do imposto reduzido.

Já o Auto nº 299324.01111/11-5, reclama um crédito tributário, originário da aplicação da redução indevida de 52% da Base de Cálculo do ICMS.

Destacaram que todos os clientes que serviram de base para a lavratura do presente PAF, não estão amparados pelo benefício disposto no art. 80 e incisos do RICMS/97, portanto, a base de cálculo do ICMS, deveria ter sido determinada, agregando-se à mesma, o montante do imposto, correspondente a uma carga tributária de 27%.

Apresentou em seguida informações relacionadas aos clientes listados no item VIII da defesa.

Quanto à empresa CENTRAL DE TRATAMENTO DE EFLUENTES LÍQUIDOS S.A-CETREL, enfatizou

que o valor do crédito tributário reclamado referente as unidades da empresa é de R\$ 840.356,72, representando 17% do valor total autuado.

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 (Dados Cadastrais anexos as fls. 1.868 a 1.873), sob o nº 071.856.050, desenvolve a atividade de captação e tratamento de resíduos industriais e celebrou contrato de fornecimento de energia elétrica para as suas unidades com a COELBA.

Por sua vez a COELBA emitiu contra as unidades da CETREL, Nota Fiscal de Conta de Energia Elétrica (NFCEE), com a base de cálculo do ICMS, determinada, agregando à mesma, uma carga tributária de 12,96%.

Para os autuantes as empresas que não estão amparadas pelo benefício da redução de base de cálculo do ICMS, previsto no art. 80, inciso I, "a" do RICMS/BA, a base de cálculo deve ser determinada, agregando-se à mesma, uma carga tributária de 27%. A CETREL, não exercearia atividades da classe de consumo industrial, não estando amparada pelo art. 80, inciso I, "a" do RICMS/BA. Portanto, a COELBA teria determinado a Base de Cálculo do ICMS de maneira incorreta, ao agregar uma carga tributária de 12,96% ao invés de agregar 27%. 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 3701-1/00. Transcreveu na peça defensiva a estrutura do CNAE Fiscal 2.0 e a seção E do mesmo.

Mais a frente os autuantes registraram que o autuado, apresentou em sua defesa, ofício, no qual a ANEEL entende que a CETREL possui os requisitos para ser classificada como industrial, para **efeito tarifário**. E, argumenta que: “*O posicionamento da Agência Reguladora do setor elétrico faz cair por terra os argumentos levantados pelos I. Auditores, quando alegavam que a COELBA estaria desrespeitando os requisitos da Resolução ANEEL nº 456/2000 ao classificar a CETREL como industrial*“.

Sobre estes argumentos os autuantes informam que:

- Neste ofício, consta uma interpretação dada pela ANEEL ao art. 5º, § 2º, da Resolução ANEEL nº 414, de 9 de setembro de 2010, dispositivo que não estava vigente à época da ocorrência dos fatos geradores referentes ao crédito reclamado neste Auto de Infração. Ainda que fosse possível a aplicação deste dispositivo nesta lide, não cabe uma interpretação mais abrangente que a literal, sendo esta a exigida em caso de concessão de benefício fiscal.
- 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, determinando-se assim a Base de Cálculo do ICMS. Se a ANEEL, através de uma interpretação de uma Resolução, que não estava vigente à época dos fatos geradores do crédito tributário ora reclamado, 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. 1.700 e 1.1702 a TABELA DE TARIFA E PREÇO FINAL DE ENERGIA ELÉTRICA, publicada pela COELBA para o mês de março de 2010. Esta tabela pode ser consultada no endereço eletrônico www.coelba.com.br.
- O artigo 20, inciso II, da Resolução ANEEL nº 456/2000, estabelece quais as atividades definidas no CNAE devem compor a classe industrial, para efeito tarifário. No caso específico da CETREL, nenhuma de suas unidades consumidoras de energia elétrica, desenvolve qualquer atividade industrial, fato que pode ser constatado através dos

contratos de fornecimento de energia elétrica, que estão acostados aos autos às páginas 1.703 a 1.717, sendo que o número da unidade consumidora está especificado na parte superior, lado direito do respectivo documento.

As autuantes informam que os valores do ICMS, referentes ao consumo de energia elétrica destinados às empresas de construção civil não contam nos demonstrativos do crédito ora reclamado.

Quanto às empresas geradoras de energia elétrica, informaram que não foram incluídos nesta autuação, valores de ICMS incidentes sobre a TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição. Que nas NFCEE, constantes do crédito ora reclamado, destinadas as empresas geradoras de energia elétrica, tiveram a Base de Cálculo do ICMS determinado de maneira incorreta, os valores reclamados se referem à demanda e ao consumo de energia elétrica, fato que pode ser comprovado nos arquivos 9_Classe 4_CNAE_2009 e 10_Classe 4_CNAE_2010, na coluna DESCRIÇÃO_SERVIÇO (cópias destes arquivos foram entregues ao Autuado, em meio magnético, e acostados ao PAF na data da ciência do mesmo). Não abordaram com mais profundidade o tema da incidência do ICMS sobre a TUSD, pois, o crédito tributário ora reclamado, não contempla nenhuma parcela da TUSD, sobre faturas emitidas pela COELBA, para geradoras de energia elétrica ou para qualquer outra empresa.

Quanto aos estabelecimentos hospitalares verificaram que nos arquivos do Convênio ICMS 115/03, apresentados pela COELBA, há vários clientes que não exercem a atividade hospitalar, enquadrada na CNAE-Fiscal sob o código 8511-1/00, a exemplo de clínicas, policlínicas, ambulatórios, consultórios, laboratórios, casa de saúde, etc, que tiveram a base de cálculo do ICMS determinada de maneira incorreta, fato demonstrado pelas auditórias, nas planilhas de 01 a 06, anexas ao PAF, às páginas 28 a 167 e apresentadas em meio magnético.

Nestas planilhas, elaboradas para os clientes que a COELBA declarou nos arquivos magnéticos do Convênio 115/2003, como pertencentes à classe de consumo comercial, além destes pertencentes à área de saúde, que não exercem a atividade hospitalar, temos também, motéis, igrejas e outros que não se enquadram no art. 80 e incisos do RICMS/BA, aprovado Decreto 6.284/97, e não gozam do benefício da redução da base de cálculo do ICMS. Para estes clientes, a COELBA determinou a base de calculo do ICMS, agregando à mesma, uma carga tributária de 12,96%, quando o correto seria agregar uma carga tributária de 27%.

Para clarear o entendimento da alínea “c”. do inciso I, do art. 80, do RICMS/BA transcreveram trechos de algumas atividades definidas no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas - CNAE Fiscal 1.1 (fls. 1.686 a 1688).

Verificaram que apenas está amparada pelo benefício da redução da base de cálculo disposto no art. 80, I, alínea “c”, a classe de atividades de atendimento hospitalar enquadrada na CNAE-Fiscal sob o código 8511-1/00. As atividades: de atendimento a urgências e emergências (CNAE 8512-0); de atenção ambulatorial (CNAE 8513-8); de serviços de complementação diagnóstica ou terapêutica (CNAE 8514-6); de outros profissionais da área de saúde (CNAE 8515-4); e outras atividades relacionadas com a atenção à saúde (CNAE 8516-2), não estão amparadas pelo benefício da redução da base de cálculo.

Cada uma destas classes contém as subclasse listadas às fls. 1.686/1.688, sendo que, apenas estão amparadas pelo beneficio da redução da base de cálculo a subclasse da classe de atividades de atendimento hospitalar.

Que os clientes da área de saúde, inclusos nas planilhas de 01 a 06 são: casas de saúde, clínicas, policlínicas, centros médicos, centros de saúde, postos de saúde e outros clientes que não exercem a atividade hospitalar, não tendo portanto direito a este benefício. No cadastro da SEFAZ/BA consta como atividade destes clientes, a *Atividade Médica Ambulatorial Restrita a Consultas*. Estes clientes apresentam um consumo de energia mensal condizente com a atividade declarada a SEFAZ/BA.

Na página 1.547 deste PAF, em sua defesa, o autuado alegou que o cliente com contrato número 034779821, seria um hospital público municipal. Porém, nas segundas vias das contas de energia elétrica, apresentadas pela COELBA, através dos arquivos magnéticos do Convênio 115/03, o cliente do contrato número 034779821 é o Instituto de Promoção da Saúde e Desenvolvimento Social - PROMIR, cuja natureza jurídica é uma Associação Privada, com número do CNPJ 02.057.814/0001-98, que exerce a atividade de Associação de Defesa de Direitos Sociais, atividade esta, não amparada pelo benefício da redução da base de cálculo do ICMS.

Destacaram os autuantes que o cliente do contrato nº 30194047 é a Casa de Saúde Santo Antonio, que exerce atividade médica ambulatorial restrita a consultas, atividade esta que não é amparada pelo benefício da redução da base de cálculo do ICMS. No cadastro da SEFAZ/BA consta como atividade deste cliente, a *Atividade Medica Ambulatorial Restrita a Consultas*.

Quanto ao parecer resultante da consulta realizada pela Sociedade Anônima Hospital Aliança, as autuantes concordam que: faz jus a fruição do benefício previsto no art. 80, inciso I, "c", do RICMS/BA, o estabelecimento que efetivamente exerce a atividade hospitalar enquadrada na CNAE – Fiscal sob o código 8511-1/00. E informam, que os clientes que tiveram a base de cálculo determinada de maneira incorreta, não estão amparados pelo art. 80, inciso I, "c", do RICMS/BA. Por sua vez a COELBA determinou de maneira incorreta a base de cálculo do ICMS, ao agregar à mesma, uma carga tributária de 12,96%, quando o correto seria agregar 27% de carga tributária.

Quanto às empresas que exercem a atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel, afirmaram que a mesma não consta dos demonstrativos do crédito ora reclamado. Na página 1.689 deste PAF, em sua defesa, o autuado alegou que o cliente do contrato de número 202456650, seria o Complexo Hoteleiro de Sauípe, anexando contrato cujo CNPJ é 03.720.753/0001-60. As autuantes informam que as unidades do Complexo Hoteleiro do Sauípe, com CNPJ 03.720.753/0001-60, possuem um consumo total mensal de energia elétrica superior a R\$ 700.000,00, e nenhuma destas unidades hoteleiras constam do crédito tributário ora reclamado. O cliente Sauípe, por sua vez, teve a base de cálculo do ICMS determinada de maneira incorreta, conforme consta das segundas vias das contas de energia elétrica, da unidade com CNPJ nº 00.866.577/0001-80, que exerce atividade de Holdings de Instituições não-financeiras, atividade esta, que não está amparada pelo benefício da redução da base de cálculo. Essa unidade teve um consumo médio mensal em torno de R\$10.000,00, compatível com a atividade declarada.

Em relação às empresas que exercem a atividade de padaria as autuantes disseram o que segue: atividade industrial de: " fabricação de produtos alimentícios e bebidas ", pertencentes a seção C, Indústria de Transformação, do CNAE 2.0, não constam dos demonstrativos do crédito ora reclamado, visto que pertencem a classe de consumo Industrial. Para melhor entendimento do tema transcrevemos a Estrutura da CNAE FISCAL 2.0, as divisões da seção C, e as Subclasses da seção C, com notas explicativas (fls. 1.689 a 1.692).

Segundo as autuantes, as padarias com venda ao público não estão compreendidas na seção C com descrição de "indústrias de transformação". As padarias estariam compreendidas na seção G com descrição comércio varejista.

Na seção C, com descrição "Indústria da Transformação", há a divisão de fabricação de produtos alimentícios, subclasse fabricação de produtos de panificação. Para os autuantes, esta subclasse não comprehende as padarias com venda direta ao público (notas explicativas da subclasse 1091-1/00). Portanto, as atividades exercidas pelas padarias estariam enquadradas na seção comércio varejista, nas subclasse *padaria e confeitarias. com predominância de produção própria, ou, padaria e confeitaria com predominância de revenda*.

Também para as autuantes a atividade de "Canteiro de Obra" não é industrial. Portanto, não está amparada pela norma do art. 80, I, "a", RICMS/97. E, a base de cálculo do ICMS deveria ter sido determinada, agregando-se à mesma a carga tributária de 27%. Já o cliente PPL MANUTENÇÃO E SERVIÇOS LTDA, não exerce atividade industrial amparada pelo citado dispositivo legal.

Em relação às OUTRAS ATIVIDADES INDUSTRIALIS do item 29, inciso II, art. 20, da Resolução ANEEL nº 456/2000 disseram que as atividades listadas nesta resolução são as **definidas no Cadastro Nacional de Atividades Econômica – CNAE**.

À fl. 1.721 foi juntado Relatório do SIGAT – Sistema Integrado de Administração Tributária, com o detalhamento do pagamento de parte do PAF, no valor histórico total de R\$ 430.060,55 (principal reconhecido).

O PAF foi encaminhado em diligência a PGE/PROFIS, por determinação do colegiado desta 5ª JJF, para que aquele emitisse parecer jurídico no sentido de definir o alcance da norma do RICMS para as situações postas nos autos (fls. 1.723/1.724).

A PGE, em Parecer da lavra do dr. José Augusto Martins Jr. (doc. fls. 1.726 a 1.730) sustenta que a expressão "classe de consumo industrial", contida no art. 80, inc. I, "a", do RICMS/97 e decorrente do Conv. ICMS 115/2003, adota expressão própria do direito regulatório. Assim a legislação tributária, por não definir na regra do benefício o que vem a ser "estabelecimento industrial" ou "atividade industrial" ou "indústria", fica adstrita e vinculada à expressão do direito regulatório, por força das disposições do art. 110, do CTN, que estabelece que *"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 o parecerista da PGE entende ser aplicável ao caso da CETREL as disposições da Resolução 456/2000, em seu art. 20, II, que enquadra como integrante da classe industrial a unidade consumidora que desenvolva atividade industrial, inclusive o transporte de matéria-prima, insumo ou produto resultante do 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 a distinção entre as atividade, de acordo com o CNAE - Cadastro Nacional de Atividades Econômicas. Nessa linha interpretativa, o parecerista sustenta que estão enquadrados na "classe de consumo industrial" quem desenvolver atividade de indústria ou de suporte à indústria. Alinha ser fato incontroverso que a CETREL não exerce atividade industrial, porém presta serviço de suporte à indústria, tratando os seus efluentes, de forma integrada fisicamente, já que o transporte se dá através de tubulações que a ligam às unidades industriais. Fez referência a um trecho da consulta formulada pela interessada, nos seguintes termos:

4. *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 para efeitos tarifários, deve ser classificada como "industrial".*

Conclui o Parecerista que a CETREL deve ser enquadrada na "classe de consumo industrial", por preencher os requisitos fixados na Resolução 456/2000, sendo, assim, legítima a redução da base de cálculo nos termos do art. 80, I, "a", do RICMS/97, lastreado no Conv. ICMS 115/2003.

A respeito do pronunciamento da PGE o contribuinte, através de seu patrono, apresentou Manifestação no PAF, através de petição apensada às fls. 1.736 a 1.738 dos autos. Externou a sua concordância com o Parecer da Procuradoria Estadual e reafirmou o seu pedido de improcedência da autuação.

As autuantes, por sua vez, apresentaram contra-razões às fls. 1752/1753, sustentando que a CETREL não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses elencadas na Resolução ANEEL 456/2000, não podendo assim ser enquadrada como unidade consumidora industrial para efeito tributário. Afirmaram ainda que a ANEEL define apenas as tarifas, mas o preço final é dependente dos tributos a serem agregados, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS. Disseram também que nos benefícios fiscais não cabe interpretação que amplie o alcance da norma.

Às fls. 1756/1757 a 5ª JJF determinou a realização de nova diligência, a cargo das autuantes, com o seguinte escopo: totalização, em planilha específica do montante do crédito reclamado em relação às operações de fornecimento de energia elétrica destinadas à CETREL e demais empresas integrantes de outras classes de consumo, com agrupamento de acordo com a correspondente classe.

Às fls. 1764/1765 as autuantes apresentaram o resultado da diligência e respectivas planilhas em meio magnético (CD – compacto disc), e planilha resumo (fl. 1.766).

O contribuinte foi cientificado do inteiro teor da última diligência, conforme intimação datada de 15/10/2014 e ingressou com nova petição, subscrita por seu advogado, em 23/10/2014 e anexada às fls. 1.769 a 1.774 do PAF.

Nesta última peça o sujeito passivo reiterou a tese da legalidade da 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.

Reafirmou 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 do auto de infração.

As autuantes tomaram ciência do pronunciamento empresarial em 24/11/2014, conforme termo juntado à fl. 1.799.

VOTO

No Auto de Infração em lide é exigido ICMS para exigir ICMS no valor de R\$ 5.053.697,29, 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 a dez dos exercícios de 2007 e 2008.

Preliminar de suspensão do presente PAF: Postula o contribuinte que o presente PAF tenha o seu trâmite suspenso até que ocorra julgamento na instância recursal do Auto de Infração nº 299324.0111/11-5 no qual foi exigido ICMS em razão do fisco ter entendido ser indevida a redução de B.C. nas operações de fornecimento de energia elétrica. Não há motivos para que se suspenda o presente feito visto que, apesar da discussão travada nos dois processos apresentarem fundamentos de ordem jurídica idênticos, um processo não é dependente do outro. Não há nenhuma questão prejudicial que afete os PAFs citados na peça defesa. Ademais a legislação de regência do processo administrativo fiscal, positivadas no COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia) e no RPAF/99 não contém regra que contemple o pedido empresarial. Trata-se, portanto, de pedido sem respaldo legal no ordenamento processual administrativo vigente no Estado da Bahia.

Preliminar de nulidade: Relativamente à validade do procedimento administrativo, constato que os auditores expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram o ilícito, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicaram o embasamento jurídico. Tudo que encontra devidamente explicitado na peça acusatória e nos anexos que a integram, contidos nos Demonstrativos apensados às fls. 11 a 1.387 do PAF.

Não houve, portanto, violação ao princípio da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer outros direitos de base constitucional, processual ou administrativo em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação e na manifestação.

Preliminar de decadência. Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

(...)

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

"Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

"EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC."

1. Agravo regimental no Recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)".

Desse modo, em reforço a tal argumentação, e consoante pacificada jurisprudência, sobretudo do Superior Tribunal de Justiça, conforme já mencionado, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional:

"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ALTERAÇÃO DAS CONCLUSÕES DA CORTE A QUO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)."

(...)

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo omite-se no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (artigo 173, I, do CTN).

4. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag nº. 1.315.679/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgamento ocorrido em 02 de junho de 2011).

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC).

1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte, incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)

3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário.

efetuado pelo contribuinte (*Precedentes da Primeira Seção: AgRg nos EREsp 190287/SP, desta relatoria, publicado no DJ de 02.10.2006; e ERESP 408617/SC, Relator Ministro João Otávio de Noronha, publicado no DJ de 06.03.2006.*)

(...)

5. À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº. 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais Recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

6. Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp. n. 1.074.191/MG, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. em 2-3-2010, DJe de 16-3-2010)".

Frise-se que não estou aqui negando efeito à Súmula Vinculante do STF, muito ao contrário, pois a sociedade vive ao império da lei, e do princípio da legalidade. Todavia, as decisões acima enunciadas não se reportam à Decisão acerca de matéria previdenciária, tal como a que baseou a Súmula Vinculante nº. 08, mas, especificamente, a ICMS.

Observe-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício é regulado, repito, pelo artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, aborda a questão com propriedade:

"*A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código.*" (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, páginas 912 e 913).

Com a fundamentação acima, que foi a mesma adotada no PAF nº 281071.0102/10-0, que resultou no Acórdão nº 0147-12/14, originário da 2ª Câmara deste CONSEF, relator: Conselheiro Valtércio Serpa Junior, afasto a decadência argüida, adentrando em seguida no julgamento do mérito da presente lide administrativa.

No mérito, a redução de base de cálculo a que fez referência as autoridades administrativas autuantes, encontra-se inserida no art. 80, I, letra "a", "b" e "c", 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;

b) destinada à atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel, enquadrado na Classificação Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-Fiscal) sob os códigos 5511-5/03 e 5512-3/03;

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

II - 32%, quando:

a) destinada ao consumo pelos órgãos da administração pública federal direta e fundações mantidas pelo poder público federal;

b) destinada às demais classes de consumo, excetuadas as classes residencial e comercial;

III - 100%, quando destinada ao consumo pelos órgãos da administração pública municipal e fundações mantidas pelo poder público municipal e à iluminação pública.

Frente à revogação do RICMS/97, a citada regra foi transportada para o art. 268, inc. XVII, letra “a”, “b” e “c”, 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. 1.726 a 1.730 do presente PAF, no que se refere à exigência de ICMS nas operações de fornecimento de energia elétrica para a empresa CETREL – CENTRAL DE TRATAMENTO DE EFLUENTES LÍQUIDOS S/A. O citado Parecer apresentou 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 incontrovertido 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.

4. 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, entendo 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/201356624-0.

Observo, em concordância com a análise jurídica no parecer da PGE, que a expressão "classe de consumo industrial" não se confunde ou não é coincidente ou mesmo equivalente às expressões "estabelecimento industrial", ou "estabelecimento que exerce atividade industrial", ou mesmo "estabelecimento inscrito/cadastrado como indústria".

A expressão "classe de consumo industrial", por não estar 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.

Observo 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 exerce 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 destinataria 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. 1.585/1.586, 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, relativas 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 fossem efetuados 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 A.I. 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.

Quanto às demais empresas ou unidades de consumo, destinatários da energia elétrica fornecida pela COELBA, nossa análise será segmentada, seguindo a ordem de abordagem contida na peça defensiva.

Relativamente aos valores do ICMS, referentes ao consumo de energia elétrica, destinada às empresas de construção civil, não foi constatado a existência de contribuintes deste segmento nos demonstrativos do crédito ora reclamado. Nos referidos demonstrativos estão inseridas empresas do ramo de comércio varejista de materiais de construção, código de atividade 4744099. Improcedem as razões articuladas pela defesa.

Quanto à inclusão da TUSD (Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição às empresas geradoras de energia elétrica), na base de cálculo nas operações, verifico que não foram incluídas essas parcelas na autuação. Nas NFCEE, constantes do crédito ora reclamado, destinadas as empresas geradoras de energia elétrica, a Base de Cálculo do ICMS foi determinada de maneira incorreta pelo contribuinte. Os valores reclamados se referem à demanda e ao consumo de energia elétrica, fato que pode ser comprovado nos arquivos 9_Classe 4_CNAE_2009 e 10_Classe 4_CNAE_2010, na coluna DESCRIÇÃO_SERVIÇO (cópias destes arquivos foram entregues ao Autuado, em meio magnético, e acostados ao PAF na data da ciência do mesmo). Portanto, no crédito tributário reclamado não foi incluída nenhuma parcela da TUSD sobre faturas emitidas pela COELBA, para geradoras de energia elétrica ou para qualquer outra empresa. Insubsistentes as alegações empresariais em relação a este item da defesa.

Quanto aos estabelecimentos hospitalares foi verificado nos arquivos do Convênio ICMS 115/03, apresentados pela COELBA, que há vários clientes que não exercem a atividade hospitalar, enquadrada na CNAE-Fiscal sob o código 8511-1/00, a exemplo de clínicas, policlínicas, ambulatórios, consultórios, laboratórios, casa de saúde, etc, que tiveram a base de cálculo do ICMS determinada de maneira incorreta, fato demonstrado pelos auditores, nas planilhas de 01 a 06, anexas ao PAF, às páginas 28 a 167 e apresentadas em meio magnético.

Nestas planilhas, elaboradas pela COELBA, na forma do Convênio 115/2003, houve também a inclusão de clientes pertencentes à classe de consumo comercial, que não exercem a atividade hospitalar, além de motéis, igrejas e outros que não se enquadram no art. 80 e incisos do RICMS/BA, aprovado Decreto 6.284/97. Portanto, não gozam do benefício da redução da base de cálculo do ICMS. Para estes clientes, a COELBA determinou a base de cálculo do ICMS, agregando à mesma, uma carga tributária de 12,96%, quando o correto seria agregar uma carga tributária de 27%.

Dessa forma, as atividades: de atendimento a urgências e emergências (CNAE 8512-0); de atenção ambulatorial (CNAE 8513-8); de serviços de complementação diagnóstica ou terapêutica (CNAE 8514-6); de outros profissionais da área de saúde (CNAE 8515-4); e outras atividades relacionadas com a atenção à saúde (CNAE 8516-2), não estão amparadas pelo benefício da redução da base de cálculo. Cada uma destas classes contém as subclasse listadas às fls. 1.685/1.688, sendo que, apenas estão amparadas pelo benefício da redução da base de cálculo a subclasse da classe de atividades de atendimento hospitalar.

Na página 1.688 deste PAF, o autuado alegou que o cliente com contrato número 034779821, seria um hospital público municipal. Porém, nas segundas vias das contas de energia elétrica, apresentadas pela COELBA, através dos arquivos magnéticos do Convênio 115/03, o cliente do contrato número 034779821 é o Instituto de Promoção da Saúde e Desenvolvimento Social - PROMIR, cuja natureza jurídica é uma Associação Privada, com número do CNPJ 02.057.814/0001-98, que exerce a atividade de Associação de Defesa de Direitos Sociais, atividade esta, não amparada pelo benefício da redução da base de cálculo do ICMS.

Já o cliente do contrato nº 30194047 é a Casa de Saúde Santo Antonio, que exerce atividade médica ambulatorial restrita à consultas, atividade esta que não é amparada pelo benefício da redução da base de cálculo do ICMS. No cadastro da SEFAZ/BA consta como atividade deste cliente, a *Atividade Medica Ambulatorial Restrita a Consultas*.

Quanto ao parecer resultante da consulta realizada pela Sociedade Anônima Hospital Aliança, os autuantes concordam que: faz jus a fruição do benefício previsto no art. 80, inciso I, "c", do RICMS/BA, o estabelecimento que efetivamente exerce a atividade hospitalar enquadrada na CNAE – Fiscal sob o código 8511-1/00. E informam, que os clientes que tiveram a base de cálculo determinada de maneira incorreta, não estão amparados pelo art. 80, inciso I, "c", do RICMS/BA. Dessa forma, o Parecer juntado pela defesa não serve de lastro probatório para sustentar as teses defensivas em relação aos destinatários da energia elétrica listados pelos autuantes.

No que se refere às empresas que exercem a atividade hoteleira, as mesmas não constam dos demonstrativos do crédito tributário reclamado. Por sua vez, na página 1.552 deste PAF, em sua defesa, o autuado alegou que o cliente do contrato de número 202456650, seria o Complexo Hoteleiro de Sauípe, anexando contrato cujo CNPJ é 03.720.753/0001-60. As unidades do Complexo Hoteleiro do Sauípe, com CNPJ 03.720.753/0001-60, possuem um consumo total mensal de energia elétrica superior a R\$ 700.000,00, e nenhuma destas unidades hoteleiras constam do crédito tributário reclamado. O cliente Sauípe que teve a base de cálculo do ICMS determinada de maneira incorreta, conforme consta das segundas vias das contas de energia elétrica, é a da unidade com CNPJ nº 00.866.577/0001-80, que exerce atividade de Holdings de Instituições não-financeiras, atividade esta, que não está amparada pelo benefício da redução da base de cálculo. Essa unidade teve um consumo médio mensal em torno de R\$10.000,00, compatível com a atividade declarada.

Em relação às empresas que exercem a atividade de padaria ficou demonstrado nos autos, por ocasião da informação fiscal, que a atividade industrial de: "fabricação de produtos alimentícios e bebidas", pertencente à seção C, Indústria de Transformação, do CNAE 2.0, não consta dos demonstrativos do crédito reclamado, visto que pertence a classe de consumo Industrial.

Já as padarias que efetuam vendas ao público não estão compreendidas na seção C com descrição de "indústrias de transformação". As padarias estariam compreendidas na seção G com descrição comércio varejista. Na seção C, com descrição "Indústria da Transformação", há a divisão de fabricação de produtos alimentícios, subclasse fabricação de produtos de panificação. Esta subclasse não comprehende as padarias com venda direta ao público (notas explicativas da subclasse 1091-1/00). Portanto, as atividades exercidas pelas padarias estariam enquadradas na seção comércio varejista, nas subclasse *padaria e confeitorias, com predominância de produção própria, ou, padaria e confeitoria com predominância de revenda*.

Da mesma forma, a atividade de "Canteiro de Obra" não é industrial. Portanto, não está amparada pela norma do art. 80, I, "a", RICMS/97. E, a base de cálculo do ICMS deveria ter sido determinada, agregando-se à mesma a carga tributária de 27%. Já o cliente PPL MANUTENÇÃO E SERVIÇOS LTDA, não exerce atividade industrial amparada pelo citado dispositivo legal.

Em relação às OUTRAS ATIVIDADES INDUSTRIALIS do item 29, inciso II, art. 20, da Resolução ANEEL nº 456/2000, as atividades listadas nesta resolução são as **definidas no Cadastro Nacional de Atividades Econômica – CNAE**, devendo prevalecer, para o gozo ou não do benefício fiscal da redução de base de cálculo, a efetiva e preponderante atividade realizada pelo estabelecimento. Essa informação inclusive deve ter plena coincidência com os dados cadastrais a correta classificação fiscal da atividade no Cadastro da Secretaria Fazenda do Estado. No caso de divergência prevalecerão as informações do cadastro de contribuintes do Estado, por corresponder, até prova em contrário da parte interessada, ser a atividade preponderante do contribuinte, que poderá efetuar a correção do CNAE, após certificação "in loco" pelas autoridades fazendárias.

Cumpre registrar ainda que nos termos do art. 106 da Resolução nº 456/2000, o consumidor será responsável pelo pagamento das diferenças resultantes da aplicação de tarifas no período em que

a unidade consumidora esteve incorretamente classificada, não tendo direito à devolução de quaisquer diferenças eventualmente pagas a maior quando constatada, pela concessionária, a ocorrência de declaração falsa de informação referente à natureza da atividade desenvolvida na unidade consumidora ou a finalidade real da utilização da energia elétrica; ou omissão das alterações supervenientes que importarem em reclassificação.

Isto posto, voto, no mérito, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, excluindo tão somente do débito apurado as operações de fornecimento de energia elétrica para a CETREL S/A., em conformidade com os números apurados na segunda diligência determinada por esta Junta de Julgamento Fiscal. Em decorrência, o demonstrativo de débito do A.I., passa a ter a seguinte configuração, por período mensal:

NOVO DEMONSTRATIVO DE DÉBITOS				
Ocorrência	Vencimento	VL. Histórico	VL. Excluídos -CETREL	VL. Julgado
31/01/2007	20/02/2007	220.808,86		220.808,86
31/01/2007	20/02/2007	17.664,71		17.664,71
		238.473,57	39.724,93	198.748,64
28/02/2007	20/03/2007	210.868,48		210.868,48
28/02/2007	20/03/2007	16.869,48		16.869,48
		227.737,96	44.537,93	183.200,03
31/03/2007	20/04/2007	211.849,35		211.849,35
31/03/2007	20/04/2007	16.947,95		16.947,95
		228.797,30	33.259,54	195.537,76
30/04/2007	20/05/2007	216.245,59		216.245,59
30/04/2007	20/05/2007	17.299,65		17.299,65
		233.545,24	43.974,71	189.570,53
31/05/2007	20/06/2007	221.148,37		221.148,37
31/05/2007	20/06/2007	17.691,87		17.691,87
		238.840,24	54.660,46	184.179,78
30/06/2007	20/07/2007	216.715,89		216.715,89
30/06/2007	20/07/2007	17.337,27		17.337,27
		234.053,16	38.213,56	195.839,60
31/07/2007	20/08/2007	213.298,89		213.298,89
31/07/2007	20/08/2007	17.063,91		17.063,91
		230.362,80	36.817,58	193.545,22
31/08/2007	20/09/2007	207.269,67		207.269,67
31/08/2007	20/09/2007	16.581,57		16.581,57
		223.851,24	31.992,35	191.858,89
30/09/2007	20/10/2007	194.802,08		168.468,09
30/09/2007	20/10/2007	15.584,17		15.584,17
		210.386,25	30.310,20	180.076,05
31/10/2007	20/11/2007	189.468,56		160.831,27
31/10/2007	20/11/2007	15.157,49		15.157,49
		204.626,05	32.831,22	171.794,83
30/11/2007	20/12/2007	203.117,86		173.249,41
30/11/2007	20/12/2007	16.249,43		16.249,43
		219.367,29	33.170,56	186.196,73
31/12/2007	20/01/2008	194.847,73		165.734,05
31/12/2007	20/01/2008	15.587,82		15.587,82
		210.435,55	29.335,30	181.100,25
31/01/2008	20/02/2008	204.832,06		172.560,67
31/01/2008	20/02/2008	16.386,57		16.386,57
		221.218,63	36.346,60	184.872,03
29/02/2008	20/03/2008	192.060,82		162.097,25

29/02/2008	20/03/2008	15.364,87		15.364,87
		207.425,69	28.838,91	178.586,78
31/03/2008	20/04/2008	188.138,72		158.758,70
31/03/2008	20/04/2008	15.051,10		15.051,10
		203.189,82	30.887,23	172.302,59
30/04/2008	20/05/2008	198.326,76		168.817,29
30/04/2008	20/05/2008	15.866,14		15.866,14
		214.192,90	31.284,19	182.908,71
31/05/2008	20/06/2008	182.686,89		157.714,82
31/05/2008	20/06/2008	14.614,95		14.614,95
		197.301,84	35.839,08	161.462,76
30/06/2008	20/07/2008	171.828,21		147.986,36
30/06/2008	20/07/2008	13.746,26		13.746,26
		185.574,47	31.283,34	154.291,13
31/07/2008	20/08/2008	182.705,82		158.839,85
31/07/2008	20/08/2008	14.616,47		14.616,47
		197.322,29	38.063,22	159.259,07
31/08/2008	20/09/2008	179.121,20		155.076,40
31/08/2008	20/09/2008	14.329,70		14.329,70
		193.450,90	34.458,01	158.992,89
30/09/2008	20/10/2008	174.294,65		150.567,54
30/09/2008	20/10/2008	13.943,57		13.943,57
		188.238,22	33.907,21	154.331,01
31/10/2008	20/11/2008	180.503,50		156.455,82
31/10/2008	20/11/2008	14.440,28		14.440,28
		194.943,78	35.727,91	159.215,87
30/11/2008	20/12/2008	162.193,19		136.102,39
30/11/2008	20/12/2008	12.975,45		12.975,45
		175.168,64	27.499,31	147.669,33
31/12/2008	20/01/2009	162.216,17		137.823,60
31/12/2008	20/01/2009	12.977,29		12.977,29
		175.193,46	28.534,44	146.659,02
TOTAL		5.053.697,29	841.497,79	4.212.199,50

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299324.0213/12-0, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 4.212.199,50, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, letra "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores já recolhidos pelo sujeito passivo.

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, 8 de abril de 2015.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR