

PROCESSO - A. I. Nº 29932.0004/13-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
RECORRIDOS - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0245-04/14
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/04/2016

1 CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0043-11/16

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO. Os artigos 80, I, II, III, do RICMS-BA/97, e 268, XVII, do RICMS-BA/12, preveem a redução de base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica, desde que a unidade consumidora esteja classificada na forma da legislação do ICMS dentre aquelas alcançadas pelo referido benefício fiscal. Se o fornecimento de energia elétrica é feito para consumidor que não esteja enquadrado em tal condição, não se aplica a redução da base de cálculo. Se há erro no levantamento fiscal, imperiosa se torna a sua adequação. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, interpostos contra a Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 30/09/2013, com o objetivo de exigir do oro recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 14.684.366,14, em decorrência de suposta utilização indevida do benefício de redução de base de cálculo do ICMS.

Consta da descrição dos fatos que o sujeito passivo é empresa concessionária do serviço público de fornecimento de energia elétrica e que nos exercícios de 2011 e 2012 adotou base de cálculo reduzida de forma indevida em operações destinadas a clientes, cujas classes de consumo não estavam alcançadas pelo benefício.

Após a apresentação da defesa, prestação de informações fiscais e realização de procedimento de diligência, a fase instrutória foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação da 4ª JJF que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 10/12/2014:

VOTO

Preliminarmente foi suscitada a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que faltava um detalhamento adequado do motivo da glosa da redução da base de cálculo do imposto.

Ao examinar o Auto de Infração e seus anexos, constato que a acusação imputada ao autuado está descrita de forma clara e precisa. As autuantes cuidaram de detalhar a acusação e a forma de apuração do imposto, conforme se pode observar às fls. 2 e 3 dos autos. Em conformidade com o previsto no art. 39 do RPAF-BA/99, o Auto de Infração contém todos os elementos previstos nos incisos desse citado dispositivo regulamentar. O Auto de Infração está acompanhado de planilhas, impressas e em meio magnético – das quais o autuado recebeu cópia –, que demonstram a apuração do imposto lançado e todos os dados envolvidos na auditoria fiscal, operação a operação, não havendo a alegada apuração por amostragem. Além disso, os dispositivos dados como infringidos e a capitulação legal da multa estão corretamente indicados, fundamentando a exigência fiscal e auxiliando o entendimento da infração apurada.

Não se vislumbra nos autos qualquer violação ao princípio da legalidade, do devido processo legal ou a

quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido garantidos ao autuado o exercício da ampla defesa e do contraditório, o que está visivelmente caracterizada nos diversos aspectos abordados na impugnação e nas manifestações posteriores.

Em face ao acima exposto afasto essa preliminar de nulidade.

Ainda em sede de preliminar, o autuado argui a nulidade da autuação, também por cerceamento de defesa, sob o argumento de que as autuantes, na informação fiscal, não especificaram como procederam a verificação dos cadastros e atividades preponderantes dos contribuintes analisados.

Ultrapasso essa preliminar, pois as informações prestadas pelas autuantes estão fundamentadas nos CNAEs constantes nos cadastros de contribuintes da SEFAZ-BA (quando inscritos) e nos dados fornecidos pelo próprio autuado (quando não inscritos). Há que se ressaltar que os contribuintes têm livre acesso às informações cadastrais dos inscritos no CAD-ICMS (Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia), tanto que o art. 23 do RICMS-BA/12 prevê que os contribuintes do ICMS são responsáveis pela verificação, via Internet, da regularidade cadastral do contribuinte que com ele promova transação comercial.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro a solicitação de nova diligência, pois considero que os elementos já existentes nos autos, especialmente os trazidos na diligência realizada, são suficientes para o deslinde da questão.

No mérito, a autuação, conforme já relatado, decorreu do fato de o autuado, na condição de empresa concessionária do serviço público de energia elétrica, sujeito às normas do órgão regulador do setor (Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL) e à legislação do ICMS do Estado da Bahia, ter indevidamente aplicado a redução de base de cálculo prevista nos artigos 80, I, II, III, do RICMS-BA/97, e 268, XVII, do RICMS-BA/12, em operações cujos destinatários não se enquadravam nas condições exigidas para gozo da referida redução de base de cálculo.

Afirma o autuado que o Auto de Infração foi lavrado sem que se observasse o princípio da verdade material, sendo que o importante para a redução da base de cálculo é a atividade efetiva exercida pelo consumidor. Sustenta que o critério correto de definição da atividade preponderante da unidade consumidora é a maior parcela da carga instalada, conforme a Resolução ANEEL 414/2010.

Inicialmente, há que se observar que a redução de base de cálculo constitui uma isenção parcial. Considerando que, nos termos do art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal, a isenção constitui matéria reservada à lei complementar, a classificação dos consumidores de energia elétrica feita pela ANEEL é aplicável para os fins de sua competência, mas não pode ser utilizada para alterar a legislação tributária quanto à aplicação de isenção.

Na ação fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, a regularidade da redução da base de cálculo do ICMS no fornecimento de energia elétrica foi aferida com a observância do princípio da verdade material. As hipóteses de redução de base de cálculo estão previstas na legislação tributária estadual, e a legislação da ANEEL não pode alargar essas hipóteses de forma a incluir no benefício da redução situações não previstas na legislação tributária. Não se pode olvidar que a redução de base de cálculo, por ser um benefício fiscal, deve ser interpretada de forma literal e, portanto, para usufruir desse benefício fiscal, o contribuinte tem que ficar adstrito à legislação que o concede.

O autuado afirma que efetua verificações in loco, o que comprovaria a conformidade das reduções de base de cálculo com a realidade dos fatos.

Esse argumento defensivo não merece acolhimento, pois conforme já dito acima as hipóteses de redução de base de cálculo previstas na legislação tributária não podem ser estendidas a situações não expressamente previstas na legislação.

As empresas de construção civil, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas, não se enquadram na condição de industriais. Na informação fiscal, as autuantes explicaram esse fato com muita propriedade quando afirmaram que a “Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE 2.0 atribui como atividade industrial apenas as atividades da Seção B- INDÚSTRIAS EXTRATIVAS e da Seção C- INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO. A atividade de construção na CNAE 2.0 pertence à Seção F, não estando, portanto, entre as atividades industriais conforme o CNAE 2.0”. Dessa forma, fica afastada a alegação defensiva de que as empresas de construção civil seriam classificadas como indústrias.

Quanto aos estabelecimentos considerados como hospitais saliento que o art. 80, I, “c”, do RICMS-BA/97, prevê a redução da base de cálculo quando a energia elétrica for “destinada à atividade hospitalar enquadrada na CNAE-Fiscal sob o código 8610-01/01.”. Por seu turno, o art. 268, XVII, “a”, “3”, do RICMS-BA/12, prevê a redução da base quando a energia elétrica for “destinada à atividade de atendimento hospitalar.”.

Os demonstrativos elaborados pelas autuantes relacionam estabelecimentos tais como casas e centros de saúde, clínicas, consultórios, policlínicas, ambulatórios etc. Essas empresas, apesar de desenvolverem atividades

relacionadas à área de saúde, não possuem o CNAE-Fiscal 8610-01/01, bem como não desenvolvem atividade de “atendimento hospital”.

Dessa forma, agiram corretamente as autuantes quando incluíram na autuação as empresas em questão. Saliento que a alteração introduzida pelo Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, ao omitir o código do CNAE, não ampliou o benefício fiscal, uma vez que essa ampliação é reservada à lei.

Quanto aos hotéis, o autuado afirma que basta o estabelecimento praticar atividade de hotelaria, independentemente do CNAE, para que faça jus à redução da base de cálculo.

O argumento defensivo não merece acolhimento, pois os estabelecimentos relacionados na autuação são motéis e, em relação a esses estabelecimentos, tanto o RICMS-BA/97 quanto o RICMS-BA/12 excluem do benefício da redução da base de cálculo.

Em relação às padarias, os estabelecimentos incluídos na autuação foram aqueles enquadrados no ramo de comércio varejista, CNAE 47.21-1/02. O argumento defensivo de que estabelecimentos relacionados na autuação eram industriais não restou demonstrado nos autos.

No tocante ao conceito de “classe” e “atividade”, mais uma vez saliento que a classificação feita pela ANEEL é aplicável para os fins de sua competência, não podendo alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas da legislação tributária. Ademais, há que se observar que nos termos do §2º do art. 5º, da Resolução 414/2010, classe industrial é a unidade consumidora que desenvolve atividade industrial conforme definido na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE.

Da análise dos artigos 80, I, II, III, do RICMS-BA/97, e 268, XVII, do RICMS-BA/12, depreende-se que o benefício de redução da base de cálculo ali previsto não é genérico, isto é, não alcança todos os consumidores de energia elétrica, mas apenas aqueles mencionados expressamente nos referidos dispositivos regulamentares. Trata-se, portanto, de um benefício fiscal condicionado, aplicável apenas às unidades consumidoras que se enquadrem nas condições estabelecidas na legislação.

Ao tratar dos benefícios fiscais, o art. 11 do RICMS-BA/97, assim dispõe:

Art. 11. Quando a fruição ou o reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição.

Parágrafo único. O pagamento do imposto, na hipótese deste artigo, será feito com os acréscimos moratórios cabíveis e, se for o caso, multa, os quais serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o tributo deveria ter sido pago caso a operação ou prestação não tivesse sido efetuada com o benefício fiscal, observadas, quanto ao termo inicial da incidência, as normas reguladoras da matéria.

Visando a busca da verdade material, o processo foi convertido em diligência para que o autuado apresentasse elementos capazes de comprovar a improcedência da autuação. O defendente apresentou demonstrativos e documentos, os quais foram analisados e acatados parcialmente pelas autuantes. Após a exclusão dos débitos referentes a contribuintes que faziam jus ao benefício fiscal da redução de base de cálculo, o valor devido no Auto de Infração passou de R\$ 14.684.366,16 para R\$ 14.551.156,17.

Notificado acerca do resultado da diligência, o autuado solicitou que fosse mantida a redução apurada pelas autuantes, reiterou os argumentos trazidos na defesa e requereu a improcedência da autuação.

Considerando que o autuado, apesar de ter solicitado a improcedência da autuação, não apontou qualquer equívoco nas retificações efetuadas pelas autuantes, acolho o resultado da diligência realizada e considero a infração imputada ao autuado procedente em parte, uma vez que restou comprovado que o autuado não atendeu à condição prevista na legislação para a concessão do benefício fiscal da redução da base de cálculo quanto aos contribuintes remanescentes.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 14.551.156,17, ficando o demonstrativo de débito conforme o apresentado à fl. 1.464.

Como é possível constatar da análise do voto condutor do acórdão recorrido, os membros integrantes da 4ª JF afastaram as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, apreciaram a demanda, tendo entendido pela procedência parcial da exigência nos termos do relatório da diligência de fl. 1.464, segundo o qual o débito foi reduzido para R\$ 14.551.156,17.

Em razão da desoneração promovida e com fulcro no quanto previsto no artigo 169, inciso I do RPAF o órgão julgador *a quo* interpôs o competente Recurso de Ofício com vistas à reapreciação da Decisão.

Inconformado com os termos do acórdão naquilo em que lhe foi desfavorável o sujeito passivo

interpôs Recurso Voluntário mediante o qual reproduz as razões de fato e de direito apresentadas em suas manifestações anteriores.

Aduz que no intuito de classificar os consumidores segundo suas respectivas atividades e aplicar a redução de base de cálculo prevista no artigo 268 do RICMS procede em conformidade com a Resolução ANEEL nº 414/2010 – que regulamenta o exercício de sua atividade – efetuando vistorias “*in loco*” através das quais colhe os documentos relativos à identificação e funcionamento dos consumidores. A partir da adoção destes procedimentos enquadra-os na classe de consumo correspondente à atividade preponderante de cada estabelecimento, desconsiderando, por vezes, o CNAE utilizado.

Com base nos primados da verdade material e da motivação sustenta que lançamento é nulo na medida em que não consta da peça acusatória o adequado detalhamento dos motivos que levaram à fiscalização proceder à glosa do benefício de redução de base de cálculo. Afirma que as autuantes não apresentaram corretamente as inconsistências identificadas entre os sistemas da SEFAZ e da COELBA, limitando-se a fazer tal demonstração por meio de amostragem o que não pode ser admitido.

No seu entender, para fins de aplicação da redução da base de cálculo do ICMS o que deve ser levado em conta é o critério da primazia da realidade sobre os elementos meramente formais e cadastrais, de modo a concretizar a finalidade subjacente do RICMS-BA/97, aspecto teleológico, segundo orientação da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Discorre sobre o princípio da busca da verdade material, citando farta doutrina e dispositivo do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 (RPAF-BA/99). Ressalta que, em obediência ao princípio da verdade material, a fiscalização não poderia ter se limitado a analisar elementos meramente cadastrais, pois era indispensável a verificação real da atividade preponderante desenvolvida pelos consumidores.

No mérito sustenta que o procedimento que adota para fins de classificação dos consumidores encontra respaldo na Resolução ANEEL nº 414/2010 que, na qualidade de agência reguladora da atividade que desenvolve, lhe impõe os critérios que devem ser seguidos. Sustenta neste contexto que o procedimento adotado pelas autuantes é equivocado, pois destoa do critério previsto na referida norma, qual seja, a maior parcela da carga instalada.

Afirma que é inegável que devem prevalecer os critérios, padrões e conceitos impostos pela ANEEL para fins 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 artigo 2º da Lei nº 9.427/96.

Esclarece que, ao se considerar a classificação da atividade preponderante do consumidor em conformidade com o critério da ANEEL, muitas vezes uma atividade cujo CNAE ou cadastro da Receita Federal ou da SEFAZ se apresenta formalmente como comercial, na realidade é pertencente à classe de consumo industrial ao se tomar por base “a maior parcela da carga instalada”.

Pontua que todas as atividades registradas no sistema como industriais, por exemplo, foram incluídas por terem sido fornecidas pelos clientes, além de por ela inspecionadas no momento em que o cliente se declara compatível com os ditames do Convênio 115/2003, não sendo de sua responsabilidade a verificação da manutenção destes pré-requisitos.

Reforça ainda que nos termos das normas reguladoras, a classificação do cliente é determinada por ele e deve obedecer à carga a ser instalada, diante do que não tem obrigação de verificar a veracidade das declarações prestadas, sendo de responsabilidade dos consumidores qualquer irregularidade nas declarações por eles realizadas.

Salienta que não possui qualquer interesse em alterar a carga tributária de ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica, pois o benefício será integralmente repassado aos

consumidores nas faturas de energia elétrica, aduzindo que tal ausência de interesse reforça o fato de que as hipóteses de redução da base de cálculo do ICMS foram aplicadas em conformidade com os padrões e exigências legais e regulamentares.

Especificamente quanto às empresas de construção civil, sustenta que o enquadramento desta atividade na classe de consumo industrial encontra respaldo nos artigos 4º e 5º, §2º, da Resolução ANEEL nº 414/2010, ressaltando que a classificação da atividade de construção civil como indústria foi dada pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de nº 971/2009, em seu art. 109-C, §2º, Quadro 1.

Pontua que o entendimento da Receita Federal se justifica por ser a construção civil uma indústria de montagem, podendo-se até traçar um paralelo com a indústria automobilística, onde várias empresas fornecem peças e acessórios que serão utilizados no produto final.

Aduz que, no mesmo sentido, a descrição do Código FPAS, do qual reproduz trecho, inclui a construção civil no conceito de indústria. Acrescenta que, no contexto das Contas Nacionais, o IBGE inclui a construção civil no cômputo geral do setor industrial.

Quanto aos hospitais, advoga que dentre os estabelecimentos de atividade hospitalar relacionados na autuação, constam vários, cujos CNAES indicam o exercício de atividade hospitalar. Ademais, em casos de divergência entre a atividade que utiliza a maior carga de energia e aquela constante do CNAE, deve prevalecer a primeira, conforme dicção expressa da Resolução nº 414/2010.

Destaca que o novo RICMS-BA/12, nos seus artigos 265 e 268, ao prever a redução de base de cálculo para hospitais, retirou a restrição relativa ao CNAE, ratificando a conclusão de que basta que a unidade consumidora beneficiada efetivamente pratique a atividade de hospital, independentemente do CNAE constante de seu cadastro.

No que tange a hotéis, transcreve o disposto no art. 268, XVII, “a”, do RICMS-BA/12, bem como a trechos do Parecer nº 16056/2007 para concluir que não assiste razão às autuantes quando incluíram valores referentes a empresas do setor hoteleiro, uma vez que apenas aplicou a legislação do ICMS vigente no Estado da Bahia, sendo que o RICMS-BA/12 reiterou o benefício que já era concedido pelo RICMS-BA/97.

Aduz que o novo Regulamento do ICMS, nos seus artigos 265 e 268, ao prever a redução de base de cálculo de ICMS para hotéis, retirou a restrição relativa ao CNAE, ratificando a conclusão de que basta que a unidade consumidora beneficiada efetivamente pratique a atividade hotel.

Finalmente quanto às padarias, afirma que a extensão do benefício de redução do ICMS está em estrita consonância com o disposto no art. 4º da Resolução ANEEL nº 414/2010, na medida em que estes estabelecimentos estão enquadrados pelo órgão regulador na classe de consumo industrial.

Frisa que não são meros estabelecimentos comerciais de revenda de produtos alimentícios, mas sim estabelecimentos que fabricam os próprios produtos, o que caracteriza a atividade industrial, fazendo jus ao enquadramento na classe de consumo industrial e ao benefício fiscal. Menciona que o enquadramento destas padarias na classe de consumo industrial se deu através de verificação *in loco* e de informações dos próprios consumidores, tudo em conformidade com as normas emanadas do órgão regulador.

Discorre acerca dos conceitos de “classe” e “atividade” utilizados pelos RICMS-BA e sua interpretação sistemática com os artigos 109, 110 e 111 do Código Tributário Nacional, bem como a expressão “classe de consumo” consoante a sua regulamentação do órgão regulador competente (Resoluções da ANEEL).

Diz que os RICMS-BA, apesar de se referirem à “classe de consumo industrial”, não trouxeram a definição e abrangência dessa expressão, definição esta que também não está presente em qualquer lei estadual. Menciona que a expressão “classe de consumo industrial” possui um conceito técnico e específico delineado nas Resoluções ANEEL nos 456/2000 e 414/2010, que é

distinto e mais amplo do que a simples noção de atividade industrial da legislação do IPI.

Destaca que quando quis se referir diretamente à atividade em si e não à noção de classe de consumo, o legislador o fez quando mencionou expressamente “atividade hoteleira” e “atividade hospitalar”. Por outro lado, quando quis transcender a mera atividade e adotar como critério de aplicação da redução a “classe de consumo”, o legislador também o fez expressamente, quando se referiu às “classes de consumo industrial e rural”.

Pontua que, como critério para aplicação e abrangência da redução da base de cálculo, o RICMS/BA utilizou um conceito oriundo do Direito Regulatório, mais precisamente, da ANEEL, qual seja: o de “classe de consumo”, concluindo que a expressão “classe de consumo industrial” possui um significado técnico e específico, distinto e mais amplo do que a simples noção de atividade industrial segundo a CNAE ou legislação do IPI.

Diz que não se trata, portanto, de uma alteração ou invasão da legislação tributária pela legislação regulatória, pois a legislação tributária, ao regular algumas hipóteses de redução de base de cálculo, adotou expressamente como critério um conceito oriundo do âmbito do direito regulatório (classe de consumo), que deve ser buscado e compreendido nos moldes em que se encontra posto em tal ramo, a fim de se obedecer ao disposto nos artigos 109 e 110 do CTN.

Frisa que, adotando-se o critério de “classe de consumo industrial”, tal como compreendido nos termos da legislação regulatória que o define, resta incontroverso que aplicou corretamente a redução de base de cálculo do ICMS às unidades consumidoras beneficiadas.

Destaca finalmente que, segundo determina o art. 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente a legislação que disponha sobre outorga de isenção. Assim, sendo a redução de base de cálculo uma isenção parcial, a legislação a ela relativa deve ser interpretada “literalmente”.

Sustenta que o RICMS BA/97 e o RICMS-BA/12 se referiram a “classe de consumo industrial”, e não simplesmente a “atividade industrial”, logo, deve prevalecer a interpretação por ela adotada, pois é a única que se compatibiliza com os artigos 109, 110 e 111 do CTN.

Por derradeiro, requer o afastamento ou a modulação do percentual da multa de ofício cominada que sustenta ser inconstitucional e ilegal em face do seu caráter confiscatório.

Em sustentação à sua tese colaciona excertos da doutrina e jurisprudência pátrias acerca da matéria.

Através do Parecer de fls. 1.733 a 1745 a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário. No entender do procurador representante inexistente a nulidade suscitada na medida em que o Auto de Infração se encontra revestido de todas as formalidades legais não tendo o contribuinte em nada preterido no seu direito à defesa e ao contraditório.

No mérito se posiciona, em apertada síntese, no sentido de que a classificação feita pela ANEEL é aplicável para fins de competência, não podendo alterar definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e forma da legislação tributária, diante do que não merecem ser providas as razões de Recurso.

VOTO

O Recurso Voluntário é tempestivo pelo que merece ser conhecido. Passo então para análise dos fundamentos de fato e de direito nele aduzidos, bem assim das razões que ensejaram a interposição do Recurso de ofício por parte do órgão julgador *a quo*.

Em sede de preliminar sustenta o sujeito passivo que o lançamento é nulo, uma vez que nos demonstrativos que o instruem não conta de forma clara e precisa os motivos que ensejaram a glosa da redução da base cálculo.

Não assiste razão ao Recorrente quanto a este aspecto. Com efeito, da análise do Auto de Infração e dos demonstrativos que o subsidiam é possível identificar a imputação com a devida

clareza. Há inclusive demonstrativos específicos para cada classe de consumidores objeto da exigência, procedimento que facilita, sobremaneira, o exercício do direito à defesa e ao contraditório por parte do Recorrente.

Demais disto, de todas as planilhas, impressas e em meio magnético, o Recorrente tomou ciência. Tais planilhas demonstram a apuração do imposto lançado e todos os dados envolvidos na auditoria fiscal, operação a operação, não havendo a alegada apuração por amostragem.

Nestes termos, afasto a nulidade suscitada mantendo a Decisão de base pelos seus próprios fundamentos.

No mérito, entendo necessário ao deslinde do feito a análise prévia das normas concessivas da redução da base de cálculo vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, senão vejamos:

RICMS/BA 1997 – janeiro de 2011 a março de 2012

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;*
- RICMS/BA 2012 – abril a dezembro de 2012*

XVII - das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais:

a) 52%, quando:

- 1 - destinada às classes de consumo industrial e rural;*
- 2 - destinada à atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel;*
- 3 - destinada à atividade de atendimento hospitalar;*
- b) 32% quando destinada ao consumo pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações mantidas pelo poder público federal;*

Da análise dos dispositivos reproduzidos é possível inferir com especial clareza que para a indústria o critério a ser adotado para fins de identificação da operação beneficiada com redução de base de cálculo é a **classe de consumo** a que a unidade consumidora está enquadrada, enquanto que para os hospitais e os hotéis o elemento identificador é a atividade efetivamente desenvolvida pela unidade consumidora, independentemente da classe de consumo a que este pertença.

É incontroverso que a atividade fim do recorrente é regulada pela ANEEL, autarquia sob regime especial, que nos termos da Lei nº 9.427 tem por finalidade regular e fiscalizar a produção, transmissão e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal.

Utilizando-se da competência que lhe foi atribuída a ANEEL editou a Resolução Normativa nº 456/00, mas tarde substituída pela Resolução Normativa nº 414/10, com objetivo de delinear as regras aplicáveis ao fornecimento de energia elétrica a serem observadas pelas empresas distribuidoras e consumidores, cujas disposições contidas nos artigos 4º e 5º abaixo transcritas têm especial relevância para ao deslinde do presente feito:

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. 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.

Cotejando as normas regulamentares concessivas da redução de base de cálculo com os comandos extraídos das Resoluções Normativas ANEEL nº 414/10 no que tange à identificação dos consumidores que deverão ser enquadrados na classe de consumo industrial, verifico que não há incompatibilidades entre ambos. Isto porque, ao definir quais os consumidores devem ser enquadrados nesta classe de consumo a autarquia estabelece uma vinculação ao CNAE.

Nestes termos, devem integrar a classe de consumo industrial todos os consumidores que desenvolvam atividades industriais nos moldes em que definidos na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, sendo certo, que, independentemente do CNAE declarado pelo consumidor, o que deverá prevalecer é a real atividade desenvolvida pelo estabelecimento e a respectiva carga de consumo.

Na Classificação Nacional de Atividades a indústria ocupa as posições 05 a 33. De acordo com as especificações prescritas pelo IBGE – Órgão responsável pela edição e atualização da tabela de classificação de que aqui se trata, a seção correspondente à indústria compreende as atividades que envolvem a transformação física, química e biológica de materiais, substâncias e componentes com a finalidade de se obterem produtos novos.

Ainda segundo suas disposições, algumas atividades de serviços são também incluídas no seu âmbito, tais como os serviços industriais, a montagem de componentes de produtos industriais, a instalação de máquinas e equipamentos e os serviços de manutenção e reparação.

A montagem de componentes pré-fabricados em obras de construção é classificada na indústria se a produção e a montagem são realizadas de forma integrada pela mesma unidade. Se a montagem é realizada por unidade independente especializada, é classificada na atividade de construção (seção F). Assim, a montagem no local da construção de componentes pré-fabricados produzidos por terceiros, tais como as partes integrantes de pontes, de instalações comerciais, de elevadores e de escadas rolantes, de sistemas de refrigeração, de redes elétricas e de telecomunicações e de todo tipo de estrutura, é classificada em construção.

No presente caso, a fiscalização, elencando operação por operação, procedeu à glosa das operações que tiveram como destino estabelecimentos, cujas atividades não eram compatíveis com a norma concessiva do benefício, considerando, para tanto, a atividade econômica destes, constante do respectivo CNAE declarado pelos consumidores.

Caberia então ao Recorrente demonstrar, mediante a apresentação de provas materiais que atestassem que os estabelecimentos ali elencados, em que pese a classificação no CNAE constante do seu cadastro perante aos órgãos fazendários, exercem atividade industrial.

Instado para tanto, em razão de determinação do órgão julgador *a quo*, o ora recorrente apresentou os documentos – laudos de inspeção “*in loco*” e contratos de fornecimento – e planilhas de fls. 322 a 1.461. Ao analisar tais documentos os prepostos autuantes elaboraram novos demonstrativos excluindo do lançamento os seguintes consumidores, cujas operações de fornecimento entenderam fazer jus à redução de base de cálculo: Aços Bahia Indústria e Comércio, Brandão Filho, Calmet Caldeiraria, Comercial Redenção, Croma Cromagem e Manutenção, Geometria Premoldados, Hospital São Paulo, Indústria de Benefiamento Caetitê, Indústria Metalurgica Marcosa, Josué Silva Andrade e Manuel Garcia Gomes.

A revisão do lançamento provocou uma redução no crédito constituído no valor de R\$ 133.209,99,

ensejando a interposição do Recurso de Ofício, também objeto da presente análise.

Quanto aos estabelecimentos remanescentes, em relação aos quais pleiteia o Recorrente seja reconhecida a improcedência do lançamento, alegando pertencerem à classe de consumo industrial comprovada pelos referidos laudos de inspeção, constato que todos estes laudos foram confeccionados no mês de outubro de 2013, data posterior à lavratura do Auto de Infração, diante do que entendo não ser possível acatá-los para este lançamento, pelo fato de, eventualmente, não traduzirem a realidade fática dos consumidores nas datas de ocorrência dos fatos geradores, na hipótese 2011 e 2012. Diante de tais circunstâncias, e somente em razão delas, deixo de acolher as razões recursais quanto a tais estabelecimentos, dentre os quais, ressalte-se, estão incluídos os estabelecimentos de panificação.

Quanto àqueles estabelecimentos que o Recorrente alega desenvolverem atividades hospitalares, constato que se tratam de clínicas médicas e ambulatoriais e laboratórios de análises clínicas, consumidores, cujas operações de fornecimento de energia não podem ser beneficiadas com a redução da base de cálculo, uma vez que as atividades por eles desenvolvidas não se confundem com a prestação de serviços hospitalares.

No que diz respeito aos estabelecimentos que prestam serviços de hotelaria, a análise dos demonstrativos que instruem o lançamento evidenciam que as operações objeto de glosa se referem a fornecimento de energia para motéis, cuja prestação de serviços é expressamente excluída pelas normas concessivas do benefício, bem assim ao fornecimento para Complexo Hoteleiro do Sauípe, CNPJ 03.720.753/0001-60, que exerce atividade de Holdings de Instituições não financeiras, que não se confunde com a hotelaria.

Com relação aos estabelecimentos dedicados à construção civil, cujos valores exigidos representam a maior parcela do lançamento, adoto o seguinte posicionamento:

De fato, interpretando-se literal e isoladamente a norma concessiva da redução de base de cálculo tem-se que o benefício alcança todos os contribuintes que estejam enquadrados na classe industrial de consumo, independentemente da atividade que desenvolvam. Assim é que, em primeira análise, as operações de fornecimento de energia elétrica destinadas às empresas de energia elétrica estariam beneficiadas pela isenção parcial, uma vez que estas ocupam a classe industrial de consumo.

Ocorre, todavia, que ao integrar a norma contida no artigo 268 do RICMS com aquela constante do § 2º do artigo 5º da Resolução Aneel nº 414/10, chega-se à conclusão de que a norma reguladora estabelece que devem ocupar a classe industrial aqueles estabelecimentos consumidores que exerçam tal atividade conforme definido da tabela de Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE.

Como visto no introito do presente voto, a atividade de construção civil só é considerada como industrial nos casos em que se verificar a montagem de componentes pré-fabricados em obras de construção é classificada na indústria se a produção e a montagem são realizadas de forma integrada pela mesma unidade, circunstância fática que o Recorrente não se desincumbiu de provar.

No meu sentir, a equiparação da atividade de construção civil à indústria a que se refere o artigo 109-C da Instrução Normativa SRF nº 971/2009 só se aplica para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias às Entidades de Classe e Fundos – Terceiros, cujas regras são objeto de regulamentação pela referida norma legal.

Nestes termos, estando a atividade de construção civil inserida na seção F posições 41 a 43, distintas, portanto, das destinadas à atividade industrial, não vejo como acolher as razões de apelo apresentadas pelo recorrente.

Por derradeiro, com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, me abstenho de apreciá-la em razão do quanto disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/BA que

exclui da competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Ante ao exposto, NEGO PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário, mantendo a Decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* em todos os seus termos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299324.0004/13-0**, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA – COELBA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$14.551.156,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS