

**PROCESSO** - A. I. N° 299324.0023/15-1  
**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 1ª JJF nº 0233-01/16  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/08/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0175-11/17

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. Utilização indevida da redução de base de cálculo nos fornecimentos de energia elétrica a consumidores não enquadrados nas hipóteses previstas no inciso XVII do art. 268 do RICMS/12. Efetuadas correções no cálculo do imposto para retirada de exigência nos fornecimentos para empresa que exercia atividade industrial atestada por Parecer emitido pela DITRI. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Afastadas a discussão da multa. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 1ª JJF ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi inicialmente imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pela empresa autuada, com base no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16/06/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$1.065.913,98, em decorrência de o autuado ter recolhido a menor o ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (03.02.05), ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2014, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Após instrução processual, com a manifestação do Contribuinte e dos Fiscais Autuantes, a referida Junta entendeu pela Procedência em Parte pelas seguintes razões:

### VOTO

*Incialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*O presente Auto de Infração consiste na exigência de ICMS recolhido a menor em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Observo que a presente exigência fiscal refere-se à parcela da base de cálculo não computada na exigência contida no Auto de Infração nº 29932.0020/15-2, correspondente à diferença entre a base de cálculo que deveria ter sido obtida com a carga tributária de 27% e a base efetivamente considerada em razão da carga tributária de 12,96%, aplicada por uso indevido de redução de base de cálculo.*

*Afasto toda discussão acerca da constitucionalidade das multas aplicadas no presente Auto de Infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Rejeito a arguição de nulidade do presente Auto de Infração sob a argumentação de que faltou detalhamento do motivo da glosa da redução da base de cálculo. Os autuantes dividiram por planilhas cada grupo de consumidores que supostamente não se enquadravam no benefício, mas que foram tratados como beneficiário pelo autuado. A descrição dos fatos e o enquadramento legal demonstram de forma clara o motivo da exigência*

fiscal. As planilhas anexas em CD à fl. 19 demonstram a apuração do imposto reclamado, os dados dos consumidores envolvidos e suas respectivas atividades econômicas declaradas no cadastro da SEFAZ. Não existe qualquer violação ao princípio da legalidade ou do devido processo legal, tendo sido garantidos ao autuado o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Indefiro o pedido de diligência fiscal solicitado pelo autuado para que fossem intimados os autuantes a informarem o método e a base de dados utilizados para pesquisa dos dados cadastrais dos consumidores abordados na Informação Fiscal. Está evidente que as informações que balizaram o lançamento fiscal foram retiradas nos CNAEs declarados pelos contribuintes no cadastro da SEFAZ.

No mérito, importante destacar que 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.

Entretanto, para definirmos a abrangência das hipóteses de redução de base de cálculo, previstas no inciso XVII do art. 268 do RICMS/12, precisamos observar o conceito das expressões nele inseridos. Assim, quando utilizada a expressão “classe de consumo”, devemos buscar a definição dada pela agência reguladora. Quando há descrição das atividades econômicas, devemos buscar o conceito dado pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE.

De acordo com as notas explicativas da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), consistem em atividade de atendimento hospitalar os serviços de internação de curta ou longa duração prestados a pacientes realizados em hospitais gerais e especializados, hospitais universitários, maternidades, hospitais psiquiátricos, centros de medicina preventiva e outras instituições de saúde com internação, incluindo-se os hospitais militares e os hospitais de centros penitenciários.

Essas atividades são realizadas sob a supervisão direta de médicos e incluem: serviços de médicos, serviços de laboratório, radiológicos e anestesiológicos, serviços de centros cirúrgicos, as atividades exercidas em unidades de hospitais preparadas para atendimento a urgências e as atividades exercidas em prontos-socorros com assistência 24 horas e com leitos de observação.

Esta classe compreende também os serviços farmacêuticos, de alimentação e outros serviços prestados em hospitais; os serviços prestados pelas unidades mistas de saúde, que são compostas por um centro de saúde e uma unidade de internação com características de hospital local de pequeno porte, sob administração única; as atividades dos navios-hospital; e as atividades de centros de parto.

Entendo que, se efetivamente fossem eficazes as vistorias realizadas pelo autuado in loco, não estariam sendo considerados como unidades com atividade de atendimento hospitalar estabelecimentos com conta de consumo de energia elétrica em valor inferior a mil reais por mês, como bem observaram os autuantes em resposta à diligência fiscal proposta pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal.

Pela denominação das empresas e pelos níveis de consumo de energia elétrica destacados na planilha 1, anexa em CD à fl. 20, concluo que não se tratam de unidades de atendimento hospitalar os estabelecimento incluídos no referido demonstrativo.

Equivocada a afirmação do autuado de que basta o estabelecimento praticar atividade de hotelaria ou atendimento hospitalar, independentemente do CNAE, para que faça jus à redução da base de cálculo. A alteração do inciso XVII do art. 268 do RICMS/12, omitindo o código do CNAE para as atividades de atendimento hospitalar e hotelaria não teve o condão de ampliar o benefício fiscal, apenas evitou a vinculação do benefício a determinado CNAE em detrimento de outras subdivisões existentes que correspondiam à mesma atividade. Por exemplo, no RICMS/97 a atividade de atendimento hospitalar beneficiada estava vinculada apenas aos estabelecimentos com CNAE 8610-1/01, mas quando da publicação do RICMS/12, foi constatado a existência do código CNAE 8610-1/02 que também estava vinculado aos estabelecimentos com atendimento hospitalar. A retirada da menção ao código CNAE objetivou apenas evitar que futuras subdivisões prejudicassem a fruição do benefício pelos que efetivamente praticavam tal atividade.

Quanto aos hotéis, o argumento defensivo também não merece acolhimento, pois todos os estabelecimentos relacionados na autuação foram declarados pelos proprietários como exercendo atividade de motel e, em relação a esses estabelecimentos, tanto o RICMS-BA/97 quanto o RICMS-BA/12 excluem expressamente do benefício da redução da base de cálculo.

As empresas de construção civil, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas, não se enquadram na condição de industriais. Na informação fiscal, os 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.

Os critérios estabelecidos na Resolução Aneel nº 414/2010 que sugerem a verificação da maior parcela de carga instalada para definição da classe de consumo visa à definição da tarifa a ser aplicada quando houver

mais de uma atividade na mesma unidade consumidora. Não restam dúvidas de que, quando o RICMS atribui a redução de base de cálculo ao fornecimento para estabelecimentos com classe de consumo industrial e rural, ele está se reportando a definição dada pela própria agência reguladora. Entretanto, o § 2º do art. 5º da referida resolução somente admite como classe de consumo industrial o fornecimento à unidade consumidora em que seja desenvolvida atividade industrial, conforme definido na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE.

Em relação às padarias, os estabelecimentos incluídos na autuação foram aqueles com predominância de revenda, CNAE 47.21-1/02. O argumento defensivo de que o consumo de energia preponderante se deu em relação à produção própria do estabelecimento não restou comprovada. Não foi demonstrada a existência de medidores separados nos referidos estabelecimentos que pudessem atestar que a maior parcela da carga instalada estava na execução das atividades de produção. Convém destacar que a maioria das padarias do Estado utilizam forno a lenha ou gás para a produção de seus produtos, ficando prejudicada o acolhimento da defesa se não existe comprovação dos fatos alegados.

De fato, a presente autuação não se baseou exclusivamente nas informações contidas nos dados cadastrais. Se assim tivesse ocorrido, não teria exigido imposto, relacionados às indevidas reduções nos fornecimentos de energia elétrica a estabelecimentos registrados indevidamente com atividade de atendimento hospitalar, mas cuja denominação e consumo de energia evidenciaram não tratar-se de tal atividade. Aliás, a única atividade constante nas planilhas, extraídas das declarações dos consumidores no cadastro de contribuintes da SEFAZ, que não mereceu fé foi a de atendimento hospitalar. Primeiro que a quantidade de hospitais é notoriamente reduzida e conhecida da população. Segundo porque o baixo consumo de energia refletido na conta de consumo denunciava não tratar-se de estabelecimento cujo somatório de equipamentos e recursos necessários para funcionamento exige alto consumo de energia elétrica.

A alegação do autuado de que existem outros consumidores que equivocadamente não foram considerados como industriais não pôde ser avaliada, pois não veio acompanhada da indicação dos respectivos dados dos consumidores.

A existência de exigência de imposto em relação a consumidores localizados em outros estados foi explicada pelos autuantes como erro cometido pelo autuado que colocou na segunda via da conta de energia (arquivo do Convênio ICMS 115/2003) o CNPJ de uma empresa localizada fora da Bahia enquanto o fornecimento se deu para estabelecimento localizado na Bahia. Argumentação que não foi contestada pelo autuado.

O autuado apresenta Parecer da SEFAZ atestando que a Santa Casa de Misericórdia de Itabuna presta serviço de atendimento hospitalar. Entretanto, não consta das planilhas elaboradas pelos autuantes, exigência de imposto em decorrência de fornecimento de energia elétrica à Santa Casa de Misericórdia de Itabuna. Assim, por este motivo não há qualquer alteração a ser efetuada no cálculo do imposto exigido.

Por outro lado, a distribuidora de Água Camaçari S/A., foi considerada como estabelecimento industrial em razão de realizar atividades de fabricação de gases industriais, produção de água desmineralizada e produção de vapor, ar quente e ar condicionado, conforme Parecer DITRI nº 28751/2014. Os autuantes não se manifestaram acerca desta argumentação. Desta forma, ficam excluídas da planilha 2 os débitos relacionados ao fornecimento de energia elétrica a esta empresa, conforme relatório das fls. 254 a 270.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$993.730,32, fl. 254, nos seguintes termos:

Ano mês	ICMS a recolher Planilha 1	ICMS a recolher Planilha 2	ICMS a recolher Planilha 3	ICMS a recolher Planilha 4	TOTAL ICMS a recolher
1401	20.211,53	82.629,77	2.558,07	52.912,96	<b>158.312,33</b>
1402	15.538,29	58.594,90	1.821,54	49.198,68	<b>125.153,41</b>
1403	14.367,09	43.811,81	2.395,34	43.541,25	<b>104.115,49</b>
1404	11.356,70	37.060,03	1.794,83	37.989,57	<b>88.201,13</b>
1405	12.306,51	43.353,02	2.082,86	40.686,78	<b>98.429,17</b>
1406	12.172,21	38.164,27	2.612,38	42.693,22	<b>95.642,08</b>
1407	7.931,84	23.538,28	1.708,73	31.827,15	<b>65.006,00</b>
1408	5.291,04	15.966,77	1.740,15	30.029,17	<b>53.027,13</b>
1409	6.458,92	14.375,29	1.741,40	31.441,08	<b>54.016,69</b>
1410	5.525,39	15.293,01	1.658,58	28.547,24	<b>51.024,22</b>
1411	9.392,31	16.253,53	2.579,14	32.275,36	<b>60.500,34</b>
1412	5.637,56	9.758,73	1.862,24	23.043,80	<b>40.302,33</b>
<b>TOTAL</b>					<b>993.730,32</b>

Com base nos, 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, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Inconformado com parte da Decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, visando a

reapreciação da Decisão de piso, sob os mesmos argumentos trazidos na defesa inicial, sem acrescentar nenhum fato novo.

Após alegar a tempestividade da peça recursal, a empresa recorrente tece um relato dos fatos e passa a discorrer sobre as preliminares de nulidade as quais incorreram o presente Auto de Infração.

Entende ser nulo o Auto de Infração por ausência de detalhamento adequado dos motivos das glosas dos benefícios de redução da base de cálculo (que abreviaremos para RBC), vez que não apresentou corretamente e de maneira taxativa as inconsistências identificadas entre os sistemas da SEFAZ e da COELBA.

Aduz que o Fiscal demonstrou as supostas inconformidades por amostragem, quando, havendo forma definida em lei, deveria analisar caso a caso e demonstrar os erros supostamente identificados. Ademais, informa que os autuantes inseriram contribuintes localizados em outras unidades da federação, que, por conseguinte, não possuem unidades consumidoras no Estado da Bahia, e, por razões óbvias, não poderiam ser elencados como supostos beneficiários indevidos das hipóteses de redução de base de cálculo do ICMS.

Informa, ainda, que o levantamento da autoridade fiscal também apresenta erros quando se leva em consideração ter a redução no percentual de 52% sido desconsiderada por completo, sem ao menos analisar se seria aplicável a redução de 32%.

Quanto à fundamentação de que o recorrente apresentou arquivos “*contendo vários registros preenchidos com zeros, nos campos em que deveriam ser informados os números do CNPJ ou CPF*” para justificar as reduções de base de cálculo adotadas, informa que tal ausência acarreta tão somente o descumprimento de obrigação acessória e não o descumprimento de obrigação principal relacionada ao recolhimento do tributo, havendo, deste modo, nítida contradição entre os fatos que deram ensejo à autuação e a penalidade aplicada, o que também nulifica o Auto de Infração em face do qual ora se insurge.

Das razões para a anulação do suposto débito tributário objeto da presente ação, faz uma análise conceitual do princípio da verdade material e do dever de investigação da administração pública, citando, em sua fundamentação, o art. 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999), o qual dispõe sobre a aplicação da verdade material.

Afirma que tal investigação foi realizada pelo recorrente nos moldes que lhe são impostos pela Resolução Normativa ANEEL nº 414/2010, atualmente em vigor, tendo-se constatado que os consumidores em questão de fato praticam atividade preponderante abrangida pelas hipóteses legais de redução de base de cálculo do art. 80 do RICMS-BA 1997, atual art. 268 do RICMS-BA 2012.

Informa, ainda, que tais divergências meramente formais não podem prevalecer sobre a realidade dos fatos. Para isso é que o recorrente, de acordo com a Resolução ANEEL 414/2010, bem como demais normas regulamentares do setor, efetua vistorias quando da ligação dos consumidores à rede elétrica, além de novas vistorias periódicas, a fim de aplicar a redução de base de cálculo do ICMS apenas aos consumidores que de fato exercem preponderantemente as atividades abrangidas por tal benefício.

Deste modo, em prol da primazia da realidade sobre a forma e da concretização dos aspectos teleológicos e essenciais da norma, afirma que tal entendimento tem sido adotado pela concessionária em consonância com Parecer da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em consulta anteriormente formulada sobre o assunto. Descreve trecho da consulta no bojo do Recurso e, por analogia, traz a consulta formulada pela Sociedade Anônima Hospital Aliança.

Critica o fato de que, na autuação, o critério utilizado foi simplesmente a atividade formalmente declarada pela unidade consumidora de energia no seu cadastro perante a SEFAZ-BA ou a Receita Federal (CNPJ e CNAE ali registrado). Contudo, defende que tal critério utilizado na autuação é equivocado e indevido, pois destoa do critério de aferição e classificação da atividade

preponderante da unidade consumidora de energia elétrica impostos pela Resolução nº 414/2010 da ANEEL, qual seja: a maior parcela da carga instalada.

Assim, cita o Parecer Final da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, de 15/12/2014, relativamente à Distribuidora de Água Camaçari (consumidor incluído neste Auto de Infração como beneficiado pela redução de base de cálculo de ICMS, supostamente de forma indevida), nos autos do Processo nº 326767/2014-9, por meio do qual este órgão administrativo corrobora com o entendimento esposado.

Afirma, ainda, que a própria SEFAZ-BA, em Parecer oferecido em resposta à consulta anteriormente formulada pela Contribuinte, já reconheceu que, na interpretação da atividade exercida pela unidade consumidora de energia elétrica, devem ser considerados os conceitos, padrões e critérios classificatórios da ANEEL, notadamente os da Resolução nº 456/2000, vigente à época, a qual foi revogada pela Resolução Normativa ANEEL nº 414/2010. Cita trecho do Parecer.

Defende que ao se considerar a aferição e classificação da atividade preponderante da unidade consumidora de energia elétrica em conformidade com o critério prevalente, obrigatório e vinculante estabelecido pela ANEEL, muitas vezes uma atividade cujo CNAE ou cadastro da Receita Federal ou 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” (critério correto estabelecido pela ANEEL).

Deste modo, assevera que, tendo em vista que as reduções de base de cálculo em comento foram aplicadas para as unidades consumidoras cuja efetiva atividade preponderante, era referente à classe de consumo industrial (e não comercial), constata-se que tais reduções foram realizadas regularmente, em consonância com a interpretação sistemática da legislação vigente. Logo, devem ser afastadas as glosas efetuadas pela autuação ora refutada, julgando-a improcedente em seu mérito.

Ato contínuo, informa o recorrente o cumprimento da Resolução Normativa ANEEL nº. 414/2010, vez que procede com a aplicação de procedimentos de verificação das atividades dos consumidores, inclusive vistoria in loco, o que comprova a conformidade das reduções de base de cálculo com a realidade de fato (verdade material).

Aduz que todas as informações constantes no sistema foram fornecidas pelos próprios usuários, não havendo qualquer obrigatoriedade por parte do órgão gestor (ANEEL) para que a empresa concessionária faça a comprovação de veracidade das declarações dos clientes.

Assim, entende que existindo divergências entre os dados arquivados na SEFAZ, em contraposição àqueles constantes na base de informações da Receita Federal, não é possível que tal discrepância possa resultar em lançamento de ICMS em face da COELBA, pelo simples fato de que a Concessionária não pode obrigar os consumidores a manterem seus cadastros atualizados em quaisquer órgãos.

Afirma que o recorrente realiza no ato de classificação do consumidor como beneficiário do incentivo, sendo que as modificações ocorridas posteriormente são de informação obrigatória por parte do consumidor, conforme determina a ANEEL. Isso porque, dado o elevado número de unidades consumidoras, é impossível à Contribuinte realizar mensalmente a verificação da atividade efetivamente exercida por cada unidade consumidora.

Isto posto, reitera que é forçoso reconhecer que todas as atividades registradas no sistema como industriais, por exemplo, foram incluídas por terem sido fornecidas e mantidas pelos clientes, além de inspecionadas pela COELBA no momento em que o cliente se declara compatível com os ditames do Convênio ICMS nº 115/2003, não sendo de sua responsabilidade a verificação da manutenção destes pré-requisitos.

Dando prosseguimento, o recorrente passa a apresentar aspectos relevantes e específicos em relação ao enquadramento e classificação de algumas atividades das unidades consumidoras de energia elétrica nos benefícios de redução de base de cálculo em relação aos principais setores de atividades envolvidos na autuação.

Em relação às empresas de **Construção Civil**, entende que o enquadramento desta atividade dentro da classe de consumo industrial encontra respaldo, primordialmente, nos arts. 4º e 5º, §2º, da Resolução ANEEL 414/2010, podendo ser explicada também pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de nº 971/2009, em seu art. 109-C, §2º, Quadro 1.

Cita também a descrição do Código FPAS que inclui a construção civil no conceito de indústria, informando, inclusive que, no contexto das Contas Nacionais, o IBGE inclui a construção civil no cômputo geral do setor industrial.

Deste modo, defende que, sendo a atividade de construção civil integrante da classe de consumo industrial, deve ser aplicada a redução de base de cálculo de 52% prevista no RICMS/BA.

No pertinente aos **Hospitais**, informa que o mesmo encontra respaldo no art. 268 do RICMS/BA e, dentre os estabelecimentos de atividade hospitalar autuados, constam vários que indicam expressamente o exercício de atividade hospitalar.

Salienta que recente Parecer editado por esta Secretaria de Estado (Processo nº 030185/2015-7), no sentido de reconhecer a condição de beneficiária da redução da base de cálculo do ICMS à Santa Casa de Misericórdia de Itabuna, tendo em vista a prática efetiva de atividade de atendimento hospitalar.

Ademais, informa que o novo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/2012), nos seus arts. 265 e 268, ao prever a redução de base de cálculo de ICMS 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.

Quanto aos **Hotéis**, informa que o mesmo encontra respaldo no art. 268 do RICMS/BA e, em Processo Administrativo de Consulta, a SEFAZ-BA, através do Parecer de nº 16056/2007, de 19/12/2007, endossou a redução da base de cálculo em 52% nas operações com energia elétrica destinada à atividade hoteleira.

Assim, destaca novamente que o novo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/2012), nos seus arts. 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 de hospital, independentemente do CNAE constante de seu cadastro.

Sobre as **Padarias**, defende que tais estabelecimentos obtiveram o benefício da redução da base de cálculo do ICMS por estarem enquadradas na classe de consumo industrial pela característica da carga predominante instalada.

Aduz que não se trata de meros estabelecimentos comerciais de revenda de produtos alimentícios, mas sim de 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.

Afirma que o enquadramento destas padarias na classe de consumo industrial se deu através de verificação in loco e informações dos próprios consumidores, conforme procedimentos descritos nos tópicos anteriores, em respeito às exigências da ANEEL.

Quanto às **outras atividades industriais**, defende a tese de que os objetos sociais e CNAEs informados por tais empresas no momento em que foi firmado o contrato de fornecimento de energia elétrica, ainda que confrontados com aqueles constantes no CNPJ de cada uma delas, demonstram claramente serem elas legalmente habilitadas a desfrutar das reduções do ICMS.

Cita o Regulamento do IPI, instituído pelo Decreto-Lei nº 7.212/2010, o qual trata dos conceitos legais de indústria e industrialização e cita Parecer da SEFAZ/BA que determina que quando a atividade preponderante da empresa verificada em loco for distinta daquela constante no cadastro do CNPJ, deve prevalecer, por força da Resolução 414/2010 da ANEEL.

Ademais, passa a discorrer sobre os conceitos de “CLASSE” e “ATIVIDADE” utilizados pelo RICMS-BA e sua correta interpretação sistemática com os arts. 109, 110 e 111 do Código Tributário Nacional.

Defende o recorrente que o RICMS, apesar de referir-se à “classe de consumo industrial”, não trouxe a definição e abrangência dessa expressão, definição esta que também não está presente em qualquer outra lei estadual.

Afirma que, especificamente no setor elétrico, o conceito e abrangência da expressão “classe de consumo industrial” possui um conceito técnico e específico há muito delineado e cristalizado na Resolução ANEEL nº 414/2010, que é distinto e mais amplo do que a simples noção de atividade industrial da legislação do IPI.

Deste modo, entende que se adotou conceito distinto, de “classe de consumo industrial”, é porque quis que a redução de base de cálculo tivesse como parâmetro e critério de abrangência tal noção, que possui significado mais abrangente do que simples atividade industrial.

Assim, os arts. 109 e 110 do CTN determinam que, quando um conceito técnico e específico oriundo de outro ramo do direito é utilizado para definir ou limitar o campo de incidência de um tributo, ele deve ser compreendido exatamente como tal, a fim de que não haja manipulação indevida da abrangência da norma.

Assevera que 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 arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Nesta senda, adotando-se o critério de “classe de consumo industrial”, tal como compreendido nos termos da legislação regulatória que o define (Resolução ANEEL nº 414/2010), entende o recorrente que aplicou corretamente a redução de base de cálculo do ICMS às unidades consumidoras beneficiadas.

Quanto ao determinado pelo art. 111 do Código Tributário Nacional, 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”.

No decorrer de sua linha defensiva, passa a tratar do caráter confiscatório da multa aplicada, e por fim, requer:

- a) Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, por ausência de detalhamento adequado dos motivos das glosas dos benefícios de redução de base de cálculo em questão;
- b) No mérito, que seja reformada a Decisão tomada em sede de Impugnação, julgando totalmente improcedente a autuação, desconstituindo o lançamento fiscal dele decorrente, vez que estão corretas as reduções de base de cálculo do ICMS realizadas pela Contribuinte, em obediência à verdade material e aos aspectos teleológicos essenciais das normas estaduais que instituíram as referidas hipóteses de redução, bem como aos padrões e critérios classificatórios impostos pela ANEEL, notadamente na Resolução nº 414/2010;
- c) Por cautela processual, acaso sejam mantidos os valores decorrentes do Auto de Infração ora recorrido, que seja então afastada a multa aplicada no patamar de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do imposto supostamente não recolhido, ou ainda, sucessivamente, a sua redução, em obediência aos princípios da vedação ao efeito de confisco, razoabilidade, proporcionalidade e outros.

A PGE/PROFIS não foi instada a se manifestar.

## VOTO

Incialmente, afasto a preliminar de nulidade por ausência de detalhamento adequado suscitada

pela empresa autuada, visto que o Auto de Infração encontra-se amparado por demonstrativos e planilhas (constando data, CNPJ, código de identificação, código de atividade, dados da BC utilizada e devida das operações autuadas), tendo cumprido todas as formalidades estabelecidas pelo ordenamento tributário, propiciando à Recorrente a ampla defesa da qual fez uso durante todo o deslinde processual.

Ademais, como restou demonstrado, a busca pela verdade material foi respeitada durante todo o decurso do processo, estando o Auto de Infração preenchido com todas as razões que motivaram a presente autuação, as quais foram confrontadas pela empresa recorrente e rebatidas em sede de informação fiscal, tendo, inclusive, o fiscal autuante reconhecido o uso da atividade preponderante pelo estabelecimento como consideração para o gozo ou não do benefício de redução (fl. 216).

Passemos então à análise do Recurso de Ofício.

O referido Auto de Infração trata de exigência de ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto na comercialização de energia elétrica a destinatários que não preenchiam os requisitos dispostos no art. 268, IV do RICMS/12 (Convênio ICMS 115/03).

Foi concedida pela Junta de Julgamento Fiscal a redução da base de cálculo em 52% para a Distribuidora de Água Camaçari, que teve reconhecida a sua atividade industrial no Parecer DITRI 28751/2014 (fl. 193/194) uma vez que realiza atividades de fabricação de gases industriais, produção de água desmineralizada e produção de vapor, ar quente e ar condicionado. Segue trecho do Parecer.

*ICMS. Redução de base de cálculo. Energia elétrica. Estabelecimento industrial. Atividades de Fabricação de gases industriais, Produção de água desmineralizada e de vapor. RICMS/BA, art. 268, inciso XVII, alínea “a”, item 1.*

[...]

*A Consulente formulou Consulta Formal à ANEEL, buscando esclarecimento sobre o seu enquadramento como estabelecimento industrial. O Ofício nº 211/2014-SRC/ANEEL responde à Consulente informando que consultou o IBGE, cuja resposta foi no sentido de que “a estrutura da CNAE trata no strictu sensu como atividade industrial a seção C (Processo produtivo: matéria prima > processo de transformação > produto novo). As demais seções B, D, E e F são consideradas como atividades/serviços de natureza industrial, portanto, alguns serviços são parte prodilist indústria”.*

*Entende a ANEEL que a Consulente deve ser classificada como estabelecimento industrial. Desta forma, a Consulente fará jus ao benefício de redução da base de cálculo nas operações com energia elétrica no art. 268, inciso XVII, alínea “a”, item 1 do RICMS/BA nas suas atividades de Fabricação de gases industriais, Produção de água desmineralizada e Produção e distribuição de vapor, água quente e ar condicionado, por se caracterizar como estabelecimento industrial. [...]*

Tal questionamento trazido pelo contribuinte em sede de defesa não foi tratado pelos autuantes em sua informação fiscal, tendo a referida Junta procedido com a exclusão os débitos relacionados ao fornecimento de energia para a Distribuidora de Água Camaçari (fl. 282) na planilha 2, devendo ser reconhecidos os novos cálculos realizados pelo julgador de piso.

Ano mês	ICMS a recolher Planilha 1	ICMS a recolher Planilha 2	ICMS a recolher Planilha 3	ICMS a recolher Planilha 4	TOTAL ICMS a recolher
1401	20.211,53	82.629,77	2.558,07	52.912,96	<b>158.312,33</b>
1402	15.538,29	58.594,90	1.821,54	49.198,68	<b>125.153,41</b>
1403	14.367,09	43.811,81	2.395,34	43.541,25	<b>104.115,49</b>
1404	11.356,70	37.060,03	1.794,83	37.989,57	<b>88.201,13</b>
1405	12.306,51	43.353,02	2.082,86	40.686,78	<b>98.429,17</b>
1406	12.172,21	38.164,27	2.612,38	42.693,22	<b>95.642,08</b>
1407	7.931,84	23.538,28	1.708,73	31.827,15	<b>65.006,00</b>
1408	5.291,04	15.966,77	1.740,15	30.029,17	<b>53.027,13</b>
1409	6.458,92	14.375,29	1.741,40	31.441,08	<b>54.016,69</b>
1410	5.525,39	15.293,01	1.658,58	28.547,24	<b>51.024,22</b>
1411	9.392,31	16.253,53	2.579,14	32.275,36	<b>60.500,34</b>
1412	5.637,56	9.758,73	1.862,24	23.043,80	<b>40.302,33</b>
<b>TOTAL</b>					<b>993.730,32</b>

Ressalte-se que a própria ANEEL reconheceu a atividade da Distribuidora de Água Camaçari

como sendo industrial, em Consulta formulada pela empresa (Ofício nº 211/2014-SRC/ANEEL) e, conforme o objeto social da empresa, cuja atividade é de captação, com exclusividade, de tratamento e distribuição de águas Clarificada, Potável e Desmineralizada para atender as indústrias do Polo Industrial de Camaçari.

Inconteste a redução realizada pela Primeira Instância.

Deste modo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, devendo ser extraídos da planilha 2 os valores referentes a Distribuidora de Água Camaçari.

Em relação ao Recurso Voluntário, ressalte-se que o recorrente não trouxe aos autos fatos novos, repisando os termos da defesa inicial, os quais já foram apreciados pela D. Junta de Julgamento Fiscal.

Lastreia sua tese no entendimento de que os estabelecimentos consumidores de energia elétrica apontados neste Auto de Infração preenchem os requisitos legais para a fruição da redução da base de cálculo, devendo ser considerada a maior parcela de carga instalada na unidade consumidora, bem como sua atividade preponderante em detrimento dos registros formais e cadastrais.

Ressalte-se que estes foram os parâmetros utilizados pela Junta de Julgamento Fiscal quando da análise do auto, estando coincidentes os posicionamentos. A justificativa, inclusive, para a não concessão da redução para os estabelecimentos hospitalares foi justamente o baixo consumo de energia elétrica, o que demonstra que tais estabelecimentos não exercem atividade de atendimento hospitalar alcançado pela redução.

Quanto às atividades contestadas, vislumbro, conforme apreciado pela Decisão de piso, serem pertinentes os fundamentos basilares do voto, os quais compartilho o mesmo entendimento. Assim, reproduzo *ipsi litteris*:

- a) *HOSPITALARES: De acordo com as notas explicativas da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), consistem em atividade de atendimento hospitalar os serviços de internação de curta ou longa duração prestados a pacientes realizados em hospitais gerais e especializados, hospitais universitários, maternidades, hospitais psiquiátricos, centros de medicina preventiva e outras instituições de saúde com internação, incluindo-se os hospitais militares e os hospitais de centros penitenciários. Essas atividades são realizadas sob a supervisão direta de médicos e incluem: serviços de médicos, serviços de laboratório, radiológicos e anestesiológicos, serviços de centros cirúrgicos, as atividades exercidas em unidades de hospitais preparadas para atendimento a urgências e as atividades exercidas em pronto-socorros com assistência 24 horas e com leitos de observação. Esta classe compreende também os serviços farmacêuticos, de alimentação e outros serviços prestados em hospitais; os serviços prestados pelas unidades mistas de saúde, que são compostas por um centro de saúde e uma unidade de internação com características de hospital local de pequeno porte, sob administração única; as atividades dos navios-hospital; e as atividades de centros de parto. Pela denominação das empresas e pelos níveis de consumo de energia elétrica destacados na planilha 1, anexa em CD à fl. 20, conluso que não se tratam de unidades de atendimento hospitalar os estabelecimento incluídos no referido demonstrativo.*
- b) *HÓTEIS: Quanto aos hotéis, o argumento defensivo também não merece acolhimento, pois todos os estabelecimentos relacionados na autuação foram declarados pelos proprietários como exercendo atividade de motel e, em relação a esses estabelecimentos, tanto o RICMS-BA/97 quanto o RICMS-BA/12 excluem expressamente do benefício da redução da base de cálculo.*
- c) *CONSTRUÇÃO CIVIL: As empresas de construção civil, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas, não se enquadram na condição de industriais. Na informação fiscal, os 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. Os critérios estabelecidos na Resolução Aneel nº 414/2010 que sugerem a verificação da maior parcela de carga instalada para definição da classe de consumo visa à definição da tarifa a ser aplicada quando houver mais de uma atividade na mesma unidade consumidora. Não restam dúvidas de que, quando o RICMS atribui a redução de base de cálculo ao fornecimento para estabelecimentos com classe de consumo industrial e rural, ele está se reportando a definição dada pela própria agência reguladora. Entretanto, o § 2º do art. 5º da referida resolução somente admite como classe de consumo industrial o fornecimento à unidade consumidora em que seja desenvolvida atividade industrial, conforme definido na*

*Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE.*

- d) PADARIAS: Em relação às padarias, os estabelecimentos incluídos na autuação foram aqueles com predominância de revenda, CNAE 47.21-1/02. O argumento defensivo de que o consumo de energia preponderante se deu em relação à produção própria do estabelecimento não restou comprovada. Não foi demonstrada a existência de medidores separados nos referidos estabelecimentos que pudessem atestar que a maior parcela da carga instalada estava na execução das atividades de produção. Convém destacar que a maioria das padarias do Estado utilizam forno a lenha ou gás para a produção de seus produtos, ficando prejudicada o acolhimento da defesa se não existe comprovação dos fatos alegados.*
- e) OUTRAS ATIVIDADES INDUSTRIAS do item 29, inciso II, art. 20, da Resolução ANEEL nº 456/2000, as atividades listadas nesta resolução são as definidas no 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.*

Por ter o recorrente repisado os mesmos fundamentos da defesa inicial, sem apresentar qualquer prova acerca dos demonstrativos que constam nos autos e não tendo oferecido qualquer fato novo ou argumento de direito capaz de contrapor os fundamentos apresentados pela JJJ, tal Recurso ensejou em simples negativa de cometimento da infração, o que não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

No que concerne à questão em debate, vale destacar que o posicionamento unânime adotado por esta 1<sup>a</sup> CJF nos Acórdãos CJF Nº 0352-11/15 e CJF Nº 0348-11/15, ambos de relatoria do nobre Conselheiro Eduardo Ramos, é o de não aplicação do benefício às atividades questionadas, pelos motivos acima transcritos.

Quanto à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por tudo que foi exposto, concluo que não foi apresentado qualquer prova ou argumento de direito capaz de modificar a Decisão ora recorrida e diante do posicionamento idêntico ao Recurso interposto contra a Decisão de piso, não merece qualquer reparo o julgamento da Primeira Instância.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recuso Voluntário.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> 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 299324.0023/15-1, 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\$993.730,32**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de Junho de 2017.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LAÍS DE CARVALHO SILVA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS