

PROCESSO - A. I. Nº 299324.0005/13-7  
RECORRENTE - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0039-04/15  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/04/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0031-11/19

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Além da efetiva e preponderante atividade desenvolvida pelo destinatário da energia elétrica, a correta classificação da atividade econômica (CNAE) é condição essencial para o gozo do benefício de que tratam os artigos 80 do RICMS-BA/1997 e 268 do RICMS-BA/2012. Não faz jus à redução de base de cálculo o consumidor inscrito no CNAE correspondente que não se enquadra na classe de consumo prevista. Em idêntica situação está aquele que se encontra na classe de consumo, muito embora não satisfaça o requisito relativo ao CNAE. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª JJF nº 0039-04/15, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 30/09/2013 para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$5.913.116,18, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de recolhimento a menor, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas saídas regularmente escrituradas (período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012).

Às fls. 02 a 04, as autuantes consignaram as seguintes informações:

*“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 à legislação do ICMS do Estado da Bahia. Emite Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6 em uma única via, por sistema eletrônico de processamento de dados, submetendo-se ao disposto no Convênio ICMS 115/2003.*

*A Tarifa de Energia Elétrica definida pela ANEEL para a COELBA é sem tributos. Esta agrega os tributos PIS, COFINS e ICMS para determinar o preço final aos consumidores.*

*Para os consumidores que possuem o benefício fiscal da redução da Base de Cálculo de 52%, prevista no artigo 80, inciso I, a, b, c, do RICMS/BA, a Coelba agrega de ICMS o valor correspondente a uma carga tributária de 12,96% 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 direito ao benefício fiscal de redução de Base de Cálculo, a COELBA agrega, à tarifa, ICMS no valor correspondente a uma carga tributária de 27% para determinar a Base de Cálculo do imposto, sobre a 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 12,96% ao invés de 27%, resultando em uma base de cálculo a menor, e, consequentemente, ICMS a menor do que o devido.*

*Portanto, para estes clientes, o ICMS destacado nos arquivos do Convênio 115, e recolhido pela COELBA, sofreu duas reduções indevidas: a primeira quando foi incluído o montante do imposto com redução de 52% [12,96%], na sua própria Base de Cálculo; e a segunda, quando foi reduzida a Base de Cálculo em 52%.*

*No presente PAF estamos reclamando um valor de ICMS referente à primeira redução. Este ICMS é resultante da aplicação da alíquota de 27% sobre a diferença entre as Bases de Cálculos, determinadas com a inclusão de uma*

carga tributária de 27% e de 12,96%”.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 19/03/2015 e decidiu pela Procedência por unanimidade (fls. 565 a 577), nos termos a seguir reproduzidos.

“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 a 4 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 aos princípios da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal. Foi garantido ao autuado o exercício da ampla defesa e do contraditório, o que está visivelmente caracterizada nos diversos aspectos abordados na impugnação e na manifestação posterior.*

*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 à 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.*

*Quanto à diligência realizada, considero que a explicação dada pelas autuantes está em conformidade com a descrição dos fatos constantes no Auto de Infração e são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Na diligência realizada, ficou claro que o motivo da autuação foi a utilização indevida da redução de base de cálculo no fornecimento de energia elétrica a consumidores que não fazia jus a essa redução.*

*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 apurado erroneamente a base de cálculo do imposto em razão de ter reduzido indevidamente a base de cálculo do ICMS relativamente a consumidores que não fazia jus a esse benefício fiscal, considerando uma carga tributária de 12,97% em vez de 27%.*

*Em sua defesa, o autuado não nega que, ao incluir o ICMS na sua própria base de cálculo, utilizou a carga tributária de 12,96% em vez de 27%, limitando-se a afirmar que os consumidores relacionados na autuação faziam jus ao benefício da redução da base de cálculo.*

*Quanto à redução da base de cálculo prevista nos artigos 80, I, II, III, do RICMS-BA/97, e 268, XVII, do RICMS-BA/12, o autuado afirma que o Auto de Infração foi lavrado sem que se observasse o princípio da verdade material. Diz 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 414/10.*

*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 tributária 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, sobretudo para fins de concessão do benefício fiscal de redução de base de cálculo.

Relativamente aos estabelecimentos que o autuado considera 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”.

Quanto aos documentos trazidos ao processo no último pronunciamento do autuado, observo que as unidades consumidoras citadas nesses referidos documentos são, em verdade, clínicas e policlínicas. Conforme foi bem explicado pelas autuantes em seu último pronunciamento, de acordo com o CNAE 2.0, as clínicas e policlínicas não pertencem à classe de “Atividades de Atendimento Hospitalar”, mas sim à classe de “Atividade de Atenção Ambulatorial”. Ademais, há que se ressaltar que, apesar de vários estabelecimentos declararem que atendiam ao previsto no artigo 30 da Instrução Normativa RFB 1.234/12, eles não funcionavam durante vinte e quatro horas por dia, consoante de depreende de seus alvarás de funcionamento. Assim, tais documentos não se mostram capazes de modificar o procedimento adotado pelas autuantes.

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 expressamente 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 que tange ao conceito de “classe” e “atividade”, ressalto que o procedimento adotado pelas autuantes está de acordo com o §2º do art. 5º da Resolução ANEEL 414/10, que trata da caracterização da classe industrial para fins de aplicação de tarifas, conforme reproduzido a seguir:

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. (grifo nosso)

Dessa forma, está claro que o procedimento das autuantes está em conformidade com o conceito de classe utilizado pela Resolução ANEEL 414/10. Ademais, vale salientar 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.

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.*

*No caso em análise, restou comprovado que o autuado não atendeu à condição prevista na legislação para a concessão do benefício fiscal da redução da base de cálculo e, portanto, a infração é subsistente e são devidos os valores lançados.*

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

Respaldada no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), a sociedade empresaria interpõe Recurso Voluntário às fls. 590 a 638, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, sintetizando a autuação, a defesa e descrevendo a sistemática da redução de base de cálculo no fornecimento de energia elétrica para clientes específicos (indústrias, hospitais, construção civil, hotéis, padarias etc.).

Explica que, a fim de classificar os consumidores segundo suas respectivas atividades e classes de consumo, em obediência à Resolução ANEEL nº 414/2010, efetua vistorias “*in loco*”. Na hipótese de constatar divergências relativas às atividades que desenvolvem, orienta e exige que efetuem as retificações pertinentes.

Nos seus dizeres (fl. 612), não existe obrigatoriedade estatuída pela ANEEL para que a concessionária comprove a veracidade das declarações fornecidas pelos usuários, os quais, inclusive, devem prestá-las de acordo com a realidade, sob pena de gerar pane no sistema elétrico. A concessionária também não tem interesse de prestar informação falsa, diminuindo, com isso, a carga tributária, pois o imposto é indireto, ou seja, pago por quem consome.

O Regulamento do ICMS/BA, seja o de 1997, seja o de 2012, cuja interpretação das auditoras contraria os artigos 109 a 111 do CTN, ao firmar algumas das situações de aplicação da redução de base de cálculo, adotou definição oriunda do Direito Regulatório do Setor Elétrico. A saber, a noção de “*classe de consumo*”, que é mais ampla do que a simples atividade e cuja abrangência encontra-se disciplinada nas normas da ANEEL.

Suscita preliminar de nulidade, pois, na sua concepção, a Fiscalização não especificou corretamente e de forma taxativa as inconsistências identificadas entre os sistemas da Secretaria da Fazenda da Bahia / Receita Federal do Brasil e os da COELBA. Fez isso por mera amostragem, o que considera ofensivo aos direitos à ampla defesa e ao contraditório, já que, havendo forma definida em Lei, as autuantes deveriam ter analisado caso a caso e demonstrado os erros supostamente identificados.

Transcrevendo Pareceres, às fls. 602 a 606, sustenta que a aplicação do benefício da redução de base de cálculo deve se dar em conformidade com o critério da primazia da realidade sobre os elementos meramente formais e cadastrais (princípio da busca da verdade material), de modo a propiciar a concretização do aspecto teleológico das normas.

Em seguida, destaca a imposição da Resolução ANEEL nº 414/2010, no sentido de que a classificação e a aplicação do benefício da redução de base de cálculo sejam efetuadas de acordo com a maior carga instalada, não se podendo tomar para tal fim a atividade formalmente declarada do Cadastro do ICMS/BA. Argumenta que foi exatamente isso que aconteceu no presente lançamento de ofício. Segundo alega, as unidades consumidoras consideradas na apuração do imposto estão enquadradas na classe industrial, e não comercial.

Prossegue tecendo considerações já expostas na peça de defesa, enfrentadas pelo órgão julgador de primeira instância, acerca de indústrias, hospitais, construção civil, hotéis, padarias etc.

Alega que a multa tem caráter de confisco e encerra pleiteando o provimento do apelo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 666 a 677, da lavra do Dr. Elder dos Santos Verçosa, assinala que o recorrente protocolou o apelo antes de ser intimado por via postal da Decisão de origem, o que poderia caracterizar intempestividade por antecipação. No entanto, tal rigor tem sido mitigado até mesmo nos processos judiciais e deve ser nesse, inclusive porque houve publicação da Decisão recorrida na Internet.

O citado procurador entende que o Recurso Voluntário é uma mera repetição da impugnação. Todas as questões foram detalhadamente enfrentadas pela Junta de Julgamento Fiscal (JJF), cujo Acórdão não merece reparo.

Refuta a tese de nulidade, pois o Auto de Infração discriminou as irregularidades que as auditoras entenderam existentes, com o enquadramento correto das unidades consumidoras, tendo sido carreados aos autos documentos mais do que suficientes para demonstrar o cabimento e a exatidão do lançamento.

No mérito, entende que, além da efetiva e preponderante atividade desenvolvida pelo destinatário, é condição essencial para gozo do benefício a correta classificação da atividade econômica (CNAE). Ou seja, não basta atender a um dos requisitos. É essencial preencher ambos, consoante se depreende do comentário transscrito à fl. 670.

Não faz jus à redução o usuário inscrito no CNAE correspondente que não se enquadra na classe de consumo prevista. Em idêntica situação aquele que se encontra na classe de consumo, muito embora não preencha o requisito relativo ao CNAE.

No caso concreto, feriria o princípio da eficiência da Administração Pública conferir, caso a caso, por exemplo, se o contribuinte está inscrito no CNAE adequado à atividade que efetivamente desenvolve. O correto é ter como válidas as declarações dos particulares - em prestígio à presunção de boa fé -, até porque nenhuma atividade humana é onipresente, a de fiscalizar inclusive.

Não cabe à COELBA, portanto, fazer as vezes do beneficiário e do outorgante do tratamento fiscal diferenciado. Age a concessionária como se pudesse postular e deferir uma espécie de reenquadramento informal no CNAE, à revelia dos sujeitos da relação jurídica tributária. Também não cabe à Administração tratar o contribuinte como incapaz, ou fazê-lo outro contribuinte, invocando em nome próprio direito de terceiros.

Embora alegue falta de interesse em reduzir a base de tributação, o recorrente não é entidade filantrópica e sua atitude, temerária, tem nítido propósito mercadológico, como evitar que consumidores de maior porte migrem do mercado cativo e optem pela geração própria de energia elétrica. Entretanto, a referida artimanha não há de prosperar, porquanto tão acintosa conduta certamente também será repudiada pela instância recursal.

Relativamente à construção civil, assevera que, para a concessão de benefício no Estado da Bahia, não é válida a qualificação da Receita Federal do Brasil ou do IBGE, como tenta fazer crer o sujeito passivo. A União até pode equiparar qualquer atividade à indústria, mas a ficção jurídica será válida apenas para os seus tributos. De mais a mais, se construção civil fosse indústria estaria sujeita à incidência do IPI, o que não ocorre. Ou seja, a COELBA pretende aplicar aos seus clientes um regime híbrido, no qual eles fazem jus aos bônus sem arcar com os ônus, como quem faz cortesia com chapéu alheio.

Foi constatado, por intermédio dos documentos juntados aos autos, que os estabelecimentos médicos aos quais não foi legitimada a redução não desenvolvem atividade hospitalar, mas de atendimento. Mais uma vez, invocando interpretações canhestras, o autuado se arroga a distribuir benesses para seus clientes, como se a validade e a eficácia das normas tributárias se encontrassem em seu poder.

Em relação à redução conferida aos hotéis, ficou claro, desde a lavratura do Auto de Infração, que a exigência recaiu sobre motéis, os quais desenvolvem atividades distintas.

No que tange às padarias, a COELBA não percebeu a exigência da norma que deferiu a redução, de que a predominância dos produtos vendidos seja de fabricação própria, e não comprovou que os clientes preenchem tal requisito.

A interpretação do recorrente sobre classe de consumo não se adequa à norma da ANEEL transcrita à fl. 675 (art. 5º, § 2º da Resolução ANEEL 414/2010). A simples leitura do art. 5º, § 2º da Resolução ANEEL 414/2010 deixa claro que o erro de interpretação foi do sujeito passivo, pois não observou que os destinatários de energia não atendiam aos requisitos.

Quanto à multa, entende que a discussão esbarra no art. 167 do RPAF-BA/1999.

Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

No julgamento do dia 11 de abril de 2016, vencidos este relator e a i. conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, a 2ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) decidiu converter o feito em diligência à ASTEC/CONSEF (Assessoria Técnica do Conselho), com o objetivo de que o sujeito passivo fosse intimado a demonstrar quais dos clientes faziam jus à redução de base de cálculo (fls. 686/687).

Foi solicitada a juntada aos autos das provas trazidas pelo recorrente de que os citados consumidores possuíam o direito invocado, inclusive os documentos que embasaram o enquadramento nas classes de consumo, nos termos da determinação da ANEEL.

Também foi requerida a dedução dos respectivos valores, caso comprovado que alguns dos destinatários podiam ser classificados dentre aqueles de que tratam os artigos 80 do RICMS-BA/1997 e 268 do RICMS-BA/2012.

O contribuinte ingressou com pedido de vistas à fl. 689.

No Parecer ASTEC nº 0097/2017, de fls. 691 a 694, está dito que o recorrente se manifestou (fls. 732 a 736) e apresentou documentos, (fls. 739 a 1.200).

Ao efetuar as análises, a diligente verificou que a planilha apresentada entre os documentos de fls. 739 a 1.200 – (constante da mídia em CD de fl. 761) -, não tem conformidade ou correspondência com o levantamento fiscal (fls. 29 a 60). Sequer constam dela os valores lançados no Auto de Infração.

Já os documentos de fls. 739 a 975 são fichas cadastrais extraídas do sítio da Internet da Receita Federal, já apresentadas em sede de defesa (fls. 358 a 546), nas quais são informados os Códigos Nacionais de Atividades Econômicas (CNAEs) dos adquirentes.

Às fls. 977 a 1.199, o sujeito passivo colacionou levantamentos de carga e termos de inspeção, alegando haver relação entre o consumo e as atividades preponderantes dos clientes, questão de mérito a ser apreciada na segunda instância administrativa.

Por isso, a ASTEC/CONSEF devolveu os autos para que a Câmara avaliasse a necessidade de elaborar revisão, com base nos sobreditos documentos.

O contribuinte volta a se manifestar às fls. 1.207 a 1.227, nas quais, além de reiterar as argumentações e os pedidos anteriores, ressalta que o Parecer ASTEC nº 0097/2017 não foi suficientemente claro, uma vez que não trouxe informações sobre como se procedeu à verificação dos cadastros e atividades preponderantes dos consumidores.

À fl. 1.359, apresentou pedido de habilitação de advogados e forneceu endereço para correspondências processuais.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 1.384/1.385, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, acolhido pelo despacho de fl. 1.386 (emitido pela Dra. Paula Gonçalves Morris Matos), concorda com o Parecer ASTEC/CONSEF e observa que o recorrente, apesar da inconformidade, não traz nada de novo aos autos.

## VOTO

Não possuem amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, pois as auditadoras e o órgão de primeira instância expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Inexistente violação ao Princípio do Devido Processo Legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º; RPAF-BA/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação, no apelo e nas manifestações do recorrente.

O ilícito tributário foi descrito de forma clara e precisa pelas auditadoras, que indicaram a motivação do ato administrativo e o método de apuração, em conformidade com o art. 39 do RPAF-BA/1999 (vide explicações de fls. 03 a 05).

Por exemplo, nos demonstrativos de fls. 29 a 59, em relação a cada operação autuada, especificaram data, razão social e CNPJ dos adquirentes de energia elétrica, atividades econômicas, bases de cálculo consignadas pelo recorrente, bases de cálculo corretas, diferenças a pagar etc.

O contribuinte, ao se manifestar às fls. 1.207 a 1.227, alegou que o Parecer ASTEC nº 0097/2017 não foi suficientemente claro, uma vez que não trouxe informações sobre como se procedeu à verificação dos cadastros e atividades preponderantes dos consumidores.

A 2<sup>a</sup> CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), ao converter o PAF (Processo Administrativo Fiscal) em diligência, apesar da votação não unânime (vencidos este relator e a i. conselheira Denise Mara Andrade Barbosa), prestigiou a necessidade da busca da verdade material.

A diligente da ASTEC/CONSEF, de acordo com o que foi exposto no Relatório supra, adotou todas as medidas necessárias para tal fim.

Em verdade, a falta de clareza veio do recorrente, pois, apesar do manifesto inconformismo - traduzido em uma argumentação analítica, profunda e reiterada -, nada apresentou em sede recursal para comprovar o direito do qual alegou serem titulares os seus clientes.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Quanto ao endereço para correspondências processuais, não há impedimento para a utilização daquele fornecido pelo contribuinte. Entretanto, em se tratando de Processo Administrativo Fiscal, no Estado da Bahia, nenhuma irregularidade advirá, desde que observados os comandos dos artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999.

No mérito, veja-se o que dispõem os artigos 80 do RICMS-BA/1997 e 268 do RICMS-BA/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;*

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

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

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.

A Fiscalização constatou que a COELBA – relativamente a alguns consumidores -, aplicou indevidamente a redução de 52%, visto que não desenvolvem as atividades acima referidas.

Nas operações a que se reportam os artigos 80 do RICMS-BA/1997 e 268 do RICMS-BA/2012, e somente nelas, para determinar o ICMS, a base de cálculo (BC) deve ser reduzida em 52% e sobre esta aplicada a alíquota de 27% (com o imposto “por dentro”).

O fiscalizado cometeu outra irregularidade, igualmente verificada e corrigida pelas auditoras, ao incluir o imposto na sua própria base à alíquota de 12,96%, ao invés de 27%.

Portanto, de acordo com o informado pelas autoridades fiscais à fl. 271, o sujeito passivo minorou duas vezes a BC: a primeira ao incluir o imposto na sua própria base à alíquota de 12,96%, ao invés de 27%, e a segunda ao efetuar a redução de que tratam os dispositivos regulamentares acima transcritos.

Segundo a Fiscalização:

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

Para o melhor entendimento do método adotado, tome-se como exemplo a primeira operação da planilha de fl. 41 (BAHIA JATO ANTICORROSÃO E MECÂNICA; 24/01/2011).

Com o objetivo de apurar o valor da base de cálculo (BC) correta, as autuantes dividiram a BC obtida pela COELBA com a inclusão equivocada do tributo à alíquota de 12,96% (coluna BC\_1) pelo valor do fator utilizado pela sociedade empresária para imbutir a carga (coluna Fator 1) e multiplicaram o resultado pelo fator que deveria ter sido usado para imbutir a carga (coluna Fator 2). A equação é a seguinte: BC\_2 = (BC\_1 / Fator 1) \* Fator 2.

Os cálculos dos referidos fatores estão às fls. 11/12.

Sobre a diferença entre a base de cálculo correta (coluna BC\_2) e a utilizada pela empresa (coluna BC\_1) aplicaram a alíquota de 27%, alcançando assim o valor devido, de R\$1,64.

Explicações apresentadas às fls. 03 e 04 e planilhas às fls. 11/12, das quais constam os cálculos dos fatores 01 e 02, o primeiro utilizado pela empresa para inserir a carga incorreta de, 12,96%, e o segundo usado pelo Fisco para inserir a carga correta, de 27%.

A regularidade da redução da base de cálculo do ICMS no fornecimento de energia elétrica foi aferida pela Fiscalização em obediência ao princípio da verdade material.

As hipóteses de utilização do benefício são apenas aquelas previstas na legislação tributária do Estado da Bahia. A equivocada interpretação conferida pelo sujeito passivo à legislação tributária como um todo e às normas emanadas do Agente Regulador (ANEEL) não servem para os fins que almeja.

As sociedades empresárias de construção civil não se enquadram na condição de industriais. A Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 2.0 qualifica como industrial apenas as atividades da Seção B, INDÚSTRIAS EXTRATIVAS, e da Seção C, INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO. A construção civil, de CNAE 2.0, enquadra-se Seção F.

Os prestadores de serviços de saúde designados no lançamento de ofício são clínicas,

consultórios, policlínicas, ambulatórios etc., que não têm relação com “*atendimento hospitalar*”. Os clientes que o apelante assegurou serem hotéis na verdade não são, mas sim motéis, os quais desenvolvem atividades não contempladas pela redução de base de cálculo. Aliás, em relação aos quais as disposições regulamentares vedam a redução de base de cálculo.

Em referência às padarias, não foi comprovado o desenvolvimento de atividade industrial. A predominância dos produtos vendidos deve ser de fabricação própria.

As padarias que, preponderantemente, dedicam-se às vendas ao público, não estão compreendidas na Seção C, com descrição de “*indústrias de transformação*”, mas na Seção G, como comércio varejista. Na seção C, com descrição de “*indústrias de transformação*”, há a divisão de fabricação de produtos alimentícios, subclasse fabricação de produtos de panificação. Esta subclasse não se refere às padarias de vendas diretas aos consumidores (vide notas explicativas da subclasse 1091-1/00).

Os conceitos de “*classe*” e “*atividade*” adotados pelas autuantes estão de acordo com o § 2º do art. 5º da Resolução ANEEL 414/2010, que trata da caracterização da classe industrial para fins de aplicação de tarifas.

*Art. 5º A aplicação das tarifas deve observar as classes e subclasse 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.*

Além da efetiva e preponderante atividade desenvolvida pelo destinatário da energia elétrica, a correta classificação da atividade econômica (CNAE) é condição essencial para o gozo do benefício de que tratam os artigos 80 do RICMS-BA/1997 e 268 do RICMS-BA/2012. Não faz jus à redução de base de cálculo o consumidor inscrito no CNAE correspondente que não se enquadra na classe de consumo prevista. Em idêntica situação está aquele que se encontra na classe de consumo, muito embora não satisfaça o requisito relativo ao CNAE.

Quanto ao caráter supostamente confiscatório da multa, este órgão não tem atribuição para exercer controle de constitucionalidade, tampouco para negar eficácia a qualquer norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF-BA/1999.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 299324.0005/13-7, 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\$5.913.116,18, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS