

**PROCESSO** - A. I. Nº 299324.0007/17-2  
**RECORRENTE** - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0199-02/18  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/06/2021

### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0105-11/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. 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. Os elementos de prova da acusação fiscal não foram elididos. 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 Voluntário, contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 29/09/2017, o qual, formaliza a exigência de ICMS em decorrência do autuado ter recolhido a menos o ICMS, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (03.02.05). Valor: R\$184.560.67. Período: janeiro a dezembro 2015. Enquadramento legal: Artigos 17 a 21 da Lei nº 7.014/96. Multa: Artigo 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição que o autuado é concessionária do serviço público de energia elétrica, sujeitando-se às normas da ANEEL e a legislação do ICMS da Bahia. Emite NF-e modelo 6, em única via, submetendo-se às normas do Convênio ICMS 115/2003.

Diz que a tarifa de energia elétrica definida pela ANEEL para a COELBA é sem tributos, agregando posteriormente o PIS, COFINS e ICMS para determinar o preço final aos consumidores e que para os consumidores que possuem o benefício fiscal de redução da base de cálculo de 52%, prevista no inciso XVII do art. 268 do RICMS/12, agrega ICMS correspondente à carga tributária de 12,96% para encontrar a BC que posteriormente é reduzida em 52% a cujo resultado aplica a alíquota de 27% para determinar o ICMS devido.

Para os consumidores sem direito ao benefício fiscal, agrega-se à tarifa o ICMS calculado diretamente sob a alíquota de 27% que é destacado no documento fiscal, mas que constataram que a COELBA aplicou indevidamente a redução da BC para consumidores sem direito ao benefício fiscal, de modo que a determinação da BC foi feita de forma errada ao se incluir uma carga tributária de 12,96% ao invés de 27%, resultando em recolhimento de ICMS menor que o devido.

Portanto, para tais 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% na BC, na sua própria BC; e a segunda, quando foi reduzida a BC em 52%.

O PAF reclama o valor de ICMS referente à primeira redução, resultante da aplicação da alíquota de 27% sobre a diferença entre as bases de cálculo, determinadas com a inclusão de uma carga tributária de 27% e de 12,96%.

Nos demonstrativos dos Fatores 1 e 2, encontram-se a carga tributária que a COELBA aplicou na tarifa de energia para obter o preço final com impostos. Na tabela 1 apresenta o fator 1, FI,

aplicado pela COEBA na determinação da BC do ICMS, e o fato 2, F2 que deveria ter sido utilizado na determinação da BC correta.

Dentre os registros apresentados nos arquivos do Convênio ICMS 115 pela COELBA, extraiu-se os que tiveram a BC do ICMS, BC\_1, determinada de modo errado. Extraiu-se os registros apresentados no Convênio ICMS 115/2003, emitidos para clientes que não estão amparados pelo benefício da redução da BC dos arquivos "ITEM DE DOCUMENTO FISCAL", com alguns correspondentes campos extraídos dos arquivos MESTRE DE DOCUMENTO FISCAL.

Elaborou-se a planilha "Erro na determinação da BC", onde se calcula os valores do ICMS recolhido a menos proveniente do erro na determinação da BC.

Após a devida instrução processual, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, nos moldes abaixo colacionados:

### **VOTO**

*Conforme acima relatado, o processo em juízo administrativo veicula lançamento de ICMS e sanção tributária acusando o cometimento de uma infração.*

*Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.*

*Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 04, 05, 08, 10, e 12, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 07-10 e CD de fl. 11); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.*

*De logo, ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).*

*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 se refere à parcela da base de cálculo 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 inconstitucionalidade da multa proposta 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 inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multa proposta está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Rejeito a arguição de nulidade do lançamento sob a argumentação de falta de detalhamento do motivo da glosa da redução da base de cálculo, pois as autuantes dividiram por planilhas cada grupo de consumidores que supostamente não se enquadram na condição para gozo do benefício fiscal consistente em menor carga tributária, mas que foram tratados como beneficiários pelo autuado. A descrição dos fatos e o enquadramento legal demonstram de forma clara o motivo da exigência fiscal. As planilhas contidas no CD à fl. 11 demonstram a apuração do imposto reclamado, os dados dos consumidores envolvidos e suas respectivas atividades econômicas declaradas no cadastro da SEFAZ comprovam a inaptidão dos consumidores da energia elétrica fornecida pelo contribuinte autuado com tributação menor que a devida. 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, que oportunamente exerceu seus direitos contestatórios.*

*Indefiro o pedido de diligência fiscal solicitado pelo autuado para que fossem intimados as autuantes a informar 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 e o art. 23 do Regulamento do ICMS da Bahia,*

*dispõe que o contribuinte é responsável pela verificação, via Internet, da regularidade cadastral do contribuinte que com ele promover transação comercial.*

*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 tributária de competência do Estado.*

*Entretanto, para definir a abrangência das hipóteses de redução de base de cálculo, previstas no inciso XVII do art. 268 do RICMS/12, é preciso observar o conceito das expressões nele inseridos. Assim, quando utilizada a expressão “classe de consumo”, se deve buscar a definição dada pela agência reguladora. Quando há descrição das atividades econômicas, busca-se 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 valores não condizentes com a intensidade de energia consumida na atividade hospitalar.*

*Pela denominação das empresas, pelos níveis de consumo de energia elétrica destacados na planilha 1, anexa em CD à fl. 11, e, em especial, pelas atividades expostas nos respectivos documentos cadastrais na SEFAZ, concluo que os estabelecimentos incluídos no referido demonstrativo, cujas operações são objeto da autuação, não são unidades de atendimento hospitalar*

*Entendo 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, de modo que das atividades do grupo 851 – ATIVIDADES DE ATENÇÃO A SAÚDE, objeto da ação fiscal, apenas a de CNAE 8511-1/00 usufrui do benefício fiscal em tela. 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 nenhum dos estabelecimentos relacionados na autuação exercia a atividade hoteleira no período dos fatos geradores do ICMS que se exige.*

*As empresas que exercem a atividade de construção civil não constam no demonstrativo “Doc. 08 – Planilha dos consumidores com divergências no cadastro da SEFAZ\_resumo” de fl. 110. Portanto, não foram objeto da exação.*

*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 a 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 se tratar 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 de amplo conhecimento geral. Segundo, porque o baixo consumo de energia refletido na conta de consumo denuncia não se tratar 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. Enfim e para colmo do assunto, prova incontestada da acusação fiscal são os extratos autuados às fls. 221-304, pois nenhum deles está apto para usufruir o benefício fiscal que envolve esta lide.*

*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 pelas autuantes, exigência de imposto em decorrência de fornecimento de energia elétrica à Santa Casa de Misericórdia de Itabuna.*

*É fato que 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 (fl. 107). As autuantes não se manifestaram acerca desta argumentação. Contudo, pesquisando, não encontrei este consumidor no arquivo “DOC. 08. Planilha dos consumidores com divergências no cadastro da SEFAZ”.*

*Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso.

Inicialmente informa a tempestividade da peça recursal e tece uma breve síntese do Auto de Infração.

Preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração por ausência de detalhamento adequado dos motivos das glosas dos benefícios de redução de base de cálculo. Entende que no caso em questão, o auditor-fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração não apresentou corretamente e de maneira taxativa as inconsistências identificadas entre os sistemas da SEFAZ e da COELBA, de modo que o Auto de Infração ora combatido é absolutamente nulo.

Portanto, ante tal insuficiência na caracterização (descrição) dos fatos, afirma que sofreu indevida restrição ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Aponta razões para a anulação do suposto débito tributário objeto da ação. Discorre sobre a busca da verdade material para a aplicação dos benefícios de redução de base de cálculo do ICMS em conformidade com o critério da primazia da realidade sobre os elementos meramente formais e cadastrais, de modo a concretizar a finalidade subjacente ao RICMS – BA (aspecto teleológico), segundo orientações da própria Secretaria da Fazenda do Estado da BAHIA.

Informa que foi realizada oportunamente pela Contribuinte, 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 e que as divergências meramente formais, contudo, não podem prevalecer sobre a realidade dos fatos. Para isso é que a 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.

Explica que ao aplicar os benefícios de redução de base de cálculo, a COELBA esteve adstrita ao

critério da primazia da realidade sobre a mera forma, de modo a propiciar a concretização dos aspectos finalísticos (teleológicos) essenciais que levaram à instituição da redução da base de cálculo pelos RICMS-BA 1997 e 2012, que a ele se encontram subjacentes.

Isso porque seria incorreto conferir benefício de redução de base de cálculo de ICMS a um consumidor que tivesse registrado em seus cadastros atividade abrangida pelo art. 80 (RICMS 1997) e art. 268 (RICMS 2012), mas cuja atividade real destoasse de tais descrições cadastrais. Da mesma forma, é incorreto, como pretende o Auto de Infração, glosar os benefícios de redução de base de cálculo de ICMS de consumidores que de fato exercem atividades abrangidas pelos termos do RICMS-BA, em respeito às normas da ANEEL.

Afirma que a diretriz adotada pela concessionária está em consonância com parecer da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em consulta anteriormente formulada sobre o assunto. Cita trecho do Parecer.

Entende que da consulta transcrita, observa-se que o entendimento da SEFAZ-BA, com base no qual a distribuidora pautou sua atuação, é de que o importante para fins de aplicação do benefício é a atividade efetiva e realmente exercida pelo consumidor (verdade material), e não meros registros formais ou cadastrais. Logo, não pode subsistir a autuação refutada, já que esta fez exatamente o inverso, isto é, deu mais relevância ao simples registro ou cadastro comparativamente à atividade preponderante realmente exercida pelos consumidores em questão, com base na qual a Recorrente realizou a aplicação dos benefícios de redução de base de cálculo.

Demonstra que esse mesmo entendimento foi ratificado recentemente, com maior riqueza de detalhes e de modo mais incisivo, pelo parecer oriundo da consulta formulada pela Sociedade Anônima Hospital Aliança (cita Parecer).

Ademais, registra que o trecho do próprio acórdão ora recorrido, o qual aduz de forma cristalina a necessidade de observância de dados não necessariamente vinculados aos cadastrais, do consumidor, para a aferição da atividade efetivamente prestada.

Assim, assevera que a perspectiva ora defendida é a única capaz de cumprir o aspecto teleológico (finalístico) da legislação estadual instituidora das reduções de base de cálculo, a fim de aplicar o benefício em questão apenas para aqueles consumidores cuja atividade preponderante corresponde materialmente e em essência a uma daquelas passíveis de redução segundo as diretrizes basilares do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia.

Ante o exposto, alega que tendo em vista que a aplicação das reduções de base de cálculo do ICMS empreendidas pela Contribuinte se deram com obediência à verdade material, cabe desconsiderar os elementos meramente formais e cadastrais eventual e aparentemente divergentes de tal realidade, mormente aqueles que embasaram a autuação, anulando-a, bem como afastar a cobrança indevida de ICMS daí decorrente.

Pontua a necessidade da análise da documentação acostada aos autos para verificação da comprovação de cadastro dos consumidores conforme o entendimento manifestado pela SEFAZ. Aponta a necessária reavaliação do valor lançado.

Apenas em caráter elucidativo, informa que colheu alguns dos CNAEs contidos nos cartões CNPJ de consumidores inseridos no Auto de Infração em vergaste, nos quais é possível se atestar o regular enquadramento da atividade realizada/cadastrada perante a RFB, e os parâmetros estabelecidos pela própria Secretaria da Fazenda. Vejamos:

- Padarias com atividade preponderante vinculada à indústria:

CNAE 10.91101 – Fabricação de produtos de panificação industrial;

CNAE 10.94500 – Fabricação de massas alimentícias;

CNAE 10.91102 - Fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria.

A despeito de todos os CNAEs acima apontados, o Auto de Infração ainda menciona, em imperdoável equívoco que “em relação às padarias, os estabelecimentos incluídos na autuação foram aqueles com predominância de revenda, CNAE 47.21-1/02.”, o que corrobora a completa ausência de observância e análise dos registros dos consumidores antes de ser lavrado o presente Auto de Infração.

• Indústrias em geral:

CNAE 25.99399 – Fabricação de outros produtos de metal não especificados anteriormente;

CNAE 22.12900 – Reforma de pneumáticos usados;

CNAE 29.49299 – Fabricação de outras peças e acessórios para veículos automotores não especificadas anteriormente;

CNAE 33.29-5-01 - Serviços de montagem de móveis de qualquer material;

CNAE 16.22-6-99 - Fabricação de outros artigos de carpintaria para construção;

CNAE 25.42-0-00 - Fabricação de artigos de serralheria, exceto esquadrias.

Ao aduzir que “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”, os julgadores evidenciam que sequer foram analisados os documentos acostados à defesa, que corroboram a atividade industrial efetivamente desenvolvida por diversos consumidores incluídos no Auto de Infração, cujos CNAE, conforme acima apontados, dão conta da realização de atividade evidentemente industrial.

• Hospitais:

CNAE 86.10-1-02 - Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências.

A despeito da expressa descrição da atividade acima mencionar o atendimento hospitalar, o Auto de Infração novamente entra em desacerto quando manifesta que “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.”.

• Hotéis:

CNAE 55.10-8-01 – Hotéis.

A contrário disso, o acórdão incorre em erro quando notícia que “quanto aos hotéis, o argumento defensivo também não merece acolhimento, pois nenhum dos estabelecimentos relacionados na autuação exercia a atividade hoteleira no período dos fatos geradores do ICMS que se exige”.

Regista que tais exemplos foram extraídos de alguns dos inúmeros cartões CNPJ de consumidores arrolados na planilha demonstrativa anexa ao presente recurso, a qual dá conta de todos aqueles contribuintes que efetivamente faziam jus à concessão da redução de base de cálculo de ICMS no momento da lavratura do Auto de Infração, contudo, tal fato foi desconsiderado pelos Autuantes (Doc. 02).

Para corroborar as informações contidas na planilha, colacionou todos os cartões CNPJ dos consumidores nela contidos (Doc. 03), dando conta da integral regularidade e enquadramento nos critérios de concessão de redução de base de cálculo com fundamento no art. 268, inciso XVII, alínea “a” do RICMS.

Dessa forma, afirma que é imperioso que se proceda à reanálise da documentação acostada aos autos, especialmente no presente Recurso Voluntário, a qual comprova o enquadramento de

diversos consumidores nos parâmetros estabelecidos pela SEFAZ para a concessão do benefício objeto da demanda.

Ademais, defende a necessária obediência à classificação da atividade e à aplicação de benefício de redução de base de cálculo do ICMS conforme a maior parcela da carga instalada, de acordo com as imposições da resolução ANEEL nº 456/2000 e 414/2010.

Afirma que o 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, explica que o critério correto para aferição da atividade preponderante de cada unidade consumidora de energia elétrica é o da “maior parcela da carga instalada”, conforme se extrai da interpretação conjunta dos arts. 2º e 18, da Resolução ANEEL nº 456/2000, bem como dos arts. 4º e 6º da Resolução ANEEL nº 414/2010.

A recorrente observa, portanto, que devem prevalecer os critérios, padrões e conceitos impostos pela ANEEL para fim de classificação da atividade preponderante da unidade consumidora de energia elétrica, pois ela é a entidade competente para a regulamentação do setor, conforme determina o art. 2º da Lei nº 9.427/1996.

Prova disso se encontra presente no Parecer Final da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, de 15/12/2014, relativamente à Distribuidora de Água Camaçari, nos autos do Processo nº 326767/2014-9, por meio do qual este órgão administrativo corrobora com o entendimento esposado.

Destaca que 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.

Ante o exposto, salienta 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.

Ademais, aponta que o RICMS-BA, ao firmar algumas das hipóteses de aplicação da redução da base de cálculo, adotou conceito oriundo 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 se encontra disciplinada nas normas da ANEEL. Nesse sentido, a ANEEL, por meio das Resoluções nº 456/2000 e 414/2010.

Ressalta que todas as informações constantes nos cadastros dos clientes são fornecidas por eles mesmos, conforme determina a ANEEL, nos moldes da norma da Resolução nº 456/2000. Logo, 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, mesmo sem estar legalmente compelida, a recorrente, em clara demonstração de zelo pela veracidade das informações passadas pelos consumidores, efetua inspeção *in loco* do estabelecimento no momento em que é solicitada a ligação ou o benefício de redução em comento. São, portanto, os usuários que declaram em qual categoria devem ser incluídos: se residencial, comercial, industrial, rural, etc. Por sua vez, a manutenção das corretas informações sobre a atividade também deve ficar sob a responsabilidade dos próprios consumidores.

Deste modo, entende 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.

Informa que a carga instalada, por sua vez, é a soma das potências nominais dos equipamentos elétricos instalados na unidade consumidora, em condições de entrar em funcionamento, expressa em quilowatts (kW). Se a informação do consumidor não for correta, pode provocar distúrbios ou danos ao sistema elétrico de distribuição, ou ainda a instalações e equipamentos elétricos de outros consumidores. E salienta que a COELBA não possui obrigação de verificar a veracidade das declarações prestadas, atuando, por conseguinte, em observância à legislação a ela pertinente. Qualquer irregularidade nas declarações, os consumidores podem ser responsabilizados.

Tece considerações específicas sobre as classes de consumo que foram, no seu entendimento, erroneamente autuadas e depois adentra nos 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: a necessária compreensão da expressão “classe de consumo” consoante a sua regulamentação e disciplina nas normas do órgão regulador competente (resoluções da ANEEL).

Por fim, discorre sobre o caráter confiscatório da multa aplicada e requer a reforma do julgado ocorrido em primeiro grau, com o fim de:

- 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 parte impugnada da autuação, desconstituindo o lançamento fiscal dele decorrente, vez que estão corretas as reduções de base de cálculo do ICMS realizadas pela Contribuinte:
  - Seja 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 nas Resoluções nº 456/2000 e 414/2010;
  - Ou ainda, considerando-se a documentação comprobatória do benefício aos consumidores inseridos no tópico relativo à comprovação formal (através de registros contidos nos cartões CNPJ dos consumidores) da regularidade na concessão da redução de base de cálculo de ICMS.
- 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.

Em sessão de julgamento fiscal em 20/01/2020, diante da matéria posta, esta 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência à PGE/PROFIS para analisar o inciso I do art. 80 do RICMS/97, em como condição das padarias como indústria.

Em resposta, o ilustre representante da procuradoria manifestou-se no sentido de que a norma isentiva traz no seu campo de incidência um requisito, precisamente a definição de “classe de consumo industrial”, cuja amplitude prescinde de integração de outras normas. Ademais, quanto ao questionamento da atividade de panificação, demonstrou em sua análise que a sociedade que exerce atividade de panificação, pode ter seu CNAE encartado no campo do comércio, bem como no campo da indústria de transformação.

Assim, conclui afirmando que, em relação a primeira pergunta, não resta dúvida que o requisito da categorização no CNAE é uma das condições para aferição do benefício da redução da base de cálculo, não sendo a única, conforme exposto, especialmente em contribuintes com vários

CNAES. No caso das padarias, na hipótese de atividades mistas de comércio e indústria, faz-se necessário a definição do maior direcionamento da carga instalada, de forma a caracterizar como classe de “consumo” industrial.

## VOTO

O presente Auto de Infração, exige a cobrança de ICMS em decorrência de o autuado ter recolhido a menos o ICMS, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (03.02.05).

A recorrente discorre especificamente sobre cada ramo de atividade, objeto da autuação, as quais entende que faz jus a redução da base de cálculo.

Restaram demonstrados que foram mantidos na autuação os contribuintes que exercem atividades “comercial” cadastradas na SEFAZ e Receita Federal, e não como atividade industrial.

No caso em apreço, é notório que a Resolução ANEEL 414/2010, estipula a “classe de consumo” nos artigos 4º, e 5º, §2º, que engloba atividades para classificação da atividade.

Quanto ao conceito de “classe” e “atividade”, o procedimento adotado pelos 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.*

Todavia, a classificação da unidade consumidora deve ser feita pela distribuidora de energia, levando em conta o CNAE, bem como, no caso de atividades mistas, classificar a unidade consumidora em função da preponderância do consumo da carga.

Na situação presente, não ficou comprovada a preponderância do consumo em atividade industrial, hoteleira ou hospitalar que justificasse a aplicação da redução prevista no art. 268, XVII do RICMS/BA, razão pela qual, entendo não merecer reparo o julgamento de primeiro grau.

Em processos idênticos julgados pela 2ª CJF (Acórdãos nºs 0276-12/20-VD e 0364-12/20-VD), este também tem sido o entendimento, por unanimidade.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa aplicada, determina o artigo 167, I do RPAF/BA, que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Saliento que a matéria já foi objeto de análise por este Conselho de Julgamento Fiscal em outras oportunidades, tanto na 1ª CJF, quanto na 2ª CJF, sendo uníssono o entendimento de que procede a referida autuação, senão vejamos.

Em processo idêntico, sendo a única divergência os períodos autuados, a i. Conselheira Rosany Nunes de Melo, que à época compunha esta 1ª CJF, se debruçou sobre o tema e, com a competência e lucidez que lhe são peculiares, proferiu voto no Acórdão nº 0088-11/16, negando provimento ao Recurso Voluntário interposto, por unanimidade, com base nas razões que acompanho.

Assim, peço vênha para colacionar o precitado voto, que minudentemente analisa as questões postas pelo contribuinte, em confronto com as razões da autuação, não restando dúvidas de que a mesma deve ser mantida pelos fundamentos abaixo colacionados. Vejamos:

## VOTO

*O Recurso Voluntário é tempestivo pelo que merece ser conhecido. Passo então para análise dos fundamentos de fato e de direito nele aduzidos.*

*Em sede de preliminar sustenta o sujeito passivo que o lançamento é nulo, uma vez que nos demonstrativos que o instruem não consta 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, afastado 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. GN***

*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.*

*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 que realiza in loco nos estabelecimentos entendendo não ser possível acatar as alegações defensivas pelo fato de não terem sido carreados aos autos quaisquer provas materiais no sentido das razões fáticas aduzidas.*

*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 80 do RICMS, vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, com aquela constante do § 2º do artigo 5º da Resolução Aneel nº 414/10, chego 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 inserta na seção F posições 41 a 43, distinta, 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, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão proferida pelo órgão julgador a quo em todos os seus termos.*

Ademais, nesta mesma linha seguiu a 2ª CJF, em Acórdão mais recente de nº 0125-12/18, onde o ilustre Conselheiro José Carlos Rodeiro, decidiu pela manutenção da autuação, também por unanimidade, pelas mesmas razões aqui expostas.

Deste modo, e diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a decisão de piso.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299324.0007/17-2**, 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\$184.560,67**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS