

**A. I. Nº.** - 299324.0003/21-5  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
**AUTUANTES** - LÚCIA GARRIDO CARREIRO, VIRGÍLIO FRANCISCO COELHO NETO e ÂNGELA MARIA MENEZES BARROS  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** – INTERNET 31/05/2022

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0061-03/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO. O art. 268, XVII, do RICMS-BA/12, prevê a redução de base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica, desde que a unidade consumidora esteja classificada na forma da legislação do ICMS, dentre aquelas alcançadas pelo referido benefício fiscal. Se o fornecimento de energia elétrica é feito para consumidor que não esteja enquadrado em tal condição, não se aplica a redução da base de cálculo. Indeferido pedido de cancelamento ou redução das multas aplicadas. Afastadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/12/2021, exige ICMS no valor de R\$846.719,62, acrescido da multa de 60%, em decorrência de recolhimento a menos, devido a utilização indevida de benefício de redução na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2019. (Infração 003.002.006). Consta que o Autuado é uma empresa concessionária do serviço público de energia elétrica, estando sujeito às regras da ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, submetendo-se ao disposto no Convênio ICMS 115/2003. A tarifa 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 aqueles que possuem o benefício fiscal da redução da base de cálculo de 52%, prevista no art. 268, XVII, do RICMS/BA, a Coelba deve agregar 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, se aplica a alíquota de 27% para determinar o ICMS devido. Durante a ação fiscal foi constatado 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. Estes registros foram extraídos dos arquivos “Item de documento fiscal”, com alguns correspondentes campos dos arquivos “Mestre de documento fiscal” e apresentados neste PAF na planilha “Redução Indevida de Base de cálculo”.

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.23/61, através de advogados, procuração fl.83/84. Registra a tempestividade da defesa. Sintetiza os termos da autuação. Afirma que apresenta defesa contra o Auto de Infração pelos motivos de fato e fundamentação jurídica a seguir aduzidos.

Explica que a COELBA é concessionária federal de serviços públicos no ramo da energia elétrica, serviço de caráter essencial, exercendo suas atividades em todo o Estado da Bahia, conforme se denota de seu contrato de concessão.

Em função disso, no exercício das suas atividades, está obrigada a arrecadar para o Estado da Bahia, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de acordo com o art. 155, inciso e § 2º, da Constituição Federal e o art. 9º, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº. 87/1996. Ocorre que, para o fornecimento

de energia elétrica a determinadas atividades empresariais e classes de consumo indicadas pela legislação, a incidência do ICMS se dava, conforme legislação vigente até 31/03/2012, mediante a aplicação de percentuais de redução da base de cálculo, nos moldes previstos pelo art. 80 do então Regulamento do ICMS (Decreto Estadual nº. 6.284/97).

Desse modo, a fim de classificar os consumidores segundo suas respectivas atividades e classes de consumo, bem como, ensejar a aplicação das reduções de base de cálculo referidas, a COELBA, nos termos da Resolução Normativa ANEEL nº 414/2010 (que regulamentava o exercício de sua atividade à época da autuação) e atual Resolução Normativa ANEEL nº 1.000/2021, efetua vistorias *in loco* e colhe os documentos relativos à identificação e ao funcionamento dos consumidores, enquadrando-os segundo a sua atividade preponderante real (de fato existente) constatada na vistoria, e classificada nos termos dos arts. 2º, 18 e 20, todos, da mencionada Resolução, mesmo que detectadas eventuais divergências com a documentação por estes apresentados (utilização de CNAE equivocado, por exemplo).

Por sua vez, havendo tais divergências, a concessionária orienta e exige dos consumidores que procedam às devidas retificações e adequações. A Concessionária assim procede no intuito de: (i) dar primazia à realidade sobre a mera forma, de modo a privilegiar a materialidade dos fatos e a concretização dos fins que ensejaram a elaboração da norma e a ela se encontram subjacentes. Tudo isso, aliás, segundo orientações que a distribuidora obteve em consultas à própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, conforme se observa nos pareceres que anexa; (ii) cumprir a perspectiva teleológica (finalística) da legislação estadual instituidora das reduções de base de cálculo, a fim de aplicar os benefícios em questão apenas àqueles consumidores cuja atividade preponderante e classe de consumo corresponde materialmente e em essência a uma daquelas passíveis de redução, segundo as diretrizes basilares do art. 80 do antigo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia; (iii) cumprir e efetivar os ditames da legislação regulatória a que está sujeita e da qual não pode se desvincular, notadamente a Resolução ANEEL nº. 414/2010, com os padrões e critérios classificatórios ali impostos.

Explica que apesar do zelo habitual da COELBA no cumprimento das suas obrigações, nos termos expostos, foi lavrado pelo Estado da Bahia, o Auto de Infração ora impugnado, sob a alegação de suposto recolhimento a menor de ICMS em decorrência da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Reproduz a descrição dos fatos do Auto de Infração. (...) *Dentre os registros apresentados nos arquivos do Convenio 115 pela COELBA, extraímos os emitidos para consumidores que não se enquadram na classe industrial, ou não exercem atividade hoteleira ou hospitalar, ou encontram-se em situação BAIXADA no cadastro da SEFAZ/BA, e que tiveram a Base de Cálculo do ICMS reduzida indevidamente, por se tratarem de clientes que não possuem o direito ao benefício fiscal (...).*

*O crédito tributário reclamado neste PAF, com valores demonstrados na planilha Resumo do ICMS a Recolher, é proveniente da redução indevida da Base de Cálculo, pela empresa COELBA, nas contas de Energia elétrica, emitidas para clientes que não estão amparados pelo benefício da redução da Base de Cálculo do ICMS, disposto no artigo 268, Incisos XVII, alínea “a” do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.780/2012.* ” Reproduz os valores lançados.

Contudo, frisa que por entender que a autuação se encontra eivada de vícios incontornáveis, imperioso se faz o oferecimento da vertente defesa, com o fim de expurgar o crédito tributário constituído em seu desfavor, na forma das razões expostas adiante.

Antes de iniciar o efetivo embate da tese da Impugnação frente ao Auto de Infração, ressalta que necessário se faz observar a realização de pagamento parcial do crédito tributário por ele constituído. Afirma que a COELBA reconheceu como devida parte da Infração 01 (003.002.006), no valor principal de R\$490.731,38 (quatrocentos e noventa mil, setecentos e trinta e um reais e trinta e oito centavos), doravante denominada “cadastro incorreto”. Face ao reconhecimento, realizou o pagamento do Documento de Arrecadação Estadual (DAE) que anexa, referente ao montante apontado, dentro do prazo de defesa. Portanto, a COELBA requer, desde já, a decretação de extinção parcial do crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional.

Sobre o mérito, diz que o auto de infração, assim como todo e qualquer ato administrativo, possui forma e conteúdo previamente definidos em lei. Consequentemente, sua lavratura está subordinada a exigências legais cuja ausência ou descumprimento implicam a sua nulidade ou anulabilidade. De fato, a autuação é ato plenamente vinculado do agente público, devendo observar todos os termos legais e regulamentares.

Assevera que tais formalidades são estabelecidas pela legislação tributária no intuito de concretizar e propiciar a perfeita atuação do princípio da ampla defesa. Desse modo, o descumprimento delas pelo fiscal responsável pela autuação, praticamente presume a ofensa ao direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa.

Nos casos em que a forma serve à mera exteriorização do ato, este é válido independentemente das diversas feições que possa ou venha a assumir. Já nas hipóteses em que a lei estabelece determinada forma e conteúdo indispensáveis à validade do ato, eventuais descumprimentos nesse sentido acarretarão inevitavelmente a nulidade ou anulabilidade deste.

Na segunda hipótese acima explicitada, enquadram-se, por sua vez, os casos em que a forma e o conteúdo de determinado ato são prescritos pela legislação como meios indispensáveis à concretização das garantias individuais constitucionalmente outorgadas aos contribuintes. Ou seja, se a legislação tributária estabeleceu determinada forma e conteúdo indispensáveis à validade do auto de infração e tais exigências são descumpridas pela fiscalização, presumida está a ofensa às garantias do contraditório e da ampla defesa.

Conforme dito, são requisitos indispensáveis à validade do auto de infração a correta descrição dos fatos ocorridos, a perfeita indicação dos dispositivos legais infringidos, assim como da penalidade aplicável.

Nesse sentido, destaca que eventual erro na descrição dos fatos repercute necessariamente, sobre a plena defesa da autuada. No caso em questão, entende que 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. Comenta que o fiscal, havendo forma definida em lei, deveria analisar caso a caso, e demonstrar os erros supostamente identificados. Porém, não foi o que ocorreu. O auto de infração possui formalidades prescritas em lei indispensáveis à sua validade e cujo descumprimento presume o prejuízo sofrido pela Contribuinte. Desse modo, a precária descrição dos fatos é suficiente para acarretar a nulidade do auto e o prejuízo à ampla defesa.

E como se isso não bastasse, sustenta que os fiscais Autuantes inseriram contribuintes que efetivamente dispunham de classificação do CNAE ensejadora do benefício de redução de base de cálculo, e, por razões óbvias, fazem *jus* ao benefício de redução de base de cálculo do ICMS nos exatos termos do entendimento esposado nesse auto de infração. Portanto, ante tal insuficiência na caracterização (descrição) dos fatos, patente é o prejuízo sofrido pela Contribuinte, pela indevida restrição ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório. A busca da verdade material é diretriz indispensável à consecução de toda e qualquer fiscalização, sob pena de haver injusta e indevida imputação ao contribuinte.

Sobre o princípio da verdade material e a sua aplicabilidade nos procedimentos fiscalizatórios da Fazenda Pública, cita Adelmo da Silva Emerenciano e James Marins. Reproduz o próprio RPAF da Bahia (Decreto nº 7.629/1999), no seu art. 2º, que dispõe expressamente sobre a aplicação e necessidade de observância do princípio da verdade material.

Entende que em obediência ao princípio da verdade material, a fiscalização que culminou com o lançamento do crédito tributário ora refutado não poderia ter se limitado a empreender a autuação em comento com base apenas em elementos formais e meramente cadastrais. Para tanto, é indispensável a verificação real e factual da atividade preponderante efetivamente desenvolvida pelo consumidor em questão. Tal verificação, por sua vez, 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.

Salienta que tais divergências meramente formais, contudo, não podem prevalecer sobre a realidade dos fatos. Para isso é que, 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.

Observa 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.

A diretriz ora preconizada, em prol da primazia da realidade sobre a forma e da concretização dos aspectos teleológicos e essenciais da norma, tem sido adotada pela concessionária em consonância com parecer da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em consulta anteriormente formulada sobre o assunto, conforme trechos do parecer que reproduz.

Na consulta transcrita, observa 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 realizou a aplicação dos benefícios de redução de base de cálculo.

Não bastasse isso, esse mesmo entendimento também foi ratificado, com maior riqueza de detalhes e de modo mais incisivo, pelo parecer oriundo da consulta formulada pela Sociedade Anônima Hospital Aliança, conforme trecho que transcreve.

Sem dúvida, diz 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, 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.

Indaga sobre qual é o critério correto para aferição da atividade preponderante de cada unidade consumidora de energia elétrica. Afirma 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, 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, aduz 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. 4º e 6º, da Resolução ANEEL nº. 414/2010, que reproduz.

Comenta ser inegável, 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, diz que 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. Desse modo, aduz que a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia se encontra com posicionamentos contrários, devendo prevalecer tal resposta para fins de exclusão deste auto de infração, dos valores supostamente recolhidos a menor pela COELBA, em relação ao consumidor Distribuidora de Águas Camaçari.

Destaca que, por sua vez, 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). Explica que foi exatamente isso que aconteceu, no caso ora sob análise. Ao lavrarem a autuação, os fiscais responsáveis glosaram parte dos benefícios de redução de base de cálculo de ICMS aplicados pela Contribuinte, a unidades consumidoras, sob a alegação de que as atividades por elas exercidas, segundo os registros cadastrais da Receita Federal (CNPJ/CNAE) e da SEFAZ-BA, seriam do tipo comercial, não abrangida pelo benefício em comento. Ocorre que, ao se observar a maior parcela da carga instalada dessas mesmas unidades consumidoras, inclusive mediante vistoria *in loco*, constatou que estas, na realidade, devem ser classificadas como industriais, nos termos dos arts. 4º e 6º da Resolução ANEEL nº 414/2010.

Ante o exposto, 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.

Destaca que por ser concessionária do serviço público de distribuição de energia elétrica, deve obedecer rigorosamente às normas regulatórias do setor determinadas pelo respectivo órgão fiscalizador: no caso, a ANEEL. Logo, é a ANEEL quem estipula como deverão ser os procedimentos para cadastro dos clientes nos sistemas internos das concessionárias para ligação da energia elétrica, a documentação e informação necessárias, bem como, a classificação da unidade consumidora.

Além disso, assevera 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, é o art. 4º da Resolução nº. 414/2010, da ANEEL. 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.

Frisa que este órgão julgador deve atentar para o seguinte: 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. Assim, em eventual dissonância entre dados existentes nesses bancos de informações, aquele que se encontrar mais atualizado deve prevalecer. Prova disso, é que para os consumidores cujos cartões de CNPJ são apresentados em anexo (Doc. 09-A e 09-B), pode-se perceber que os Cadastros Nacionais de Atividades Econômicas - CNAES registrados em seus cadastros estão em plenas condições de servir para demonstração de que se encontram regularmente enquadrados e inseridos nas respectivas hipóteses de redução de base de cálculo de ICMS. Sendo assim, para esses consumidores, devem ser revistos os valores de ICMS lançados, tendo em vista haver prova suficiente – no âmbito da RFB – de que suas atividades ou classes de consumo se apresentam em plena consonância com as hipóteses de redução de base de cálculo do ICMS no fornecimento de energia elétrica.

Ademais, mesmo sem estar legalmente compelida, a COELBA, 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. Tal inspeção, normalmente ocorre 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. 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.

Devidamente registrados no sistema da COELBA, os documentos em que foram consignadas as informações colhidas pela inspeção *in loco* realizada pela empresa são descartados após a guarda pelo prazo legal de 05 (cinco) anos, uma vez que o seu armazenamento por tempo superior ao legal, implica custos demasiado onerosos para serem suportados pela empresa.

Para as normas da ANEEL, conforme se percebe pela Resolução da ANEEL citada, a classificação do cliente é determinada por ele mesmo e deve obedecer à carga a ser instalada, art. 27, I da *Resolução Normativa ANEEL nº. 414/2010*. 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.

Observa 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. É oportuno perceber que o consumidor está obrigado por lei a prestar informação verdadeira, sob pena de gerar pane no sistema elétrico de distribuição. Daí que, uma vez declarado ser ele pertencente à classe de consumo industrial, por exemplo, terá a carga instalada mensurada para suas atividades e, assim, não irá sobrecarregar o sistema, impedindo a ocorrência de danos elétricos.

Isso porque, quaisquer variações não terão impacto sobre ela (COELBA), pois serão integralmente repassadas aos consumidores nas faturas de energia elétrica. Tal ausência de interesse, por sua vez, apenas reforça o fato de que a COELBA efetua as aplicações das hipóteses de redução da base de cálculo do ICMS em conformidade com os padrões e exigências legais e regulamentares.

Ante o exposto, ao se observar os procedimentos e normas a que a distribuidora está sujeita no exercício de sua atividade, infere-se que a tributação por ela aplicada e os benefícios de redução de base de cálculo do ICMS foram efetuados em consonância com a realidade dos fatos (verdade material), sendo qualquer equívoco, imprecisão, desatualização e/ou divergência cadastral de responsabilidade dos próprios consumidores, não podendo COELBA ser penalizada por fato de terceiro.

Por fim, informa que tendo em vista os repetidos equívocos incorridos pela SEFAZ – BA, quanto ao enquadramento de algumas atividades nas classes de consumo de energia elétrica para fins de aplicação da redução de base de cálculo, prevista no Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, traz algumas considerações específicas em relação aos principais setores de atividades envolvidos na autuação, nos moldes apresentados nos tópicos a seguir. Outrossim, tendo em vista que algumas das hipóteses de redução fixadas pelo RICMS/BA foram estipuladas em função da noção de “classe de consumo”, as análises a seguir levarão em consideração tal parâmetro, equivocadamente desconsiderado pelo Fisco Estadual da Bahia.

#### A. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Dentre as empresas envolvidas na autuação em comento, estão as de construção civil. O enquadramento desta atividade dentro da classe de consumo industrial encontra respaldo, nos arts. 4º e 5º, § 2º, da Resolução ANEEL 414/2010.

A classificação da atividade de construção civil como indústria pode ser explicada, por exemplo, pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de nº 971/2009, art. 109-C, § 2º, Quadro 1. O entendimento da Receita Federal do Brasil se justifica por ser a construção civil uma indústria de montagem, podendo-se até traçar um paralelo com a indústria automobilística, onde várias empresas fornecem peças e acessórios que serão utilizados no produto final. No mesmo sentido, observa a descrição do Código FPAS que inclui a construção civil no conceito de indústria.

Ademais, no contexto das Contas Nacionais, o IBGE inclui a construção civil no cômputo geral do setor industrial, juntamente com a indústria extrativa mineral, a indústria de transformação, bem como a produção e distribuição de eletricidade e gás, água, esgoto e limpeza urbana.

Assim, tendo em vista que a atividade de construção civil integra a classe de consumo industrial, utilizada como parâmetro para aplicação da redução de base de cálculo de 52% prevista no RICMS/BA, resta incontroverso que a aplicação de tal redução foi correta nesses casos.

#### B. HOSPITAIS.

Dentre os valores de ICMS imputados pela SEFAZ-BA como devidos pela COELBA, pode-se observar que parte deles advém de contrato de fornecimentos de energia a hospitais, empresas que têm direito aos benefícios de redução do ICMS, conforme disposição expressa do RICMS-BA, art. 268, inciso XVII, “a”, discussão dentre os estabelecimentos de atividade hospitalar autuados por esta SEFAZ-BA, constam vários, que indicam expressamente o exercício de atividade hospitalar.

Ademais, conforme mencionado anteriormente, em casos de divergência entre a atividade que utiliza a maior carga de energia e aquela constante do CNAE, deve prevalecer a primeira, conforme dicção expressa da Resolução nº. 414/2010. Indevida, portanto, a exclusão da redução dos valores de ICMS devidos por hospitais.

Ainda em acréscimo, ressalta que conforme se observa em planilha anexa à defesa, alguns dos estabelecimentos autuados pela SEFAZ-BA dispõem de cadastro na Receita Federal do Brasil, que expressamente elucida o caráter da atividade por elas prestadas, como aquelas efetivamente de natureza hospitalar.

Além disso, salienta 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. Por fim, destaca 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.

#### C. HOTÉIS.

Assim como as empresas do ramo hospitalar, as empresas do setor hoteleiro também são agraciadas com a redução do ICMS sobre a energia elétrica pelo RICMS-BA, Art. 268. XVII, a. Afirma que em resposta a Processo Administrativo de Consulta, a SEFAZ-BA, através do Parecer de nº. 16056/2007, de 19/12/2007, se endossou os argumentos aqui apresentados.

Desta forma, não assiste razão ao Fisco Estadual, quando inclui dentre os valores devidos de ICMS aqueles que deixaram de ser recolhidos das empresas do setor hoteleiro, uma vez que a COELBA apenas aplicou a legislação do ICMS vigente no Estado da Bahia, salientando-se que o RICMS 2012 reiterou o benefício que já era concedido pelo RICMS 1997.

Por fim, 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 hotel, independentemente do CNAE constante de seu cadastro.

#### D. PADARIAS.

Dentre os consumidores incluídos na autuação ora refutada, a SEFAZ-BA incluiu contratos de fornecimento de energia elétrica firmados entre a COELBA e empresas caracterizadas como “padarias”.

Aduzem os auditores, que tal ramo de atividade não estaria contemplado pelas normas que versam sobre a redução da base de cálculo do ICMS. Tal entendimento, entretanto, não merece guarida. Veja-se a dicção do art. 5º, § 2º da Resolução 414/2010 da ANEEL.

Ressalta que a extensão do benefício de redução do ICMS para as padarias, apenas atende ao disposto no art. 4º da mesma Resolução ANEEL nº 414/2010. Afirma que as padarias que obtiveram o benefício da redução da base de cálculo do ICMS, por estarem enquadradas na classe de consumo industrial, assim o foram pela característica da carga predominante instalada. 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.

Sustenta 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. Uma vez que a carga predominante instalada se referia ao processo de industrialização que resultava nos gêneros alimentícios, posteriormente comercializados, os consumidores tinham direitos expressamente respaldados na Resolução 414/2010 a serem enquadrados como industriais, motivo pelo qual, também faziam jus à redução da base de cálculo do ICMS. Tendo agido a COELBA, portanto, em estrito cumprimento às disposições das Resoluções da ANEEL, descabida se torna, a autuação ora refutada.

#### E. OUTRAS ATIVIDADES INDUSTRIAIS.

Além das empresas e setores ressaltados nos tópicos mencionados, há ainda diversos outros casos de empresas que exercem atividades industriais.

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. Ora, havendo a permissão legal, não poderia a COELBA delimitar o benefício a quaisquer consumidores que efetivamente constituam uma indústria. O Regulamento do IPI, instituído pelo Decreto-Lei nº. 7.212/2010, traz os conceitos legais de indústria e industrialização. Ademais, o Regulamento do IPI equipara ao estabelecimento industrial.

Observa que a atividade preponderante da empresa verificada *in loco*, quando distinta daquela constante no cadastro do CNPJ, deve prevalecer, por força da Resolução 414/2010 da ANEEL. A SEFAZ-BA, em resposta à solução de consulta, convalidou este entendimento.



Desta forma, observados os conceitos de indústria e estabelecimento industrial, bem como demonstrado o posicionamento já proferido pela SEFAZ-BA, podemos observar que a COELBA agiu no estrito cumprimento dos ditames legais, uma vez que está vinculada ao disposto na Resolução nº. 456/2000 da ANEEL, atualmente substituída pela Resolução nº 414/2010, conforme descrito anteriormente, não podendo criar exigências e excludentes outras senão as existentes em lei, sob pena de macular os princípios constitucionais norteadores da Administração Pública.

Ademais, ressalta que os consumidores são os únicos responsáveis pela informação que prestam em seus cadastros, não havendo qualquer dispositivo legal que obrigue a empresa concessionária a verificar a veracidade de tais informações, ou ainda que a penalize pela sua incorreção. Todavia, diz que a COELBA procede à verificação sistemática *in loco* dos clientes que são alcançados pelos benefícios de redução de base de cálculo do ICMS.

Aduz 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. Em verdade, 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 nas Resoluções ANEEL nº 456/2000 e 414/2010, que é distinto e mais amplo do que a simples noção de atividade industrial da legislação do IPI.

Quanto a isso, destaca que, quando quis se referir diretamente à atividade em si, propriamente dita (e não à noção de classe de consumo), o legislador o fez, como ocorreu nos itens “2” e “3” do mesmo dispositivo legal, em relação à redução de base de cálculo destinada a hospitais e hotéis, que mencionou expressamente “*atividade hoteleira*” e “*atividade hospitalar*”.

Por outro lado, quando quis transcender a mera atividade em si e adotar como parâmetro e critério de aplicação da redução a “classe de consumo”, o legislador também o fez expressamente, quando se referiu às “*classes de consumo industrial e rural*”. Ora, se a expressão “atividade” e a expressão “classe” tivessem a mesma significação e abrangência, por que o legislador faria questão de dividir um dispositivo em itens distintos e utilizaria expressões diversas? Por que não utilizar a mesma denominação para todas as hipóteses?

Entende que sobressai à evidência que o legislador utilizou propositadamente expressões diversas porque cada uma delas tem sua significação e abrangência e, por conseguinte, retratam situações que merecem tratamento jurídico específico.

Assim, conclui que se equivocou a autuação, ao adotar a expressão “*classe de consumo industrial*” como sinônimo de atividade industrial. Isso porque não se pode presumir que o legislador se equivocou ou fez distinção inútil. Assim, se quisesse ter se referido simplesmente à noção de “atividade industrial”, o legislador assim teria feito expressamente, como fez em relação a hospitais e hotéis.

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.

Diante disso, observa que a interpretação aqui sustentada pela COELBA decorre do que prescrevem e impõem os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), com eles se compatibilizando perfeitamente. Segundo tais dispositivos, 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. É o que se observa na leitura dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

No caso em questão, o efeito tributário firmado pela legislação fiscal foi a aplicação da redução de base de cálculo. Ocorre que, como critério para aplicação e abrangência de tal efeito (redução de base de cálculo), o RICMS/BA utilizou um conceito oriundo do Direito Regulatório, mais precisamente, da ANEEL, qual seja: o de “classe de consumo”;

Por sua vez, a expressão “*classe de consumo industrial*” possui um significado técnico e específico, distinto e mais amplo do que a simples noção de atividade industrial segundo a CNAE ou legislação do IPI. De fato, tal conceito de “classe de consumo” se encontra definido no art. 5º, § 2º da Resolução ANEEL nº. 414/2010.

Por fim, destaca que, segundo determina o 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”.

Por sua vez, a literalidade do RICMS/BA, tanto na redação antiga, quanto na nova, referiu-se a “*classe de consumo industrial*” e não simplesmente a “atividade industrial”. Logo, deve prevalecer a interpretação defendida pela COELBA, pois é a única que se compatibiliza com os arts. 109, 110 e 111 do Código Tributário Nacional.

No caso de o auto de infração não ser declarado insubsistente, por cautela, aduz ser imperioso que se entenda pela natureza confiscatória da multa punitiva aplicada com fulcro no art. 42, II, “a”, da Lei Estadual nº. 7.014/1996.

Como se sabe, diz que a multa, enquanto sanção, encontra sua razão de existir na prática de ato que contraria a lei. Portanto, se tal ato não foi praticado, inexistente a multa referente, a mesma não sobrevive. É assim que Edison Freitas de Siqueira explica.

Não obstante, ainda que o presente Auto de Infração fosse de alguma forma procedente, o que se admite apenas a título de mera argumentação, a imposição de multa de 60% (sessenta por cento) do crédito tributário tem caráter evidentemente confiscatório, porquanto, alcança parcela significativa do patrimônio da empresa.

Neste esteio, sopesa que o art. 150 da CF/88 veda o efeito confiscatório dos tributos, de forma que sua cobrança não pode exceder o limite racional, moral e econômico que o sujeito passivo da obrigação tributária pode suportar. *In casu*, a multa instituída é evidentemente confiscatória, sobretudo em virtude de seu valor exagerado e da injustiça de sua aplicação. Ademais, seu valor é exorbitante e se dissocia da necessidade de ponderação entre a gravidade da conduta e a intensidade da pena.

Ademais, o princípio da razoabilidade, indicador da conduta a ser perseguida pela Administração Pública, pressupõe que não basta que o ato administrativo esteja consonante com a lei em seu aspecto formal, se faz necessário que a medida aplicada seja legítima, de forma que vede ao administrador agir conforme seu sentimento pessoal.

Salienta o entendimento do Colendo Tribunal Regional Federal da 1ª e 5ª Regiões, os quais reduziram multa considerada confiscatória. Outro não é o caso dos autos, vez que foi aplicada a multa de 60% (sessenta por cento), devendo-se ter, por razões lógicas o mesmo deslinde, ante a completa falta de razoabilidade e proporcionalidade dessas multas.

Dessa forma, insta destacar que a Fazenda, como um todo, encontra-se adstrita não só ao princípio da legalidade estrita, mas também ao da juridicidade, o qual conforme exposto, engloba, além do primeiro, os princípios constitucionais. Com isso, é de clareza solar, que a Administração Fazendária pode invalidar ato próprio por afronta a princípios insculpidos, expressa ou implicitamente, no texto constitucional.

Ademais, resta patente a boa-fé do contribuinte, vez que não se podem presumir condutas dolosas, mas ao revés, deve-se prová-las. É que, para a efetivação na aplicação de tais multas, deve ser devidamente comprovada a atitude do contribuinte que deu ensejo à infração, não se podendo admitir o mero inadimplemento como causa suficiente. Nesse sentido, cita julgado do STJ sobre a matéria. Colaciona lições do jurista Sacha Calmon Navarro Coelho.

Ressalta que o Colendo Supremo Tribunal Federal tem afastado a imposição de multa, quando esta tem feição confiscatória, conforme se comprova através da ementa, proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 91.707/MG, cujo relator foi o eminente Ministro Moreira Alves.

Sendo assim, aduz tornar-se imperioso concluir, pela improcedência da imposição da multa disposta no auto de infração impugnado. Caso subsista a aplicação de qualquer penalidade a título de multa, seja esta reduzida, com base nos critérios da razoabilidade e proporcionalidade, em atenção ao princípio do não confisco.

Diante de todo o exposto, a COELBA requer que:

a) seja decretada a extinção parcial do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional, em relação ao valor reconhecido e pago no prazo da impugnação, conforme demonstra o Documento de Arrecadação Estadual (DAE) anexo, excluindo-se da autuação os montantes correspondentes.

b) 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;

c) no mérito, julgue improcedente a autuação, desconstituindo o lançamento fiscal dele decorrente, pois estão corretas as reduções de base de cálculo do ICMS realizadas pela Contribuinte, seja pelas exposições fáticas e comprovações documentais inseridas no bojo da defesa, bem como 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 414/2010;

d) por cautela processual, apenas na remota hipótese de serem mantidos os valores decorrentes do auto de infração, 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 e proporcionalidade.

Às fls.97/103, o trio de Autuantes presta a informação fiscal. Diz que o contribuinte autuado é uma empresa concessionária do serviço público de energia elétrica.

Afirma que a Informação Fiscal objetiva contestar as alegações apresentadas pelo Autuado na defesa do Auto de Infração, lavrado em 17/12/2021, contra a Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia - COELBA, decorrente do recolhimento a menor o ICMS, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo.

Informa que o contribuinte está sujeito as normas do órgão regulador do setor, que é a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL e a legislação do ICMS do Estado da Bahia. Através da análise dos arquivos magnéticos do Convênio ICMS 115/2003, apresentados pela COELBA, diz ter detectado que vários clientes tiveram indevidamente a base de cálculo do ICMS reduzida, visto que, não se enquadram no benefício disposto na alínea 'a', inciso XVII, art. 268, do RICMS/BA, aprovado pelo decreto 13.780/2012. Esclarece que são clientes, que na data da ocorrência do fato gerador, não se enquadravam na classe de consumo industrial, nem exerciam atividade hoteleira ou hospitalar, e/ou, estavam com a situação, *baixada*, no cadastro de contribuintes da SEFAZ/BA.

Explica que o crédito tributário ora reclamado originou-se da glosa da redução da base de cálculo do ICMS, nas operações com energia elétrica, destinadas a empresas que não estão amparadas pelo benefício da redução da base de cálculo. Na data da ocorrência do fato gerador este benefício encontrava-se regulamentado na alínea “a”, inciso XVII, art. 268, do RICMS/BA, aprovado pelo decreto 13.780/2012.

O valor histórico reclamado foi de R\$ 846.719,62, proveniente da redução indevida da base de cálculo, nas operações de venda de energia elétrica. Deste montante, o valor de R\$490.731,38 foi reconhecido como devido pela COELBA e denominado, por esta, como “Cadastro incorreto”. O valor de R\$355.988,24, foi impugnado e denominado de “Cadastro correto” pelo autuado.

O Autuado alega em sua defesa, *“que efetua 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.”*

Porém, diz que se pode observar nos demonstrativos apresentados pelo Fisco, que em várias notas fiscais de venda de energias elétrica, o valor total do consumo, está incompatível com o valor do consumo de energia, destinada a consumidores que, de fato, exercem preponderantemente uma atividade da classe industrial.

Salienta que, além da efetiva e preponderante atividade realizada pelo estabelecimento, também é condição para gozo do benefício, a correta classificação fiscal da atividade (CNAE) nos dados cadastrais do contribuinte. Tudo em conformidade com a legislação, bem como com a consulta feita pela COELBA, no processo nº 982/2007, com o seguinte trecho transcrito pelo autuado na sua defesa: *“ (...) o que deve ser levado em consideração para o gozo ou não do benefício fiscal da redução de base de cálculo a que se reporta o art. 80, I, “b” do RICMS/BA é a efetiva e preponderante atividade realizada pelo estabelecimento, devendo este, no entanto, fazer constar dos seus dados cadastrais a correta classificação fiscal da sua atividade, daí porque deve a consulente exigir do seu cliente que efetue a correção da CNAE constante do seu cadastro, adequando-a à atividade que de fato exerce com preponderância”*.

Em sua defesa, o Autuado também traz resposta de Parecer emitido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, relativo a Distribuidora da Água Camaçari e solicita que sejam excluídos deste Auto de Infração, os valores relativos a este consumidor.

Sobre esta alegação, informa que nos demonstrativos que compõem o crédito ora reclamado, não consta nenhum valor referente ao cliente Distribuidora da Água Camaçari.

Esclarece ainda, sobre o argumento de que, existindo divergências entre os dados cadastrais arquivados na SEFAZ, e os constantes na base de informações da Receita Federal, deve prevalecer o que se encontrar mais atualizado, anexa cópias de comprovantes de inscrição e de situação cadastral da Receita Federal (doc. 09 – Cartões CNPJ).

Informa que nesta documentação, consta a atividade e a situação de consumidores, em datas anteriores a ocorrência do fato gerador, sendo que, diversos deles, na data da ocorrência do fato gerador, encontravam-se com situação *BAIXADA* no cadastro da SEFAZ/BA, conforme discriminado na coluna *“DATA BAIXA SEFAZ”* dos demonstrativos anexados pelos Autuantes (folhas 9 a 11).

Sustenta que na aplicação do benefício fiscal da redução da base de cálculo, o contribuinte deve ficar adstrito à legislação tributária do ente tributante. E, 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, sendo disponibilizada pela SEFAZ/BA, através da *internet*, consulta diária da situação dos contribuintes. Contribuintes com situação *BAIXADA* no cadastro de contribuintes da Secretaria da Fazenda do estado da Bahia, não estão amparados por benefício que implique redução do ICMS.

#### A. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Informa que o § 2º, art. 5º da Resolução ANEEL 414/2010 estabelece como classe industrial:

*“§ 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.”*

A Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE 2.0, atribuiu 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 a Seção F, não estando, portanto, entre as atividades industriais conforme CNAE 2.0.

Aduz que o § 2º, art. 5º da resolução ANEEL 414/2010, estabeleceu como classe industrial, a unidade consumidora em que seja desenvolvida a atividade industrial, conforme definido na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE. E, a atividade de construção, não é industrial, conforme CNAE, portanto, não é atividade da classe industrial.

#### B. HOSPITAIS

Explica ter verificado nos arquivos do convênio 115/2003, apresentados pela COELBA, que alguns clientes que não exercem a atividade hospitalar, enquadrada na CNAE-Fiscal sob o código 8610-1/01, tiveram a base de cálculo do ICMS indevidamente reduzida.

Para clarear o entendimento do item 3, da alínea “a”, inciso XVII, art. 268, do RICMS/BA, transcreve trechos de algumas atividades definidas no Cadastro Nacional de atividades Econômicas - CNAE Fiscal 2.0

Verifica que, apenas está amparada pelo benefício da redução da base de cálculo no multicitado dispositivo, a classe de atividades de atendimento hospitalar enquadrada na CNAE-Fiscal sob o código 86.1. As atividades: Serviços móveis de atendimento a urgências e de remoção de pacientes (CNAE 86.2); de atenção ambulatorial executadas por médicos e odontólogos (CNAE 86.3); de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica (CNAE 86.4); de profissionais da área de saúde, exceto médicos e odontólogos (CNAE 86.5); de apoio à gestão de saúde (CNAE 86.6); e de atenção à saúde humana não especificadas anteriormente (CNAE 86.9), não estão amparadas pelo benefício da redução da base de cálculo.

No cadastro da SEFAZ/Ba consta como atividade destes clientes, a *Atividade Médica Ambulatorial Restrita a Consultas e atividade de fisioterapia*, estas atividades não estão amparadas pelo benefício da redução da base de cálculo. Estes clientes tiveram um valor de consumo de energia, mensal, condizente com a atividade declarada no cadastro de contribuintes da SEFAZ/Ba, e, incompatível com a atividade de atendimento hospitalar, que necessita de centro cirúrgico, laboratório, radiologia, assistência 24 horas.

#### C. HOTÉIS

Informa que as empresas que exercem a atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel, não constam dos demonstrativos do crédito ora reclamado. Constatam alguns clientes, que na data da ocorrência do fato gerador, estavam com a inscrição baixada. Também consta os clientes com CNPJ 02571007000199 (LE PRIVE MOTEL), e CNPJ 40524175000112 (MOTEL TREVO).

#### D. PADARIAS

Explica que o § 2º, art. 5º da resolução ANEEL 414/2010, estabeleceu como classe industrial, a unidade consumidora em que seja desenvolvida a atividade industrial, conforme definido na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE. As padarias conforme a CNAE 2.0 podem ser classificadas como: 1091-1/02 - fabricação de Produtos de Padaria e Confeitaria com Predominância de Produção Própria (atividade pertencente a indústria de transformação); ou 47.21-1/02 - padaria e confeitaria com predominância de revenda (atividade pertencente ao comércio varejista).

Sustenta que as padarias que sofreram glosa da redução da base de cálculo, foram as padarias e confeitarias com predominância de revenda, e/ou as que estavam com a situação BAIXADA no cadastro de contribuintes da SEFAZ/BA.

#### E. OUTRAS ATIVIDADES INDUSTRIAIS

Neste caso, afirma que todas as empresas que sofreram glosa da redução da base de cálculo do ICMS não desenvolvem a atividade industrial, conforme definido na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, portanto, não estão amparadas pelo benefício da redução da B.C. Acrescenta que na defesa, o Autuado alega que: "Assim, equivocou-se a autuação ao adotar a

*expressão " classe de consumo industrial" como sinônimo de atividade industrial."*

Sobre esta alegação, informa que não adotaram a expressão "*classe de consumo industrial*" como sinônimo de atividade industrial. Nenhuma venda de energia, destinada a classe de consumo industrial, sofreu glosa da redução da base de cálculo. O benefício disposto no item 1, alínea 'a', inciso XVII, art. 268, destina-se a classe de consumo industrial. E, o art. 5º da Resolução ANEEL nº 414/2010 estabeleceu as classes de consumo de energia. Já o § 2º, deste mesmo artigo, estabeleceu que: 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.

Conclui que com base nas argumentações e explicações feitas, pedem pela procedência deste Auto de Infração.

As Autuantes voltam a se manifestar fl. 694. Afirmam reiterar todas as informações prestadas às fls. 558/578.

Consta às fls. 696/698, extrato do SIGAT/SICRED, com os valores reconhecidos pelo autuado.

Cabe registrar, a presença da Dr<sup>a</sup> Adriana Catanho Pereira – OAB/BA nº 52.243, na sessão de julgamento, que realizou a sustentação oral.

#### **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, nos termos que realizou.

Ao examinar o Auto de Infração e seus anexos, constato que a acusação imputada ao autuado está descrita de forma clara e precisa. As Autuantes cuidaram de detalhar a acusação e a forma de apuração do imposto, conforme se pode observar às fls. 2 e 3 dos autos. Em conformidade com o previsto no art. 39 do RPAF-BA/99, o Auto de Infração contém todos os elementos previstos nos incisos desse citado dispositivo regulamentar. Observo que 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 qualquer obscuridade. Além disso, os dispositivos dados como infringidos e a capitulação legal da multa estão corretamente indicados, fundamentando a exigência fiscal e auxiliando o entendimento da infração apurada.

Não se vislumbra nos autos, qualquer violação ao princípio da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido garantidos ao autuado, o exercício da ampla defesa e do contraditório, o que está visivelmente caracterizado nos diversos aspectos abordados na impugnação. Em face ao exposto, afasto essa preliminar de nulidade.

Ainda em sede de preliminar, o autuado arguiu a nulidade da autuação, também por cerceamento de defesa, sob o argumento de que os Autuantes não especificaram como procedera a verificação dos cadastros e atividades preponderantes dos contribuintes analisados.

Ultrapasso essa preliminar, pois as informações prestadas pelos Autuantes estão fundamentadas nos CNAEs constantes nos cadastros de contribuintes da SEFAZ-BA (quando inscritos) e nos dados fornecidos pelo próprio autuado. 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.

No mérito, a autuação, conforme já relatado, decorreu do fato de o autuado, na condição de empresa concessionária do serviço público de energia elétrica, sujeito às normas do órgão regulador do setor (Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL) e à legislação do ICMS do

Estado da Bahia, ter indevidamente aplicado a redução de base de cálculo prevista no artigo 268, XVII, do RICMS-BA/12, em operações cujos destinatários não se enquadravam nas condições exigidas para gozo da referida redução de base de cálculo, ou se encontravam com a Inscrição Estadual baixada do cadastro geral de contribuintes do estado da Bahia.

O defendente reconheceu parcialmente o cometimento da infração. Informou ter realizado o recolhimento da parcela reconhecida, que considero subsistente, visto que cessa a lide a respeito desta fração autuada.

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

Sobre essa alegação, 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.

Ressalto que as hipóteses de redução de base de cálculo estão previstas na legislação tributária estadual, e a legislação da ANEEL não pode alargar essas hipóteses, de forma a incluir no benefício da redução, situações não previstas na legislação tributária. Não se pode olvidar, que a redução de base de cálculo, por ser um benefício fiscal, deve ser interpretada de forma literal e, portanto, para usufruir desse benefício fiscal, o contribuinte tem que ficar adstrito à legislação que o concede.

O autuado afirmou, 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 anteriormente, as hipóteses de redução de base de cálculo previstas na legislação tributária, não podem ser estendidas a situações não expressamente previstas na legislação.

Observo que 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 das Seções B e C”. Dessa forma, fica afastada a alegação defensiva de que as empresas de construção civil seriam classificadas como indústrias.

Quanto aos estabelecimentos considerados como hospitais, saliento que o art. 80, I, “c”, do RICMS-BA/97, previa 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 de cálculo, quando a energia elétrica for “destinada à atividade de atendimento hospitalar. ”.

Constato que a presente autuação teve como base as informações contidas nos dados cadastrais dos clientes constantes na base de dados da SEFAZ. No entanto, não se limitou a esse procedimento, visto que exigiu o imposto relacionado às indevidas reduções, para fornecimentos de energia elétrica a estabelecimentos que se encontravam registrados indevidamente no cadastro com atividade de atendimento hospitalar, mas sua denominação e consumo de energia evidenciaram não se tratar de tal atividade.

O defendente apresentou entendimento, que o 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 hotel, independentemente do CNAE constante de seu cadastro.

Sobre esta alegação, os Autuantes rebateram, afirmando que do levantamento fiscal, sobre esta atividade econômica constam apenas, as empresas que exercem atividade de motel, e alguns clientes da autuada, que na data da ocorrência do fato gerador, estavam com a inscrição baixada. Citaram os clientes da Autuada, com CNPJ 02571007000199 (LE PRIVE MOTEL), e CNPJ 40524175000112 (MOTEL TREVO).

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

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. Assim, por este motivo, não há qualquer alteração a ser efetuada no cálculo do imposto exigido.

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

É importante registrar, a multicitada norma que regulamenta a matéria em discussão, alínea “a”, inciso XVII, art. 268, do RICMS/BA, aprovado pelo decreto 13.780/2012, que para maior clareza reproduzo, *in verbis*:

*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;"*

Da leitura do art. 268, XVII, do RICMS-BA/12, retro reproduzido, 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.

Logo, 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.

Na sessão de julgamento, a patrona da autuada, em sustentação oral, reiterou que empresas constantes do levantamento fiscal, encontravam-se com situação ativa, no cadastro da Receita Federal, apenas um ano antes dos fatos autuados.

Destaco que esta alegação não pode prosperar, considerando que a obrigação tributária nasce na



data de ocorrência do fato gerador. No presente caso, foram levadas em consideração a situação cadastral do contribuinte na data de ocorrência dos fatos, ou seja, a partir de janeiro de 2018.

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.

É importante registrar, que a exigência do ICMS ora em apreciação, consta de levantamento fiscal que dá suporte à autuação, e que relaciona além dos consumidores reconhecidos pelo Autuado, que não fazem jus ao benefício da redução de base de cálculo, contribuintes com inscrição baixada no cadastro de contribuintes da Bahia, e aqueles que não se enquadram nas hipóteses previstas na legislação para gozo do referido benefício e que o defendente não logrou trazer as provas necessárias e suficientes de suas alegações, com o condão de ilidir a acusação fiscal.

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

O defendente requereu cancelamento ou redução da multa aplicada por considerá-la desproporcional, abusiva e confiscatória.

Afasto toda discussão acerca da inconstitucionalidade das multas aplicadas no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF/99, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Além disso, as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96. Quanto ao pedido de redução da multa, observo que este Colegiado não possui competência para reduzir multas aplicadas em função de descumprimento de obrigação tributária.

Ante as razões retro mencionadas, e analisando os elementos que compõem o presente PAF, declaro subsistente a infração, uma vez que restou comprovado que o autuado não atendeu à condição prevista na legislação para a concessão do benefício fiscal da redução da base de cálculo, quanto aos contribuintes elencados no levantamento fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299324.0003/21-5**, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$846.719,62**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 12 de maio de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR