

A. I. N° - 299324.0004/19-0  
AUTUADO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
AUTUANTES - ÂNGELA MARIA MENEZES BARROS, LÚCIA GARRIDO CARNEIRO e  
VIRGÍLIO FRANCISCO COELHO NETO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP/SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 30/01/2021

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0247-02/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO. Ao agregar o ICMS ao montante da sua própria base de cálculo, o autuado o fez em valor menor que o previsto. A redução de base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica exige 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. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 18 de junho de 2019, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$233.304,33, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01. 03.02.06.** Recolheu a menor o ICMS em razão da utilização indevida de benefício da redução de base de cálculo, fato constatado nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Consta a informação dos autuantes de que “*o contribuinte autuado é uma empresa concessionária do serviço público de energia elétrica Está sujeito às normas do órgão regulador do setor, que é a AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA - ANEEL, e a legislação do ICMS do Estado da Bahia emite Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, em uma única via por sistema eletrônico de processamento de dados, submetendo-se ao disposto no Convênio ICMS 115/2003.*

*Dentre os registros apresentados nos arquivos do Convênio 115 pela COELBA, extraímos os emitidos para contribuintes que não se enquadram na classe industrial, ou não exercem atividade hoteleira ou hospitalar, ou encontram-se em situação BAIXADA, no cadastro da SEFAZ, e que tiveram a Base de Cálculo do ICMS reduzida indevidamente, por se tratarem de clientes que não possuem direito ao benefício fiscal disposto no artigo 268, Inciso XVII, alínea “a” do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.780/2012”.*

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 20 a 67, onde esclarece, inicialmente, 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 artigo 80 do RICMS/97, reproduzido.

Destaca que tal sistemática de tributação com redução de base de cálculo foi mantida pelo novo regulamento do ICMS (Decreto Estadual nº 13.780/2012), com vigência a partir de 01 de abril de 2012, inclusive com a supressão da restrição ao CNAE específico que antes era mencionado pelo legislador, reproduzindo o teor do artigo 268, inciso XVII da norma regulamentar citada.

Esclarece que, 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 acima referidas, a COELBA, nos termos da Resolução Normativa ANEEL 414/2010 (que regulamenta o exercício de sua atividade), 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 artigos 2º, 18 e 20, todos, da mencionada Resolução, mesmo que detectadas eventuais divergências com a documentação por estes apresentada (utilização de CNAE equivocado, por exemplo).

Diz que, havendo tais divergências, orienta e exige dos consumidores que procedam às devidas retificações e adequações no intuito de 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.

Menciona seguir as orientações que obteve em consultas à própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, conforme se observa nos pareceres que garante anexar (Docs. 04, 05, 06 e 07).

Como segundo objetivo, assevera cumprir a perspectiva teleológica 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 artigo 80 do antigo RICMS, e por fim, cumprir e efetivar os ditames da legislação regulatória a que está sujeita e da qual não pode se desvincular, notadamente a Resolução ANEEL 414/2010, com os padrões e critérios classificatórios ali impostos.

Após breve resumo da autuação, observa ter realizado pagamento parcial do crédito tributário por ele constituído, conforme demonstram os Documentos de Arrecadação Estadual (DAE) em anexo (Doc.11), onde reconheceu como devido o valor original de R\$ 16.215,96, nos termos da tabela apresentada, o que a faz requerer, desde já, a decretação de extinção parcial do crédito tributário, nos termos do artigo 156, I do Código Tributário Nacional (CTN).

Como preliminar, invoca o fato de o Auto de Infração, assim como todo e qualquer ato administrativo, possuir forma e conteúdo previamente definidos em lei, e, consequentemente, sua lavratura está subordinada a exigências legais cuja ausência ou descumprimento implicam a sua nulidade ou anulabilidade.

Tem de ser a autuação ato plenamente vinculado do agente público, devendo observar todos os termos legais e regulamentares, e nesse sentido, a legislação pátria atinente ao processo administrativo tributário estabelece que o Auto de Infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- a) a qualificação do autuado;
- b) o local, a data e a hora da lavratura;
- c) a descrição do fato;
- d) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- e) a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- f) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número da matrícula.

Explicita que as formalidades acima descritas são estabelecidas pela legislação tributária no intuito de concretizar e propiciar a perfeita atuação do princípio da ampla defesa, e desse modo, o descumprimento delas pelo servidor responsável pela autuação praticamente presume a ofensa ao direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa.

Fala inexistir dúvida, quanto a existência de casos em que o Direito dispensa particular atenção e relevância à forma como são praticados determinados atos, seja na instância administrativa ou na judicial.

Se, de um lado, há casos nos quais a forma apenas serve à exteriorização do ato, outros há em que ela é indispensável para que o ato tenha vida, diferindo fundamentalmente o papel que desempenha em uma ou outra dessas situações, arremata.

Pontua que 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, ao passo que 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, frisa.

Ressalta, por ser imperativo lógico, que eventual erro na descrição dos fatos repercute necessariamente sobre a sua plena defesa, e, no caso em questão, o 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.

Aponta que, havendo forma definida em lei, deveriam os autuantes analisar caso a caso e demonstrar os erros supostamente identificados. Porém, não foi o que ocorreu.

Fala possuir o Auto de Infração formalidades prescritas em lei indispensáveis à sua validade e cujo descumprimento presume o prejuízo sofrido, e, desse modo, a precária descrição dos fatos é suficiente para acarretar a nulidade do auto e o prejuízo à ampla defesa.

Como se isso não bastasse, os 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, diante de indevida restrição ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Tece, a seguir, diversas considerações acerca do princípio da verdade material, inserindo doutrina de Adelmo da Silva Emerenciano e James Marins, em trechos copiados.

Aborda, igualmente, o princípio do dever de investigação da Administração Tributária, corolário do princípio da verdade material, se valendo, mais uma vez, da doutrina de James Marins, bem como apontando a disposição do artigo 2º do RPAF/99.

Por conseguinte, 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, entende, e para tanto, seria indispensável a verificação real e factual da atividade preponderante efetivamente desenvolvida pelo consumidor em questão.

Afirma ter realizado a verificação das atividades dos consumidores em questão, nos moldes que lhe são impostos pela Resolução Normativa ANEEL 414/2010, em vigor, bem como as demais normas reguladoras do setor, efetuando vistorias, 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, 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.

Assevera ser incorreto conferir benefício de redução de base de cálculo de ICMS a um consumidor que tivesse registrado em seus cadastros atividade abrangida pelo artigo 80 (RICMS 1997) e artigo 268 (RICMS 2012), mas cuja atividade real destoasse de tais descrições cadastrais, bem como, igualmente 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 SEFAZ, em consulta anteriormente formulada sobre o assunto. É o que se observa nos trechos do Parecer copiados.

Da resposta recebida, vê que o entendimento da SEFAZ-BA, com base no qual 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, motivo pelo qual 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 Impugnante 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 se verifica na transcrição que colaciona.

Sem dúvida, 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 RICMS/BA.

Ante o exposto, tendo em vista que as aplicações das reduções de base de cálculo do ICMS empreendidas 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, assim entende.

Narra que na síntese da autuação, as glosas dos benefícios de redução de base de cálculo do ICMS efetuados se deram sob a alegação de que as atividades constantes nos cadastros da unidade consumidora de energia elétrica supostamente não estariam abrangidas pela norma que concedeu o benefício em questão, sendo que tal alegação e as imputações daí decorrentes na autuação levaram em consideração, sobretudo, os aspectos formais dos registros referentes à atividade do consumidor perante a SEFAZ e a Receita Federal. Todavia, conforme tem como demonstrado minuciosamente anteriormente, o que deve prevalecer para fim de aplicação do benefício de redução de base de cálculo do ICMS é a atividade preponderante efetivamente praticada pela unidade consumidora de energia elétrica, o que foi ratificado inclusive em pareceres da própria SEFAZ-BA.

Indaga sobre qual é o critério correto para aferição da atividade preponderante de cada unidade consumidora de energia elétrica, uma vez 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, segundo será demonstrado, 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 414/2010 da ANEEL, qual seja: a maior parcela da carga instalada, sendo o critério correto para aferição da atividade preponderante de cada unidade consumidora de energia elétrica o da “maior parcela da carga instalada”, conforme se extrai da interpretação conjunta dos artigos 4º e 6º da Resolução ANEEL 414/2010, transcritos.

Aponta 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 artigo 2º da Lei nº 9.427/1996, e a 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 326767/2014-9, por meio do qual este órgão administrativo corrobora com o entendimento esposado logo acima, de acordo com trecho reproduzido.

Alerta para o fato de que a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia se encontra com posicionamentos contrários, devendo prevalecer a resposta dada logo acima, para fins de exclusão deste Auto de Infração, dos valores supostamente recolhidos a menor pela autuada, em relação ao consumidor Distribuidora de Águas Camaçari.

Destaca que a própria SEFAZ-BA, em parecer oferecido em resposta à consulta anteriormente formulada, 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. É o que se observa no seguinte trecho do aludido parecer, cujo teor transcreve.

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), exatamente o que aconteceu no caso ora sob análise, garante.

Indica ter na autuação, sido glosado parte dos benefícios de redução de base de cálculo de ICMS aplicados 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, supostamente 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 artigos 4º e 6º da Resolução ANEEL 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 que tais reduções foram realizadas regularmente, em consonância com a interpretação sistemática da legislação vigente, e logo, devem ser afastadas as glosas efetuadas pela autuação ora refutada, julgando-a improcedente em seu mérito, argumenta.

Mais uma vez observa 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, 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, conforme já detalhado no tópico supra, 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. Transcreve os artigos 4º e 5º § 2º da Resolução 414/2010.

Ressalva que todas as informações constantes nos cadastros dos clientes são fornecidas por eles mesmos, conforme determina a ANEEL, nos moldes da norma contida na Cláusula Terceira da Resolução Normativa 414/2010, reproduzida, concluindo que todas as informações constantes no

sistema foram fornecidas pelos próprios usuários, não havendo qualquer obrigatoriedade por parte do órgão gestor (ANEEL) para que a empresa concessionária faça a comprovação de veracidade das declarações dos clientes.

Aduz ser importante que este órgão julgador atente 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 empresa 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, para fins de meio de prova tendente a produzir efeitos no que tange à aplicação do benefício de redução de base de cálculo do ICMS.

Avalia como prova o fato de, para os consumidores cujos cartões de CNPJ são apresentados em anexo (Docs. 08-A e 08-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.

Assevera que, mesmo sem estar legalmente compelida, 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 realizar mensalmente a verificação da atividade efetivamente exercida por cada unidade consumidora.

Trata-se de um imperativo decorrente das noções de razoabilidade e proporcionalidade. São, portanto, os usuários que declararam 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 empresa, 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 cinco anos, uma vez que o seu armazenamento por tempo superior ao legal implica em custos demasiado onerosos para serem suportados pela empresa.

Aponta para o fato de que todas as atividades registradas no sistema como industriais, por exemplo, foram incluídas por terem sido fornecidas e mantidas pelos clientes, além de inspecionadas 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. Para as normas da ANEEL, conforme se percebe pela Resolução da ANEEL acima citada, a classificação do cliente é determinada por ele mesmo e deve obedecer à carga a ser instalada: artigo 27, inciso I da Resolução.

Esclarece 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.

Observar que não tem 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, na forma da Resolução Normativa ANEEL 414/2010, artigo 164 (copiado).

Aponta 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. Não pode, portanto, a concessionária ser penalizada por eventuais incorreções das informações dos clientes, pois age dentro da mais extrema legalidade e segundo determinação do órgão gestor.

Aduz possuir qualquer interesse em alterar a carga tributária de ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica, isso porque quaisquer variações não terão impacto sobre a empresa, pois serão integralmente repassadas aos consumidores nas faturas de energia elétrica.

Tal ausência de interesse, por sua vez, apenas reforça o fato de que efetuou 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, entende não pode ser penalizada por fato de terceiro.

Por fim, tendo em vista os repetidos equívocos incorridos pela SEFAZ 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, cumpre trazer 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 abaixo levarão em consideração tal parâmetro, equivocadamente desconsiderado pelo Fisco Estadual da Bahia.

Realça que dentre as empresas envolvidas na autuação em comento, estão as de construção civil, sendo que o enquadramento desta atividade dentro da classe de consumo industrial encontra respaldo, primordialmente, nos artigos 4º e 5º, § 2º da Resolução ANEEL 414/2010, reproduzida.

Aponta que a classificação da atividade de construção civil como indústria pode ser explicada, por exemplo, pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de 971/2009, em seu artigo 109-C, § 2º, Quadro 1, conforme texto transrito, sendo tal entendimento justificado 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.

Cita que no contexto das Contas Nacionais, o IBGE inclui a construção civil no cômputo geral do setor industrial, juntamente com a indústria extractiva 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.

Diz que 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, mediante transcrição do dispositivo regulamentar.

No caso ora sob discussão, alega que 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 414/2010, sendo indevida, portanto, a inclusão dos valores de ICMS devidos por hospitais.

Ressalta que, conforme se observa em planilha anexa à presente 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, salientando 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 (Doc. 09), tendo em vista a prática efetiva de atividade de atendimento hospitalar.

Aponta que o RICMS/12, nos seus artigos 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.

Argumenta que assim como as empresas do ramo hospitalar, acima descritas, as empresas do setor hoteleiro também são agraciadas com a redução do ICMS sobre a energia elétrica pelo RICMS-BA. Replica o dispositivo que contém tal previsão.

Indica que em resposta a Processo Administrativo de Consulta, a SEFAZ-BA, através do Parecer de 16056/2007, de 19/12/2007, endossou os argumentos aqui apresentados, de acordo com a ementa reproduzida, e benefício da redução de base de cálculo previsto no artigo 80, I, “b”, do RICMS/BA/97, aplica-se às operações com energia elétrica destinada à atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel.

Copiando trecho do mencionado parecer, conclui não assistir 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 apenas aplicou a legislação do ICMS vigente no Estado da Bahia.

Frisa ter o novo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/2012), nos seus artigos 265 e 268, ao prever a redução de base de cálculo de ICMS para hotéis, retirado 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.

Aborda a seguir a situação das padarias, diante da alegação dos autuantes de que tal ramo de atividade supostamente não estaria contemplado pelas normas que versam sobre a redução da base de cálculo do ICMS, o que não merece guarida, a se verificar pela dicção do artigo 5º, § 2º da Resolução 414/2010 da ANEEL, copiada.

Ressalta que a extensão do benefício de redução do ICMS para as padarias apenas atende ao disposto no artigo 4º (reproduzido) da mesma Resolução ANEEL.

Argumenta 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 tratam 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. 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

direito expressamente respaldado 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, portanto, em estrito cumprimento às disposições das Resoluções da ANEEL, descabida se torna a autuação ora refutada, entende.

Além das empresas e setores ressaltados nos tópicos acima, garante haver ainda diversos outros casos de empresas que exercem atividades industriais, em relação aos quais os objetos sociais e CNAE informados pelas mesmas 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, uma vez que havendo a permissão legal, não poderia delimitar o benefício a quaisquer consumidores que efetivamente constituam uma indústria.

Menciona o fato de o Regulamento do IPI, instituído pelo Decreto-Lei 7.212/2010, trazer o conceito legais de indústria e industrialização, na forma do artigo 4º transcrito.

Enumera, ainda o fato de o RIPI equipar ao estabelecimento industrial diversos estabelecimentos Reitera ser 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, tendo a SEFAZ-BA, em resposta à solução de consulta, convalidado este entendimento, conforme reprodução de parte da mesma.

Desta forma, observados os conceitos de indústria e estabelecimento industrial, bem como demonstrado o posicionamento já proferido pela SEFAZ-BA, constata ter agido no estrito cumprimento dos ditames legais, uma vez que está vinculada ao disposto na Resolução 456/2000 da ANEEL, atualmente substituída pela Resolução 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.

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, procede à verificação sistemática *in loco* dos clientes que são alcançados pelos benefícios de redução de base de cálculo do ICMS.

Tece considerações acerca dos conceitos de “classe” e “atividade” utilizados pelo RICMS-BA e sua correta interpretação sistemática com os artigos 109, 110 e 111 do CTN, para concluir que a necessária compreensão da expressão “classe de consumo” consoante a sua regulamentação e disciplina nas normas do órgão regulador competente (Resoluções da ANEEL), pois ao estabelecer o critério de abrangência e aplicação da redução de base de cálculo do ICMS em 52%, o RICMS/BA referiu-se expressamente à “classe de consumo industrial”. Tal previsão constava tanto no Regulamento de 1997 (artigo 80, inciso I, alínea “a”), quanto no novo Regulamento, vigente a partir de 01/04/2012 (artigo 268, inciso XVII, alínea “a”).

Observa 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 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, aponta 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”, sendo que 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? Questiona.

Interroga a razão de não se utilizar a mesma denominação para todas as hipóteses, para finalizar no sentido de 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, se equivocando a autuação ao adotar a expressão “classe de consumo industrial” como sinônimo de atividade industrial.

Justifica não se poder presumir que o legislador se equivocou ou fez distinção inútil, se tratando de princípio geral do direito, segundo o qual “não se presumem, na lei, palavras inúteis”, como já dizia o brocardo latino *“verba cum effectu sunt accipienda”*. Nesse sentido, invoca Sutherland, citado por Carlos Maximiliano.

Assim, infere que 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. Logo, 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 decorre do que prescrevem e impõem os artigos 109 e 110 do CTN, com eles se compatibilizando perfeitamente, segundo os quais, 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 artigos 109 e 110 do CTN reproduzidos.

No caso em questão, frisa ser o efeito tributário firmado pela legislação fiscal 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 artigo 5º, § 2º da Resolução ANEEL nº. 414/2010.

Assim, para saber se uma determinada unidade consumidora faz ou não jus à redução de base de cálculo destinada à “classe de consumo industrial”, o que deve ser observado é se a sua realidade se enquadra em tal conceito, nos moldes estipulados pelas Resoluções da ANEEL, bem como demais normas regulatórias do setor elétrico, assevera.

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

Portanto, adotando-se o critério de “classe de consumo industrial”, tal como compreendido nos termos da legislação regulatória que o define (Resolução ANEEL nº 456/2000 e 414/2010, tem como incontrovertido ter aplicado corretamente a redução de base de cálculo do ICMS às unidades consumidoras beneficiadas.

Por fim, observa que, segundo determina o art. 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente a legislação que disponha sobre outorga de isenção. Assim, sendo a redução de base de cálculo uma isenção parcial, a legislação a ela relativa deve ser interpretada “literalmente”. 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 empresa, pois é a única que se compatibiliza com os artigos 109, 110 e 111 do Código Tributário Nacional.

No caso de o Auto de Infração não ser declarado insubstancial, o que admite somente por cautela, imperioso que se entenda pela natureza confiscatória da multa punitiva aplicada com fulcro no artigo 42, II, “a”, da Lei Estadual nº. 7.014/1996, copiado.

Diz que como sabido, a multa, enquanto sanção, encontra sua razão de existir na prática de ato que contraria a lei. Portanto, se tal ato não foi praticado, inexiste a multa referente, a mesma não sobrevive, trazendo doutrina de Édison Freitas de Siqueira a respeito.

Tem a imposição de multa de 60% do crédito tributário como de caráter evidentemente confiscatório, porquanto, alcança parcela significativa do patrimônio da empresa. Neste caso, cumpre sopesar que o artigo 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.

Relata o fato de ter havido grande discussão se tal postulado deveria ser ou não limitação a aplicação das multas, todavia o Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou o entendimento de que a vedação é aplicável, veja-se, neste sentido o julgado do RE 523471 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe de 22/04/2010, cuja ementa transcreve.

Tem que *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 fazendo necessário que a medida aplicada seja legítima, de forma que vede ao administrador agir conforme seu sentimento pessoal.

Justifica a necessidade de se ter uma exigência justificada de ponderação, impondo aos agentes administrativos que maximizem a proteção ao ordenamento jurídico em sua totalidade, enquanto o princípio da proporcionalidade, por sua vez, presume uma relação de causalidade entre um meio e um fim, de forma que o resultado perseguido com a prática de determinado ato administrativo deva justificar os meios adotados para alcançá-lo.

No caso da multa aqui tratada, assegura infringir a razoabilidade e a proporcionalidade, haja vista sua imposição não justificar a finalidade buscada pela administração, qual seja, se vê restituída da diferença supostamente devida.

Salienta, *exempli gratia*, o entendimento do Colendo Tribunal Regional Federal da 1ª e 5ª Regiões, os quais reduziram multa considerada confiscatória, nos termos das decisões contidas nos processos 00001872020124058404, AC552882/RN, Relator Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho (convocado), 4ª Turma, julgado em 26/02/2013, e publicado no DJE de 08/03/2013, EIAC380781/02/SE, relatado pelo Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria, Pleno, julgado em 15/08/2007, DJ de 18/09/2007, 00000659520124058310, APELREEX24052/PE, Relator Desembargador Federal José Maria Lucena, 1ª Turma, Julgamento em 08/11/2012, publicada no DJE de 16/11/2012, 200580000060528, AC473039/AL, Relator Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, 1º Turma, julgado em 19/05/2011, com publicação no DJE 27/05/2011 e AMS 0022279-85.2005.4.01.3800/MG, Rel. Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins, 7ª Turma Suplementar, e-DJF de 26/10/2012.

Diz que foi aplicada a multa de 60%, devendo-se ter, por razões lógicas o mesmo deslinde, ante a completa falta de razoabilidade e proporcionalidade dessas multas. Além disso, não parece ocioso trazer à baila o entendimento do órgão julgador administrativo de maior expressão nacional, qual seja o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na exata medida em que tornou ponto pacífico o seguinte: a mera falta de pagamento do tributo não enseja a

aplicação de multas de ofício qualificadas (multas punitivas), na forma da Súmula CARF 14, cujo teor transcreve, bem como chama atenção para o Parecer do Procurador-Geral da PGFN sob número 1.087/2004, o qual reproduz trecho.

Rememora ter sido tal Parecer, em seus termos aprovados pelo então Ministro de Estado da Fazenda, por meio de Despacho datado de 17 de agosto de 2004.

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

Registra ser patente a sua boa-fé, vez que não se podem presumir condutas dolosas, mas ao revés, deve-se prová-las, e 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.

Traz pelo entendimento trazido pela 7ª Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo, no processo DTR2-160722-2008 (Doc.10), no qual o julgador relator se manifestou nos termos copiados, em consonância com seu entendimento.

Lembra, de igual forma, ter o Supremo Tribunal Federal (STF), por diversas vezes, afastado a multa punitiva, quando demonstrada a boa-fé do contribuinte, ao fundamento de que “o judiciário pode graduar ou excluir a multa, de acordo com a gravidade da infração, e com a importância desta para os interesses da arrecadação”, como se depreende do RE 61.160/SP, relatado pelo Ministro Evandro Lins e Silva, em 19/03/1968.

Menciona, de igual modo, o conteúdo da decisão no Recurso Extraordinário 91.707/MG, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves, em ementa copiada, bem como excerto do artigo de lavra do ex-senador e ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal, Dr. Paulo Brossard, texto ao qual intitulou como “A devassa por decreto”, em que discorreu sobre questões de direito tributário, além de inúmeros outras decisões de tribunais superiores.

Sendo assim, diz ser imperioso concluir pela improcedência da imposição da multa disposta no Auto de Infração impugnado, e caso subsista a aplicação de qualquer penalidade a título de multa, seja esta reduzida, com base nos critérios da razoabilidade e proporcionalidade acima descritos, em atenção ao princípio do não confisco.

Diante de todo o exposto, requer:

- a) seja decretada a extinção parcial do crédito tributário, nos termos do artigo 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) em anexo (Doc.11), referente ao valor original de R\$16.215,96, 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, seja pelas exposições fáticas e comprovações documentais inseridas no bojo desta 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% 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.

Informação fiscal prestada por uma das autuantes às fls. 480 a 483, indica ser o contribuinte uma empresa concessionária do serviço público de energia elétrica está sujeita às normas do órgão regulador do setor, que é a AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA - ANEEL, e a legislação do ICMS do Estado da Bahia emite Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, em uma única via por sistema eletrônico de processamento de dados, submetendo-se ao disposto no Convênio ICMS 115/2003.

Dentre os registros apresentados nos arquivos do Convênio 115 pela COELBA, extraíram os emitidos para contribuintes que não se enquadram na classe industrial, ou não exercem atividade hoteleira ou hospitalar, ou encontram-se em situação BAIXADA, no cadastro da SEFAZ, e que tiveram a Base de Cálculo do ICMS reduzida indevidamente, por se tratarem de clientes que não possuem direito ao benefício fiscal disposto no artigo 268, Inciso XVII, alínea “a” do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.780/2012.

Aponta ter sido o crédito tributário ora reclamado originado da glosa da redução de base de cálculo do ICMS nas operações com energia elétrica, destinadas a unidades consumidoras, que não estão amparadas por tal benefício fiscal, diante do fato de sem encontrarem na situação cadastral “baixada” junto à SEFAZ, e/ou por não exercerem atividade dispostas no artigo 268, inciso XVII, do RICMS/BA/12.

Registra o fato de ter o contribuinte reconhecido como devida, parte da infração, porém não apresentou detalhamento da composição do valor recolhido, sendo necessário apresentar planilha detalhando quais consumidores estão incluídos neste montante, com os respectivos números correspondentes às glosas de ICMS, uma vez que o Documento 08-A anexo ao Auto de Infração está em formato de “imagem”, o que dificulta a análise.

Concorda com o entendimento da empresa, ratificado pelo teor da resposta à consulta feita no processo 982/2007, quanto a preponderância da atividade realizada pelo estabelecimento, na forma de trecho copiado.

Salienta que o benefício de redução da base de cálculo regulamentado no inciso I do artigo 80, é destinado a determinadas classes de consumo ou atividades, e não a quem se inscrever em determinada classe de consumo, ou em determinados tipos de atividades.

Realça o fato de que os clientes, devem, efetivamente, exercer uma das atividades amparadas pela legislação, informando que o artigo 23 do RICMS/12 prevê que os contribuintes do ICMS são responsáveis pela verificação, via internet, da regularidade cadastral do contribuinte que com ele promova transação comercial.

Aponta que os consumidores que compuseram o crédito tributário reclamado, não exerciam de forma efetiva uma das atividades amparadas pelo benefício, por se encontrarem “baixadas” no cadastro da SEFAZ, ou não exerceram as atividades amparadas pelo benefício fiscal.

Em relação às empresas de construção civil, após transcrição do teor do artigo 5º, § 2º da Resolução ANEEL 414/2010, que estabeleceu as classes industriais, esclarece que a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE 2.0), atribuiu como atividade industrial apenas as atividades da sessão “B-INDÚSTRIAS EXTRATIVAS” e “C-INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO”, sendo a atividade de construção incluída na sessão “F”, não estando, portanto, incluída entre as atividades industriais.

Reproduz a tabela CNAE 2.0 em seu tipo de estrutura, classes, sessões, divisões e descrição, reiterando não ser a atividade de construção civil, industrial, e, dessa forma, ser tida como atividade de classe industrial.

Quanto as padarias, invoca o mesmo artigo 5º, § 2º da Resolução ANEEL 414/2010, a qual diz ter estabelecido como classe industrial a unidade consumidora em que seja desenvolvida a atividade industrial, conforme já visto, no CNAE 2.0, no qual as padarias podem ser classificadas como 1091-1/02 (Fabricação de produtos de padaria e confeitoraria com predominância de produção própria),

atividade pertencente à indústria de transformação, ou 4721-1/02 (padaria e confeitoria com predominância de revenda), que vem a ser atividade pertencente ao comércio varejista.

Indica que as padarias que sofreram glosa da redução da base de cálculo, foram aquelas com predominância de revenda, bem como aquelas que se encontravam na situação de “baixadas” no cadastro da SEFAZ.

Esclarece não terem adotado a expressão “classe de consumo industrial” como sinônimo de atividade industrial, uma vez que nenhuma venda de energia, destinada a “classe de consumo industrial” com situação ativa perante o cadastro da SEFAZ sofreu glosa da redução na base de cálculo.

Aponta que o benefício disposto no artigo 80, inciso I, se destina a “classe de consumo industrial”, e o artigo 5º da Resolução ANEEL 414/2010 estabeleceu as classes de consumo de energia, consoante cópia colacionada.

Quanto às cópias dos cartões emitidos pela Receita Federal do Brasil para alguns CNPJ trazidos pela defesa, e que estariam amparados pelo benefício da redução de base de cálculo, frisa ter analisado os mesmos, e para facilitar o entendimento do motivo da glosa, reapresenta a planilha com todos os clientes incluídos na autuação, o que leva a pedir a manutenção do lançamento.

Intimado a tomar conhecimento do teor da informação fiscal, bem como do demonstrativo elaborado, por meio de Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 487 e 488), o sujeito passivo retorna aos autos para se manifestar (fls. 489 a 500), onde após sintetizar a autuação e a defesa apresentada, aponta que da conclusão da informação fiscal lastreada exclusivamente no cadastro do consumidor perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, havendo necessidade de análise da informação cadastral dos consumidores oriunda do cartão CNPJ, CNAE e demais informações necessárias para a análise da atividade prestada pelos consumidores.

Evidencia, inicialmente, alguns esclarecimentos que atendem a todos os pontos incluídos no presente item, diante de os autuantes, no início da informação ora refutada, aduzirem que as unidades consumidoras objeto da autuação não exerciam, na data da ocorrência do fato gerador, atividades amparadas pelo benefício da redução da base de cálculo objeto da presente demanda. Sustentam ainda, em diversos trechos da informação fiscal, alegações de que, os consumidores que compuseram o crédito tributário ora reclamado, efetivamente não exerciam uma das atividades amparadas pelo benefício, visto que, ou encontravam-se com a situação baixada no cadastro da SEFAZ, ou não exercem uma das atividades amparadas pelo benefício fiscal.

Também aponta os argumentos em relação as padarias que sofreram glosa da redução da base de cálculo, foram, segundo os autuantes aquelas padarias e confeitorias com predominância de revenda.

Aponta ter no Doc. 08-B (fls. 158 a 439) cópias dos cartões emitidos pela Receita Federal do Brasil para alguns CNPJ que ‘supostamente’ estariam amparados pelo benefício da redução da Base de Cálculo, e tendo os autuantes analisado esta documentação, e para facilitar o entendimento do motivo da glosa, reapresentaram a planilha com todos os clientes que sofreram glosa da redução da Base de Cálculo.

Neste aspecto, no decorrer de toda a informação fornecida, especialmente das colunas mencionadas na informação fiscal, diz restar patente a checagem de dados cadastrais dos contribuintes, para refutar os argumentos da empresa, com base em elementos próprios, exclusivos da própria SEFAZ, motivo pelo qual reitera que as informações prestadas, tanto no Auto de Infração, quanto na manifestação ora sob vergaste, ratificam que a verificação dos dados contidos em seus cadastros e atividades preponderantes dos contribuintes analisados foi o único e exclusivo critério de aferição da atividade prestada.

Aduz que a mera informação acerca da atividade prestada conforme seus registros, ou ainda de suposta situação da “baixa” do consumidor não constitui fundamento, por si só, para comprovar que a SEFAZ efetivamente analisou a atividade realizada pelo consumidor, cumprindo os

princípios da busca pela verdade material, ou ainda de que, no momento da lavratura do auto de infração, o consumidor se encontrava com situação “ativa”.

Justifica tal posição, pelo fato de a planilha com as informações inseridas pelos autuantes - atividade econômica principal/condição/situação, não possuir o condão de, isoladamente, comprovar a atividade prestada pelo contribuinte, sem que estejam acompanhados dos cartões CNPJ relativos à época da autuação, não se pode considerar que o Auto de Infração em epígrafe, que lastreia suas razões com base no CNAE e atividade efetivamente prestada pelo consumidor, não colacione, junto à planilha encaminhada ao Autuado, documentos que atestem o CNAE e a atividade efetivamente prestada na época da autuação. Assim sendo, a imprestabilidade das informações dos autuantes é notória, posto que não é corroborada pelos documentos plenamente hábeis a ratificar a atividade prestada pelos consumidores, qual seja, o cartão CNPJ.

Também argumenta que os registros da SEFAZ podem não corresponder às atividades efetivamente prestadas pelos consumidores, tendo em vista a possibilidade de estarem desatualizados em relação ao cadastro dos contribuintes. É que, da análise das informações prestadas pelos Autuantes, colacionadas à informação fiscal ora contraditada, especialmente relativas à atividade econômica principal/condição/situação, identifica-se diversos consumidores com a situação “baixado” ou “inativo”, do que se denota a possibilidade da interrupção na atualização dos dados daqueles perante os registros da SEFAZ.

Questiona o fato de como tais históricos podem servir como parâmetro para ratificar a atividade prestada pelos consumidores, se sequer têm sido atualizados, e por este motivo, se reputados insuficientes os documentos apresentados pela autuada para corroborar as alegações de sua defesa, também são aqueles juntados à informação fiscal ora respondida, pelas razões acima elencadas. Caso assim não se entenda, restará impossibilitada a Companhia de exercer plenamente a sua defesa, por não poder contraditar satisfatoriamente as informações dos fiscais, já que não esclarecido qual o critério de conclusão da atividade realizada foi adotado.

Frisa que o contraditório e a ampla defesa, aqui maculados, não estão sendo arguidos por mera formalidade, mas por efetivo prejuízo ao contribuinte. Até que as informações aduzidas pelos autuantes sejam efetivamente ratificadas pelos documentos hábeis à comprovação da atividade realizada pelos consumidores, não se pode considerar existente ou não o erro na concessão do benefício ora discutido. Requer, portanto, sejam os mesmos intimados a informar como se deu a pesquisa e a coleta de dados referidos na presente Informação Fiscal, com a apresentação dos cartões CNPJ a eles vinculados, com a consequente reabertura do prazo para manifestação da empresa, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Aborda a seguir, o que entende de equívoco na informação fiscal, em relação aos consumidores que fazem jus ao benefício de redução de base de cálculo conforme registros acostados à informação fiscal pelos próprios autuantes, sendo necessária exclusão das cobranças a eles relacionadas, da autuação.

Invocando o RPAF/99, em seu artigo 2º (reproduzido), que dispõe expressamente sobre a aplicação e necessidade de observância do princípio da verdade material, sendo indispensável a verificação real e factual da atividade preponderante desenvolvida pelos consumidores em questão. Por conseguinte, em obediência ao princípio da verdade material, vem contraditar parte da informação fiscal ora respondida, relativamente a determinados consumidores objeto do presente auto de infração.

Da análise da informação prestada pelos próprios autuantes na planilha anexa à informação fiscal ora contraditada, (atividades econômicas principais/condição/situação), verifica diversos consumidores que de fato praticam atividade abrangida pelas hipóteses legais de redução de base de cálculo descritas no Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, e se encontram com a atividade, até os presentes dias, plenamente “ativa” nos registros da RFB.

Em relação aos contribuintes indicados como “baixados” do cadastro, aponta não ser tal informação inteiramente procedente, pelo que cabem as devidas refutações na presente

oportunidade. Consoante tabela abaixo colacionada, meramente exemplificativa, com dados extraídos no sistema da RFB, os consumidores nela arrolados possuíam, no período objeto do Auto de Infração, atividade que viabilizava, nos termos da legislação vigente (alínea “a” inciso XVII, do artigo 268, do RICMS/BA,), a concessão da redução de base de cálculo de ICMS.

Exemplifica da seguinte maneira: CNPJ ATIVIDADE REALIZADA EM 2015 SITUAÇÃO CADASTRAL PERANTE A RFB OBSERVAÇÃO 04.719.551/0001-60 Atividade de “Fabricação de produtos de padaria e confeitoria com predominância de produção própria” Ativa CNAE - Classe de consumo industrial 41.985.219/0001-74 Atividade de “Fabricação de produtos de panificação industrial” Ativa CNAE - Classe de consumo industrial 63.220.065/0001-62 Atividade de “hotéis” Ativa CNAE - Atividade hoteleira, com estabelecimento intitulado com nome de Pousada.

Nesse sentido, consoante razões e argumentos ora expostos, tem como comprovado que a informação fiscal, na parcela ora refutada, deve ser refeita, para que sejam observados os registros dos consumidores perante a SEFAZ em conjunto com os demais dados cadastrais, especialmente perante a RFB, os quais são condizentes com as condições para a concessão da redução de base de cálculo de ICMS ora discutida.

Pugna para que seja refeita a informação fiscal ora contraditada, para que sejam excluídos os consumidores acima apontados, entre outros na mesma situação, concedendo-se prazo para a COELBA se manifestar, após o encerramento da nova atividade.

Por fim, alega ter a informação fiscal abordado e refutado, de forma genérica, as razões de defesa, nas quais demonstraria os motivos que guiam à improcedência do Auto de Infração em vergaste, cabendo refutar os argumentos da informação fiscal na presente oportunidade, uma vez que na autuação em fustigo, o critério utilizado foi simplesmente a atividade formalmente declarada pela unidade consumidora de energia no seu cadastro perante a SEFAZ-BA, motivo pelo qual demonstrou, inclusive, o equívoco da informação fiscal em relação a alguns consumidores.

Registra que tal critério utilizado na autuação é indevido, pois não assenta com o critério de aferição e classificação da atividade preponderante da unidade consumidora de energia elétrica imposto pela legislação já mencionada acima (artigo 2º do RPAF/99) e na Resolução 414/2010 da ANEEL, quais sejam: a verdade material e a maior parcela da carga instalada.

Acerca da verdade material, conforme já aduzido, registrou-se 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. No mais, e já sobre o critério da “maior parcela da carga instalada”, para aferição da atividade preponderante de cada unidade consumidora de energia elétrica, extraído da interpretação conjunta dos artigos 2º, 4º e 6º da Resolução ANEEL 414/2010, invoca o teor do artigo 2º, devidamente copiado.

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

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). Para exemplificar, tem-se a hipótese de uma padaria que se autodeclara perante a Receita Federal e a SEFAZ-BA com CNAE referente a atividade comercial (comercialização de pães), consigna.

Todavia, em função da maior carga instalada de energia elétrica a ela fornecida para a fabricação dos pães por ela comercializados, tal padaria (unidade consumidora), segundo o critério de aferição da atividade efetivamente preponderante estabelecido pela ANEEL, deve ser enquadrada

na classe de consumo industrial. Portanto, ao ser, assim, corretamente classificada, possui direito à redução de base de cálculo do ICMS, nos termos do artigo 268 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia.

Destaca que todas as informações constantes nos cadastros dos clientes são fornecidas por eles mesmos, conforme determina a ANEEL, nos moldes das normas que transcreve,

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

Registra ocorrer tal inspeção normalmente 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 Companhia realizar mensalmente a verificação da atividade efetivamente exercida por cada unidade consumidora.

Se trata de imperativo decorrente das noções de razoabilidade e proporcionalidade. 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 empresa, 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 cinco anos, uma vez que o seu armazenamento por tempo superior ao legal implica em custos demasiado onerosos para serem suportados pela empresa.

Reconhece 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 no momento em que o cliente se declara compatível com os ditames do Convênio nº. 115/2003, não sendo de sua responsabilidade a verificação da manutenção destes pré-requisitos.

Observa não possuir 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, na forma da Resolução 414/2010 da ANEEL, em seu artigo 164, reproduzido.

Argui que o consumidor está obrigado por lei a prestar informação verdadeira, sob pena de gerar pane no sistema elétrico de distribuição. Daí uma vez declarado ser o mesmo 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. Consoante acima exposto, ratifica, na oportunidade, as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória, motivo pelo qual se pugna pela total procedência nas razões nela delineadas.

Finaliza, requerendo:

Sejam intimados os auditores para que informem o método e a base de dados utilizados para análise dos dados cadastrais dos consumidores abordados na Informação Fiscal em questão, com a apresentação dos cartões CNPJ dos consumidores relacionados, sob pena de imprestabilidade das informações prestadas pelos autuantes na informação fiscal ora contraditada, consoante razões aduzidas na presente manifestação;

Relativamente aos consumidores abordados no item III, que seja refeita a informação fiscal, para que seja reavaliada a atividade efetivamente prestada pelos consumidores, com base nos registros apresentados pela autuada, corroborados pelos dados constantes no próprio sistema da RFB, e posteriormente excluídos da presente autuação;

Uma vez atendido o item acima, seja lhe concedido novo prazo para manifestação acerca das novas conclusões alcançadas, assegurando-se assim a ampla defesa e o contraditório;

Por fim, reitera todos os termos contidos na defesa anteriormente apresentada, devendo ser julgado improcedente o Auto de Infração ora sob reproche, acaso não seja, de plano, considerado nulo, por cerceamento ao direito de defesa.

Encaminhado mais uma vez para uma das autuantes, esta, em manifestação de fl. 512 aduz que a intervenção do autuado não traz nenhum fato novo ou documentação que possa alterar a informação anteriormente prestada, registrando apenas, que nos demonstrativos apresentados consta a coluna “data baixa da SEFAZ”, indicando que na data da ocorrência do fato gerador, diversos clientes se encontravam na situação “baixada” na SEFAZ, e que o artigo 23 do RICMS/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, consulta diária da situação dos contribuintes, sendo que aqueles baixados não se encontram amparados por benefício que implique redução de base de cálculo.

Constam às fls. 515 a 519 extratos correspondentes ao recolhimento efetuado pela empresa autuada, em relação à parcela do lançamento reconhecida.

Presente na sessão de julgamento, a advogada da empresa autuada, Dra. Adriana Catanho Pereira, OAB/BA 52.243, a qual em sede de sustentação oral, reforçou os argumentos postos em relação à informação fiscal, e os critérios utilizados para a autuação, reiterando os demais argumentos defensivos postos nas suas intervenções.

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal, através da transmissão pelo DT-E de Cientificação de Início de Ação Fiscal, pela mensagem 130.778, postada em 11/06/2019, lida e científica na mesma data (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação, quer analítica, quer sintética, se encontra impressa de forma amostral às fls. 07 a 09, tendo a mídia de fl. 10, que contempla a totalidade dos demonstrativos elaborados, sido devidamente entregue ao final da ação fiscal, através do recibo de fl. 11.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que faltava um detalhamento adequado do motivo da glosa da redução da base de cálculo do imposto. Ao examinar o Auto de Infração e seus anexos, constato que a acusação imputada ao autuado está descrita de forma extremamente clara e precisa.

Os autuantes cuidaram de detalhar a acusação e a forma de apuração do imposto, conforme se pode observar às fls. 2 e 3 dos autos. O lançamento tributário de ofício foi efetuado em

conformidade com o previsto no artigo 39 do RPAF-BA/99, contendo todos os elementos previstos nos incisos desse citado dispositivo regulamentar, conforme já firmado anteriormente.

O Auto de Infração está acompanhado de planilhas impressas e em meio magnético, das quais, o sujeito passivo recebeu cópia, que demonstram a apuração do imposto lançado e todos os dados envolvidos na auditoria fiscal, operação a operação, não havendo a qualquer apuração por amostragem.

Além disso, os dispositivos dados como infringidos e a capitulação legal da multa, estão corretamente indicados, fundamentando a exigência fiscal e auxiliando o entendimento da infração apurada, não se vislumbrando nos autos qualquer violação aos princípios da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal.

Foi garantido ao autuado o exercício da ampla defesa e do contraditório, o que está visivelmente caracterizado nos diversos aspectos abordados na impugnação, e à vista dos argumentos e elementos de prova colacionados aos autos, não podendo prosperar a alegação de cerceamento de defesa, pela não indicação do critério para a autuação, a se observar pelo demonstrativo Redução Indevida de Base de Cálculo, o qual indica o mês e ano da ocorrência, a data, a Nota Fiscal, o CNPJ, o código de Identificação, razão social, código de atividade econômica, descrição da atividade econômica indicada pelo consumidor, data de baixa na SEFAZ, valor total, base de cálculo do ICMS, percentual de redução da base de cálculo, ICMS recolhido, ICMS a recolher.

Se não bastasse isso, em sede de informação fiscal, os autuantes acostaram planilha, devidamente entregue ao sujeito passivo, indicando a razão da glosa, o que esclareceu ainda mais em relação aos critérios adotados pela fiscalização.

Em face ao acima exposto, afasto essa preliminar de nulidade, pois, de forma comprovada, todos os elementos necessários para a perfeita compreensão da acusação, seus critérios, elementos e valores constam dos autos, prova disso é o fato de a defesa abordar com precisão os pontos tidos como a seu favor, alinhavando seus argumentos não somente em sede defensiva, mas também, quando da apresentação de manifestação à informação fiscal.

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

Essa arguição não merece prosperar, pois as informações prestadas pelos autuantes estão fundamentadas nos CNAE constantes nos cadastros de contribuintes da SEFAZ-BA, e nos dados fornecidos pelo próprio autuado, o qual asseverou categoricamente checar, através de vistorias periódicas o real exercício das atividades por eles desenvolvidas, o que se chocha com o argumento posto em outro momento da defesa apresentada, no sentido de que não tem a obrigação de fazer tal constatação.

Ressalto, terem os contribuintes livre acesso às informações cadastrais dos inscritos no CAD-ICMS (Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia), tanto que o artigo 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.

Adentrando ao mérito, observo que os fatos relacionados no Auto de Infração em tela são todos referentes ao mês de exercício de 2017, em plena vigência do RICMS-BA/12, descabendo, pois, qualquer menção à legislação anteriormente vigente, na égide do RICMS/97, vez ter sido este diploma revogado em 31 de março de 2012.

Conforme já relatado, a autuação decorreu de recolhimento a menos ICMS, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas vendas de energia elétrica, na apuração da base de cálculo do imposto nas operações com consumidores que não possuem direito a tal redução, prevista na legislação.

Como bem percebido na descrição da infração, a tarifa de energia elétrica definida pela ANEEL para a COELBA é sem tributos. Considerando que o ICMS já integra a sua própria base de cálculo, deve-se agregar à base de cálculo o valor correspondente ao ICMS, no caso, apurado à alíquota de 27%. Todavia, nos casos relacionados no Auto de Infração, o autuado agregou valor menor para alguns contribuintes, subdimensionando, assim, a base de cálculo de tais operações, e, em consequência, ensejando recolhimento a menos do imposto devido.

O inciso XVII do artigo 268 do RICMS/12, que regula a matéria, e tomado como base para a autuação, assim estabelece:

*“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

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

*a) 52%, quando:*

*1 - destinada às classes de consumo industrial e rural;*

*2 - destinada à atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel;*

*3 - destinada à atividade de atendimento hospitalar;*

*b) 32% quando destinada ao consumo pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações mantidas pelo poder público federal”.*

Da análise de tal artigo, 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, se tratando, portanto, de um benefício fiscal condicionado, aplicável apenas àquelas unidades consumidoras que se enquadrem nas condições estabelecidas na legislação.

Em toda a sua defesa, o autuado não impugnou a forma de apuração da base de cálculo empregada pelos autuantes, limitando-se a questionar o direito à redução da base de cálculo nas operações relacionadas na autuação. Interpreto esse silêncio do contribuinte como um reconhecimento, tácito, do acerto da ação fiscal quanto à metodologia empregada na determinação da base de cálculo do imposto, inclusive diante do fato de ter reconhecido, de logo, a pertinência de parte da acusação, realizando o pagamento respectivo.

Quanto à redução da base de cálculo prevista no RICMS-BA/12, a defesa afirma que o Auto de Infração foi lavrado sem que se observasse o princípio da verdade material. Diz que o importante para a redução da base de cálculo é a atividade efetiva exercida pelo consumidor. Sustenta que o critério correto de definição da atividade preponderante da unidade consumidora é a maior parcela da carga instalada, conforme a Resolução ANEEL 414/10. Inicialmente, há que se observar que a redução de base de cálculo constitui uma isenção parcial.

Considerando que nos termos do artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal, a isenção constitui matéria reservada à lei complementar, a classificação dos consumidores de energia elétrica feita pela ANEEL é aplicável para os fins de sua competência, mas não pode ser utilizada para alterar a legislação tributária quanto à aplicação de isenção. Na ação fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, a regularidade da redução da base de cálculo do ICMS no fornecimento de energia elétrica foi aferida com a observância do princípio da verdade material.

As hipóteses de redução de base de cálculo estão previstas na legislação tributária estadual, e a legislação da ANEEL não pode alargar essas hipóteses de forma a incluir no benefício da redução situações não previstas na legislação tributária.

Não se pode olvidar que a redução de base de cálculo, por ser um benefício fiscal, deve ser interpretada de forma literal e, portanto, para usufruir desse benefício fiscal, o contribuinte tem que ficar adstrito à legislação tributária que o concede.

O autuado afirma que efetua verificações *in loco*, o que comprovaria a conformidade das reduções de base de cálculo com a realidade dos fatos. Esse argumento defensivo não merece acolhimento, pois conforme já dito acima as hipóteses de redução de base de cálculo previstas na

legislação tributária não podem ser estendidas a situações não expressamente previstas na legislação.

Passo a analisar, neste momento, as situações específicas trazidas pela defesa.

Quanto as glosas de benefício fiscal de estabelecimentos que se encontravam no cadastro de contribuintes da Secretaria da Fazenda, na condição de “baixados”, não merece maiores comentários, uma vez que estando na condição de não mais exercício da atividade comercial, nada justifica a manutenção ou aplicação de qualquer benefício fiscal para quem não mais se encontra apto no cadastro.

Assim, por exemplo, é o caso de contribuintes listados na mídia de fl. 485, como Ailma Veloso de Freitas ME, baixada em 2005, JC dos Santos de Jeremoabo ME, baixado em 2000, Francisco Pereira Abad ME, baixado em 2009, dentre outros, esclarecendo que o processo de baixa da inscrição estadual decorre de solicitação do contribuinte, diante do encerramento de suas atividades, via de regra, ou de baixa de ofício nos termos do artigo 28 do RICMS/12.

Já as empresas de construção civil, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas, não se enquadram na condição de industriais, como bem apontado na informação fiscal.

Em relação às empresas de construção civil, os autuantes explicaram, com muita propriedade, 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, sendo que a atividade de construção pertence à Seção F, não estando, portanto, entre as atividades industriais conforme o CNAE 2.0.

Dessa forma, fica afastada a alegação defensiva de que as empresas de construção civil seriam classificadas como indústrias, sobretudo para fins de concessão do benefício fiscal de redução de base de cálculo, sendo as mesmas mantidas no levantamento.

Relativamente aos demais estabelecimentos arrolados, que o autuado considera como passíveis de usufruir o benefício de redução da base de cálculo, constato, da análise da planilha elaborada pelos autuantes que, diversos consumidores sequer possuem atividade industrial cadastrada junto a Secretaria da Fazenda, ou se enquadram nas hipóteses de redução de base de cálculo, a exemplo, dentre outros, do Serviço de Apoio às Pequenas e Médias Empresas, CNPJ 14.797.724/0001-12, com atividade de consultoria e gestão empresarial, Liz Metal Ltda. CNPJ 04.841.350/0001-31, com atividade econômica declarada de “aluguel de máquinas e equipamentos para construção”, E B da Silva Mendes e Cia, Ltda. ME, CNPJ 01.976.287/0001-52, com atividade declarada de “Comércio varejista de discos, CDS, DVDs s fitas”, Carlos Henrique Silveira Alves ME, CNPJ 40.618.894/0002-83 e Pousada Germânia Ltda., CNPJ 63.220065/0001-62, inscritos na SEFAZ na atividade de “Motéis”, atividade explicitamente excluída do benefício no artigo 268, inciso XVII, alínea “a”, item 2, do RICMS/12, o qual prevê, como já visto, a redução da base quando a energia elétrica for “destinada à atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel”, o que torna factível a glosa de benefício fiscal realizada. Ou seja: não se verifica nestes e nos demais exemplos dados, sequer na mídia analisada, casos em que os consumidores/compradores de energia elétrica se enquadrem na condição de usufruir o benefício fiscal em análise.

Relativamente aos estabelecimentos que o autuado considera como hospitais, saliento que o artigo 268, XVII, “a”, “3” do RICMS-BA/12, prevê a redução da base quando a energia elétrica for “destinada à atividade de atendimento hospitalar”.

Os demonstrativos elaborados pelos autuantes relacionam estabelecimentos tais como o de CNPJ 16.228.256/0001-90, Sociedade Assistencial de Xique-Xique, inscrito na Secretaria da Fazenda com a atividade de “comércio varejista de produtos farmacêuticos de uso humano e veterinário”, CNAE 4771-17/01 reitero, informada pelo próprio contribuinte, tal como informa a sua condição à autuada.

De igual forma, verifico que o contribuinte de CNPJ 14.955.298/0001-06 (Fisico Clínica de Reabilitação Física Ltda.), CNAE 8650-00/04 (Atividades de fisioterapia), igualmente não pode ser

considerada como “destinada à atividade de atendimento hospitalar”, o que justifica a manutenção no lançamento, apesar de desenvolverem atividades relacionadas à área de saúde.

Não foi encontrado qualquer registro para o Hospital Aliança, nem da Santa Casa de Misericórdia de Itabuna, motivo de apresentação de consulta à SEFAZ, conforme alegação defensiva.

No que tange aos documentos trazidos ao processo na defesa, observo que as unidades consumidoras citadas nesses referidos documentos são, em verdade, clínicas e policlínicas. De acordo com o CNAE 2.0, as clínicas e policlínicas não pertencem à classe de “Atividades de Atendimento Hospitalar”, mas sim à classe de “Atividade de Atenção Ambulatorial”.

Quanto ao pedido para que prevalecesse a resposta dada pela SEFAZ, em documento trazido pela defesa, para fins de exclusão do Auto de Infração, dos valores recolhidos a menor pela autuada, em relação ao consumidor Distribuidora de Águas Camaçari, esclareço que tal contribuinte/consumidor não se encontra elencado no rol daqueles da autuação.

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

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

Possuo mencionar em tal situação, a título de exemplo, os estabelecimentos de Panificadora Sinai Ltda., CNPJ 13.061.965/0001-36, em relação a qual a atividade declarada possui o código 47.21-1/02, mesma situação do contribuinte Panificadora Pão Nosso de Medeiros Neto ME, CNPJ 05.792.937/0001-60, cuja atividade declarada é a de “padaria e confeitoria com predominância de revenda”.

Não constatei qualquer padaria com código de atividade predominante de fabricação elencado no lançamento.

Para os estabelecimentos considerados “hotéis”, a glosa do benefício fiscal ocorreu somente em relação àqueles que se encontravam na situação cadastral “baixada”, que, como sabido, representa o encerramento da atividade comercial, a pedido do contribuinte/consumidor, daí a impossibilidade de se alegar desatualização dos cadastros da SEFAZ.

Por oportuno, esclareço que as consultas e pareceres apresentados pela defesa foram devidamente respeitados pelos autuantes, em sua integralidade.

No que tange ao conceito de “classe” e “atividade”, ressalto que o procedimento adotado pelos autuantes está de acordo com o § 2º do artigo 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”.*

Dessa forma, está claro que o procedimento dos autuantes está em conformidade com o conceito de classe utilizado pela Resolução ANEEL 414/10, salientando que a classificação feita pela Agência Reguladora 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.

Ao tratarmos de benefícios fiscais, nas situações em que 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, e em tais casos, o recolhimento do imposto, na hipótese deste artigo, deverá ser realizado com os acréscimos moratórios cabíveis e, se for o caso, multa, os quais serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o tributo deveria ter sido pago caso a operação ou prestação não tivesse sido efetuada com o benefício fiscal, devendo ser observadas, quanto ao termo inicial da incidência, as normas reguladoras da matéria em questão.

Soa contraditório, a defesa garantir acolher as informações dos consumidores/clientes quando do cadastro junto à concessionária, e não aceitar que a Secretaria da Fazenda aceite aquelas informações cadastrais prestadas pelos mesmos estabelecimentos.

Foram ainda trazidos aos autos, sem qualquer contestação da defesa, em sede de informação fiscal, consumos de energia elétrica em valores irrisórios para estabelecimentos ditos como de classe industrial ou industriais, como queira, o que aponta para o não exercício de tal atividade, comprovando que, contrariamente ao alegado nas intervenções do contribuinte, não foram apenas os dados cadastrais tomados como parâmetro para a autuação.

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

E quanto ao critério adotado para a autuação, resta claro que, diferentemente do alegado pela defesa, o CNAE, as informações cadastrais e outros elementos indicados pelos próprios consumidores/contribuintes foram devidamente considerados para fins de autuação, descabendo o argumento dos registros da SEFAZ poderem estar desatualizados, uma vez ser de iniciativa do contribuinte as alterações de cadastro quanto a tais elementos, não havendo qualquer ingerência da Fazenda Pública a respeito.

Lembro que de há muito, o cadastro de contribuintes da RFB se encontra unificado aos dos Estados membros da Federação, o chamado “cadastro sincronizado”, o que, igualmente, invalida argumento defensivo neste sentido, bem como a solicitação realizada de manifestação dos autuantes.

Em relação ao pedido para aplicação do artigo 111 do CTN, ao caso em tela, esclareço que o mesmo, diferentemente do entendimento da defesa, foi integralmente obedecido pelos autuantes, que aplicaram literalmente o disposto na legislação vigente à época dos fatos geradores.

Quanto a Súmula do CARF e o Parecer da PGFN, não podem ser acolhidos, diante da autonomia dos entes federados em relação aos tributos que constitucionalmente lhe foram atribuídos, cabendo àquele órgão julgador a análise de processos que versem sobre tributos federais, e a PGFN cabe representar a União não somente junto ao Poder Judiciário, como, igualmente, se pronunciar quanto aos feitos administrativos dos tributos federais.

Registro, que em julgamento realizado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, foi prolatado o Acórdão CJF 0125-12/18, de 23/04/2018, o qual, analisando situação semelhante a presente, ou seja, de redução de base de cálculo para contribuintes amparados pela legislação, especialmente o Convênio ICMS 115/2003, entendeu ser devido o imposto em tais situações.

Delle, reproduzo pela consistência e clareza, trecho do voto condutor, de lavra do Conselheiro José Carlos Barros Rodeiro, acompanhado à unanimidade pelos seus pares:

*“Em que pese entender que as razões recursais são deveras consistentes e que de fato não seria nada fácil levar a efeito a verificação das informações prestadas por cada um dos seus clientes – consumidores de energia elétrica -, este Conselho de Fazenda, bem como os fiscais e auditores da SEFAZ, devem obediência ao regramento disposto na legislação do ICMS.*

*Nesse sentido, a necessária definição de abrangência das hipóteses de redução de base de cálculo está prevista no art. 268, XVII, do RICMS/12. E lá, no referido artigo de Lei, que menciona*

*descrição das atividades econômicas, outra não pode ser a fonte senão a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE. Nessa esteira, em que pese o esforço que o Sujeito Passivo diz imprimir no sentido de buscar averiguar o perfeito enquadramento dos seus consumidores, inclusive na sua manifestação após diligência determinada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, há incongruências do tipo daquela apontada pelo julgador de piso referente a unidades com atividade de atendimento hospitalar, qual seja: estabelecimentos com conta de consumo de energia elétrica em valor inferior a mil reais por mês.*

*Fato é que a autuação em apreço não teve base única nas informações contidas nos dados cadastrais dos consumidores de energia elétrica, mas em um conjunto de informações que tiverem o condão de determinar com clareza a possibilidade de fruição do benefício da redução da base de cálculo do imposto, aí entendido que o autuante buscou a relação efetiva entre os registros cadastrais de cada consumidor à sua efetiva atividade, ou seja: a autuação se deu em razão da denominação e consumo de energia, compatíveis com a atividade descrita.*

*Assim, o deslinde da questão requer a clara demonstração de que o benefício fiscal, além do objetivo social, alcançou também a quem deveria ter alcançado, consumidor a consumidor, com a clara demonstração de que aquele para o qual se reduziu a base de cálculo do imposto, se enquadra à atividade econômica que goza do benefício, relação cuja perfeição é o único fator autorizador da concessão do benefício fiscal.*

*Por tais motivos, em que pese reconhecer que as razões recursais guardam grande consistência, tal consistência, na busca da verdade dos fatos, restou desamparada de elementos de fato, eis que na tentativa de dar substância a tese recursal, nada de novo foi trazido aos autos. Nessa senda, outra não pode ser a postura desta CJF senão a de privilegiar a legislação de regência da matéria, sobretudo porque trata de benefício fiscal, motivo pelo qual entendo que não há que se acolher a tese do contribuinte”.*

A multa indicada na autuação, é a prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade apurada, não havendo, portanto, o alegado caráter de confisco, esclarecendo ser a multa sugerida no percentual de 60% do valor do imposto.

A respeito de tal tema, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, o de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência está descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer

critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, mencione decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*"TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral".*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*"A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais".*

Esclareço que, como já dito anteriormente, a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

De igual modo, não podem ser consideradas as decisões trazidas a respeito pela defesa, tendo em vista os julgados acima enumerados.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, diante da inexistência de tal previsão na nossa legislação, especialmente na Lei 7.014/96 vigente.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299324.0004/19-0**, 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\$233.304,33**, acrescido da multa de

60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR