

A. I. Nº - 207092.0004/23-9  
AUTUADO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
AUTUANTES - LUIZ ROBERTO SANTOS FERREIRA e ÂNGELA MARIA MENEZES BARROS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 17/07/2024

**6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL.****ACÓRDÃO JJF Nº. 0188-06/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TRATADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Ajustes realizados pelos autuantes reduzem o valor da exação, diante da confirmação de serem os consumidores alcançados pela regra de isenção prevista na legislação tributária, diante do acolhimento parcial dos argumentos defensivos apresentados. Mantido o percentual de multa, vez que aplicada em consonância com a norma legal vigente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 06 de dezembro de 2023 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 962.688,78, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

**02.01.03.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2021.

Informam os autuantes: “*O contribuinte autuado é uma empresa do serviço público de energia elétrica. Está sujeito às normas do setor regidas pela 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 via única, por sistema eletrônico de processamento de dados, submetendo-se ao disposto no Convênio 115/2003.*

*No período auditado foram detectadas operações de venda de energia elétrica sem tributação do ICMS destinados a consumidores não amparados pelo benefício da isenção do ICMS.*

*Anexamos ao Auto de Infração a planilha ‘Consumidores não tributados porém sujeitos a tributação do ICMS 2021’ contendo os consumidores que não tiveram destaque do ICMS nas Notas Fiscais de venda de energia elétrica e demonstrativo do cálculo do ICMS não recolhido.*

*A planilha contém as seguintes colunas:*

*De A até G – dados extraídos dos registros ‘item’ dos arquivos entregues pelo contribuinte de acordo com o Convênio 115/2003.*

*Coluna H – Valor total por item de serviço faturado.*

*Coluna I e J – Fatores F1 e F2 obtidos a partir das tabelas 1 e 2 para recompor a base de cálculo do ICMS*

*Coluna K – Base de cálculo recomposta do ICMS através da fórmula (H/I)\*J*

*Coluna L – Valor do ICMS a recolher = Base de Cálculo do ICMS\*0,27 (L=K\*0,27)*

*Coluna M – atividade econômica, natureza jurídica, situação obtidos do Cadastro de Contribuintes da SEFAZ”.*

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, constituídos nos termos do instrumento de fls. 85 a 88, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 39 a 53, onde alega, após síntese da autuação, ter reconhecido como devida, antes, inclusive, da apresentação da peça, parte da infração, na monta de R\$ 865.475,93, doravante chamado de “cadastro incorreto”.

Por outro lado, frisa que a parcela denominada “cadastro correto” será objeto de discussão no momento presente.

Indica que em face de tal reconhecimento, ter realizado o pagamento por intermédio de DAE, no valor correspondente a 25% do valor apontado (Doc. 04), ao passo que em relação aos outros 75% reconhecidos, apresentou, ainda dentro do prazo de defesa, requerimento de quitação do débito, por meio da utilização de crédito fiscal de contribuinte diverso (Doc. 05), ainda conforme autorização em via de aprovação, nos termos do artigo 317, § 4º, do RICMS/12.

Por este motivo, requer, de logo, a decretação de extinção parcial do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN.

Passando a analisar o mérito da acusação, nos valores remanescentes, reconhece que, efetivamente, não deveria proceder ao recolhimento do ICMS sobre tais operações, vez que o fornecimento de energia elétrica aos consumidores elencados na autuação é regido por regras de isenção estabelecidas pelo RICMS/12, artigo 264, inciso IV, reproduzido.

Aduz que nos termos da legislação retro mencionada, um sem-número de consumidores envolvidos na autuação, arrolados na planilha anexa (Doc. 07), não deveriam ter sido incluídos no Auto de Infração, considerando as regulares condições de exclusão das hipóteses de crédito tributário.

Indica serem os consumidores apontados na autuação, clientes da classe rural irrigante, nos termos da Resolução ANEEL 1.000/2021, a qual, nos termos do artigo 264, inciso IV, do RICMS/12, preenchidos os requisitos ali delineados e oferecida a documentação comprobatória, deverá gozar de isenção do tributo ora discutido.

No tocante à documentação comprobatória, reforça ter atendido a todas as diretrizes estabelecidas pela SEFAZ/BA em seus normativos e respostas a consultas formuladas, reproduzindo trechos dos Pareceres de número 14.532/2015 (Doc. 08) e 23.334/2014, copiados.

Considerando os critérios estabelecidos pela própria SEFAZ nos Pareceres acima enumerados, que convergem com os documentos e elementos probatórios trazidos pela empresa neste momento, acostados no Doc. 06, argumenta não haver que se falar em manutenção do crédito tributário ora lançado, já que em descompasso com a legislação.

Lembra ser a isenção hipótese de exclusão do crédito tributário, conforme artigo 175, inciso I, do CTN, motivo pelo qual não poderia o estado da Bahia buscar a cobrança de algo que sequer é alvo de tributação, lembrando ensinamento de Aliomar Baleeiro a respeito, em trecho reproduzido.

Assim, a hipótese de exclusão do crédito tributário, a despeito da aparente contradição nos termos utilizados pelo CTN, ocorre verdadeira manifestação legal da regra jurídica que institui isenção a qual funciona como “fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária” no entender de Sacha Calmon Navarro Coelho, criando-se obstáculo ao lançamento tributário por meio da norma legal concessiva de isenção, conclui.

Desta forma, alega que não poderia o estado da Bahia ter lançado de ofício, crédito tributário que se encontra protegido por norma de isenção tributária, como os casos de produtores rurais/irrigantes, e por tais razões, e nos termos da documentação acostada, a parcela da infração referente aos consumidores abordados no presente tópico deve ser integralmente extinta.

A seguir, aborda ser imperioso, em não se declarando a insubsistência de parte do Auto de Infração, que se entenda pela natureza confiscatória da multa punitiva aplicada com base no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96, transcrita.

Consigna que a multa enquanto sanção, encontra sua razão de existir na prática de ato que contraria a lei, e, portanto, se tal ato não foi praticado, inexiste a multa referente, a mesma não sobrevive. Traz em suporte, doutrina de Édison Freitas de Siqueira.

Sustenta que a imposição da multa no percentual de 60% do crédito tributário tem caráter confiscatório, porquanto alcança parcela significativa do seu patrimônio, sopesando que o artigo 150 da Constituição Federal 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.

Destaca posição do STF que consolidou o entendimento de que a vedação é aplicável, exemplificando com a decisão no RE 523471, Agravo Regimental, julgado pela 2ª Turma em 06/04/2010, tendo como relator o Ministro Joaquim Barbosa.

Realça ser a multa instituída, efetivamente confiscatória, sobretudo em virtude de seu valor exagerado e da injustiça da sua aplicação, e ademais, seu valor é exorbitante e se dissocia da necessidade de ponderação entre a gravidade da conduta e a intensidade da pena.

Tece rápidas considerações acerca dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, para garantir que no caso da multa aqui tratada, tem-se que esta infringe a razoabilidade e a proporcionalidade, haja vista sua imposição não justificar a finalidade buscada pela administração, qual seja, se ver restituída da diferença supostamente devida.

Reforça este entendimento colacionando Ementas de decisões do TRF-1 e TRF-5, bem como a Súmula 14 do CARF, em trecho copiado, além de entendimento manifestado em Parecer do Procurador Geral da Fazenda Nacional, destacando, por fim, a boa-fé do contribuinte, se arrimando também em decisão do TIT do estado de São Paulo, bem como do STJ, no REsp 184.576/SP, no STF, no Recurso Extraordinário 91.707/MG, na ADIN 551/RJ e na doutrina mais uma vez, de Sacha Calmon Navarro Coelho, conforme reproduções.

Finaliza pela imperiosidade da improcedência da imposição da multa disposta, ou, havendo sua imposição, seja esta reduzida, com base nos critérios de razoabilidade e proporcionalidade descritos, em atenção ao princípio do não confisco.

Por fim, requer a extinção do crédito tributário, na forma do artigo 156, inciso I, do CTN, em relação ao valor reconhecido e pago no prazo da impugnação, referente ao valor original de R\$ 865.475,93, excluindo da autuação o valor correspondente, no mérito, a anulação do crédito tributário lançado por meio do Auto de Infração, relativo a parcela de consumidores albergados por causa da exclusão do crédito tributário – isenção, consoante razões delineadas nos respectivos tópicos da defesa, e na hipótese de serem mantidos os valores decorrentes do Auto de Infração, que seja afastada a multa aplicada no patamar de 60% sobre o valor do imposto não recolhido, ou ainda, sucessivamente, sua redução, em obediência aos princípios da vedação ao efeito de confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Informação Fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 195 a 197-v, após pontuar os pontos defensivos e resumir a acusação, posto o contribuinte reconhecer o cometimento parcial da infração, irá se ater, no mérito, apenas ao montante posto em discussão ao qual o defendant denominou “Cadastro correto”, referindo-se à sua base informativa que contém os dados cadastrais dos seus consumidores.

Em relação aos documentos que comprovariam o enquadramento desses consumidores nos critérios de isenção abrigados no artigo 264, inciso IV, do RICMS, anexados às fls. 138 a 167, indica que após análise dos citados documentos acostados, restou comprovado que os consumidores constantes da relação “Justificativas Acatadas a Reduzir o Auto de Infração” às fls. 199 a 202, atendem aos requisitos de isenção previstos no mencionado artigo 264, inciso IV, do RICMS e foram retirados da relação “Consumidores não tributados porém sujeitos a tributação do ICMS exercício 2021” anexado às fls. 203 a 222, reduzindo o valor reclamado para R\$ 885.462,73.

Garante ter sido mantido o valor reclamado para a consumidora Fernanda Rodrigues Moraes, fl. 138, pois a sua atividade à época da ocorrência dos fatos geradores era Comércio Varejista de Bebidas conforme documento extraído do INC – Sistema de Informações dos Contribuintes da Secretaria da Fazenda, anexado à fl. 223. Quanto aos demais não foram acatados porque não constam da relação de consumidores não tributados, indica.

Os questionamentos relativos ao percentual de multa aplicado fogem à competência das atividades de fiscalização, pois apenas aplica a legislação pertinente, argumenta.

Por tudo quanto aqui exposto e mediante as considerações apresentadas, se posiciona pela procedência parcial do Auto de Infração no valor histórico total de R\$ 885.462,73 conforme detalhado nas planilhas às fls. 199 a 202, fls. 203 a 222 e demonstrativo “Resumo após defesa” fl. 198.

Visando salvaguardar o interesse público, espera que os membros desse Egrégio Colégio julguem pela procedência parcial do presente Auto de Infração no valor retificado, acima indicado.

Cientificado do teor da Informação Fiscal e dos novos demonstrativos ali elaborados, por intermédio do Domicílio Tributário Eletrônico, com ciência expressa por sua leitura em 02/02/2024 (fls. 225-A e 225-B), bem como intimados os advogados do mesmo teor, através dos Correios (fls. 228 e 229), o sujeito passivo retorna aos autos para se manifestar (fls. 232 a 233-v), no sentido de que ainda que os autuantes tenham acatado parcialmente a argumentação defensiva, reduzindo o débito apurado em R\$ 77.226,05, todavia considera ainda existirem outros valores aptos a baixa, não reconhecidos pelos autuantes e com documentação comprobatória das alegações pela empresa, ensejadora dos benefícios de isenção objeto da autuação.

Observa que do conjunto documental apresentado em anexo à defesa, efetivamente não deveria proceder ao recolhimento do ICMS sobre tais operações, vez que o fornecimento de energia elétrica para consumidores elencados na autuação estar regido por regras de isenção estabelecida pelo RICMS/BA, artigo 264, inciso IV, reproduzido.

Aponta que o grupo de consumidores noticiado pela SEFAZ como não constarem na relação de consumidores não tributados, em verdade, se resume ao consumidor “Cerqueira e Cia. Ltda. ME”, CNPJ 039.681.540/0016-0, cujo valor defendido e não acatado (indicado na impugnação como “cadastro correto”), alcança o montante de R\$ 19.954,42.

Complementa que referido consumidor, diferentemente do que aduz a SEFAZ, se encontrava listado no rol de contribuintes do Auto de Infração, e que se beneficiaram supostamente de

forma indevida da isenção do ICMS, tendo, para fazer jus ao benefício, apresentado os documentos hábeis a tal comprovação à autuada, os quais se encontram novamente anexos aos autos (Doc. 02).

Argumenta que os autuantes ao analisarem a documentação acostada aos autos relacionada ao referido consumidor, não acataram os elementos probatórios apensados relacionados a eles ou sequer os analisaram, já que mencionaram que “*quanto aos demais não foram acatados porque não constam da relação de consumidores não tributados*”.

Considera necessária a reavaliação do corpo documental anexo à defesa, sobretudo em relação ao consumidor em questão, já que comprova o direito ao benefício de isenção do ICMS decorrente da atividade relacionada à irrigação, nos termos do artigo 264, inciso IV, do RICMS/12, uma vez preenchidos os requisitos ali delineados e oferecida a documentação comprobatória, e assim, o consumidor deverá gozar da isenção do tributo ora discutido, arremata.

Verifica, dessa forma, que no que tange aos consumidores que possuem direito à isenção de ICMS nos termos acima delineados, a Informação Fiscal deve ser refeita, para que sejam analisados todos os documentos que ensejam direito à fruição do benefício pelos consumidores envolvidos nesta parcela da autuação.

Requer, ao final, a anulação do crédito tributário constituído no Auto de Infração impugnado, haja vista a demonstração das razões que guiam a anulação da parcela impugnada, especialmente concernentes à demonstração do direito dos consumidores envolvidos na autuação à isenção de ICMS, tudo conforme comprovado nos autos.

Por fim um dos autuantes às fls. 275 a 276-v, após novo resumo dos fatos, indica que após análise da documentação acostada às fls. 265 a 270, confrontada com a relação “Consumidores Não Tributados, Porém Sujeitos à Tributação do ICMS Exercício 2021”, de fls. 203 a 222, não encontrou relação entre os autuados e a documentação apresentada.

Justifica que em relação ao consumidor constante da lista de CNPJ 039.681.540/0016-0, de razão social Cerqueira e Companhia Ltda., a documentação apresentada pela defesa na manifestação de fls. 265 a 270, se refere a João Cerqueira Teixeira Neto, CPF 926.114.515-91, e que consultando o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica da Receita Federal do Brasil (fls. 277 e 278), constatou que o referido consumidor João Cerqueira Teixeira Neto sequer consta como sócio da empresa Cerqueira e Companhia Ltda.

Conclui pela manutenção da autuação no valor indicado na informação fiscal anteriormente prestada, no montante de R\$ 885.462,73, diante da parcial procedência do lançamento.

Os autos foram encaminhados para o CONSEF em 08/03/2024 (fl. 281), recebidos neste órgão em 12/03/2024 e distribuídos para este relator em 02/04/2024 (fl. 282-v), sendo devidamente instruído e considerado apto a ser levado a julgamento.

Presente na sessão, a advogada da empresa Dra. Adriana Catanho Pereira, OAB/BA 52.243, que em sua sustentação oral arguiu que a autuação envolve questões de fato, relacionadas a irrigantes e produtores rurais, tendo trazidos os documentos de que dispunha, reiterando os argumentos de defesa, inclusive quanto ao caráter confiscatório da multa.

## VOTO

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

Verifico constar à fl. 05 dos autos, a formalização do procedimento de início dos trabalhos fiscais, diante da transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico, de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu em 18/07/2023, de forma expressa, pela leitura.

A memória de cálculo da autuação, com os elementos, documentos e demonstrativos elaborados, se encontra impressa às fls. 06 a 32-v e em formato digital na mídia de fl. 33.

Já a ciência da formalização do lançamento tributário se deu pela comunicação também pelo Domicílio Tributário Eletrônico de Ciência da Lavratura do Auto de Infração, transmitida em 02/10/2023, consoante documento de fl. 34.

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 base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB 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, documentos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, que serão analisados em seu devido tempo, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, bem como manifestação posterior.

Por pertinência, registro o fato de as mídias que acompanham as intervenções processuais da autuada (defesa e manifestação), se encontrarem danificadas, impossibilitando a sua leitura.

Inexistem questões preliminares a serem apreciadas, motivo e razão pela qual adentro na análise de mérito da autuação que se embasa na cobrança de ICMS sobre operações amparadas por isenção de forma incorreta, vez que os consumidores não detinham direito a tal benefício fiscal, na ótica do Fisco.

Há de elogiar a postura do contribuinte, quanto ao reconhecimento e pronta quitação de grande parte ao valor lançado, à vista da correta do procedimento fiscal, se pautando por uma postura objetiva e precisa quanto aos pontos de discordância, exemplo a ser seguido.

Diante do reconhecimento por parte da autuada da procedência da autuação no valor de R\$ 865.475,93, remanesce a lide quanto a apenas R\$ 77.226,05, sendo reconhecida pelos autuantes e retirado do levantamento, estando apenas em discussão, pois, R\$ 19.986,80.

De forma objetiva, a isenção objeto de autuação se encontra prevista no artigo 264, inciso IV, do RICMS/12:

*“Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

(...)

*IV - os fornecimentos de energia elétrica para consumo em estabelecimento de produtor rural (Conv. ICMS 76/91):*

*a) sobre o consumo total da energia destinada a irrigação, com a condição de que os usuários a seguir indicados, que utilizarem energia elétrica para irrigação, se recadastrem junto à empresa fornecedora de eletricidade, declarando a destinação da energia elétrica a ser consumida como sendo para fins de irrigação:*

1 - produtores rurais;

2 - entidades sem fins lucrativos que possuam termo de delegação ou convênio firmado com a Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco - CODEVASF, a Secretaria de Agricultura, Pecuária, Irrigação, Pesca e Aquicultura - SEAGRI ou a Secretaria de Desenvolvimento Rural - SDR;

3 - instituições com cadastro de “produtor rural” junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;

b) até 100 kwh (cem quilowatts-hora), quando destinada a outros fins”.

Ao seu turno, o Convênio ICMS 76/91, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção do ICMS no fornecimento de energia elétrica a estabelecimento de produtor rural. assim prescreve:

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a isentar do ICMS o fornecimento de energia elétrica para consumo em estabelecimento de produtor rural, até a faixa de consumo definida na legislação estadual.

§ 1º Ficam as unidades federadas autorizadas a não exigir o estorno do crédito fiscal de que trata o art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 2º O benefício previsto nesta cláusula fica condicionado a que a empresa fornecedora de energia elétrica repasse ao produtor rural o respectivo benefício, mediante redução do valor da operação.

Cláusula segunda Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1992”.

A atividade da defendant se encontra regulada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), a qual, utilizando-se da sua competência legal especialmente aquela contida na Lei nº 9.427/96, emite as normas às quais as atividades das empresas fornecedoras de energia elétrica devem submeter-se.

No caso específico, a Resolução Normativa ANEEL 1.000/2021, de 07/12/2021 estabelece as regras de prestação do Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica, firma conceitos e especificações quanto a distribuição de energia elétrica, estabelecendo no artigo 184, os critérios para enquadramento e classificação da unidade consumidora como de classe rural, atividades de irrigação e aquicultura, devendo tais regras ali contidas serem obedecidas pelas empresas distribuidoras de energia elétrica.

O artigo 186 do mencionado instrumento normativo estatui que:

“rt. 186. A unidade consumidora da classe rural tem direito, conforme disposições da Portaria MINFRA nº 45, de 20 de março de 1992, da Lei nº 10.438, de 2002 e do Decreto nº 7.891, de 2013, ao benefício tarifário de redução nas tarifas aplicáveis ao consumo (TUSD em R\$ /MWh e TE em R\$ /MWh) destinado às atividades de irrigação e de aquicultura desenvolvidas em um período diário contínuo de 8 horas e 30 minutos, de acordo com os seguintes percentuais:

I - Nordeste e municípios de Minas Gerais das regiões geoeconômicas denominadas Polígono da Seca, de que trata a Lei nº 1.348, de 10 de fevereiro de 1951, e do Vale do Jequitinhonha: redução de 73% para o Grupo B e de 90% para o Grupo A;

*II - Norte, Centro-Oeste e demais municípios do estado de Minas Gerais: redução de 67% para o Grupo B e de 80% para o Grupo A; e*

*III - demais regiões: redução de 60% para o Grupo B e de 70% para o Grupo A.*

*§ 1º Para a unidade consumidora do grupo B, os benefícios tarifários dispostos neste artigo devem ser concedidos após a aplicação das tarifas do subgrupo B2, sendo vedada a aplicação cumulativa para o grupo A.*

*§ 2º A distribuidora pode estabelecer escala de horário para início, mediante acordo com o consumidor, desde que garantido o horário das 21h30 às 6 horas do dia seguinte.*

*§ 3º A distribuidora pode ampliar o horário de desconto em até 40 horas semanais, no âmbito das políticas estaduais de incentivo à irrigação e à aquicultura.*

*§ 4º É vedado o custeio do desconto adicional do § 3º por meio de repasse às tarifas de energia elétrica ou de encargo incidente sobre as tarifas de energia elétrica.*

*§ 5º A ampliação das horas semanais de desconto tarifário não pode comprometer a segurança do atendimento ao mercado de energia elétrica e a garantia física das usinas hidroelétricas.*

*§ 6º Para unidade consumidora classificada como cooperativa de eletrificação rural, o benefício tarifário incide sobre o somatório dos consumos de energia elétrica nas unidades dos cooperados durante o período estabelecido, devendo a cooperativa fornecer os dados para a distribuidora.*

*§ 7º O benefício tarifário para as atividades de irrigação e de aquicultura depende da comprovação pelo consumidor da existência do licenciamento ambiental e da outorga do direito de uso de recursos hídricos, quando exigido em legislação federal, estadual, distrital ou municipal, conforme disposições dos arts. 22 e 23 da Lei nº 12.787, de 11 de janeiro de 2013, e, para fins de aplicação tarifária, a titularidade desses documentos não precisa ser do consumidor.*

*§ 8º A aplicação dos benefícios tarifários dispostos neste artigo se destina apenas para as seguintes cargas:*

*I - aquicultura: cargas utilizadas no bombeamento para captação de água e nos tanques de criação, no berçário, na aeração e na iluminação nesses locais; e*

*II - irrigação: cargas utilizadas no bombeamento para captação de água e adução, na injeção de fertilizantes na linha de irrigação, na aplicação da água no solo pelo uso de técnicas específicas e na iluminação dos locais de instalação desses equipamentos".*

Esta é, pois, a base a ser considerada para o reconhecimento do produtor rural ou de irrigante, de forma a ser concedido o direito à isenção do ICMS.

Lembrando que nos termos do artigo 111, inciso II, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, sendo tal entendimento sobejamente reconhecido inclusive pelos Tribunais Superiores do Poder Judiciário.

A discussão, pois, se resume a busca da verdade material, pela análise dos elementos de prova colacionados pela defesa, o que passo a abordar neste momento e a tecer breves considerações.

O ato administrativo contém a presunção de validade, o que traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de

validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição, o que, diga-se de passagem, ocorreu no presente caso.

De acordo como Raquel Cavalcanti Ramos Machado, (A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003), “*Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’.* Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras.”

Da mesma maneira, para Paulo Celso Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75), “*a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão*”.

Por seu turno o Poder Judiciário tem se inclinado no mesmo sentido, a ser ver pela decisão contida no REsp 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos: “*TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido*”.

Daí se percebe que o ônus de provar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária cabe ao Fisco, e assim, a prova da acusação fiscal deve ser não somente robusta, como de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação fiscal, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

Marco Aurelio Greco em Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 170/171, assevera que o ônus do contribuinte: “*não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo*”.

(...)

*Não cabe ao contribuinte provar a inocorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência*”.

Da análise dos fólios processuais, constato que como já relatado anteriormente, os elementos de prova a sustentar a acusação foram devidamente juntados aos autos e entregues ao contribuinte autuado quando da cientificação da lavratura do Auto de Infração, através de arquivos eletrônicos, igualmente impressos e acostados ao processo, estando, pois, presente a

necessária prova do cometimento da infração atribuída, o que permite a necessária certeza e segurança quanto aos roteiros, critérios e cálculos adotados pelos autuantes para apurar os valores lançados.

Por outro lado, os argumentos e elementos probantes trazidos pela defesa, foram precisa e devidamente analisados e avaliados pelos autuantes, o que repercutiu, inclusive, na redução dos valores lançados inicialmente, pela comprovação de estarem vários consumidores na condição que permitia a isenção quanto a incidência e ao recolhimento do tributo referente ao fornecimento de energia elétrica.

Todavia, em relação a casos pontuais, o Fisco não acolheu os elementos de prova trazidos pelo sujeito passivo, apresentando as devidas razões, inclusive quanto ao fato de não constarem alguns consumidores no rol daqueles cujas operações foram lançadas, bem como consumidor sem qualquer relação com a empresa beneficiária da isenção, ou ainda, não devidamente caracterizados como produtores rurais (distribuidora de bebidas), argumentos com os quais concordo e que servem de embasamento para a manutenção da autuação quanto a tal.

Ainda me socorrendo do ensinamento de Paulo Celso Bonilha (op. cit. p. 90), *“As partes, portanto, não têm o dever ou obrigação de produzir as provas, tão só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova”*.

Este foi o fato ocorrido no presente processo, por parte da empresa autuada. No mesmo sentido, reproduzo trecho de julgamento do TIT (DRT-7 nº. 2.147/84, 6ª Câmara, Relator Tabajara Acácio de Carvalho, Ementa 0776), ainda atualíssimo: *“O julgador deve ater-se ao que consta do processo e aos elementos existentes nele, e nunca às afirmações que as partes façam e não comprovem”*.

Desta maneira, diante das provas colacionadas pela defesa em relação a alguns dos consumidores que ela considera amparados pela isenção do ICMS, não reconhecidas pelos autuantes, conforme relatado em momento anterior do presente, que não se mostram capazes de elidir e se contrapor à acusação fiscal, não podendo ser consideradas como suficientes para o afastamento da exação, sendo a recusa estribada em elementos sólidos e consistentes, como por exemplo, a falta de relação entre o consumidor e a pessoa jurídica beneficiária da isenção, e neste ponto me alio a tal posicionamento do Fisco, dispensando qualquer outra revisão como postulada.

Por fim, quanto a multa indicada no percentual de 60%, considerada pela defesa como confiscatória e abusiva, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, 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”*.

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 necessária que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

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.

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 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 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.

Assim, não se pode arguir qualquer arbitramento da aplicação da multa sugerida, diante do seu caráter legal e de adoção obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante ou vontade de quem quer que seja.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono duas decisões do STF: A primeira, 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 constitucionalidade 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”.*

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

*“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:*

*[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.*

*7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.*

*8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:*

*‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge constitucional 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’. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).*

*‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.*

*I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.*

*II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.*

*III Agravo regimental improvido’. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)”.*

Esclareço mais uma vez que 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.

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido.

Atualmente a jurisprudência do STF tem se pautado, como mencionado, no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do *quantum* do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Neste sentido, e em reforço ao anteriormente firmado, lembro que se encontra sob apreciação do próprio STF, com repercussão geral decidida à unanimidade, o Tema 1195, que trata as possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido, o que leva à óbvia conclusão de aceitação pela Corte, de multas por infração no patamar de até o valor do imposto devido, em consonância, inclusive, com as decisões acima mencionadas, o que também invalida a argumentação do sujeito passivo.

Ainda sobre tal tema e como exemplo, posso mencionar trechos do posicionamento do Ministro Luiz Fux, datada de 17/12/2021, quando do julgamento do RE 1.335.293, que se tornou o Tema 1.195 de repercussão geral:

*“Ab initio, cumpre delimitar a questão controvertida nos autos, qual seja: possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.*

*A matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte definir, em face do não-confisco na esfera tributária (artigo 150, IV, da Constituição Federal), parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, especificamente os valores superiores a 100% do tributo devido, considerado percentual fixado nas legislações dos entes federados.*

(...)

*Nada obstante, oportuno destacar que esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido. Nesse sentido:*

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.**

*A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 14/2/2003).*

**DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO.**

1. *O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.*
2. *Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes.*
3. *A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes.*

4. *Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 905.685-AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018).*

(...)

**AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA. ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.**

1. *A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*

2. *Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021)”.*

Pelas menções acima, se vê que tratam de multas acima do patamar de 100% do imposto, sendo estas (em montante igual ou menor do valor do imposto) consideradas legais e constitucionais, inclusive em decisões mais recentes da Corte, conforme afirmado anteriormente.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

O fato de ter a autuada recolhido parcela do imposto no prazo para apresentar impugnação, prejudica toda a sua argumentação, quanto a multa, eis que se beneficiou de reduções nos percentuais preceituados na legislação.

Desta forma, pelos motivos expostos ao longo do presente voto, o Auto de Infração é julgado parcialmente subsistente, na forma do demonstrativo abaixo:

2021	
Janeiro	R\$ 70.973,68
Fevereiro	R\$ 63.769,41
Março	R\$ 62.121,72
Abril	R\$ 65.299,99
Maio	R\$ 65.962,62
Junho	R\$ 84.713,58
Julho	R\$ 75.671,18
Agosto	R\$ 72.935,07
Setembro	R\$ 81.985,51
Outubro	R\$ 91.280,97
Novembro	R\$ 85.114,02
Dezembro	R\$ 65.634,98

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 207092.0004/23-9, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher o valor de R\$ 885.462,73, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, bem como os acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos pela empresa autuada.

Esta Junta de Julgamento Recorre de Ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR