

**PROCESSO** - A. I. Nº 206881.0003/19-8  
**RECORRENTE** - CONDOMÍNIO SHOPPING DA BAHIA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0177-05/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 07.11.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0263-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. LIVROS FISCAIS. VALORES NÃO ESCRITURADOS EM LIVROS PRÓPRIOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. APELAÇÃO DE SENTENÇA JUDICIAL. DISCUSSÃO JUDICIAL DA LIDE. Rejeitadas as arguições de nulidades. Indeferido o pedido de acatamento dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de insumos e materiais do ativo imobilizado, utilizado nas Usinas Termoeletricas. Não acolhido o pedido de cancelamento da multa. Acatado o pedido de redução da multa com o reenquadramento para a prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96. Escolhida a via judicial pelo sujeito passivo, extingue-se o processo administrativo de acordo com o disposto no artigo 117, inc. II, c/com o art. 122, inc. IV do RPAF/99 e art. 126 da Lei nº 3.956/1981 - COTEB. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Auto de Infração *Procedente em Parte* em relação às questões pertinentes ao Processo Administrativo Fiscal não contidas na ação Judicial. Defesa do Auto de Infração *Prejudicada*, com relação à questão de mérito, que é objeto de discussão judicial. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Tratam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 5ª JF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, que através do Acórdão JF nº 0177-05/21-VD, julgou Prejudicada a defesa do presente Auto de Infração, lavrado em 27/06/2019, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 14.459.069,26, em decorrência de uma infração, objeto do presente recurso:

*Infração 01 - 02.01.02: Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios.*

*No período de janeiro/2014 a dezembro/2017, relativo as operações de fornecimento (venda) de energia gerada por Unidade Termoeletrica (UTE) de sua propriedade, destinadas a consumo dos lojistas que se encontram na condição de locatários das unidades imobiliárias localizadas no Shopping Center, conforme Demonstrativo Auditoria do Cálculo do ICMS-Devido nas Operações de Fornecimento de Energia Elétrica Produzida pelo Condomínio Shopping da Bahia através de Unidade Termoeletrica (UTE) para Lojistas Locatários, Planilha contendo Receita de Energia Elétrica Gerada por mês pelo Fornecimento aos Lojistas Locatários, anexo*

*Obs.: 1) A base de cálculo do imposto é o valor faturado a título de fornecimento de energia elétrica aos locatários, entregue pelo contribuinte em CD, conforme planilha anexa (anexo II). 2) O preço praticado pela UTE (Unidade Termoeletrica) é semelhante ao da COELBA, conforme demonstrativo anexo III. 3) A venda de energia elétrica é tributada pelo ICMS, conforme art. 155, inc. II, e § 3º da Constituição Federal.*

*Consta no Campo “Descrição dos Fatos” a seguinte informação: Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada, tendo sido apurada a seguinte irregularidade: Obs.: 1) Tendo em vista a decisão proferida em 14/07/2014 pela 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, Tribunal de Justiça da Bahia, que julgou improcedente e revogou a liminar anteriormente concedida no bojo do processo de nº 0072635-78.2011.8.05.0001, lavramos o presente Auto de*

*Infração, uma vez que na qualidade de contribuinte do ICMS, com relação aos lojistas locatários, tem por fato gerador a circulação da energia elétrica que produz na sua Termoelétrica, e como base de cálculo a quantidade que é distribuída para os referidos lojistas não proprietários do shopping. 2) Além do presente Auto de Infração, foi lavrado o Auto de Infração no 206881.0004/19-4, pelo descumprimento de obrigações acessórias.*

A 1ª JF apreciou a lide em 25/04/2023, conforme Acórdão JF nº 0177-05/21-VD, fls. 689 a 699, e concluiu ser procedente a infração em relação às questões levantadas no Processo Administrativo Fiscal, não presente na ação judicial (indeferimento de diligência fiscal; nulidade por falta de fundamentação; apuração do tributo e multa aplicada), declarar prejudicada a defesa apresentada em relação à questão de mérito interposta, que é objeto da ação judicial e extinto o Processo Administrativo Fiscal, diante das seguintes considerações:

### **VOTO**

*O presente Auto de Infração acusa falta de recolhimento de ICMS no prazo regulamentar, de operações de fornecimento de energia elétrica, sem escrituração nos livros fiscais próprios.*

*Inicialmente, ressalto que o processo foi pautado para julgamento em 12/05/2020, e diante da apresentação da Apelação interposta contra a Sentença proferida pelo TJBA de nº 132/07/2014, na 2ª Vara da Fazenda Pública (Ação Declaratória nº 0072635-78.2011.8.05.0001), foi atendido o pedido de encaminhamento do processo a PGE/PROFIS para esclarecer a identidade entre a Apelação interposta e o mérito da exigência contida neste Processo Administrativo Fiscal.*

*A PGE/PROFIS (fls. 657/658), apreciou que há “absoluta similitude da matéria objeto da ação judicial e o objeto do Auto de Infração”, e opinou pela aplicação do disposto no artigo 117, inc. II, c/com o art. 122, IV do RPAF/BA, reconhecendo a desistência da impugnação e extinção do PAF.*

*O patrono do autuado manifestou-se concordado com a similaridade da matéria da ação judicial com o objeto da autuação, mas que deviam ser apreciadas na esfera administrativa as outras questões suscitadas que não foram objeto da ação judicial.*

*Pelo exposto, entendo que neste aspecto assiste razão ao sujeito passivo, visto que a demanda judicial se reporta apenas à condição de contribuinte do ICMS e ocorrência do fato gerador.*

*Sendo assim, passo à apreciação das questões levantadas no Processo Administrativo Fiscal que não estão presente na ação judicial, a saber:*

- a) Realização de diligência fiscal;*
- b) Nulidade por falta de fundamentação;*
- c) Apuração do tributo sem considerar os créditos das entradas (insumos);*
- d) Multa aplicada não guarda relação com a capitulação legal; cancelamento ou redução.*

*DILIGÊNCIA FISCAL: no que se refere ao pedido de realização de diligência fiscal para apurar o montante dos créditos relativos a aquisições de bens e insumos utilizados na geração de energia elétrica, observo que conforme esclarecido pela fiscalização, foram expedidas oito intimações (fls. 09 a 24), no período de 31/10/18 a 14/12/18, nas quais foram requisitados livros fiscais (Inventário, Entrada, Saída e Apuração de ICMS), e que não foram atendidas, bem como a não apresentação das DMA e EFD do período fiscalizado.*

*Portanto, como apreciado anteriormente, tendo efetivado propositura de medida judicial, a questão de mérito depende da finalização de julgamento na esfera judicial e não é pertinente proceder averiguação de créditos fiscais que não foram escriturados pelo estabelecimento autuado.*

*APURAÇÃO DO TRIBUTOS SEM CONSIDERAR OS CRÉDITOS DAS ENTRADAS: Constatado que nas fls. 09 a 17, no período de 31/10/2018 a 02/04/2019, a fiscalização expediu 8 (oito) intimações para que o estabelecimento autuado apresentasse os livros de Registro de Entrada e de Registro de Saída de Mercadorias e de Apuração do ICMS (RAICMS), bem como a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Declaração Mensal de Apuração do ICMS (DMA), porém, os livros fiscais e EFD e DMA não foram apresentados nos prazos concedidos e dilatados, não tendo como a fiscalização apurar por meio de livros e documentos fiscais o registro de escrituração de créditos fiscais. Caso o defendente tivesse escriturado as operações de entrada de bens e insumos, a fiscalização poderia averiguar o montante do ICMS recolhido e correção dos créditos fiscais utilizados, para homologação dos exercícios fiscais. Como os livros fiscais não foram apresentados, inexistindo escrituração, o imposto exigido restringiu-se ao débito das operações de fornecimento de energia elétrica, e nesta fase processual não cabe a apuração de montante de créditos para ser deduzido dos débitos fiscais do ICMS exigido.*

*Ressalte-se ainda, que tendo em 14/07/2014 a 2ª Vara da Fazenda Pública do Tribunal de Justiça da Bahia, revogado a liminar concedida no processo nº 0072635-78.2011.8.05.0001, uma vez qualificado como “contribuinte” do ICMS, questão que não se aprecia neste processo administrativo, visto que está sendo discutido na esfera judicial, o estabelecimento autuado deveria ter procedido a Escrituração Fiscal Digital (EFD) no período subsequente, que engloba o período autuado (janeiro/2014 a dezembro/2017), ou ainda, após*

a lavratura do Auto de Infração em 27/06/19, ter solicitado autorização para proceder a escrituração extemporânea, e utilizar os créditos fiscais para serem utilizados na liquidação dos valores exigidos, o que configuraria a compensação do crédito. Mas, como apreciado na inicial, não pode ser feito nesta fase processual.

Ressalte-se que o art. 314 do RICMS/BA, estabelece que a escrituração do crédito fiscal será efetuada pela sociedade empresária no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria, e o art. 315 do mesmo Regulamento, prevê que a escrituração do crédito fora dos períodos de apuração dependerá de autorização do titular da repartição fazendária, e caso não seja autorizado no prazo de 180 (cento e oitenta) dias da protocolização, o estabelecimento autuado poderá creditar-se em sua escrita fiscal do respectivo valor, inclusive o § 3º determina que:

*A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.*

Entretanto, tendo sido desenvolvida uma relação de consulta a SEFAZ/GETRI, Parecer, manifestação da PGE/PROFIS que se iniciou em 2004, culminando em ações judiciais posteriores, o estabelecimento autuado não adotou qualquer providência no sentido de promover a sua escrituração fiscal, como previsto na legislação do ICMS (LC 87/96 e Lei 7.014/96).

Por isso fica indeferido o pedido de realização de diligência fiscal nos termos do art. 147 I do RPAF/BA, tendo em vista que o julgador considera suficientes para a formação de sua convicção, os elementos contidos nos autos.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO:** Quanto ao pedido de nulidade suscitado sob alegação de não saber como a fiscalização apurou a base de cálculo para apuração do ICMS exigido, o que impossibilitou o seu direito à defesa com aplicação de multa de 100% e dispositivos regulamentares genéricos, observo que a infração descreve exigência do ICMS sobre operações não escrituradas, complementada na descrição dos fatos que o lançamento foi efetuado após decisão judicial proferida pela 2ª Vara do TJBA. A multa proposta pela fiscalização pode ser objeto de reenquadramento pelo órgão julgador (art. 142 do CTN), e não justifica a declaração de nulidade. Também foi descrito que a base de cálculo foi constituída com base nos relatórios de fornecimento de energia elétrica pela UTE aos lojistas/locatários do Shopping, cujos demonstrativos sintéticos de fls. 160 a 162, tem como base os demonstrativos analíticos de fls. 164 a 346, nos quais foram discriminados a localização, o número do contrato, o nome fantasia da empresa e o valor da operação. Tudo isso, possibilitou ao defendente identificar a base de cálculo e valor do imposto exigido, motivo pelo qual, fica rejeitada a nulidade suscitada.

Ressalte-se ainda, que as decisões proferidas pelo CONSEF (JJF 0308-02/05 e CJF 0397-12/05), cujas ementas foram transcritas na defesa, não servem de parâmetro para o caso concreto, visto que aquelas decisões retratam situações em que ocorreu falta de elementos para determinar com segurança a infração, que não é o caso do processo em questão.

**MULTA APLICADA E CAPITULAÇÃO LEGAL:** No que se refere ao pedido de cancelamento da multa aplicada, invocando o disposto no art. 100 I do CTN, observo que conforme ressaltado pela autuante, tendo sido formulada consulta sobre a sua situação de “contribuinte” do ICMS e recebido parecer favorável, o mesmo foi reformado e cientificado. Mesmo após ter sido proferida decisão judicial que revogou liminar concedida, o sujeito passivo não cumpriu as obrigações principal e acessória, portanto, não procede o argumento de que seguiu orientação da Administração Tributária estadual, e por isso deve ser mantida.

Quanto ao percentual de 100% que alega possuir dispositivos genéricos, observo que a mesma é prevista no art. 42, inc. III da Lei 7.014/96, e pela descrição dos fatos, se enquadra na alínea “g”, reporta-se a “outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque”. No caso presente, a fiscalização efetuou um levantamento fiscal das operações de “comercialização de energia” que não foram escrituradas em livros fiscais próprios, portanto, é coerente com a descrição da infração.

Entendo não ser coerente o pedido de reenquadramento para o disposto no art. 42 II “f” da Lei 7.014/96, com percentual de 60%, que prevê: “f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal”, visto que o item II indica “do valor do imposto não recolhido tempestivamente”, e perifericamente de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, “desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente” (a); desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado (b), c) destaque, no documento fiscal, de imposto em operação ou prestação não tributada (c), o imposto não for recolhido por antecipação (d), quando não for retido o imposto pelo sujeito passivo por substituição (e).

*Pelo exposto, a multa de 60% indicada nas alíneas do item II do art. 42 da citada Lei, reportam-se a operações devidamente escrituradas, em que houve erro na declaração do imposto, que não é o caso deste lançamento, em que as operações não foram escrituradas e apuradas por meio de levantamento fiscal.*

*Por isso, entendo que a multa aplicada com porcentual de 100% está coerente com a infração apontada pela fiscalização, e quanto ao efeito de confisco, conforme disposto no art. 167, inc. I do RPAF/BA, este órgão julgador não tem competência para declarar inconstitucionalidade da legislação. E ainda que se o Poder Judiciário decidir que o autuado não é contribuinte do ICMS, fica inexistindo a multa aplicada.*

*APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 100 DO CTN: no que se refere ao pedido de cancelamento da multa aplicada, invocando o disposto no art. 100 I do CTN, entendo que só poderia ser considerado que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas respaldaram a sua conduta como não contribuinte do ICMS, durante o período que o parecer da GETRI esteve vigente (Parecer 117827/2004-I – fls. 430 a 445), ou seja, de 2004 a 2008, quando o estabelecimento autuado foi cientificado da mudança de entendimento (“caracteriza-se como uma efetiva operação de circulação de mercadoria, sujeita a incidência do imposto estadual”), conforme documentos de fls. 377 a 382, cujo Parecer Final 8.071/2008, concluiu haver incidência parcial do ICMS (fornecimento aos locatários). A partir do momento que foi cientificado e ajuizou a questão que lhe foi negada em decisão proferida pelo TJBA, não se pode mais falar em orientação da Administração Tributária, nos termos do art. 100 do CTN.*

*MÉRITO: Com relação à questão de mérito, sob a sua suposta condição de contribuinte do ICMS em relação às operações de fornecimento de energia elétrica aos lojistas, constato que o sujeito passivo entrou com ação anulatória de débito fiscal (0041413-92.2011.805.0001), que lhe foi concedido Tutela Antecipatória em caráter liminar (fls. 401 a 409), suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (fls. 618 a 620), em 10/11/2011. E também com ação declaratória de inexistência de relação jurídica no processo nº 0072635-78.2011.805.0001, que lhe concedeu Antecipação de Tutela em 16/05/2011, o patrono do autuado, na assentada de julgamento em 12/05/2020, informou ter interposto Apelação - Sentença nº 132/07/2014, relativa à Ação Declaratória nº 0072635-78.2011.8.05.0001 (gravado na mídia de fl. 652).*

*No extrato de consulta ao TJBA juntado às fls. 669 e 670, demonstra após a leitura do voto do Relator em 25/03/2019, que o processo foi retirado de pauta para atendimento de vistas sucessivas, inclusive com ampliação da turma em 08/02/2021, e novamente retirado de pauta em 26/04/2021.*

*Por sua vez, a PGE/PROFIS no parecer de fls. 657/659, opinou que a análise da Ação Declaratória nº 0072635-78.2011.8.05.0001, (fl. 652), possui “absoluta similitude da matéria objeto da ação judicial e o objeto do Auto de Infração”, sobre a condição de contribuinte nas operações de fornecimento de energia.*

*Após o processo ter sido pautado para julgamento no dia 06/12/2021, foi apresentada uma Certidão de Julgamento, realizado na Sessão da Primeira Câmara Cível de Julgamento em 29/11/2021, da Apelação nº 0072635-78.2011.8.05.0001 – interposta pelo Condomínio Shopping Center Iguatemi Bahia contra o Estado da Bahia, inaugurou a divergência e ampliou a turma (art. 942 do CPC), e decidiu pela anulação da Sentença.*

*Pelo exposto, tendo o estabelecimento autuado optado pela propositura de medida judicial sobre a lide objeto do lançamento, acolho o parecer opinativo da PGE/PROFIS e declaro a desistência da impugnação e extinto o processo administrativo fiscal, nos termos do artigo 117, inc. II c/c o art. 122, IV do RPAF/BA.*

*Ressalte-se que tendo o estabelecimento autuado proposto medida judicial sobre a lide, objeto do lançamento (condição de contribuinte do ICMS sobre operações com energia elétrica e ocorrência de fato gerador), a depender da sentença final irrecorrível proferida pelo Poder Judiciário, pode implicar em ocorrência ou não da infração a qual a multa está vinculada.*

*Face ao exposto, fica indeferido o pedido de realização de diligência fiscal, rejeito as nulidades suscitadas, não acolho os pedidos de cancelamento, redução ou reenquadramento da multa proposta pela fiscalização e resta PREJUDICADA a defesa referente à questão de MÉRITO do presente Auto de Infração, devendo os autos serem encaminhados à PGE/PROFIS para exercer o controle da legalidade e adoção dos procedimentos legais.*

***VOTO DISCORDANTE (Quanto à redução da multa e realização de diligência para a quantificação dos créditos fiscais)***

*Inicialmente, cabe registrar que a nossa divergência em relação ao voto proferido pelo ilustre Relator, concentra-se nos seguintes pontos:*

*1º) pedido formulado pela defesa visando a realização diligência para apurar os créditos fiscais (negativa do pedido de conversão do feito em diligência);*

*2º) pedido defensivo subsidiário de redução da multa de 100%, para 60%.*

*Em concordância com o Sr. Relator no tocante às demais questões suscitadas no presente PAF, inclusive entendendo que a questão prejudicial está adstrita a ocorrência ou não de fato gerador do ICMS no fornecimento de energia elétrica produzida na UTE (Unidade Termoelétrica) da autuada aos lojistas/locatários do Shopping, e a consequente condição de sujeição passiva do Condomínio Shopping da Bahia. Neste ponto*

*divergimos em sintonia com a Relatoria, do Parecer da PGE (doc. fls. 657/658-verso), que foi no sentido da prejudicialidade total da defesa administrativa.*

*A matéria levada pelo autuado ao exame do Poder do Judiciário se restringiu àqueles dois pontos (ocorrência do fato gerador e sujeição passiva tributária), sendo que as arguições de nulidade do Auto de Infração, pedido de conversão do feito em diligência, quantificação dos créditos fiscais e ajustamento da multa pecuniária, são questões que não foram submetidas ao crivo da Justiça na ação interposta pelo Condomínio, razão pela qual, foram acertadamente enfrentadas por este colegiado da 5ª JJF, no julgamento perante este CONSEF.*

*Quanto aos pontos divergentes, começamos pela questão atinente à negativa do pedido de diligência para a apuração dos créditos fiscais relacionados aos insumos e ativos fixos aplicados na produção de energia elétrica na UTE da autuada.*

*Entendemos que este pedido deveria ter sido acolhido nesta etapa do iter processual, considerando que a produção dessa prova, que nosso entender é ônus do autuado, passível de posterior revisão pelo fisco, possibilitará a solução no mesmo processo de duas questões:*

- a) A apuração dos valores dedutíveis do imposto apurado, caso a Justiça venha a decidir a ação em favor da Fazenda Pública, hipótese em que o princípio constitucional da não cumulatividade, positivado no art. 155 inc. II § 2º inc. I da Constituição Federal será necessariamente aplicado a este caso, visto não haver possibilidade jurídica do Estado receber os valores devidos a título de ICMS, sem a dedução dos créditos fiscais dos insumos e ativos fixos vinculados à produção de energia elétrica;*
- b) A fragilidade do argumento de que a falta de escrituração das notas fiscais de entrada impossibilitou ou tornou prejudicada a apuração dos créditos fiscais, visto que o autuado e o fisco poderiam fazer essa apuração, aliado ao fato de que o Condomínio, na ação judicial, contesta também a exigência de elaboração e apresentação da escrita fiscal digital (EFD), de forma que esse ponto se encontra também “sub judice”, integrando a demanda judicial, tornando, portanto, essa questão de mérito também prejudicada na esfera administrativa. Exatamente por essa razão, é que o colegiado desta 5ª JJF, ao deliberar acerca da defesa do Auto de Infração nº 206881.0005/19-0, no qual se exige a multa pecuniária pela falta de atendimento às intimações para a entrega da EFD, decidiu pela prejudicialidade total dessa questão na impugnação administrativa. O referido julgamento da obrigação acessória se deu na mesma data do julgamento do processo da obrigação principal. Nessas circunstâncias, não deve o autuado ser prejudicado no seu direito constitucional à não cumulatividade do ICMS, que tem amparo também na Lei Complementar nº 87/96, e na Lei Estadual nº 7.014/96, por ter levado as questões principais para serem decididas no âmbito do Poder Judiciário.*

*Cabe destacar ainda, que o autuado apresentou nos autos, à fl. 470, com detalhamento inserido entre as fls. 622 a 627, e notas fiscais de aquisição na mídia digital - fl. 628 (doc. 10 da peça de defesa), uma relação contendo os valores de insumos, materiais e itens diversos passíveis de apropriação de créditos de ICMS, com destaque para o principal insumo, o gás natural (GN), caso venha a sucumbir na demanda judicial, fato a possibilitar a quantificação das referidas quantias a título de crédito fiscal.*

*Por fim, cabe aqui fazer alusão ao que dispõe o RPAF (Dec. nº 7.629/99), no seu art. 2º, §§ 1º e 2º, que ao tratar da base principiológica do processo administrativo fiscal, privilegia a verdade material e a solução nas lides tributárias, menos onerosa e mais rápida para o Estado e para o contribuinte, conforme se verifica no conteúdo das normas citadas a seguir transcritas (**destaques em negrito**):*

***Art. 2º** Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da **verdade material**, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

***§ 1º** No preparo, instrução e tramitação do processo, **ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio**, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.*

***§ 2º** Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o **menos oneroso para o requerente**.*

*Pertinente à multa de 100% lançada no Auto de Infração juntamente com o imposto, o autuado, em pedido subsidiário, requer que essa parcela do lançamento seja retificada para o percentual de 60%, conforme previsto no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei 7.014/96, visto que a sua situação configuraria outra hipótese de infração relativa a descumprimento de obrigação principal, sem dolo. Cita como paradigma a decisão da Câmara de Julgamento Fiscal, registrada sob o nº 0358-12/07.*

*De fato, no caso vertente, apesar das operações de fornecimento de energia elétrica para os lojistas/locatários não terem sido acobertadas por documentos fiscais levados a registro na escrita do ICMS, até porque essa matéria está “sub judice” no que se refere à relação de sujeição passiva do Condomínio Shopping da Bahia com o Estado da Bahia, verifica-se que no caso concreto não houve da parte do autuado qualquer resistência a*

*fornecer ao fisco os elementos da sua contabilidade e documentos auxiliares que permitiram ao fisco desenvolver os roteiros de auditoria fiscal e apurar o tributo sobre as operações que entendeu estarem submetidas à tributação.*

*Não se vislumbra neste caso a presença do dolo ou mesmo a imposição de qualquer dificuldade aposta pelo autuado para que o fisco desenvolvesse os roteiros de fiscalização, mesmo frente à lavratura de 08 (oito) intimações para a entrega da EFD, que já se sabia não foi gerada em razão do Condomínio entender não estar sujeito à legislação de regência do ICMS, questão que aqui voltamos a repetir, foi levada à apreciação do Poder Judiciário através do manejo de ação própria.*

*A inexistência da escrita fiscal no caso em exame é circunstancial, e decorre do próprio entendimento do autuado, levado ao exame do Poder Judiciário, de não estar submetido às regras de sujeição passiva do ICMS, após ter provocado a Administração Tributária através do instituto da Consulta.*

*Conforme já frisamos linhas acima, não deve o autuado ser apenado com a multa mais gravosa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, considerando que a questão principal desta lide tributária se encontra sob exame da Justiça, razão pela qual, entendemos que caso a decisão judicial venha ser favorável à Fazenda Pública, o imposto exigível nas operações autuadas após trânsito em julgado, deve ser acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, que apresenta a seguinte redação:*

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, **em que não haja dolo**, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

*Ao finalizar, reitero aqui a minha concordância com o Sr. Relator em relação às demais questões suscitadas pelas partes neste Processo Administrativo Fiscal.*

Inconformada, a autuada interpôs Recurso Voluntário, fls. 713 a 745, no qual inicia demonstrando ser cabível, faz um breve resumo os fatos e apresenta suas razões recursais.

Preliminarmente argui nulidade do lançamento, rejeitada pela 5ª JJF, que assim decidiu se valendo de premissas que entende equivocadas e que prejudicaram o direito de defesa da Recorrente, porque consta na decisão que a Fiscalização apurou a base de cálculo do imposto exigido, através de parâmetros contidos nos “relatórios de fornecimento de energia elétrica pela UTE aos lojistas/locatários do Shopping”, o que possibilitaria a Recorrente identificar a base de cálculo e o valor do imposto exigido. Contudo, os fatos demonstram o contrário.

Explica que, conforme consta na impugnação e na decisão da JJF, o ICMS exigido foi apurado de forma ilegal, por não conter elementos essenciais à sua apuração, vez que os créditos advindos da operação tida como tributável não foram considerados. Ou seja, a apuração do tributo se deu apenas em relação aos valores das supostas saídas da energia elétrica.

Aponta como evidência, haver no voto divergente a necessidade de realização de diligência fiscal, para que seja apurada a exação com a consideração dos créditos fiscais decorrentes das entradas. Ademais, não há qualquer esclarecimento quanto aos montantes que a Fiscal utilizou para apuração dos valores das saídas a título de comercialização de energia elétrica.

Conclui não ter sido esclarecido como a Fiscalização apurou a base de cálculo do ICMS exigido, explicação obrigatória para justificar com segurança a infração e possibilitar o direito à defesa, sobre a qual aplicou a alíquota de 27%, acrescido da multa de 100% sobre o imposto devido, sem a capitulação desta.

Acrescenta que não identificou no Auto se houve a cobrança de acréscimos moratórios e correção monetária sobre a multa, fato que aponta como mais uma razão de nulidade da autuação, eis que não foi mencionado o método de apuração dos acréscimos moratórios, a fim de possibilitar a conferência dos valores apurados e se a multa serviu como base para o cálculo do valor tido como devido.

Resume como motivos da nulidade do Auto de Infração: (i) não há clareza quanto à base de cálculo utilizada para apuração do suposto imposto devido; (ii) a multa aplicada não foi capitulada, portanto, não foi devidamente fundamentada na legislação; (iii) não houve a indicação dos critérios adotados pela Fiscalização para apuração de acréscimos moratórios e correção

monetária e; (iv) não há como se concluir se a multa aplicada serviu como base para apuração de acréscimos moratórios e correção monetária.

Acusa a Fiscalização de não ter observado o disposto no art. 39 do Decreto nº 7.629/99, pois não há no Auto de Infração a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido, bem como a tipificação da multa correspondente, condições que o RPAF/BA prevê a possibilidade de cancelamento pelo próprio Inspetor Fazendário, antes mesmo do registro e processamento no sistema, conforme art. 47 do citado regulamento.

Salienta que a Recorrente discute em ação judicial a inexistência de relação jurídico-tributária entre ele e o Estado da Bahia. Portanto, se a Fiscal apontou uma base tributável, deveria, no mínimo, indicar de onde tirou tal informação.

Ensina que sendo o ICMS um tributo cuja base de cálculo está relacionada a circulação de mercadorias, e tendo em vista que a autuação desconsiderou que a Recorrente sendo um condomínio edilício, é necessária a elaboração do Relatório Fiscal contendo as justificativas que levaram àquele montante cobrado. Conclui que sem a fundamentação dos critérios adotados para alcançar o valor da base de cálculo, o método utilizado para sua apuração, bem como para apuração dos acréscimos moratórios e sem explicitar o amparo legal para aplicação da multa, houve cerceamento do direito de defesa.

Afirma que o CONSEF vem se manifestando reiteradamente no sentido de afastar lançamentos que impedem o exercício da ampla defesa - Acórdão JJF nº 0308-02/05, reafirmado no Acórdão CJF nº 0397-12/05, assim como os ensinamentos transcritos de Alberto Xavier.

Ao tratar do mérito, cita a boa-fé da Recorrente, portando, diz ser necessária aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, argumento rejeitado pela 5ª JJF por entender que a Recorrente somente poderia fazer jus a aplicação da norma entre o lapso temporal do primeiro parecer exarado no processo de consulta - Parecer nº 117827/2001-1 e o Parecer Final nº 8.071/2008, isto é, de 2004 a 2008, já que após esse período, a Recorrente foi notificada acerca da incidência parcial do ICMS, levando a discussão ao judiciário.

Salienta que a 5ª JJF desconsiderou o fato de a Recorrente, em total boa-fé, ter provocado o Fisco para que pudesse se respaldar quanto à operação de autoprodução de energia elétrica, sem finalidade lucrativa e/ou comercial, alimentando apenas o empreendimento da energia elétrica autoproduzida, assim como desconsiderou o fato de a Recorrente ter levado a discussão ao Judiciário, tendo, por anos, decisão liminar favorável à sua pretensão, o que lhe assegurou ao não recolhimento do tributo, conforme - doc. 13, acostado à impugnação.

Reforça que sempre esteve disponível ao atendimento às fiscalizações, tanto assim, que o voto vencido reconheceu a disponibilidade e colaboração da Recorrente.

Relata ter sido intimada diversas vezes pelo Fisco, respondendo a todas - doc. 05 da impugnação, além de se manter disponível, inclusive, se reunindo, com o Fisco para dirimir dúvidas e prestar esclarecimentos em reuniões presenciais - doc. 10 da impugnação, além de se manter disponível à Procuradoria Geral do Estado, para realização de reuniões presenciais no intuito de esclarecer a sua atividade estrita de Condomínio Edilício - doc. 11 da impugnação.

Reafirma a boa-fé da Recorrente uma vez que desde a criação da UTE em 2002 - doc. 12 da impugnação, instaurou o Processo de Consulta nº 117827/2004-1, no intuito de obter parecer do Fisco que lhe assegurasse a não incidência do ICMS sobre as operações, cujo primeiro, ratificado pelo Procurador Chefe da PROFIS, concluiu que não havendo cobrança de contraprestação pecuniária decorrente da disponibilização da energia pela central elétrica, inexistia base de cálculo para fins de apuração do ICMS - doc. 09 da impugnação.

Destaca o disposto no art. 100, inc. I do CTN respaldou a conduta da Recorrente que sempre figurou como não contribuinte do ICMS.

Narra que ao tomar ciência da reforma do mencionado Parecer, a Recorrente, por discordar da suposta incidência do ICMS sobre o rateio de despesa relacionado à distribuição proporcional da

energia elétrica aos locatários, ajuizou a ação declaratória nº 0072635-78.2011.8.05.0001, com a finalidade de ver reconhecida a inexistência de relação jurídica que o obrigasse ao recolhimento do imposto, obtendo decisão liminar em seu favor, revogada em momento posterior.

Ressalta que neste interregno não foram praticados quaisquer atos pela Autoridade Fazendária para a cobrança de supostos créditos tributários e/ou do cumprimento de obrigações acessórias da Recorrente, ainda que naquele período pudesse ter realizado as cobranças relacionadas ao ICMS, praticando, reiteradamente, uma conduta que em nada conduziu a Recorrente ao recolhimento do tributo.

Lembra que a prática reiterada da autoridade administrativa tem força de norma complementar, conforme disposto no art. 100, inciso III do CTN, associada a doutrina reproduzida de Luciano Amaro.

Conclui que a ausência de atos da Fazenda para a cobrança de imposto e cumprimento de obrigações acessórias, se traduziu em norma complementar da legislação tributária, de modo que a mudança repentina do critério do Fisco não poderá penalizar a Recorrente sem que atraia o disposto no parágrafo único do citado artigo.

Ressalta que foi a Recorrente quem provocou a Administração Pública, em total boa-fé, realizando consulta formal, antes mesmo de qualquer ato para a cobrança (2004), o que só veio a se concretizar 15 anos depois.

Assim, em razão do comportamento omissivo da Fazenda Estadual em relação à possibilidade de tributação da autogeração de energia elétrica pelo ICMS, somado à dúvida instaurada pela Procuradoria no Processo de Consulta nº 117827/2004-1, não se pode cogitar que a Recorrente concorreu para o não cumprimento da obrigação principal.

Conclui que o comportamento da Recorrente sobre o tratamento tributário do rateio de despesas na autogeração de energia elétrica se pautou nos costumes da autoridade administrativa, assim, não há de se impor penalidades em seu desfavor.

Sobre a matéria, transcreve ementas dos Acórdãos CJs nºs 0254-11/18 e 0256-11/18 e assenta ser este o contexto do caso presente, porque a Recorrente, a todo momento, agiu com absoluta boa-fé, sem qualquer intenção de dolo, fraude ou simulação.

Explana acerca do caráter educativo das multas com finalidade de punir a prática de infração, reparar prejuízos causados ao Erário e pondera que no caso presente, não houve a intenção da Recorrente em descumprir a obrigação principal, sobre a qual se discute a não incidência do tributo sobre o rateio de despesas condominiais relacionadas à autoprodução de energia elétrica.

Aduz que vultuosos valores lançados contra Condomínio Edifício, entidade sem finalidade lucrativa, formado por unidades diversas de propriedade dos condôminos, sem personalidade jurídica, sendo apenas mandatário dos proprietários para gerenciar o prédio. Portanto, não possui caixa para suportar tal exação, se mostrando inteiramente irrazoáveis e desproporcionais os acréscimos exigidos, que se mantidos representaria confisco.

Sobre o caráter confiscatório da tributação, transcreve lição de Roque Antônio Carrazza, e Aliomar Baleeiro e conclui que a sua capacidade contributiva é inexistente e que, e caso mantida a exigência fiscal estar-se-á incorrendo em verdadeira sentença de morte ao condomínio que abriga 414 lojas, um dos maiores centros comerciais da capital baiana de fundamental importância para a economia local com a geração de 8.000 empregos diretos.

Sob o título “*NA HIPÓTESE DE MANUTENÇÃO DA MULTA APLICADA: DA CORRETA CAPITULAÇÃO DA MULTA – ART. 42, II, “f”, DA LEI Nº 7.014/96*”, repisa que o Auto de Infração sequer enquadrava a Recorrente em alguma das hipóteses de incidência da multa no referido percentual, utilizando a legislação de forma genérica, impossibilitando o exercício à ampla defesa e que não poderia jamais ser enquadrado em nenhuma das hipóteses legais de tal penalidade.

Recorre ao princípio da estrita legalidade e aduz que a Administração promoveu uma autuação extrapolando os limites legais, o que não se pode tolerar, transcreve lição de Hely Lopes

Meirelles.

Conclui que não havendo uma única informação sobre a aplicação da multa no percentual de 100%, não há como se sustentar a penalidade, ainda mais quando claramente a Recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses onde a lei autoriza a imposição desta multa.

Destaca que o CONSEF já analisou diversos Autos de Infração que não observaram a estrita legalidade dos atos administrativos, rechaçando veementemente tal conduta, a exemplo dos votos, cujo trecho transcreve – Acórdão JJF nº 0323-04/07.

Argumenta que, caso fosse aplicada a multa, jamais esse percentual subsistiria. Portanto, na remota hipótese de ser superada a nulidade suscitada, bem como superada a argumentação da necessária aplicação do art. 100 do CTN, a multa aplicada deverá ser reformada e imposta penalidade de 60%, prevista no art.42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Repisa que a decisão da 5ª JJF se pautou em premissas equivocadas, pois os Julgadores, em sua maioria, decidiram penalizar de forma mais gravosa a Recorrente, já que além da obrigação principal, as obrigações acessórias também não foram cumpridas. Entretanto, esqueceram da lavratura dos Autos de Infração nºs 068810004.19-4 e 2068810005.19-0, ambos relativos à apuração de multas exatamente relacionadas a falta de cumprimento das referidas obrigações acessórias.

Salienta que a decisão ainda indica a impossibilidade de alteração da multa, considerando que o dispositivo invocado pela Recorrente não se amolda ao caso. Contudo, reafirma que a multa que mais se amolda ao caso concreto é a prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, entendimento subsidiado pelo voto vencido do Presidente da Junta de Julgamento, reproduzido, assim como decidido pelo CONSEF no Acórdão CJF nº 0358-12/07, ementa copiada e precedentes, nesse sentido do Superior Tribunal de Justiça - Súmula nº 7/STJ.

Refere-se ao Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS, o que justifica a possibilidade de creditamento dos insumos e bens utilizados na autogeração da energia elétrica, que não foram considerados pela autuante, decorrentes dos insumos utilizados no processo de autogeração de energia elétrica, além do ativo imobilizado que integram este processo.

Pontua que na decisão recorrida foi firmado o entendimento que os créditos necessários à apuração não puderam ser considerados, em razão da Recorrente não ter apresentado os livros fiscais, EFD e DMA, que a Recorrente deveria ter solicitado autorização para proceder com escrituração extemporânea.

Discorda desta decisão, que entende ferir os preceitos do Sistema Tributário Nacional que adotou o regime da não-cumulatividade na apuração do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, inc. I da Constituição Federal. Portanto, este Conselho, se mantiver Auto de Infração, cobrará o ICMS apurado de forma inconstitucional e ilegal, ignorando a sistemática da não cumulatividade, mesmo após ter recebido da Recorrente as notas fiscais de insumos, matérias-primas e produtos intermediários necessários à produção da energia elétrica - doc. 14 da impugnação, relativas a todo o período autuado, em detrimento, inclusive, da verdade material, conforme entendimento do voto vencido, trecho transcrito.

Lembra que a Lei Complementar nº 87/96, dispõe expressamente em seu art. 19 a natureza não-cumulativa do imposto, assim como o art. 28 da Lei nº 7.014/96 e frisa que a Lei Complementar não prevê apenas a possibilidade de creditamento do imposto pago nas operações anteriores, mas também das mercadorias e bens adquiridos e que sejam essenciais ao processo produtivo de determinado produto ou serviço, *in casu*, essenciais à autogeração de energia elétrica da Recorrente, assim como para integração do ativo imobilizado, como também prevê o RICMS/BA no seu art. 309, inc. I alínea “b”, sendo que o § 2º, inc. I prevê o direito a crédito dos bens destinados ao ativo imobilizado.

Reproduz doutrina de André Mendes Moreira sobre o conceito de insumos e matérias-primas e assegura que para viabilizar o regular funcionamento da UTE, a Recorrente adquire constantemente insumos necessários à autogeração da energia elétrica, tais como gás natural,

energia elétrica, óleo diesel, etc., além de produtos intermediários consumidos no processo produtivo, como lubrificantes “água de bateria”, gases (Oxigênio, Metano, etc.), e equipamentos e peças que integram o seu ativo permanente, cujas notas fiscais de aquisições destes insumos, matérias-primas e produtos intermediários foram apresentadas à Repartição Fiscal - doc. 14 da impugnação.

Esclarece que da análise destes documentos, constata-se que a Recorrente dispense vultuosas quantias na aquisição de insumos necessários ao funcionamento da UTE e considerando a idoneidade destes documentos fiscais, é devida a tomada de crédito do ICMS pago na ocasião destas aquisições. Portanto, as exações perpetradas pela autuante incorrem em manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade.

Explica que a transformação de matéria-prima e produtos intermediários que caracterizam a industrialização é exatamente a mesma realizada pela Recorrente para transformar os seus insumos em energia elétrica, posteriormente distribuída aos condôminos que compõem o empreendimento shopping center.

Ressalta que as mercadorias e bens utilizados como insumo são indispensáveis no processo de autogeração de energia elétrica, o qual se caracteriza como processo industrial, portanto, cabe a tomada de crédito do imposto pago na ocasião de sua aquisição.

Complementa que no caso presente a autuante deveria se valer das despesas incorridas pela Recorrente na aquisição dos insumos e ativos imobilizados necessários ao funcionamento da UTE para abatimento dos valores cobrados a título de ICMS, notadamente por integrarem o processo produtivo de autogeração da energia elétrica.

Conclui que o aproveitamento de créditos dos insumos utilizados para a autoprodução de energia elétrica é possível, sob pena de violação da legislação estadual e do disposto no art. 150, § 2º, inc. I da Constituição Federal.

Recorre ao Princípio da Verdade Material para defender a necessária conversão do processo em diligência, tendo em vista que possui créditos do ICMS, conforme demonstrado nas notas fiscais apensadas aos autos. Portanto, em observâncias aos princípios da não-cumulatividade, capacidade contributiva e da busca pela verdade material e considerando que todos os documentos acostados nos autos foram entregues à autuante nas respostas às intimações, ou seja, o Fisco ignorou os elementos que validam o crédito fiscal, sendo assim necessária a conversão do processo em diligência para analisar o alegado.

Pontua que na decisão de negar o pedido de diligência fiscal não considerou que (i) o fato de a discussão acerca da obrigatoriedade do cumprimento de obrigações acessórias se encontrar sub judice; (ii) o princípio da verdade material; (iii) a sistemática da não cumulatividade; e (iv) todas as provas de aquisições de insumos disponibilizadas à fiscalização. Portanto, manter a decisão recorrida é convalidar toda ilegalidade e inconstitucionalidade cometida no Auto de Infração, o que não deve ser aceito pelo Conselho Fazendário.

Salienta que pelos documentos apresentados e as circunstâncias fáticas o Auto de Infração exige, no mínimo, de valor muito superior ao que é de fato devido, eis que o tributo foi lançado sobre o valor das supostas saídas sem considerar qualquer crédito, fato citado no voto vencido quando tratou da necessidade de diligência.

Afirma que embora já tenha apresentado em mais de uma oportunidade a comprovação dos créditos, na hipótese de ser declarada pelo Judiciário contribuinte do ICMS, anexa a auditoria realizada através das notas disponibilizadas à Fiscalização (doc. 04), na qual ao considerar os créditos e a correta apuração do tributo contratou especialistas para a remontagem dos cálculos de modo fidedigno a legislação aplicável.

Conta que a auditoria constatou uma enorme diferença entre o valor do ICMS que poderia ser devido, caso prospere no Judiciário a tese que a Recorrente é contribuinte do imposto, e o lançado no Auto comprovando, inclusive, a nulidade da autuação, já que considerou apenas as saídas,

conforme trecho plotado do resumo da apuração realizada através de laudo pericial.

Destaca que no laudo foi reconhecida que a operação de geração de energia é bastante custosa e não se manteria ativa sem a necessária aquisição desses insumos, razão pela qual foram considerados os documentos fiscais de entrada que compuseram a apuração decorrente das aquisições do gás natural, energia elétrica, materiais utilizados na produção (anel de vedação, óleo lubrificante, pistão etc.), óleo diesel e gás liquefeito de petróleo.

Ressalta que os créditos apontados e ignorados são de conhecimento da Fiscalização, pois no Auto de Infração nº 2068810005.19-0, sobre o mesmo período, tem como base o valor das entradas, fato que desarma a fundamentação de que a autuante desconhecia tais valores. Assim, não pode se desconsiderar os fatos, sob pena de configurar grave ofensa ao devido processo legal, caso contrário, estaria a Fazenda Estadual perseguindo valores indevidos aos cofres públicos.

Frisa ser dever da Administração Pública atuar nos termos da lei, assegurando o interesse público, regras. Portanto, se a Administração possui dados para identificar os fatos, não deve se ater a minúcias formais em manifesto prejuízo do contribuinte, conforme as lições de Alberto Xavier, reproduzidas.

Repisa a necessidade de a Administração Pública observar o princípio da verdade material, norteador de Direito Tributário, e conclui que os fatos verdadeiramente ocorridos devem prevalecer, conforme doutrina de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López, copiadas.

Pondera que embora a Recorrente não concorde com a exação, procedeu à entrega de todos os documentos referentes às despesas incorridas para melhor apreciação da Fiscalização, razão que reforça a necessidade de realizar diligência, com o fito de melhor abalizar os aspectos que ensejam a apropriação de créditos do ICMS.

Requer a reforma da Decisão recorrida, de forma a acolher integralmente os pedidos, para:

- i)* Julgar nulo o Auto de Infração, nos termos dos artigos 18, 20 e 39 do Decreto nº 7.629/99, ante o claro cerceamento do direito de defesa; ou
- ii)* Subsidiariamente, caso assim não entenda o Órgão Julgador, que (a) que seja cancelada a aplicação da multa e correção monetária, nos termos do art. 100 do CTN; ou; (b) seja reduzida a multa aplicada ao percentual de 60%, nos termos no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, bem como; (c) sejam os autos convertidos em diligência para apuração do crédito de ICMS a ser abatido na apuração do tributo devido, considerando as despesas relacionadas aos insumos adquiridos para a autoprodução da energia elétrica consumida pelo empreendimento.

Informa que pretende realizar sustentação oral perante o Conselho, na forma estabelecida pelo art. 163 do RPAF/BA e os subscritores do recurso declaram a autenticidade das cópias acostadas, bem como requerem que todas as publicações e intimações referentes ao presente processo sejam realizadas, exclusivamente, na pessoa do advogado que indica, sob pena de nulidade.

Distribuído para instrução, em 03/08/2022, fls. 797 a 801, o então Relator, considerando que (i) antes do julgamento da primeira instância não foi requerida a realização de diligência; (ii) que a lide judicial não contempla diversos aspectos trazidos na defesa, além de não haver total coincidência com os aspectos judicializados; e (iii) existirem questões que, se não apreciadas podem causar prejuízos a Fazenda Pública quando da decisão final da lide judicial, inclusive com a possibilidade de anulação do processo, foi proposto e acatado pelos outros conselheiros a conversão do processo em diligência à INFAZ de origem para que a autuante intimasse a Recorrente a entregar todos os documentos referentes a aquisições de mercadorias que alegadamente são insumos, com direito ao crédito fiscal, juntamente com planilha, e em seguida analisasse os documentos de modo avaliar se os créditos fiscais alegados deveriam ser aproveitados, refazendo o demonstrativo de débito.

Notificada para apresentar os documentos, em 03/11/2022, a Recorrente, apresentou manifestação, fls. 853 a 857, na qual demonstrou a tempestividade da petição, relatou resumidamente os fatos e após transcrever dispositivos do RICMS/BA, aduziu que para viabilizar o funcionamento da UTE,

adquire regularmente insumos necessários a autogeração da energia além de produtos intermediários consumidos no processo produtivo e equipamentos e peças que integram o seu ativo permanente, que admitindo como devido o ICMS, a sua apuração demandaria verificar essas despesas incorridas.

Conta que para possibilitar a retificação da apuração que lastreou a autuação de forma equivocada, embora já tenha apresentado a comprovação dos créditos, em atendimento a intimação, apresenta demonstrativo em Excel - doc. 04, detalhando o número das notas fiscais dos insumos, data de emissão, base de cálculo do ICMS destacado, bem como toda a apuração do crédito que faz jus, no período autuado.

Aponta com base nas notas fiscais de aquisição de insumos, *“uma enorme diferença entre o valor do ICMS que poderia ser devido (na cada vez mais remota hipótese de prosperar no Judiciário a tese que o Condomínio é contribuinte do imposto) e o lançado no auto.”*, comprovando, inclusive, a nulidade da autuação, já que se considerou apenas as saídas, conforme o resumo da apuração realizada através de laudo pericial - doc. 04.

Repisa que a operação de geração de energia é bastante custosa e não se manteria ativa sem a necessária a aquisição desses insumos.

Salienta restar destacados, ponto a ponto, os documentos fiscais de entrada que deveriam compor a apuração e requer seja apurado o total do crédito de ICMS a ser abatido na apuração do tributo devido, considerando as despesas relacionadas aos insumos adquiridos pela Recorrente para a autoprodução da energia elétrica consumida pelo empreendimento, na forma da planilha anexa.

Em 20/06/2023, a Recorrente apresentou petição, fls. 900 a 902, na qual esclarece se tratar do cumprimento da intimação relacionado à diligência determinada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal e apresenta complemento a resposta ao 2º termo de intimação (07/12/2022), as notas fiscais requeridas pela Fiscalização, que compõem o demonstrativo disponibilizado em Excel, através de mídia, em atendimento ao 1º termo de intimação (10/11/2022): (1) Notas fiscais de consumo de gás (doc. 02); (2) Notas fiscais de óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (doc. 03); (3) Notas fiscais STEMAC S/A GRUPOS GERADORES (doc. 04); e (4) Nota fiscal/fatura de energia elétrica emitida em 28/02/2014 do período de 31/01/2014 a 28/02/2014 (doc. 05).

Reafirma a enorme diferença entre o valor do ICMS que poderia ser devido e o lançado no Auto, comprovando a nulidade do lançamento, por ter considerado apenas as saídas.

Afirma que através dos documentos fiscais estão comprovados os dados anteriormente disponibilizados, que destacam as entradas que deveriam compor a apuração.

Requer:

- i) Preliminarmente, que seja deferida a dilação do prazo concedido pelo mesmo período (20 dias), a contar de 27/06/2023, tendo em vista que a Recorrente estaria realizando uma nova conferência das notas apresentadas, de modo a evitar a falta de qualquer documento fiscal requerido;
- ii) Após, seja apurado o total do crédito de ICMS a ser abatido na apuração do suposto tributo devido, considerando as despesas relacionadas aos insumos adquiridos.

Em 24/07/2023 a Recorrente apresentou resposta em atendimento ao 4º Termo de Intimação, fls. 1.421 a 1.424, na qual faz os seguintes esclarecimentos:

Primeiro quesito: a Fiscalização requer informações acerca do processo produtivo da Unidade Termoelétrica – UTE. Informa que o processo produtivo da UTE consiste na geração de energia elétrica através do conjunto de três Moto-Geradores alimentados a gás natural, utilizando diversos insumos - itens relacionados no demonstrativo em Excel;

Segundo item: esclarece que a energia consumida pelo empreendimento também é composta de energia fornecida pela Coelba, que, de forma complementar, atende a todo o empreendimento. As faturas de energia elétrica emitidas pela Coelba (passíveis de incidência do ICMS), já

disponibilizadas à Fiscalização, servem para alimentar a energia utilizada pelo empreendimento, em conjunto com a energia autoproduzida pelo Condomínio. Complementa que os atuais medidores são 1161525606 e 1162964557, substituídos por novos sempre que há necessidade;

Terceiro item: esclarece que a aquisição de óleo diesel é essencial para o funcionamento dos sistemas auxiliares do conjunto dos três Moto-Geradores, cuja função é manter a atividade da UTE em situações emergenciais, bem como complementar a autoprodução de energia elétrica da usina em horário de ponta, havendo necessidade de reposição contínua, sempre após a sua utilização, conforme aquisições do insumo e demonstrativo disponibilizado em Excel, além das faturas entregues à Fiscalização. Acrescenta que o item é essencial à autoprodução da energia autoconsumida, encontrando-se vinculada ao processo produtivo da UTE, já que é utilizado em todos os casos emergenciais para a manutenção da autogeração e complementação da produção de energia, havendo reposição sempre que necessário, através das compras realizadas, já comprovadas à Fiscalização.

Quarto item: informa que as peças adquiridas através da STEMAC estão diretamente ligadas ao processo de autoprodução da energia elétrica. O condomínio mantinha contrato de manutenção e aquisição de peças junto à empresa (doc. 02), que periodicamente conferia a deterioração das peças dos Moto-Geradores e de todos os demais equipamentos ligados à autoprodução da energia.

Por fim, esclarece que o demonstrativo disponibilizado em Excel no atendimento a intimação de 10/11/2022 contém todas as informações, contudo, a Recorrente o apresenta mais uma vez - doc. 03, com informações que ensejaram as 2ª e 3ª intimações, requisitando a via física de todas as notas fiscais ali indicadas para análise, o que foi atendida, com a comprovação de toda a apuração do crédito fiscal no período autuado.

Conclui que restam comprovadas as entradas que deveriam compor a apuração do ICMS, dentre eles, gás natural, materiais utilizados na produção (anel de vedação, óleo lubrificante, pistão. etc.), etc.

Reafirma a enorme diferença entre o valor do ICMS porventura devido e o laçado comprovando a nulidade da autuação.

Em 28/09/2023 a Recorrente apresentou nova petição, fls. 1.452 a 1.454, em resposta à intimação relacionada à diligência determinada pela 1ª CJF, na qual foi solicitado que a Recorrente informasse as operações de compra de materiais fornecidos pela empresa STEMAC, relacionadas ao processo produtivo da Unidade Termoelétrica – UTE.

Esclarece que as peças adquiridas através da STEMAC estão diretamente ligadas ao processo de autoprodução da energia elétrica, mantendo com a mesma, contrato de manutenção e aquisição de peças, que periodicamente conferia a deterioração das peças dos Moto-Geradores e de todos os demais equipamentos ligados à autoprodução da energia.

Registra que a Fiscal requereu que a Requerente apresentasse (i) um laudo técnico informando qual o percentual de consumo mensal de energia elétrica fornecida pela COELBA, utilizado na produção da UTE no período, bem como qual a conta contrato utilizada, uma vez que apresentou as de nº 0070000660 e 0228145378; e (ii) os anexos do contrato firmado com a STEMAC e um laudo elaborado por profissional habilitado, indicando quais seriam insumos e produtos intermediários utilizados no processo de produção da energia.

Assim, anexou cópia do contrato com a STEMAC - doc. 02, e o parecer de descritivo técnico do processo produtivo, elaborado por engenheiro elétrico – doc. 03 do qual reproduz trecho.

Frisa que o processo produtivo de energia conta com a utilização de componentes que sofrem desgaste, além das válvulas de controle de temperatura do óleo lubrificante, sistema de filtragem de óleo, bloco do motor, cabeçotes, bielas, virabrequim, dentre outros, conforme anexo I do contrato firmado com a STEMAC.

Em 30/11/2023, a autuante, no cumprimento da diligência, emitiu parecer, fls. 808 a 812, no qual, reconheceu a maior parte dos créditos fiscais apontados pela Recorrente nas planilhas e cópias de

notas fiscais de aquisições de mercadorias que totalizaram o crédito total de ICMS no valor de R\$ 11.696.040,90.

A autuante reconheceu como válidos os créditos no montante de R\$ 10.842.057,80, porém deixou de reconhecer R\$ 853.983,10, assim distribuídos: *(a)* R\$ 662.072,10, relacionados aos créditos de ICMS advindos das mercadorias adquiridas através da empresa STEMAC; *(b)* R\$ 171.761,21, relacionados aos créditos de ICMS advindos da aquisição de Gás Natural; e *(c)* R\$ 20.149,79, relacionados aos créditos de ICMS advindos da aquisição de GLP/Óleo Diesel, referentes a devoluções de compras.

Por fim, assim concluiu: “... *retifico parcialmente o procedimento fiscal, ficando o total do débito do presente Auto de Infração reduzido de R\$ 14.459.069,26 (quatorze milhões, quatrocentos e cinquenta e nove mil, sessenta e nove reais e vinte e seis centavos) para R\$ 3.617.011,44 (três milhões, seiscentos e dezessete mil, onze reais e quarenta e quatro centavos), conforme Demonstrativos da Falta de Recolhimento do ICMS Normal não Lançados na EFD, exercícios de 2014 a 2017, anexos ao PAF fls. 823 a 826...*”

Notificada do resultado da diligência, a Recorrente apresentou manifestação, fls. 2.234 a 2.273, na qual demonstrou a tempestividade, fez um breve relato dos fatos, descreveu as conclusões da autuante na diligência e lembrou as arguições já postas no Recurso Voluntário.

Registra que, apesar da Fiscal ter admitido que desconsiderou a integralidade dos créditos de ICMS quando efetuou o lançamento e concordou com a validade da maior parte dos créditos fiscais comprovados na diligência, afirma que *(i)* o crédito relativo às compras de peças e insumos da STEMAC deve ser reconhecido, já que decorrem de aquisições de itens indispensáveis à autogeração de energia elétrica para consumo; e *(ii)* a reforma do Auto de Infração realizada na diligência determinada reforça a sua nulidade.

Justifica sua afirmativa argumentando que a inovação trazida aos autos, com o refazimento da autuação através da consideração e desconsideração de créditos de ICMS, inaugura discussões inéditas de mérito, sobre às quais a Recorrente não teve a oportunidade de se manifestar na impugnação, havendo, clara supressão da primeira instância na análise da matéria, fato que materializa a preterição da ampla defesa e do contraditório, resultando na nulidade do lançamento.

Reportando-se ao resultado da diligência, aduz ser necessário reconhecimento do crédito relativo às aquisições da STEMAC.

Relembra que em suas manifestações pleiteou o reconhecimento dos créditos relacionados às aquisições incorridas no período autuado de produtos empregados no funcionamento da usina termoeletrica e que a matéria relativa à inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue o Recorrente ao recolhimento do ICMS encontra-se sub judice, o que certamente trará desfecho definitivo ao presente caso após decisão transitada em julgado favorável à pretensão da Recorrente, haja vista a inexistência de comercialização da energia autoproduzida e consumida pelo empreendimento em sua integralidade.

Complementa que estando a análise desse ponto prejudicada na seara administrativa, a Recorrente apresentou as notas fiscais de aquisição de materiais, em seguida a autuante concluiu pelo reconhecimento de uma grande parte dos créditos, deixando de acolher aqueles destacados nas notas fiscais de aquisições de materiais fornecidos pela STEMAC, que são indispensáveis para a autoprodução de energia pela UTE.

Informa que o processo produtivo da *UTE Shopping da Bahia* consiste na geração de energia elétrica através do conjunto de três Moto-Geradores, que funcionam através da combustão de gás natural, num processo de transformação de energia cinética em elétrica com motores compatíveis aos de um transatlântico. Os motores à combustão são máquinas que, como tal, possuem diversos componentes internos móveis e fixos, como: eixo, pistão, biela, bloco, mancal, anéis, válvulas, filtros, velas, *o-ring* etc., elementos que geram rotação capaz de produzir energia elétrica.

Complementa que as peças são submetidas a altíssimas temperaturas e geram energia elétrica

exatamente por força do atrito que causam entre elas. Ou seja, a queima do combustível gera o calor necessário para que essas peças, em conjunto, produzam a energia.

Aduz que o desgaste das peças do motor é que gera a energia elétrica produzida pela UTE, porque, o processo produtivo se utiliza de componentes que necessariamente precisam ser desgastados para que a energia seja gerada, a exemplo das válvulas, trocadores de calor de placas, além de bloco, cabeçotes, bielas e virabrequim, que se desgastam no processo de produção da energia. Algumas delas, findo seu período útil, praticamente não mais existem, pois foram consumidas pelo motor. Por essa razão, periodicamente, precisam ser substituídos nos termos do Anexo I do contrato firmado com a STEMAC - doc. 03. Portanto, os créditos fiscais são devidos com base na Lei Complementar nº 87/96, art. 20 e no RICMS/BA, art. 309, inc. I, alínea “b”.

Conclui que, por integrarem o seu processo produtivo, os produtos adquiridos através do contrato com a STEMAC, fazem jus ao crédito fiscal, conforme doutrina reproduzida de André Mendes Moreira acerca do conceito de insumos e matérias-primas, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, assim como do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, do qual destaca trecho que evidencia o entendimento do STJ quanto à possibilidade de creditamento de bens que se desgastam na cadeia produtiva.

Frisa que este entendimento do STJ, afasta a sua classificação como de uso e consumo, conforme precedentes que reproduz AgInt no REsp 1.742.294/SC, AgInt nos EDcl no AREsp 1394400/SP e AgInt nos EDcl no AREsp 471.109/SP.

Aduz que, caso não houvesse o desgaste dos produtos adquiridos da STEMAC, não seria possível a autoprodução da energia elétrica resultante de um processo de exaustão programada dos produtos, fato que não justifica a glosa dos créditos.

Pondera que se um bem adquirido, se desgasta no curso da cadeia produtiva em função de alcançar a atividade-fim do adquirente, é claro o direito ao creditamento do ICMS, conforme acórdão do Tribunal de Justiça da Bahia copiado, que aponta ser exatamente o que acontece com as peças adquiridas da STEMAC.

Adiciona a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, do qual transcreve trecho do voto que corrobora com o argumento e destaca a expressão “*utilização, de forma integrada e indissociável, dos insumos*”.

Aduz que o presente caso deve ser analisado sob essa ótica, restando evidente que os bens adquiridos da STEMAC são essenciais, que sem o desgaste desses produtos, não seria possível alcançar o resultado pretendido e são indispensavelmente substituídos para que a cadeia produtiva não seja paralisada. Qualquer interpretação diversa contrariaria a natureza dos bens em questão e de todo processo ocorrido.

Finaliza que as peças e componentes adquiridos da STEMAC, ao contrário da conclusão da Fiscal, são insumos indispensáveis para a autoprodução de energia elétrica e continuidade operacional desse processo produtivo, sendo devido o aproveitamento integral dos créditos relacionados às tais aquisições.

Sob o título “*DAS NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO*”, sinaliza que a 5ª JfF rejeitou as arguições de nulidade, portanto, as mantém no Recurso e que após a diligência o resultado demonstrou que o argumento da defesa passa a ser uma certeza confessada pela autuante, pois o resultado não deixa dúvidas quanto à preterição do direito de defesa da Recorrente.

Relembra que impugnação a Recorrente indicou que o ICMS havia sido apurado de forma ilegal, haja vista não conter elementos essenciais à sua apuração, uma vez que os créditos fiscais foram desconsiderados e ressalta que até o momento não vislumbra como foi apurado o suposto ICMS.

Assegura que não foram acostadas as informações e elementos suficientes que justificassem, com segurança, a infração, impossibilitando o seu direito à defesa.

Ressalta que a incerteza de tais elementos levou esta Câmara Julgadora a determinar a realização de diligência, a qual trouxe diversos novos elementos estranhos ao Auto de Infração.

Conclui que a autuação foi integralmente refeita nessa fase processual, inaugurando novas discussões de mérito que não passaram pelo crivo da 5ª JF, fato que resulta na nulidade do Auto, conforme determina o RPAF/BA, em seus artigos 18 e 20, haja vista a preterição do direito de defesa.

Explica que a situação, antes tratada como possível suspeita, agora, com o fim da diligência, se confirmou de modo favorável a Recorrente, pois a apuração do tributo se deu apenas em relação aos valores das supostas saídas das mercadorias, exceto as peças adquiridas da STEMAC, o que diz comprometer toda a autuação.

Ressalta que permanece a dúvida acerca dos montantes que a Fiscal utilizou para apuração dos valores das saídas, porque a autuação traz o demonstrativo com a aplicação do percentual de 27% sobre base de cálculo desconhecida, indicada como sendo a base tributável da energia elétrica supostamente comercializada pela Recorrente, além das demais mercadorias cujo creditamento foi reconhecido na conclusão da diligência.

Repisa que não teve como se defender corretamente da autuação desde a primeira instância, haja vista que os créditos relacionados à apuração do ICMS devido, apenas agora foram apurados, abrindo-se margem às discussões antes inexistentes e que deixaram de ser analisadas em primeira instância. Portanto, existem máculas no Auto por desconsiderar o art. 39 do RPAF/BA.

Destaca que quando impugnou o lançamento, havia graves incertezas quanto à base de cálculo do ICMS, pois eram desconhecidas as saídas e entradas que compuseram o tributo lançado e só agora, após concluída a diligência entendeu a Fiscal por retificar do procedimento fiscal, alterando o total do débito de R\$ 14.459.069,26 para R\$ 3.617.011,44. Assim, entende se tratar de nova autuação baseada em premissas diferentes daquelas existentes.

Contesta a multa de 100% sobre o imposto supostamente devido, cuja apuração se deu sobre base desconhecida, não havendo sequer menção a fundamento que a ampare, fato não alterado na diligência e conclui que a defesa foi prejudicada nesse aspecto, vez que foi feito de modo genérico.

Acrescenta que não há como identificar se houve a cobrança de acréscimos moratórios e correção monetária sobre a multa aplicada, mais uma razão para a nulidade da autuação.

Repisa que sobre este aspecto o CONSEF vem se manifestando reiteradamente no sentido de afastar a lavratura de Autos de Infração que impeçam o exercício da ampla defesa, como por exemplo a decisão contida no Acórdão JF nº 0308-02/05, reafirmado na Câmara – Acórdão CJF nº 0397-12/05, entendimento corroborado por Alberto Xavier, cuja lição reproduz.

No tópico “*DA NECESSÁRIA REABERTURA DE PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO*”, defende, caso não se decida pela nulidade, que a Câmara determine a retificação da autuação, para que passe a constar o resultado da diligência, de modo que seja reaberto o prazo para apresentação de nova impugnação, de modo que seja sanada a supressão de instância em tela, sendo devolvida a possibilidade do exercício da ampla defesa e do contraditório ao Recorrente, desde à primeira instância.

Justifica, com base na conclusão da diligência que tratou da aceitação ou rejeição de créditos de ICMS para que o valor tido como devido possa ser apurado. Porém, a desconsideração de parte dos créditos dá início à discussão específica sobre o crédito de ICMS oriundo das compras dos bens da STEMAC, ponto não analisado pela 5ª JF, o que configura supressão de instância.

Assegura que no presente caso ocorreu a instauração de novo procedimento fiscal com a lavratura de novo Auto de Infração, tendo em vista que o resultado da diligência promoveu alteração das premissas constantes na autuação, já que a autuante reconhece créditos de ICMS anteriormente ignorados e desconsiderou os créditos decorrentes das peças adquiridas da STEMAC, fatos esses que devem ser tratados em primeira instância, com a reabertura do prazo de defesa.

Observa o que dispõe o RPAF/BA no art. 156, portanto, defende que não pode a discussão seguir a

partir de agora, com a inclusão de novo ponto de debate, sem que seja oportunizado a Recorrente se defender adequadamente.

Repisa que o Auto deve ser refeito, oportunizando a Recorrente apresentar de nova defesa, conforme previsto no RPAF/BA, art. 18, conforme decisões reiteradas do CONSEF no sentido de declarar a nulidade do Auto de Infração – Acórdãos CJFs nºs 0292-12/08 e 0162-12/09.

Refere-se a ADI 1976, acerca da necessidade de a Administração Pública respeitar o princípio da legalidade. Assim, diz que não poderia esta Câmara decidir já em segunda instância algo que sequer foi levado ao julgamento pela 5ª JJF.

Ressalta que a supressão da instância administrativa se releva verdadeiro ato atentatório aos princípios do Estado Democrático de Direito. É cercear o contribuinte da possibilidade de se valer do duplo grau de jurisdição, além de violar ao princípio do devido processo legal.

Aponta que nesse sentido é farta jurisprudência do CONSEF: Acórdão CJFs nºs 0017-11/03 e 0111-11/07, ementas reproduzidas.

Defende também a reforma da decisão da 5ª JJF quanto à inaplicabilidade do art. 100, parágrafo único do CTN, porque, a Decisão recorrida fixou o entendimento de que a Recorrente somente poderia fazer jus a aplicação da norma entre o lapso temporal do primeiro parecer exarado no processo de consulta, Parecer nº 117827/2001-1, fls. 340 a 445 e o Parecer nº 8.071/2008, isto é, de 2004 a 2008, já que após esse período, a Recorrente foi notificada acerca da incidência parcial do ICMS (fornecimento aos locatários), levando a discussão ao Judiciário.

Reafirma que a 5ª JJF desconsiderou o fato de a Recorrente, em total boa-fé, ter provocado o Fisco para que pudesse se respaldar quanto à operação de autoprodução de energia elétrica, sem finalidade lucrativa e/ou comercial, alimentando apenas o empreendimento da energia elétrica, assim como do fato da Recorrente ter levado a discussão ao Judiciário, tendo, por anos, decisão liminar favorável à sua pretensão, o que lhe assegurou ao não recolhimento do tributo.

Conta que foi intimado diversas vezes pelo Fisco, respondendo a todos os Termos de Intimação recebidos e se manteve disponível à Procuradoria Geral do Estado para esclarecimentos sobre sua atividade e conclui ser patente a boa-fé da Recorrente desde a criação da UTE em 2002.

Lembra que o primeiro parecer, ratificado pelo Procurador Chefe da PROFIS, concluiu que não há cobrança de contraprestação pecuniária decorrente da disponibilização da energia pela central elétrica (doc. 09 da impugnação).

Destaca o que dispõe o CTN em seu art. 100, inc. I e conclui que tal dispositivo, naquele momento, respaldou a conduta da Recorrente que sempre figurou como não contribuinte do ICMS.

Frisa que ao tomar ciência da reforma do mencionado parecer a Recorrente, por discordar da incidência do ICMS sobre o rateio de despesa relacionada à distribuição proporcional da energia elétrica aos locatários, ajuizou a Ação Declaratória nº 0072635-78.2011.8.05.0001, com a finalidade de ver declarada a inexistência de relação jurídica que o obrigasse ao recolhimento do imposto, obtendo decisão referida liminar em seu favor, revogada em momento posterior. Neste interregno não foram praticados quaisquer atos pela Autoridade Fazendária tendentes à cobrança de supostos créditos tributários e/ou ao cumprimento de obrigações acessórias.

Defende que a prática reiterada da autoridade administrativa tem força de norma complementar, conforme se extrai do disposto no art. 100, inc. III do CTN.

Destaca ter sido a Recorrente quem provocou a Administração Pública, em total boa-fé, realizando consulta formal, antes mesmo de qualquer ato atinente a esta cobrança, 2004, o que só veio a se concretizar 15 anos depois.

Assim, em razão do comportamento omissivo da Fazenda Estadual em relação à possibilidade de tributação da autogeração de energia elétrica pelo ICMS, somado à própria dúvida instaurada pela Procuradoria no Processo de Consulta nº 117827/2004-1, não cabe a imposição da multa e cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário.

Pondera que, considerando que o comportamento a Recorrente se pautou nos costumes da autoridade administrativa, não há o que se falar em imposição de penalidades em seu desfavor, conforme entendimento do CONSEF - Acórdãos CJFs nºs 0254-11/18 e 0256-11/18, copiados.

Conclui ser este o contexto do caso, porque, não há dúvidas não que a Recorrente agiu com absoluta boa-fé, sem qualquer intenção de dolo, fraude ou simulação, colaborando com a Fiscalização, e mais, provocando a Administração através da instauração do processo de consulta para obtenção de parecer da Procuradoria do Estado.

Aduz que a autuação ocorreu de maneira contrária a legislação, fato que provocou a realização de diligência dadas as incertezas nele contidas,

Comenta o caráter educativo das multas tributárias, cuja finalidade é punir a prática de infração, reparar prejuízos causados ao Erário e promover a educação cultural fiscal, conforme lição de Luciano Amaro e Sacha Calmon.

Repisa que no caso não houve a intenção da Recorrente em descumprir a obrigação principal e o que se discute é a não incidência do tributo sobre o rateio de despesas condominiais relacionadas à autoprodução de energia elétrica.

Entende ser ilegal a imposição da penalidade no percentual de 100% sobre a obrigação principal, tendo em vista que no Auto de Infração não enquadrando a Recorrente nas hipóteses de incidência da multa, feita de forma genérica, fato que persiste mesmo após a diligência, sendo que sequer foi informada sobre o motivo de ter a multa de 100%. Contudo, diz que não poderia jamais ser enquadrado em nenhuma das hipóteses mencionadas na norma.

Explana acerca do princípio da estrita legalidade inobservado pela Administração quando autuou a Recorrente. Reproduz doutrina de Hely Lopes Meirelles sobre tal princípio e sobre a matéria destaca que o Conselho rechaçou tal conduta, a exemplo do trecho de voto transcrito do Acórdão JJF nº 0323-04/07.

Reitera que na Lei nº 7.014/96 o art. 42 traz as hipóteses de incidência de multa, em percentuais variados, tratando de aplicação de multa de 100% para os casos fraudulentos ou que impliquem em conduta dolosa do contribuinte.

Aponta que a multa de 100% deve ser considerada sempre que o contribuinte tentar ludibriar o Fisco, com intuito de obter benefícios fiscais por meios escusos, conduta jamais adotada pela Recorrente que sempre agiu de boa-fé desde o início das atividades da UTE e nunca se manteve silente em face da possibilidade de incidência do ICMS sobre a autoprodução da energia elétrica.

Conclui, ainda que a Fiscal não tenha indicado a capitulação da multa, é impossível a manutenção de tal penalidade. Admite, caso fosse aplicada uma multa, esta deverá ser reformada e imposta penalidade de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Referindo-se a decisão da JJF acerca da multa, frisa que sequer foi indicada a possibilidade de alteração da mesma, considerando que o dispositivo invocado pelo Recorrente não se amolda ao caso. Contudo, no mesmo sentido do voto vencido, o Conselho já decidiu de forma favorável aos contribuintes quando acolheu a pretensão de alteração da multa aplicada em lançamento para aquela que fato aplicável ao contribuinte, nos termos do Acórdão CJF nº 0358-12/07, assim como decidiu o Superior Tribunal de Justiça no sentido de que multas lavradas em face de contribuintes devem se ater à sua materialidade e, especificamente em relação às multas majoradas, prescindem de comprovação de dolo e/ou fraude do contribuinte.

Finaliza, caso não seja inteiramente cancelada a autuação, ou a própria da multa, só poderia ser imposta a multa de 60% do tributo lançado, como indicado no dispositivo da Lei nº 7.014/96.

Requer que:

- i) Seja decretada a nulidade do Auto de Infração, nos termos dos artigos 18, 20, 39 e 156 do RPAF/BA, ante o claro cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório da Recorrente ou, subsidiariamente;

ii) Seja determinado o refazimento do Auto de Infração, com a reabertura do prazo para impugnação, nos termos do art. 18, § 1º do RPAF/BA, sob pena de violação ao duplo grau de jurisdição e ao devido processo legal.

Caso assim não se entenda, que seja:

- iii) Reconhecida a integralidade dos créditos de ICMS relativos às aquisições de materiais da STEMAC indicados pela Recorrente, visto que indispensáveis à autoprodução de energia elétrica;
- iv) Cancelada a multa e a correção monetária, nos termos do que dispõe o art. 100 do CTN; ou, subsidiariamente, reduzida a multa de 60%, nos termos no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, com afastamento da correção monetária que deve se dar somente a partir do vencimento da autuação.

Reitera que pretende realizar sustentação oral perante o Conselho, na forma estabelecida pelo art. 163 do RPAF/BA, bem como todos os argumentos contidos no recurso voluntário interposto.

Informa que todas as publicações e intimações referentes ao presente processo devam ser realizadas, exclusivamente, na pessoa do advogado indicado, sob pena de nulidade.

A autuante prestou informação, fls. 2.364 a 2.379, na qual reproduziu os argumentos da Recorrente, relatou os fatos e afirmou que as aquisições de partes e peças para reposição e manutenção das máquinas, em face do desgaste comum a toda e qualquer peça que compõe o maquinário para a geração de energia, não gera direito a crédito, tendo em vista que se trata de itens de uso e consumo.

Registra que o art. 309, inc. I, alínea “b” do RICMS/BA, prevê que nos casos de geração de energia elétrica, constitui crédito fiscal as matérias primas e produtos intermediários e que produtos intermediários são aqueles que estão vinculados à industrialização, produção, geração e extração, que compõe ou integram a estrutura do novo produto, sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca, sendo elemento indispensável ou necessário.

Afirma que a diferença apurada entre o valor do crédito pleiteado pela autuada e o apurado pela Fiscalização é de R\$ 662.072,10, decorrente da exclusão de todas as notas fiscais de compra da empresa STEMAC, uma vez que são produtos adquiridos para uso e consumo da UTE, conforme verifica no *Contrato de Manutenção e Operação dos Grupos Geradores da Central de Cogeração do Shopping Iguatemi Salvador*, fls. 1.428 a 1.449, bem como nas notas fiscais de entradas cuja natureza da operação é REMESSA MATERIAL PARA UTILIZAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, CFOP 5.949, e ENTRADA EM GARANTIA DE PEÇA DEFEITUOSA, CFOP 1.949, fls. 1.607 a 1.684, relacionados na planilha gravada no CD, fl. 894.

Pontua que a Recorrente em resposta a 5ª intimação, fls. 2.331 a 2.333, esclareceu que as peças adquiridas da empresa STEMAC estão diretamente ligadas ao processo de autoprodução de energia elétrica, mantendo contrato de manutenção e aquisição de peças junto à empresa, que periodicamente conferia a deterioração das peças dos moto-geradores e de todos os demais equipamentos ligados à autoprodução de energia e sendo identificada a necessidade de substituição de determinados os itens, estes eram adquiridos para manutenção e segurança da operação.

Sobre tal arguição, frisa que o contrato de manutenção, fls. 1.428 a 1.440, prevê o fornecimento de peças para manutenção e óleos lubrificantes e no *Escopo do Fornecimento*, fls. 1.430 a 1.449, *Manutenção Planejada e não Planejada*, consta como peças para manutenção, “assegurando o bom funcionamento e a vida útil dos equipamentos” – Peças de reposição, proposta técnica, fls. 1.463 a 1.477.

Salienta que no *Parecer Descritivo Técnico do Processo Produtivo da STEMAC*, elaborado por engenheiro elétrico, fl. 1.508, encontra-se descrito que a geração de energia se dá pela combustão de gás natural, através de três moto-geradores, possuindo componentes móveis e fixos (peças de reposição), tais como, eixo, pistão, biela, anéis, válvulas, etc., que, para produção de energia

sofrem desgaste natural durante o funcionamento, em decorrência do próprio processo produtivo, e que periodicamente precisam sistematicamente ser substituídos.

Ao tratar das arguições de nulidade, registra que discorda do entendimento da Recorrente que o Auto de Infração foi integralmente feito após a diligência, uma vez que apenas foram deduzidos do valor do imposto apurado, os créditos fiscais.

Acrescenta que a lavratura do Auto de Infração está fundamenta na legislação, ou seja, contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois observou o disposto no art. 39 do RPAF/BA, o fato gerador do crédito tributário está constituído nos levantamentos e demonstrativos que detalham a infração cometida e contam no processo, necessários à demonstração dos fatos arguidos, todos entregues a Recorrente.

Salienta não proceder a alegação de cerceamento do direito de defesa, uma vez que, estão presentes todos os pressupostos de validação do lançamento que contém os elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator, tendo o contribuinte total condições de se defender.

Acrescenta que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, foi obedecido o devido processo legal, haja vista que a Recorrente obteve as peças necessárias à sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos legalmente previstos.

Afirma que tendo a Recorrente deixado de recolher o ICMS devido relativo as operações de venda de energia elétrica gerada em operações não escrituradas nos livros fiscais - EFD, não resta dúvida que a multa aplicada está corretamente tipificada.

Complementa que para a irregularidade apurada foi indicado o enquadramento legal, estando claro na descrição dos fatos, nos demonstrativos e documentos que a multa é a prevista na alínea “g”, do inc. III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ou seja, outras omissões de receitas tributáveis apuradas através de levantamento fiscal, uma vez não ter sido apresentada a Escrituração Fiscal Digital e DMA, previsto no art. 18, § 1º do RPAF/BA, restando caracterizada a aplicação da multa de 100% sobre o valor do imposto devido.

Diz que a multa pleiteada de 60%, prevista no art. 42, inc. II, reporta-se a operações escrituradas, em que houve erro na declaração do imposto, não sendo o caso em que as operações não foram escrituradas na EFD, tendo sido apuradas por meio de levantamento fiscal.

Quanto aos acréscimos moratórios sobre os débitos, lembra que se aplica ao caso, conforme previsão no art. 102, inc. II da Lei nº 3.965/81 - COTEB e no art. 51 da Lei nº 7.014/96. Consta na fl. 03 a informação de que o débito está sujeito a correção monetária, acréscimos moratórios e multa, estando discriminado no *Demonstrativo de Débito*, fls. 04 a 06, com previsão legal no § 3º do art. 39 do RPAF/BA.

Quanto a pretensão de reabertura do prazo de defesa, diz que não houve novo procedimento fiscal, tampouco a lavratura de novo Auto de Infração, tendo sido apurado os créditos fiscais e deduzidos do valor do imposto devido, cumprindo a diligência. Portanto, não cabe a instauração de novo procedimento fiscal, conforme art. 156 do RPAF/BA, não tendo havido agravamento da infração.

Conclui que a Recorrente teve total condições de se defender no curso do processo, e com base no art. 138, § 1º do RPAF/BA, ficando a critério do relator decidir pela reabertura do prazo de defesa.

Relativamente a alegada boa-fé da Recorrente, salienta que a cobrança se refere a falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares decorrente de operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Conta que a Recorrente efetivamente formulou consulta formal a DITRI, em 23/03/2005, sobre a matéria objeto desta infração, cuja resposta não foi acatada pela consulente, que recorreu ao Judiciário, que após diversos recursos julgou improcedente a pretensão da Recorrente. Assim, tendo sido negada a liminar que impossibilitava a SEFAZ da cobrança de ICMS e obrigações

acessórias, em 14/07/2014, a Recorrente foi intimada para apresentar livros e documentos fiscais, por oito vezes, que não as atendeu, razão que levou a lavratura do Auto de Infração.

Observa que a resposta da consulta ocorreu em 28/05/2008, e o julgamento do Judiciário em 14/07/2014, negando a liminar impedia o lançamento de ofício.

Informa que a Recorrente não efetuou nenhum pagamento relativo ao ICMS devido sobre as vendas de energia elétrica a lojistas locatários, mesmo após o julgamento da ação em 2014, como também não cumpriu com suas obrigações acessórias.

Conclui que não houve omissão do Fisco, e sim, impossibilidade de cobrança do imposto, face ao pedido de liminar junto ao Judiciário, que impedia o lançamento de ofício.

Salienta que a Recorrente mesmo após decisão judicial proferida em 14/07/2014 pela 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, TJ-Bahia, que julgou improcedente e revogou a liminar concedida através do Processo nº 0072635-78.2011.8.05.0001 e de oito intimações para apresentação de livros e documentos fiscais, na condição de contribuinte do ICMS, não cumpriu com suas obrigações principal e acessórias.

Em relação a arguição de desproporcionalidade e inconstitucionalidade da multa, que teria efeito confiscatório, defende que não deve prosperar, tendo em vista que a mesma está prevista na Lei nº 7.014/96, e conforme disposto no inc. I do art. 167 do RPAF/BA, não se incluem na competência do órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Repisa que a multa está devidamente tipificada e está clara na descrição dos fatos, nos demonstrativos e documentos anexos, que a mesma é de 100% sobre o valor do imposto devido.

Conclui que o total do débito foi reduzido de R\$ 14.459.069,26 para R\$ 3.617.011,44, conforme *Demonstrativos da Falta de Recolhimento do ICMS não Lançado na EFD*, constantes na diligência fiscal, fls. 823 a 826.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela autuada no sentido de modificar a decisão da primeira instância, relativa a infração 01 (*Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios*) constituída no presente Auto de Infração, julgado pela 5ª JJF procedente em relação às questões arguidas na defesa, não presente na ação judicial proposta pela autuada, declarou prejudicada a impugnação em relação à questão de mérito, objeto da ação judicial e declarou extinto o Processo Administrativo Fiscal relativo ao Auto de Infração, cuja exação exige o ICMS de R\$ 14.459.069,26.

Sobre as citadas ações judiciais, registro que a autuada é autora junto ao Tribunal de Justiça da Bahia de Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0041413-92.2011.805.0001, com pedido de liminar, objetivando a anulação do Auto de Infração nº 269095.0005/08-3, sobre a qual lhe foi concedida em 10/11/2011 a Tutela Antecipatória em caráter liminar, fls. 401 a 409, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

Em 14/07/2014 essa liminar foi revogada pelo Juízo titular da 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, refutando a alegação de nulidade do débito fiscal materializado no Auto de Infração nº 269095.0005/08-3, “*em decorrência da alegação do postulante de que não sendo contribuinte do ICMS não estaria obrigado a apresentar a documentação solicitada, bem como em decorrência da negativa de prova pericial na área administrativa*” e, julgou improcedente os pedidos, restando subsistente o Auto de Infração.

Em outra demanda Judicial, a autuada é autora de Ação Declaratória de Inexistência de Incidência Tributária nº 0072635-78.2011.805.0001.

Conforme consta no voto vencedor da JJF, o presente processo foi pautado para julgamento em 12/05/2020, contudo, diante da apresentação da Apelação interposta contra a sentença proferida pelo Tribunal de Justiça da Bahia nos autos da Ação Declaratória de Inexistência de Incidência

Tributária nº 0072635-78.2011.8.05.0001, que tramita na 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, foi atendido o pedido de encaminhamento dos autos a PGE/PROFIS para esclarecer a identidade entre a Apelação interposta e o mérito da exigência contida no presente Processo Administrativo Fiscal.

Consta que a PGE/PROFIS, fls. 657 e 658, concluiu haver “***absoluta similitude da matéria objeto da ação judicial e o objeto do auto de infração***”, e opinou pela aplicação do disposto no art. 117, inc. II, c/com o art. 122, inc. IV do RPAF/99, reconhecendo a desistência da defesa e a consequente extinção do presente Processo Administrativo Fiscal.

Em 27/06/2023, no andamento da Apelação foi determinado pelo Juízo, a realização de perícia contábil, a fim de “*apurar se o fornecimento da energia autoproduzida pelo Shopping da Bahia aos lojistas constitui atividade empresarial desenvolvida com finalidade lucrativa, a evidenciar ato de mercancia sujeito à incidência do ICMS; ou se há mero rateio das despesas inerentes à autoprodução de energia, sem qualquer intuito lucrativo, a excluir a operação do campo de abrangência da regra matriz de incidência do tributo.*”

A perícia foi concluída e em 02/05/2024, ante a apresentação do Laudo Pericial. Ato contínuo, foram intimadas as partes para se manifestarem sobre o Laudo Pericial, oportunidade em que deverão providenciar a apresentação de seus pareceres técnicos. Está é a última atualização do tramite processual da citada ação proposta pela autuada no Judiciário, última movimentação do processo no TJ-BA.

Assim, pelo exposto, considerando que a autuada optou pela ação judicial sobre a matéria, objeto do lançamento, nesse aspecto comungo com o entendimento da decisão da JJF em acolher o parecer da PGE/PROFIS e considero a autuada desistente da impugnação e extinto o presente Processo Administrativo Fiscal, nos termos do art. 117, inc. II, c/com o art. 122, inc. IV do RPAF/99.

Destaco que a depender da sentença final irrecorrível proferida pelo Poder Judiciário nos autos da Ação Declaratória de Inexistência de Incidência Tributária nº 0072635-78.2011.8.05.0001, pode implicar em ocorrência ou não da infração a qual a multa está vinculada.

Contudo, não acolho a decisão da JJF quanto ao indeferimento do pedido reenquadramento da multa proposta pela Fiscalização, questão a ser abordada adiante.

Antes, porém, é necessário tratar das preliminares arguidas no Recurso Voluntário, cujos argumentos, podem assim ser resumidas:

- i) Não há clareza quanto à base de cálculo utilizada para apuração do suposto imposto devido;
- ii) A multa aplicada não foi corretamente capitulada, portanto, não foi devidamente fundamentada na legislação;
- iii) Não houve a indicação dos critérios adotados pela Fiscalização para apuração de acréscimos moratórios e correção monetária e;
- iv) Não há certeza se a multa aplicada serviu como base para apuração de acréscimos moratórios e correção monetária.

Quanto ao primeiro questionamento, ressalto que consta explícito nos autos que a base de cálculo decorreu do levantamento dos valores cobrados pelo Condomínio aos seus associados, referente ao fornecimento de energia elétrica produzida pela unidade termoelétrica, conforme descrito no corpo da peça acusatória: “(1) A base de cálculo do imposto é o valor faturado a título de fornecimento de energia elétrica aos locatários, entregue pelo contribuinte em CD, conforme planilha anexa (anexo II); e (2) O preço praticado pela UTE (Unidade Termoelétrica) é semelhante ao da COELBA, conforme demonstrativo anexo III.”.

Entretanto, ressalto que a discordância da Recorrente quanto ao valor da base de cálculo não é motivo de nulidade do lançamento, discordância esta, que motivou o então Relator do Recurso Voluntário, propor a realização de diligência para o recálculo da base de cálculo do imposto exigido, com a dedução dos créditos fiscais dos insumos e ativos fixos vinculados à produção de energia elétrica.

A diligência realizada pela autuante, conforme demonstrada nos autos, foi levada a termo criteriosamente observada a legislação tributária e documentada pelos novos demonstrativos, considerando os documentos fiscais apresentados pela Recorrente, cujo resultado concluiu que o ICMS devido importa no montante de R\$ 3.617.011,44, conforme *Demonstrativos da Falta de Recolhimento do ICMS Normal não Lançados na EFD*, exercícios de 2014 a 2017, fls. 823 a 826.

A Recorrente, ao tomar ciência do resultado da diligência, contestou o valor e apresentou novas arguições, por entender que se trata de uma nova autuação, vez que baseada em premissas diferentes daquelas anteriormente existentes e argumentou que sua defesa foi prejudicada, motivo pelo qual defende, caso não se decida pela sua nulidade, que a Câmara determine (i) a retificação da autuação, para que passe a constar o resultado da diligência; e (ii) a reabertura do prazo para apresentação de nova impugnação, de modo que seja sanada a supressão de instância, com o restabelecimento do exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente, desde à primeira instância.

Justificou suas pretensões, com base na conclusão da diligência que analisou os créditos fiscais de ICMS para que o valor tido como devido fosse corretamente apurado. Porém, a desconsideração de parte dos créditos fiscais oriundos das aquisições da STEMAC, como não foram acatados pela autuante/diligente, entendeu a Recorrente que este fato daria início à outra discussão específica, não analisada pela 5ª JJE, o que configuraria a supressão de instância.

Assegurou que no presente caso ocorreu a instauração de novo procedimento fiscal com a lavratura de novo Auto de Infração, tendo em vista que o resultado da diligência promoveu alteração das premissas constantes na autuação, já que a autuante reconheceu parte dos créditos de ICMS anteriormente ignorados.

Observou ainda o disposto no art. 156 do RPAF/99 e defendeu que não pode a discussão seguir a partir de agora, com a inclusão de novo ponto no debate, sem que seja oportunizado a Recorrente se defender adequadamente.

Assim, há três questões a esclarecer. A primeira, diz respeito a desconsideração de parte dos créditos fiscais pretendidos pela Recorrente, a segunda reivindica a reabertura do prazo de defesa, tendo em vista que considera um novo Auto de Infração após a realização da diligência, e por último, a alagação de supressão de instância.

Quanto a primeira questão, não caberá a este órgão de julgamento administrativo discutir a validade dos créditos fiscais como apurados pela autuante/diligente, tendo em vista se tratar de questão de mérito, vez que, como posto linhas acima, a defesa está prejudicada pela interposição da ação judicial.

A concessão de novo prazo de defesa, não se mostra necessário, pelos mesmos motivos acima delineados. Ademais, não houve cerceamento de defesa, vez que a Recorrente, sobre a diligência livremente se manifestou, abordando todas as questões que julgou pertinentes.

A supressão de instância ocorre quando uma instância superior decide uma questão que não foi objeto de análise quanto ao mérito pela instância inferior. Ou seja, quando uma parte recorre diretamente a uma instância superior sem passar pela instância imediatamente inferior. Efetivamente, isto ocorrendo, há clara violação ao princípio do devido processo legal e do duplo grau de jurisdição.

Sobre o tema, é esclarecedor o posicionamento da jurista Maria Sylvia Zanella Di Pietro, que expõe no artigo “*Limites da utilização de princípios do processo judicial no processo administrativo*.”, (disponível no sítio <https://portal.tce.go.gov.br/>), no qual, fazendo referência a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, sobre a questão assim se posicionou:

“Artigo 38 - O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria do relatório e da decisão.

Desse modo, mesmo que superada a fase de instrução, não desaparece, para o interessado, a possibilidade de,

*antes da tomada da decisão, juntar documentos, pareceres, requerer diligências, perícias, bem como aduzir novas alegações referentes à matéria do relatório e da decisão. É o que está expresso na lei. Fica afastada, portanto, nessa hipótese, a preclusão consumativa. É evidente que, se as alegações se limitarem a repetir o que já foi dito na defesa, não precisam ser conhecidas pela autoridade responsável pelo processo.*

*Além disso, no processo administrativo, ao contrário do que ocorre no processo judicial, é possível, em instância superior, em nome dos princípios da legalidade e da verdade material: (a) alegar o que não foi arguido de início; (b) reexaminar a matéria de fato; e (c) produzir novas provas.”*

Ou seja, ao longo do tramite processual, é admissível que os interessados juntem documentos, pareceres, requeira diligências, perícias, bem como aduzam novas alegações referentes à matéria do relatório e da decisão, ocorrências que poderão resultar em novos fatos e elementos juntados ao processo sem que isto se caracterize um novo processo.

No presente caso, o pedido de diligência foi analisado pelo julgador *a quo* e indeferido pelas razões expostas no Acórdão recorrido, pleito agora atendido, sem que tal fato possa ser entendido como supressão de instância ou um novo lançamento, mesmo porque o dito “fato novo” a ser analisado pela primeira instância, seria a desconsideração de parte dos créditos fiscais pretendidos pela Recorrente. Contudo, por se tratar de questão de mérito, não foi possível a análise em primeira instância, tampouco nessa segunda, tendo em vista a opção da Recorrente em discuti-la do Judiciário.

Importante repetir que a alegação apresentada pela Recorrente (contestação dos créditos fiscais como apropriados na revisão) se refere a matéria de mérito, portanto, impossível de apreciação neste processo, frente a prejudicialidade da defesa.

Destarte, rejeito todas as arguições de nulidade e indefiro o pedido para determinar a lavratura de novo Auto de Infração.

Em relação ao argumento da inadequação da multa sugerida, comungo com o entendimento do voto discordante proferido no Acórdão recorrido, frente ao pleito da Recorrente para que a mesma seja retificada para o percentual de 60%, previsto no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, que se aplica quando do descumprimento de obrigação principal, sem dolo.

Constato que apesar das operações autuadas não terem sido acobertadas por documentos fiscais registrados na escrita fiscal, até porque essa matéria é discutida no Judiciário no que se refere à relação de sujeição passiva do Condomínio Shopping da Bahia com o Estado da Bahia, no caso concreto não houve por parte da Recorrente qualquer resistência a fornecer ao Fisco os elementos da sua contabilidade e documentos auxiliares que permitiram a Fiscalização desenvolver os roteiros de auditoria fiscal e apurar o tributo tido como devido.

Não existe neste caso, a comprovação de ocorrência de dolo, sequer qualquer dificuldade manifestada pela Recorrente para dificultar as ações do Fisco, apesar das oito intimações emitidas para a entrega da EFD, vez que não foi efetuada em razão do Condomínio entender não estar sujeito à legislação do ICMS, questão também levada à apreciação do Judiciário, repito.

Portanto, não deve a Recorrente ser apenada com a multa mais gravosa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, considerando que a questão principal desta lide se encontra sob exame da Justiça, razão pela qual, caso a decisão judicial venha ser favorável à Fazenda Pública, o imposto exigível nas operações autuadas após trânsito em julgado, deve ser acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Por fim, quanto a questão do cálculo dos acréscimos moratórios, lembro que a Lei nº 3.956/81 – COTEB prevê no seu art. 102, *verbis*.

*Art. 102. Os débitos tributários recolhidos, fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios: (...)*

*II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.*

*§ 1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.*

O § 2º, inc. II e o § 3º do mesmo artigo, definem os critérios de cálculo:

*§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios: (...)*

*II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.*

*§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.*

Por todo o exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, especificamente pela redução da multa de 100% sugerida pela autuante para o percentual de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e voto também pela PREJUDICIALIDADE da defesa administrativa referente à questão de mérito e a consequente extinção do processo administrativo fiscal.

No mais, resta prejudicada a defesa quanto à questão de mérito, devendo os autos serem encaminhados à PGE/PROFIS para exercer o controle da legalidade e adoção dos pertinentes procedimentos legais.

### VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito, apesar de concordar com o ilustre Conselheiro Relator, quanto à redução da multa, divirjo do mesmo em relação à questão da prejudicialidade do recurso.

Em relação à matéria, assim me manifestei no Acórdão CJF nº 0099-11/22-VD:

*“[...] De fato, a legislação baiana contém diversos dispositivos prevendo o prejuízo da defesa ou do recurso, quando o contribuinte escolhe a via judicial, como os seguintes dispositivos do COTEB:*

*Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.*

*...*

*Art. 127-C. Encerra-se o processo administrativo fiscal, contencioso ou não, com:*

*...*

*IV - a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial.*

*Na mesma linha, dispõe o RPAF:*

*Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.*

*§ 1º O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:*

*I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;*

*II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.*

*A questão que a recorrente invoca em seu favor é o momento da propositura da ação, o que, no seu entendimento, afetaria a percepção de renúncia ou não da esfera administrativa. E, realmente, não há como ignorar que seria aparentemente ilógico pensar que o contribuinte estaria renunciando, ainda que tacitamente, ao direito que sequer existe para o mundo jurídico, haja vista que a sua prerrogativa de impugnar e instaurar o contencioso administrativo, somente surgiria com a lavratura do Auto de Infração, o que, no caso presente, ocorreu anos após o ajuizamento da demanda.*

*Entretanto, a noção de que a escolha da via judicial implicaria em renúncia da administrativa, não está vinculada à concomitância entre os procedimentos, situação que normalmente reclama manifestação sobre o tema, mas à ideia de prevalência da decisão judicial sobre a administrativa, pois o processo administrativo fiscal jamais poderia contrariar a conclusão que a ação judicial atingisse sobre o mesmo tema.*

Por este motivo, pouco importa se a ação foi proposta antes ou depois de iniciado o procedimento administrativo, como fixou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Economia em sua Súmula no 1, à qual foi atribuído efeito vinculante:

**Súmula CARF nº 1**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).*

Todavia, não se pode perder de vista que não é toda e qualquer situação que atrairá este entendimento, haja vista que não há sentido em considerar que a parte renunciou à discussão sobre matéria que não é objeto da medida judicial, ou seja, a renúncia somente se refere “à matéria questionada judicialmente, a ser deslindada pelo dispositivo da sentença, e não a todo e qualquer aspecto relacionado ao ato impugnado”, como ensina Hugo de Brito Machado Segundo (Processo tributário, 12a ed., São Paulo: Atlas, 2020, p. 123).

*Esta ressalva é necessária porque o caso em discussão reflete uma hipótese peculiar, pois **diante da expressa proibição deste conselho em declarar inconstitucionalidade ou negar aplicação a ato normativo emanado por autoridade superior (incisos I e III do art. 167 do RPAF/BA), não há sentido em considerar ter ocorrido renúncia à sua discussão ou escolha da via judicial.***

*As matérias que constituem objeto da ação declaratória (inconstitucionalidade e ilegalidade), já se encontram excluídas da apreciação deste Conselho por disposição expressa do regulamento, ou seja, o “direito de escolha” sequer existe, somente cabendo ao Poder Judiciário sua apreciação.*

*Tampouco foram arguidas como fundamento na impugnação ou no recurso voluntário. Logo, não vejo como considerar que houve renúncia à instância administrativa.*

*Por outro lado, não há dúvidas de que a discussão judicial possui uma inegável relação de prejudicialidade com este procedimento, a despeito de inexistir total identidade de objeto, pois, eventual procedência daquela ação afetará a base de cálculo do tributo exigido nestes autos. Parece-me assim, que o sobrestamento seria a medida mais adequada.*

...

*Pessoalmente, havendo identidade de objeto, entendo que o mais adequado seria o sobrestamento do processo administrativo logo após a intimação do contribuinte, resguardando-se o prazo para apresentação de defesa em momento posterior à conclusão da decisão judicial, ou, se não fosse possível, após o protocolo da impugnação, dada a possibilidade de persistirem matérias passíveis de discussão administrativa após apreciação judicial da ação proposta.*

*Ora, o contribuinte pode ajuizar ação para questionar a constitucionalidade da exigência do tributo, e obtendo julgamento desfavorável, ainda persistir interesse em impugnar o lançamento para comprovar a inexistência de débito em função de recolhimento realizado por substituto tributário ou erro na determinação da base de cálculo, por divergência no fator de conversão considerado, dentre outras hipóteses. [...]”*

Recentemente, tive a oportunidade de aprofundar um pouco mais o pensamento no Acórdão CJF nº 0158-11/24-VD, também acolhido por unanimidade, no qual escrevi:

*“[...] Entretanto, penso que a questão da concomitância não pode ser confundida com a litispendência, notadamente em todos os seus aspectos. Observe-se, por exemplo, que é possível a concomitância entre ação coletiva e individual, caso o interessado não requeira a suspensão ou desistência nos prazos indicados no CDC e na Lei do Mandado de Segurança.*

*Mas, prosseguindo as ações judiciais concomitantemente, somente aproveitará os efeitos da medida individual, independentemente do seu resultado e daquele obtido no feito coletivo. A ideia é apenas evitar decisões conflitantes, mas que não se sobrepõem em razão da competência funcional. Por outro lado, a concomitância entre ações judiciais e processos administrativos esbarra em outra situação que é a competência jurisdicional exclusiva do Poder Judiciário que impõe a prevalência das suas decisões.*

*Assim, sempre deverá prevalecer o entendimento final do Poder Judiciário, de modo que, em nome do princípio da eficiência, não é razoável a Administração Tributária desperdiçar recursos humanos e materiais na continuidade de um processo administrativo cuja decisão jamais sobreporá eventual pronunciamento judicial concomitante, independente de quem dele se favoreça.*

*Diante desta realidade, entendo que o mais adequado é observar se o objeto da medida judicial, seja ela individual ou coletiva, coincide com o do processo administrativo de modo a seu resultado repercutir neste de alguma forma, o que invariavelmente acontece em casos como o que está em discussão neste PAF; afinal, caso*

*seja julgado procedente o mandado de segurança coletivo, a recorrente se beneficiará do mesmo, fulminando a pretensão fiscal, ainda que não figure como parte ou litisconsorte para efeitos de litispendência.*

*E não é diferente no sentido contrário, diante do princípio constitucional da unidade da jurisdição, extraído do inciso XXXV, do art. 5º da CF/88, qual seria a norma capaz de fundamentar uma decisão administrativa posterior à denegação do mandado de segurança coletivo sobre a matéria? Se o Judiciário diz que os substituídos não possuem o direito líquido e certo pleiteado pela associação, não cabe à Administração Tributária decidir o contrário.*

*A possibilidade de prosseguimento da defesa administrativa, assim, deve ser analisada com cautela, apenas para garantir o pleno exercício do direito de defesa em relação ao que ainda pode ser objeto de apreciação administrativa. Neste sentido, a ementa do Parecer Normativo COSIT nº 7/2014, da Secretaria da Receita Federal do Brasil parece sintetizar adequadamente a atuação administrativa remanescente nestes casos e o que penso sobre a matéria:*

*Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.*

*A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.*

*Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.*

*A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.*

*É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação.*

*A definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), art. 145, c/c art. 149, art. 151, incisos II, IV e V; Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, art. 20, § 3º; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16, 28 e 62; Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC), arts. 219, 267, 268, 269 e 301, § 2º; Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, art. 1º; Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, art. 38; Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXV; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 53; Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, art. 22; Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010; Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, art. 26; art. 77 da IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012. e-processo nº 10166.721006/2013-16 [...]”*

Não tenho dúvidas de que o raciocínio também deve se aplicar ao presente caso, pois, de forma ainda mais problemática, entendo que o reconhecimento da prejudicialidade aqui, importará em evidente *cerceamento do direito de defesa* da recorrente, ao menos quanto a parte das matérias que sequer poderiam ser deduzidas perante o Judiciário.

Ora, a discussão sobre o abatimento dos créditos dos valores lançados somente se tornou possível após a lavratura da autuação, haja vista que, somente neste momento o sujeito passivo tomou conhecimento de que os créditos foram ignorados e, em momento algum restou demonstrado que integra de algum modo a demanda judicial ajuizada antes da própria ação fiscal.

Consequentemente, decidir pela prejudicialidade impedirá que o contribuinte possa exercer sua ampla defesa em âmbito administrativo no que diz respeito apenas à possibilidade de redução do valor lançado, pela apropriação de créditos, o que em nada influenciará a discussão judicial quanto à incidência ou não do tributo.

Final, considerando que o lançamento se presta à identificação da matéria tributável (art. 142 do CTN) e a impugnação é uma das formas possíveis de sua modificação (art. 145, I do CTN), não tenho dúvidas de que persiste a competência deste Conselho, como órgão de controle da legalidade do ato administrativo, para promover o aperfeiçoamento necessário do crédito que

seguirá para a PGE/PROFIS, nos termos do RPAF/BA, ainda que sua posterior execução esteja atrelada ao pronunciamento judicial.

Com efeito, a renúncia à esfera administrativa não significa e tampouco pode significar, a meu ver, fundamento para se inscrever em Dívida Ativa um crédito tributário ilegítimo ou em valor injustificável até porque, mesmo a discussão judicial se encerrando em favor da Fazenda Pública, o crédito devido não pode ultrapassar o montante devido relativo à matéria tributável precisamente determinada.

Neste sentido, observe-se que, ao rejeitar a apreciação da possibilidade de abater os créditos no caso concreto, este Conselho acabará impondo ônus excessivo à recorrente, caso seja perdedora na seara judicial, pois não mais poderá arguir a matéria dentro do processo administrativo fiscal de constituição definitiva do crédito, ainda que seja possível formular pedido de restituição perante a Administração.

Ocorre que, enquanto no processo administrativo fiscal há a suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, III do CTN), não havendo ainda necessidade de garantia para exercício da ampla defesa (Súmula Vinculante 21 do STF), o reconhecimento da prejudicialidade importará na inscrição em dívida ativa do débito (art. 117, § 1º do RPAF/BA), impondo ao contribuinte a necessidade de garantia para sua discussão judicial.

Não se pode perder de vista que a diligência realizada nos autos (fls. 808-812), ao elaborar demonstrativo reconhecendo apenas parcialmente o direito aos créditos, resultou em valor remanescente significativamente inferior (acolhendo-se a diligência em seus termos, o lançamento reduziria de R\$ 14.459.069,26 para R\$ 3.617.011,44), de modo que inexistem dúvidas do impacto da decisão no montante que precisará ser garantido para uma eventual rediscussão na matéria perante o Judiciário.

E não é só! Ao se admitir que o contribuinte poderá discutir essa matéria em momento futuro, em sede de um eventual embargos à execução fiscal, a *contrário sensu* se reconhece que a própria discussão sobre o aproveitamento de créditos não integra a medida judicial em trâmite neste instante o que afasta a possibilidade de se falar em concomitância para fins de prejudicialidade, pois, além de só se considerar prejudicada a matéria que pode resultar em decisões aparentemente conflitantes, somente caberá questionamento posterior daquilo que não faz parte da ação anteriormente proposta e que, portanto, não se sujeitará à coisa julgada que dela advirá.

Ultrapassadas essas premissas, entendo que a pretensão da recorrente merece ser acolhida e não apenas no limite da diligência de fls. 808-812 (R\$ 10.842.057,80), pois, não vejo razões para rejeitar os créditos decorrentes das aquisições junto à fornecedora STEMAC (R\$ 662.072,10), assim como os créditos da aquisição de gás natural (R\$ 171.761,21) e os relacionados à aquisição de GLP/Óleo Diesel, referentes a devolução de compras (R\$ 20.149,79) porque entendo que tais produtos podem ser considerados integrantes do seu processo produtivo, o que dá ensejo ao respectivo creditamento.

Outrossim, registro que a falta de escrituração, por si só, não é suficiente para justificar a rejeição dos créditos fiscais porque neste caso específico se encontra pendente – e fora da competência deste Conselho – a discussão sobre a própria incidência do tributo. E, por este motivo, não vejo má-fé ou infração cometida na conduta da recorrente porque é nitidamente compatível com a *posição jurídica* adotada (e defendida judicialmente) de não contribuinte.

Fredie Didier Jr, em esclarecedor ensaio publicado pela Revista Consultor Jurídico (disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-out-27/fredie-didier-jr-decisao-declaratoria-nao-eficacia-imediata/>), ensina que os efeitos da decisão declaratória somente se instauram após o trânsito em julgado porque a sua eficácia principal é *certeza jurídica* que só se instaura após o trânsito em julgado, ou seja, se a *certeza* quanto à relação jurídica discutida pela recorrente somente surgirá após transitada a medida judicial, não há como considerar que a *incerteza* que lhe antecede fundamenta uma obrigação tributária acessória para fins de aproveitamento dos créditos.

Portanto, enquanto não definida a relação jurídico-tributária, a falta de escrituração das aquisições não pode servir de fundamento para impedir o abatimento de créditos sobre o montante exigido, principalmente pela necessidade de também se respeitar o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Assim, peço licença para divergir do nobre Cons. Relator para rejeitar a prejudicialidade da discussão quanto ao abatimento dos créditos fiscais correspondentes às aquisições de insumos e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao seu recurso para reconhecer o respectivo direito, não apenas quanto aos valores admitidos a princípio pela diligência de fls. 808-812 (R\$ 10.842.057,80), como também em relação às aquisições desconsideradas (R\$ 853.983,10), admitindo-se, assim, o crédito total de ICMS no valor de R\$ 11.696.040,90.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206881.0003/19-8**, em relação às questões levantadas no Processo Administrativo Fiscal, não presente na ação judicial e declarar **PREJUDICADA** a defesa apresentada quanto à questão de mérito interposta, que é objeto da ação judicial, e declarar **EXTINTO** o Processo Administrativo Fiscal, lavrado contra **CONDOMÍNIO SHOPPING DA BAHIA**, no valor de **R\$ 14.459.069,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Devendo os autos serem encaminhados à PGE/PROFIS para exercer o controle da legalidade e adoção dos pertinentes procedimentos legais nos termos do art. 117, inc. II, c/com o art. 122, inc. IV do RPAF/99.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito) – Conselheiros: José Adelson Mattos Ramos, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao mérito) – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira, Valdirene Pinto Lima e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE  
(Quanto ao mérito)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS