



**CEARÁ**  
GOVERNO DO ESTADO  
SECRETARIA DA FAZENDA

**Contencioso Administrativo Tributário  
Conselho de Recursos Tributários  
1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº **038/2022**

Sessão: 5ª Sessão Ordinária de 26 de abril de 2022

Processo Nº 1/913/2018

Auto de Infração Nº: 1/201801319

Recorrente: COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ - COELCE

CGF: 06.105.848-3

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia

**Ementa:** 1. ICMS. 2. Crédito indevido. 3. Estorno de créditos a menor, decorrente do recebimento, pela COELCE, da subvenção federal destinada à subclasse “Residencial Baixa Renda”, e as saídas de energia relativas às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia elétrica - CCEE. 4. Dispositivos infringidos: arts. 54, I, 60, 65, I e 66, I do Decreto nº 24.569/97. 5. Aplicação da penalidade prevista no art. 123, II, “a”, da Lei 12.670/96. 6. Recurso ordinário conhecido e provido. 7. Nulidade da decisão de primeira instância. 8. Retorno dos autos à instância singular para apreciação de matéria não examinada pela autoridade julgadora.

**Palavras-chave:** ICMS. Crédito indevido. Matéria não apreciada em primeira instância. Nulidade da decisão singular. Retorno dos autos para novo julgamento.

## **RELATÓRIO**

A autuação fiscal versa sobre o seguinte teor:

“CRÉDITO INDEVIDO, ASSIM CONSIDERADO TODO AQUELE ESCRITURADO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO OU DECORRENTE DA NÃO REALIZAÇÃO DE ESTORNO, NOS CASOS EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO.

A empresa estornou créditos a menor em razão de erro no cálculo da relação entre as receitas isentas e não tributadas e a receita total, no exercício de 2013, conforme informações complementares anexas.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

Trata-se de Auto de Infração com imposição de imposto no valor de R\$ 9.312.336,60 (nove milhões, trezentos e doze mil, trezentos e trinta e seis reais e sessenta centavos) e multa de R\$ 9.312.336,60 (nove milhões, trezentos e doze mil, trezentos e trinta e seis reais e sessenta centavos). Período da infração: de 01 a 12/2013. Dispositivos infringidos: art. 54, I, da Lei nº 12.670/96; arts. 60, 65, I e 66, I, do Decreto nº 24.569/97; e penalidade nos termos do art. 123, II, "a", da Lei nº 12.670/96, com alteração dada pela Lei nº 13.418/03.

Nas informações complementares, as autoridades fiscais expõem que, em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal (MAF) nº 2018.00339 e ao Termo de Início de Fiscalização nº 2018.00569, foi realizada auditoria fiscal plena na empresa qualificada, referente ao exercício de 2013, quando se detectou que a COELCE efetuou estorno de créditos a menor, ocasionado por erro no cálculo da relação entre as receitas isentas e/ou não tributadas e a receita total para efeitos de manutenção de crédito de energia. Ressalta-se que a documentação foi apresentada em cumprimento à solicitação feita no Mandado de Monitoramento Fiscal nº 2017.00292 e Termo de Intimação nº 2017.03421.

Neste sentido, afirmam os autuantes que o contribuinte no período compreendido entre 01/01/2013 e 31/12/2013, ao efetuar o estorno parcial dos créditos por aquisição de energia elétrica para comercialização, com vistas ao cumprimento do Artigo 66, inciso I, do Decreto 24.569/97, o fez em desacordo com a norma legal aplicável, resultando na manutenção de crédito indevido de ICMS no valor de R\$ 9.312.336,60 (nove milhões, trezentos e doze mil, trezentos e trinta e seis reais e sessenta centavos), que motivou a lavratura do presente auto de infração.

Invocam os agentes fiscais dispositivos do Decreto nº 24.569/97 (art. 2º, I, parágrafo único; art. 4º, III, XVI; art. 6º, IX, LXX; art. 60, I; art. 66, I; art. 127, V; art. 189, § 1º; art. 721; 723, IV a VI), bem como os Convênios ICMS nº 115/03 e 30/04.

Por ocasião do levantamento fiscal, relatam as autoridades fiscais que o objeto do Auto de Infração é demonstrar e lançar o ICMS não estornado decorrente do recebimento por parte da COELCE da subvenção federal destinada à subclasse "Residencial Baixa Renda", bem como as saídas de energia relativas às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, e que deveriam ser acrescidas às operações de saídas de energia isentas e/ou não tributadas, em conformidade com o art. 66, Inciso I, do Decreto 24.569/97. Para tanto, foi necessário ajustar a receita de



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

energia, chegando-se a um novo valor de receita isenta e/ou não tributada, tendo em vista a omissão da subvenção e das saídas destinadas à CCEE nessas receitas.

Inicialmente, verificou-se o cálculo efetuado pela COELCE, através da planilha apresentada em resposta ao termo de início de fiscalização 2018.00569, do ARQUIVO02-ESTORNODECREDITO\_COELCE2013, havendo demonstrado os seguintes valores para fins de cálculo do estorno de créditos de ICMS na aquisição de energia:

Saídas Totais de energia	3.148.029.469,79
Saídas isentas e não tributadas	516.814.975,91
Créditos de ICMS nas aquisições de energia	209.746.254,06
Estorno de créditos de ICMS	37.860.460,33

Posteriormente, constatou-se que a empresa não considerou para fins de saídas isentas e não tributadas o valor do faturamento subsidiado pelo Governo Federal dos consumidores da Subclasse Residencial Baixa Renda com consumo menor do que 140 kWh, bem como as receitas de energia elétrica relativas às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE

Os autuantes tecem considerações alusivas à classe residencial de baixa renda, aduzindo, em síntese que “para efeitos de tributação do ICMS, o que importa é o exame da legislação do ICMS do Estado do Ceará, que com respeito à subclasse Residencial Baixa Renda, determinou o enquadramento no campo da não incidência tributária para consumidores com consumo até 140 Kwh e deixou os consumidores com consumo entre 141 Kwh e 220 Kwh no campo da incidência tributária”, e concluindo que o valor da fatura de energia dos consumidores com consumo médio de até 140 kWh tem parte subsidiada pelo governo federal e esses consumidores não sofrem tributação do ICMS no Estado do Ceará por se enquadrarem no campo da não incidência prevista no art. 4º, inciso XVI, “c” já citado; a Coelce, por seu turno, não incluiu esta parte da receita subsidiada em seu faturamento e, conseqüentemente, não efetuou o estorno de crédito de energia relativo a esta parte de receita não tributada;

Assim, a parte da receita subsidiada que está no campo da não incidência (aqueles com consumo até 140 kWh), deve ser considerada para efeitos de estorno do ICMS decorrente das entradas de energia para fins de cumprimento do estatuído no Inciso I do Art. 66 do Decreto 24.569/97.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

Enfim, a parcela da receita do fornecimento de energia dos consumidores da classe Residencial Baixa Renda com consumo até 140 kWh, quer seja bancada financeiramente diretamente pelos consumidores, quer seja bancada financeiramente pelo governo federal em forma de subsídio, por se enquadrar na legislação do ICMS do Estado do Ceará como receita não tributada, deverá compor o cálculo do estorno de créditos decorrentes de entrada de energia, conforme dispõe a legislação tributária vigente.

Ademais, os autuantes elencam aspectos relacionados ao mercado de curto prazo, concluindo que “em caso de situação credora tem-se uma saída de energia da COELCE destinada ao mercado, sem tributação do ICMS, cuja liquidação financeira ocorre no âmbito da CCEE. A empresa considerou essas saídas como receita de energia, inclusive contabilizou como receita através da conta R511040000 - Com-Rec Op En El-Com En El Curto Prazo, porém não as considerou para fins de cálculo dos estornos de créditos de ICMS.”

Foram elaborados demonstrativos dos ajustes realizados na receita de energia (fls. 14/15), que levou em consideração a receita de energia tributada ajustada, receitas de energia não tributada ajustada, observando-se que “a partir de maio de 2015, a Coelce passou a considerar para fins de saídas isentas e não tributadas o valor do faturamento subsidiado pelo Governo Federal dos consumidores da Subclasse "Residencial Baixa Renda" com consumo menor do que 140 kWh, em conformidade com o Art. 66, Inciso I, do Decreto 24.569/97”, sendo que até abril de 2015, a Coelce não considerava como receita não tributada a subvenção baixa renda, vindo a considerar a partir de maio de 2015 até os meses atuais”.

A partir dos valores de receitas tributadas e não tributadas de energia ajustados, bem como as reclassificações necessárias à luz da legislação do ICMS, foi possível se chegar ao cálculo do estorno de que trata este Auto de Infração, demonstrado na planilha 01 do Arquivo01, letra L.

O crédito aproveitado de energia elétrica no exercício de 2013, conforme dados da DAICMS, anexos na Pasta 01, foi de R\$ 209.746.254,06. Aplicando-se os percentuais de estorno (Coluna H da planilha 01 do Arquivo 01) sobre o estoque de crédito, encontra-se um estorno ajustado de R\$ 47.172.796,93 (Coluna J da planilha 01 do Arquivo 1). Deduzindo-se o valor do estorno realizado pela empresa em 2013, no valor de R\$37.860.460,32 (Coluna K da planilha 01 do Arquivo 01), chega-se a um crédito mantido a maior no valor de R\$ 9.312.336,60 objeto deste Auto de Infração. (Letra L da planilha 01 do Arquivo01).

Os autuantes colacionam ementas das Resoluções nº 76/2016 e 80/2016, proferidas, respectivamente, pelas 4ª e 3ª Câmaras deste CONAT, no sentido da procedência de autuações decorrentes de estorno de crédito a menor que



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

o previsto na legislação, e do Recurso Especial nº1.286.705 – SP, que admite a legitimidade da inclusão da subvenção econômica na base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica.

Portanto, concluiu a auditoria que restou caracterizado um crédito mantido a maior no exercício de 2013, que se constitui em crédito indevido decorrente da não realização do estorno de créditos de energia no valor de R\$ 9.312.336,60 (nove milhões, trezentos e doze mil, trezentos e trinta e seis reais e sessenta centavos), referente à correta relação percentual das receitas isentas e/ou não tributadas em relação à receita total, sendo aplicável ao caso a penalidade prevista no art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96.

O contribuinte atuado interpõe tempestiva impugnação ao feito fiscal, aduzindo:

## 1) Preliminarmente:

A decadência, com base no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), pois a atuada foi cientificada, em 31.01.2018, da lavratura do auto de infração, as diferenças de imposto apuradas, relativas ao período de 01.01.2013 a 30.01.2013, não poderiam mais ter sido incluídas no lançamento, por força da vedação prevista no parágrafo único do artigo 149 do próprio CTN, considerando que o fato gerador do ICMS incidente sobre a comercialização de energia elétrica tem como elemento temporal o momento em que a energia é consumida, ou seja, uma situação de fato que produz efeitos instantâneos, por força do disposto no inciso I do artigo 116 do CTN.

## 2) No mérito:

Que nem a fiscalização, nem a impugnante discordam quanto à necessidade de estornar dos livros fiscais os créditos do ICMS proporcionais à energia elétrica fornecida com isenção do imposto, até porque, por força do disposto no inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, os casos de isenção ou de não incidência acarretam a anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

Tendo em conta, porém, que a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a saída, ou, no caso peculiar da energia elétrica em que não há saída de mercadoria, o valor do consumo, em situações tais, a lógica recomenda que o estorno do crédito do ICMS seja proporcional ao resultado da divisão (i) do somatório dos preços de que decorreram saídas, ou consumos, não tributados (ii) pelo somatório dos preços de que decorreram todas as saídas ou todos os consumos (tributados e não tributados).



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

Sustenta que, no caso vertente, vê-se que, no geral, os autuantes não discordam da impugnante, salvo no que diz respeito aos valores lançados nas notas fiscais como descontos, por força da legislação de regência, nas notas destinadas aos consumidores da subclasse residencial baixa renda que consumiram até 140 kWh, que aquelas autoridades entendem devam ser adicionadas no numerador e no denominador da fração do cálculo dos estornos dos créditos, por tratarem-se de valores que serão futuramente pagos à IMPUGNANTE pelas Centrais Elétricas Brasileiras S.A. - ELETROBRÁS a título de subvenções para custeio, devendo por isso ser contabilizados como receitas operacionais e computados nas bases de cálculo do IRPJ, do PIS e da COFINS.

Aduz, ainda, se os subsídios concedidos aos consumidores de baixa renda revestem a natureza de descontos incondicionais é imperioso não inclui-los no valor da operação de fornecimento de energia elétrica a esses consumidores e, conseqüentemente, na fórmula de determinação de créditos do ICMS a serem anulados.

O fato de as subvenções recebidas pela IMPUGNANTE integrarem a sua receita bruta e, por isso, as bases de cálculo do Imposto de Renda, do PIS e da COFINS, não implica computá-las na fórmula de determinação do valor do estorno dos créditos do ICMS, pois as definições legais das bases de cálculo daqueles tributos federais são diferentes da definição legal da base de cálculo deste imposto estadual.

Nas liquidações do mercado de curto prazo há situações em que a saída de energia elétrica se destina a consumidor final localizado em outro Estado de Federação, ao qual cabe o ICMS na mencionada operação ou se destina à distribuidora de energia localizada em outro Estado de Federação que venderá a energia a consumidor final naquele Estado, ao qual cabe o ICMS nesta operação.

Pugna pela produção de prova pericial (fls. 82/83)

Sustenta a impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício desde a data de vencimento da obrigação principal;

Inaplicabilidade da multa prevista no art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96, e sua inconstitucionalidade, tendo em vista ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco, bem como o reenquadramento para a penalidade inserta no art. 123, I, "d", da Lei nº 12.670/96.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

Por ocasião do julgamento de primeira instância, foi afastada a preliminar de decadência, suscitada pela autuada, em virtude de o lançamento ter sido realizado dentro do prazo definido no art. 173, I, do CTN, bem como também foi afastado o pedido de perícia, tendo em vista que os fatos restam comprovados no processo. No mérito, observou o julgador singular (fls. 145), “que efetivamente importa para supedanejar a acusação na inicial é que, para efeitos de tributação do ICMS, a legislação do Estado do Ceará tratou dessa matéria com o devido respeito à subclasse Residencial de Baixa Renda, determinando o enquadramento no campo da NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS para consumidores com consumo até 140 kwh, tributando apenas com ICMS os consumidores cujas faixas de consumo estivessem acima de 141 Kwh, ou seja, no campo da INCIDÊNCIA DO ICMS”, decidindo pela procedência da autuação.

O contribuinte interpôs recurso ordinário, pelo qual, basicamente reitera os termos expendidos na impugnação, e argui a nulidade da decisão singular em virtude de não haver apreciado todas as matérias suscitadas em sede de impugnação.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pelo conhecimento do recurso ordinário, dando-lhe provimento, no sentido de declarar nulo o julgamento singular, com retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## **VOTO DO RELATOR**

Compreende-se do teor do presente processo administrativo fiscal autuação alusiva estorno parcial de créditos por aquisição de energia elétrica para comercialização, nos termos do art. 66, I, do Decreto nº 24.569/97, em desacordo com a legislação, resultando na manutenção de crédito indevido de ICMS no valor de R\$ 9.312.336,60 (nove milhões, trezentos e doze mil, trezentos e trinta e seis reais e sessenta centavos).

Por ocasião do julgamento de primeira instância, a autuada interpôs recurso ordinário, havendo suscitado, em sede preliminar, a nulidade da decisão singular, por violação aos artigos 46, 50, 83, 97 e 117, da Lei Estadual nº 15.614/2014 e artigos 11 e 489, § 1º, IV da Lei nº 13.105/2015, Código de Processo Civil e, conseqüentemente, preterição ao direito de defesa: a decisão em que a autoridade julgadora se recusa a apreciar a totalidade dos argumentos da defesa e indefere indevidamente o pedido de perícia.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

A nulidade da decisão singular, ora pleiteada pelo contribuinte, se norteia pelo fato de que o julgador monocrático não analisou todos os fundamentos da defesa.

De acordo com o relatório do julgamento, lastreado nas Informações Complementares ao auto de Infração, “acusa ainda a Auditoria Fiscal que o lançamento do Auto de Infração é decorrente do levantamento efetuado nos arquivos e que se verificou o recebimento por parte da COELCE da subvenção federal destinada à subclasse “Residencial Baixa Renda”, bem como as saídas de energia relativas às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica — CCEE. e que deveriam ser acrescidas às operações de saídas de energia ISENTAS E/OU NÃO 4 RIBU4“ADAS, nos termos do art. 66, inc. I do Dec. nº 24.569/97”.

Por seu, aduz a recorrente que “não obstante, ao apreciar a questão de mérito, limita expressamente a demanda à questão das operações enquadradas como Classe Residencial Baixa Renda, afirmando que a acusação da inicial dá-se, em outras palavras, pela EXCLUSÃO DE VALORES A TÍTULOS DE SUBSÍDIOS da composição do total da receita de energia fornecida pela distribuidora destinada a consumidores que consomem até 140 Kwh, os chamados consumidores de 'baixa renda'.

Deste modo, considero que assiste razão à recorrente no sentido de como o auto de infração e, conseqüentemente, a impugnação, reportam-se também a operações de saída relativas às liquidações no Mercado de Curto Prazo, infere-se que a decisão de primeira instância não apreciou devidamente os argumentos contantes do item 4 e subitens da Impugnação.

Segundo o parágrafo 1º do artigo 489 do Código de Processo Civil, utilizado de forma subsidiária no âmbito do processo administrativo tributário, abaixo transcrito, determina que não se considera fundamentada a decisão que não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo, capazes de infirmar a conclusão do julgador.

Art. 489

(...)

“§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;”

Quanto ao pedido de perícia, formulado pela autuada em sede de impugnação (fls. 82/83), alusivo às operações no mercado de curto prazo, considero que não foi devidamente analisado em primeira instância, ao haver o julgador se limitado a considerar que os fatos descritos na autuação restaram demonstrados nos autos; que os quesitos formulados não guardam pertinência com o objeto da ação fiscal; e que “as provas documentais produzidas





# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

mostram-se mais que suficientes à formação do livre convencimento sobre a matéria, desnecessária é a produção de outras provas adicionais, bem como a perícia”. Neste caso, a instância singular deve analisar o cabimento da perícia solicitada, já que guarda pertinência com as operações de saída relativas às liquidações no Mercado de Curto Prazo, matérias que não restaram apreciadas por ocasião do julgamento de primeira instância.

De fato, em que pese a qualidade do trabalho desenvolvido pelo nobre julgador singular, ao meu sentir, a fundamentação utilizada para amparar o *decisum* restou incompleta, pois não considerou todos os argumentos trazidos na impugnação.

Por fim, considero que o julgamento deixou de apreciar os pontos trazidos pela atuada concernentes ao mercado de curto prazo, configurando, neste caso, supressão de instância, afrontando os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, sendo caso de nulidade da decisão singular, devendo o processo retornar à primeira instância para que se proceda a novo julgamento, de acordo com o Art. 83 da Lei 15.614/2014, *in verbis*:

“Art. 83. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.”

Por essa razão, entendo que o processo deve retornar à instância singular para novo julgamento, para que haja apreciação dos aspectos relacionados ao mercado de curto prazo, elencados no item 4 da impugnação, em respeito ao duplo grau de jurisdição administrativa que a matéria requer, face à competência legal estabelecida para o CONAT.

Isto posto, decido no sentido de conhecer o recurso ordinário interposto, dando-lhe provimento, para fins de **julgar nula da decisão singular**, determinando o retorno dos autos à primeira instância para a prolação de novo julgamento, pelos motivos acima considerados.

É como voto.

## **DECISÃO**

1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve de forma unânime, dar provimento para reformar a decisão proferida no julgamento de 1ª Instância, para decidir pelo RETORNO À 1ª INSTÂNCIA, nos termos do voto do conselheiro relator, em conformidade com o disposto no Parecer da Assessoria Processual Tributária. O douto representante da Procuradoria Geral do Estado, manifestou-se em sessão, favorável à nulidade do julgamento singular e



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

retorno dos autos à instância singular para um novo julgamento. Presente à sessão, para apresentação de sustentação oral do recurso, a advogada Dra. Mônica Pereira Coelho de Vasconcelos.

*SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 26 de abril de 2022.*

**Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior**  
Presidente

**Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia**  
Conselheiro Relator

**Matteus Viana Neto**  
Procurador do Estado

Ciente: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_