



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO N°046/2022

5ª (QUINTA) SESSÃO ORDINÁRIA, DE 26 DE ABRIL DE 2022.

PROCESSO N° 1/910/2018; AUTO DE INFRAÇÃO N° 1/2018.01290-8

RECORRENTE: COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ - COELCE

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRO RELATOR: FELIPE SILVEIRA GURGEL DO AMARAL

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ISENÇÃO FISCAL À CLASSE DE PRODUTOR RURAL. DISCUSSÃO ACERCA DO CORRETO ENQUADRAMENTO DAS UNIDADES CONSUMIDORAS.

1. Auto de infração foi lavrado por violação aos arts. 2, I, 3, I, 4, XI, “b”, 28, I, 44, I, “a”, da Lei 12.670/96, LC 37/03 e art. 111 do CTN, com cobrança do ICMS e aplicação da penalidade descrita no art. 123, I, “c”, da Lei 12.670/96.

2. O agente fiscal desqualificou as Unidades Consumidoras como classe rural, por aplicação do art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96 c/c art. 99, inciso III, do Regulamento de ICMS.

3. Interpretação do contribuinte construída por interpretação sistemática com a legislação extravagante que regula a prestação do serviço de energia elétrica, como a Resolução ENEEL 414/2010.

4. Julgamento de primeira instância de procedência da ação fiscal.

5. Recurso voluntário provido para, por maioria de votos, reconhecer, no caso concreto, como idônea a interpretação dada pelo contribuinte ao art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96, uma vez que, na ausência de norma tributária específica e exauriente, atende à literalidade do texto normativo, na forma do art. 111 do CTN, em sua interpretação axiológica, teleológica e finalística, reformando-se decisão de primeira instância para julgar IMPROCEDENTE A AÇÃO FISCAL.

PALAVRAS CHAVES: ICMS – ISENÇÃO – CLASSE RURAL – PRODUTOR RURAL - CLASSIFICAÇÃO DAS UNIDADES CONSUMIDORAS – RESOLUÇÃO ANEEL – INTERPRETAÇÃO FINALÍSTICA DO ART. 111 DO CTN.

RELATÓRIO:

Trata-se de ação fiscal em que o contribuinte foi autuado sob o seguinte relato:

*“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES.
A EMPRESA ACIMA IDENTIFICADA, NO ANO DE 2013, CLASSIFICOU COMO PRODUTORES RURAIS AS UC’S DA COGERH, EMBRAPA, PM DE TABULEIRO DE TABULEIRO DO NORTE E DE QUIXERE E, CONSEQUENTEMENTE, DEIXOU DE TRIBUTÁ-LAS COM O ICMS”*

Na hipótese, a COELCE sofreu auditoria fiscal plena referente à competência de 2013 destinada, em especial, a analisar as operações de energia elétrica destinadas a consumidores classificadas na Classe de Consumo Rural, operações que, na forma do art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96¹.

A fiscalização adotou, como conceito de produtor rural, o disposto no art. 99, inciso III, do Regulamento de ICMS (Decreto 24.569/97), que o conceituaria como **“a pessoa natural, de direito privado, que se dedique à produção agrícola, animal”**, registrando que, tratando-se de isenção, deve-se dar interpretação literal restritiva, na forma do art. 111 do CTN.

Constatou a fiscalização, no caso concreto, que a COELCE deixara de tributar operações de energia elétrica destinada a consumidores que não se enquadrariam na classe de “produtor rural”, elencando especificamente as seguintes entidades e órgãos:

- *COGERH, Companhia de Gestão e Recursos Hídricos do Estado do Ceara.*

- *EMBRAPA, Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária*

PREFEITURA MUNICIPAL DE QUIXERE:

Unidade destinada a bombeamento de água para irrigação agrícola

¹ “Art. 4º O ICMS não incide sobre: [...] XI - operação de fornecimento de energia elétrica para consumidor; [...] b) da classe de produtor rural”

PREFEITURA MUNICIPAL DE TABULEIRO DO NORTE

Ainda no período de fiscalização, a COELCE, em resposta aos Termos de Intimação constante nos autos, esclareceu ao agente fiscal que adotara, para fins de classificação da classe rural, os critérios específicos dos marcos regulatórios do serviço de energia elétrica, em especial à Resolução 414 da ENEEL.

Ou seja, ao interpretar o alcance da norma da art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96, que confere à classe rural benefício tributário, adotou como conceito a definição de “classe rural” utilizado para fins de subsídios tarifários.

Referida resolução regula as tarifas a serem aplicadas à classe rural, em seu art. 5º, §4º, o seguinte:

“Art. 5o A aplicação das tarifas deve observar as classes e subclasses estabelecidas neste artigo.

[...]

§ 4º A classe rural caracteriza-se pelo fornecimento à unidade consumidora que desenvolva atividades de agricultura, pecuária ou aqüicultura, dispostas nos grupos 01.1 a 01.6 ou 03.2 da CNAE, considerando-se as seguintes subclasses:

I – agropecuária rural: localizada na área rural, onde seja desenvolvida atividade relativa à agropecuária, inclusive o beneficiamento ou a conservação dos produtos agrícolas oriundos da mesma propriedade e o fornecimento para:

a) instalações elétricas de poços de captação de água, para atender finalidades de que trata este inciso, desde que não haja comercialização da água; e

b) serviço de bombeamento de água destinada à atividade de irrigação.

[...]

VI – serviço público de irrigação rural: localizado na área rural em que seja desenvolvida a atividade de irrigação e explorado por entidade pertencente ou vinculada à Administração Direta, Indireta ou Fundações

de Direito Público da União, dos Estados, Distrito Federal ou dos Municípios;

[...]

VII – escola agrotécnica: estabelecimento de ensino direcionado à agropecuária, localizado na área rural, sem fins lucrativos e explorada por entidade pertencente ou vinculada à Administração Direta, Indireta ou Fundações de Direito Público da União, dos Estados, Distrito Federal ou dos Municípios.”

Justificou assim que **(i)** as Unidades Consumidoras fiscalizadas das Prefeituras de Tabuleiro do Norte e Quixeré referiam-se a estações destinadas a bombeamento de água para irrigação, enquadrando-se no inciso I, b, do §4º do art. 5º da Resolução 414/2010; **(ii)** a COGERH praticaria serviço público de irrigação rural, enquadrando-se no inciso I, b, do §4º do art. 5º da Resolução 414/2010; e a **(iii)** a EMBRAPA desenvolve pesquisa direcionada à agropecuária, de modo que estaria inserida na classe rural indicada nos incisos I e VII do §4º do art. 5º da Resolução 414/2010.

O agente fiscal, porém, interpretou que as resoluções da ANEEL não tem o condão de influenciar ou regular o direito tributário estadual, de modo que, não se enquadrando os consumidores no conceito de “**produtor rural**” descrito no art. 99, inciso III, do Regulamento de ICMS, não poderiam as entidades indicadas no auto de infração serem contempladas com o benefício fiscal da isenção.

Nada obstante, o agente fiscal aprofundou a fiscalização, de modo a também analisar se os consumidores identificados se enquadrariam no conceito de classe rural previsto na Resolução 414 da ANEEL, interpretando, todavia, pela ausência de provas, considerando as atividades principais de tais entes (CNAE), bem como a necessidade de constituição de Unidades Consumidoras específicas para essas atividades, conforme previsto no art. 6º da própria Resolução 414 da ANEEL².

² Art. 6º Quando houver mais de uma atividade na mesma unidade consumidora, sua classificação deve corresponder àquela que apresentar a maior parcela da carga instalada. § 1º O consumidor pode solicitar medição em separado, constituindo-se em uma nova unidade consumidora, desde que viável tecnicamente. § 2º Havendo no mesmo local carga que não seja exclusiva de atividade relativa à classe

Em **30/01/2021**, o auto de infração foi lavrado por violação aos arts. 2,I, 3, I, 4, XI, “b”, 28, I, 44, I, “a”, da Lei 12.670/96, LC 37/03 e art. 111 do CTN, com cobrança do ICMS com alíquota de 27% e aplicação da penalidade descrita no art. 123, I, “c”, da Lei 12.670/96, no valor equivalente a 100% do valor do imposto, tudo referente à competência compreendida entre janeiro e dezembro de 2013.

A COELCE, então, apresentou impugnação ao auto de infração, trazendo os seguintes fundamentos de defesa:

1. Ausência de norma legal estadual que estabeleça o procedimento para enquadramento como produtor rural, ou mesmo sua definição precisa.
2. O conceito de produtor rural contido no art. 99 do RICMS não se presta para regular os limites da isenção, eis que expressamente o conceito é restrito à respectiva **Seção III – DO PARCELAMENTO inserida no Título II – Cadastro Geral da Fazenda e do Capítulo I – Do Cadastro.**
3. As normas da ANEEL devem ser aplicadas para fins de conceituar “produtor rural”, inclusive para interpretar a norma isentiva.
4. Colaciona parecer do Prof. Hugo de Brito Machado, pelo qual este opina pela incidência do ICMS de acordo com a regra tarifária definida para a classe rural.
5. Cita ainda a Resolução n.º 722/2015 do CONAT, pelo qual esta C. 1ª Câmara deu interpretação favorável à COELCE quanto à utilização dos critérios da ENEEL para definição da classe rural, inclusive quanto à EMBRAPA e COGERH, tratando-se, portanto, de interpretação formalmente dada pela SEFAZ/CE.

6. Ilegitimidade de incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício desde a data do vencimento da obrigação principal, defendendo que tais encargos somente incidam após o vencimento do prazo indicado no auto de infração.

7. O reenquadramento da multa de 100% prevista no art. 123, I, “c”, da Lei 12.670/96 para a multa de 50% da alínea “d” do mesmo dispositivo, uma vez que as operações encontram-se devidamente escrituradas.

A impugnação, registra-se, veio muito bem instruída, apresentando, para cada Unidade Consumidora do auto de infração, documentos concernentes à atividade rural desenvolvida, bem como de fotos dos respectivos medidores e do ambiente rural em que se encontram.

Pedi-se, para fins instrutórios, diligência *in loco* para confirmação das atividades rurais desenvolvidas pelos consumidores indicados.

Em julgamento de primeira instância, a célula de julgamento, inicialmente, negou o pedido de diligências, sob o fundamento de que as atividades poderiam ser aferidas pelos códigos de CNAE do estabelecimento, deduzindo ainda tratar-se de pedido genérico.

Quanto ao mérito, interpretou-se que a COGERH, EMPRAPA, Prefeitura de Tabuleiro do Norte e de Quixeré não são produtores rurais, conforme definição do art. 99, II, do RICMS e respectivos Códigos de CNAE, argumentando ainda que os critério da Resolução 414/2010 apenas orientam a política tarifária.

Destacou-se, em complemento, que as referidas Unidades Consumidoras não se enquadrariam nos parâmetros da Resolução ANEEL n.º 414/2010 como “CLASSE RURAL”.

Quanto ao precedente citado pelo contribuinte, Resolução 722/2015, registrou-se que esta fora reformada pela Câmara Superior do CONAT por meio da Resolução n.º 077/2018, pela qual o órgão teria afastado a aplicação da Resolução 414/2010 para tal finalidade.

Acatou-se, porém, o pleito subsidiário formulado em defesa, de modo que houve o reenquadramento da multa para 50%, na forma do art. 123, I, “d”, da Lei 12.670/96, pelo que julgou ação fiscal PARCIALMENTE PROCEDENTE.

No recurso interposto pelo contribuinte, este reitera os fundamentos de defesa, trazendo ainda fato novo concernente à edição do Decreto n.º 32.847/2018, que veio especificamente para regulamentar a isenção prevista no art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96, destacando que **(i)** a norma reguladora da ANEEL não era instrumento suficiente para definição do tratamento tributário e que **(ii)** fazia-se necessário definir procedimentos para controle fiscal do fornecimento de energia elétrica para produtor rural .

Relatou-se que o enquadramento de classe rural adotado pela COELCE ocorria há décadas, tendo sido reiteradamente consentido pela Fazenda Estadual ao homologar tacitamente as declarações fiscais no decurso do tempo.

Assim, aduzindo que o Decreto 32.847/2018 representaria uma mudança de interpretação da Fazenda Estadual, pede a aplicação do art. 146³ do Código Tributário Nacional, postulando que tais efeitos projetem-se apenas para as operações posteriores à sua edição, acatando, para fins de julgamento deste auto de infração, a interpretação dada pelo contribuinte enquanto existia evidente lacuna normativa em nossa legislação.

Encaminhado os autos à assessoria processual tributária, esta opinou pelo desprovimento do recurso, com a manutenção da decisão de primeira instância de parcial procedência da ação fiscal.

³ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

VOTO DO RELATOR

Inicialmente, conhece-se do recurso, eis que tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

Conforme acima relatado, o cerne da controvérsia resume-se em aferir se a interpretação dado pela COELCE ao art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96, especificamente quanto ao alcance da expressão “classe rural”, adequa-se aos requisitos necessários ao enquadramento na regra de isenção.

A discussão trava-se, pois, tanto na Lei 12.670/96 quanto no RICMS, o conceito de “classe rural” não havia sido devidamente esmiuçado, tampouco referida isenção teria sido alvo de regulamentação específica.

Havia, por outro lado, uma previsão contida no art. 99, III, do RICMS, que, no Título II (DO CADASTRO GERAL DA FAZENDA, DA SUSPENSÃO, DA CASSAÇÃO E DO CADINE), Capítulo I (DO CADASTRO), previa:

Art. 99. **Para efeito desta Seção**, considera-se:

[...]

III - produtor rural: a **pessoa natural**, de direito privado, que se dedique à produção agrícola, animal ou extrativa, em estado natural ou com beneficiamento primário;

Com base nesse dispositivo, suscitando ainda a regra disposta no art. 111 do Código Tributário Nacional, o agente fiscal decidiu por utilizar como conceito único a definição de produtor rural previsto em referido dispositivo:

“Apesar dessa Seção do Decreto 24.569/97 não tratar de não incidência e sim de dados cadastrais, conforme a doutrina citada acima, se for possível vislumbrar mais de uma interpretação, esta é a que melhor se coaduna com o presente caso, tanto do ponto de vista sistemático como teleológico para "se aproximar do elemento literal".

Percebe-se que o agente fiscal, apesar de reconhecer que o art. 99, III, do RICMS não regulou a isenção, mas sim o registro de dados cadastrais, interpretou que este deveria ser o conceito apto a restringir o alcance da norma isentiva.

Referida interpretação da norma, todavia, não parece ser a mais adequada, pois acaba por restringir o alcance da própria literalidade do art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96, que dispõe:

“Art. 4º O ICMS não incide sobre:
[...]
XI - operação de fornecimento de energia elétrica para consumidor;
[...]
b) da **classe** de produtor rural”

Percebe-se, por análise dos dispositivos acima transcritos, que não há identidade literal entre o que dispõe o art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96 e o que veio a regulamentar o art. 99, III, do RICMS. Enquanto naquele destina-se a isenção à “classe de produtor rural”, neste define-se tão somente “produtor rural”.

O termo “classe”, por sua própria definição semântica, refere-se a um **grupo ou categoria**, denotando, à evidência, uma aspecto coletivo da expressão.

Assim, conquanto o art. 99, III, do RICMS permaneça vigente e importante para fins de cadastros dos produtores rurais, tem-se que este não se revela suficiente a regular o alcance da regra do art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96, sob pena de, sendo demasiadamente restritivo, ferir a própria literalidade de referida norma.

Importante digressionar que interpretação literal - diretriz imposta no art. 111 do CTN para das normas que aplicam isenção - não implica em imposição a uma interpretação restritiva. São conceitos que não se confundem.

Ao contrário, na linha da jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça**, “A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata”

compreensão pela literalidade da norma.⁴ A Corte Superior, em complemento, interpreta que:

[...]6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma[...](destacou-se).⁵

Sobre o tema, o Prof. Hugo de Brito Machado esclarece e leciona:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.”⁶

A interpretação dada pelo agente fiscal, ratificada em decisão de primeira instância, embora possível, não se revela a mais adequada ao caso concreto, pois acaba por restringir o próprio alcance da literalidade do art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96, que, não se restringindo ao produtor rural, pessoa física individualmente considerada, estendeu a isenção à “classe” dos produtores rurais, notadamente referindo-se ao respectivo grupo ou categoria.

Caso mantida a interpretação restritiva atribuída pelo agente fiscal, a isenção estaria restrita, por exemplo, às pessoas físicas/naturais, não abarcando as pessoas jurídicas que exercem a atividade rural. Esta interpretação contraria inclusive o que dispôs o próprio CONVÊNIO ICMS 76/91, que permitiu aos Estados Federados aplicar isenção do ICMS para classe de produtores rurais:

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

⁴ REsp 1471576/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/10/2015, DJe 09/11/2015

⁵ REsp 1468436/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2015, DJe 09/12/2015

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362.

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

Verifica-se que própria norma que autoriza e orienta a regra do art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96 defere a “estabelecimento de produtor rural”, não se limitando, portanto, à pessoa jurídica ou natural do agricultor individualmente.

Ao inverso, o conceito de substabelecimento, segundo o art. 1.142 do Código Civil⁷, “*todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária*”, o que essencialmente é exercido por pessoas jurídicas.

O próprio Decreto Estadual n.º 32.847/2018, editado posteriormente aos fatos geradores discutidos nestes autos, passou a estender o alcance da norma de isenção, abrangendo também empresas que atuem na área rural.

*“Art. 2º Considera-se pertencente à classe de produtor rural, para os efeitos deste Decreto, a pessoa física **ou jurídica que explore pelo menos uma das atividades de agricultura, pecuária e aquicultura arroladas nos grupos 01.1 a 01.7 e 03.2 da relação em vigor de códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE)** ou outros que venham substituí-los, e cujas unidades consumidoras sejam:”*

Percebe-se que o próprio decreto estadual posterior implicitamente reconhece que a literalidade do art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96 possui alcance muito maior que aquele decorrente de uma aplicação restrita ao conceito do art. 99, III, do RICMS, estendendo sua aplicação para PESSOA JURÍDICA descritas em determinados CNAE’s, o que denota que a interpretação restritiva antes empreendida não atendia eficazmente a abrangência literal da norma. Os CNAE’s indicados na norma estadual, importa destacar, são semelhantes aos previstos no art. 5º, §4º, da Resolução ANEEL 414/2010.

⁷ Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária

No caso concreto, há de se adotar a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça quanto à aplicação do art. 111 do CTN, quando adota a necessidade de aplicação de uma **“equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas”**:

“[...]5. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas. (REsp 192.531/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 17.2.2005, DJ 16.5.2005.) Recurso especial improvido.[...]”⁸

O Min. **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**, em voto proferido no REsp 1771402/MG⁹, esclarece e direciona:

“A interpretação literal, prevista no art. 111, III do CTN, não exclui a incidência dos demais elementos utilizados na interpretação jurídica, uma vez que não pode levar o Juízo à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas. Ademais, a aplicação do elemento teleológico, no caso, também conduz ao reconhecimento da pretendida isenção, diante da visão garantística, que protege o direito material tributário tutelado, tão caro ao contribuinte, porquanto não há dúvidas de que o objetivo da outorga deste benefício isencional fiscal é propiciar uma compensação financeira à situação contemplada tanto contribuintes dos inativos quanto dos ativos que são acometidos por doenças graves.”

Portanto, não se desvencilhando da interpretação literal de que trata o art. 111 do CTN, tem-se que isto não significa a necessidade de aplicar uma interpretação restritiva, mas, ao inverso, deve-se aplicar uma interpretação finalística ou teleológica, de modo a extrair do texto normativo alcance que melhor atenda ao sentido da norma.

⁸ REsp 967.693/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 18/09/2007, p. 296.

⁹ REsp 1771402/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/05/2019, DJe 20/05/2019.

Nesse sentido, tem-se que interpretação restritiva dada pelo agente fiscal e pelo julgador de primeira instância, ao limitar o destinatário ao produtor rural concernente à pessoa física/natural descrita no art. 99, III, do RICMS não atende, à sociedade, o comando do art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96 e CONVÊNIO ICMS 76/91, pelo qual não se revela a mais adequada à resolução desta controvérsia.

Averigua-se, seguidamente, se a aplicação do direito por parte do Contribuinte atende aos parâmetros previstos na legislação tributária. Deve-se, para tanto, julgar o caso no presente, porém com olhos para o passado, analisando-se as circunstâncias fáticas e jurídicas em que os fatos tributáveis foram praticados.

É evidente que, diante do que dispunha o art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96, não havia regulamentação específica no RICMS a disciplinar à sociedade o alcance da isenção ali regulada, devendo ser observada o que determina o art. 99 do Código Tributário Nacional:

*Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, **determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.***

O contribuinte, por sua vez, desde a época em que ainda era uma empresa pública, adotava com critério de definição de “**classe** de produtor rural” o conceito adotado pela legislação extravagante, especificamente a que regulava a própria prestação do serviço de energia elétrica.

A utilização de legislação extravagante para a definição do alcance da legislação tributária, importa destacar, encontra guarida no próprio Código Tributário Nacional:

*“Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e **relações jurídicas a eles pertinentes.**”*

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados,

expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.”

O contribuinte, então, na linha do que dispõe o art. 96 do CTN, ao interpretar a legislação que isenta o tributo, utilizou-se da legislação que regula as “**relações jurídicas a eles pertinentes**”, precisamente a legislação que regula a prestação do serviço de energia elétrica, sendo importante registrar a competência regulatória e normativa das Agências Reguladoras, conforme previsto em lei e consagrado pelos tribunais superiores.

A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, autarquia especial que regula a prestação do serviço público de energia elétrica, possui como função essencial “*regulamentar o serviço concedido e fiscalizar permanentemente a sua prestação*” (art. 29, I, Lei n.º 8.987/1995).

Nesta qualidade, ao regular a prestação do serviço de energia elétrica, empreendeu, para fins de subsídios tarifários, ao conceito de “**classe rural**”, disciplinando ainda, de forma analítica, as subclasses que se enquadrariam em tal conceito, conforme disposto no art. 5º da Resolução 414 da ENEEL:

“Art. 5o A aplicação das tarifas deve observar as classes e subclasses estabelecidas neste artigo.

[...]

*§ 4º A **classe rural** caracteriza-se pelo fornecimento à unidade consumidora que desenvolva atividade relativa à agropecuária, incluindo o beneficiamento ou a conservação dos produtos agrícolas oriundos da mesma propriedade, sujeita à comprovação perante a distribuidora, considerando-se as seguintes subclasses:”*

Utilizando-se da legislação extravagante, decorrente do **Direito Civil** e **Direito Regulatório** do serviço de energia elétrica, que a Recorrente

interpretou o alcance da **literalidade** da norma do art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96.

Assim, direcionada pela ENEEL, a Recorrente considerou **(i)** que as Unidades Consumidoras fiscalizadas das Prefeituras de Tabuleiro do Norte e Quixeré referiam-se a subestações destinada a bombeamento de água para irrigação, enquadrando-se no inciso I, b, do §4º do art. 5º da Resolução 414/2010; **(ii)** que a COGERH praticara serviço público de irrigação rural, enquadrando-se inciso I, b, do §4º do art. 5º da Resolução 414/2010; e a **(iii)** a EMBRAPA desenvolve pesquisa direcionada à agropecuária, de modo que estaria inserida na classe rural indicada nos incisos I e VII do §4º do art. 5º da Resolução 414/2010.

Todos os entes objeto da fiscalização, portanto, enquadravam-se no conceito de **classe rural** para fins de regulação do serviço de energia elétrica, sendo referidas unidades consumidoras igualmente destinatárias de subsídios tarifários.

Este liame entre o serviço público de energia elétrica e a aplicação da isenção, cumpre destacar, foi previsto pelo próprio Convênio ICMS 76/91, quando legislou no §2º da cláusula primeira:

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

É intrínseca, pois, a relação entre a norma do direito tributário e prestação do serviço de energia elétrica, o que torna ainda mais razoável a utilização da legislação regulatória para interpretar o alcance da norma isentiva.

Destaca-se que para usufruírem dos benefícios tarifários na qualidade de classe rural, tiveram as entidades que demonstrar, perante a agência reguladora, o enquadramento nas normas da ENEEL, constituindo unidades consumidoras específicas, na forma do art. 6º da própria Resolução 414 da ENEEL:

“Art. 6º Quando houver mais de uma atividade na mesma unidade consumidora, sua classificação deve corresponder àquela que apresentar a maior parcela da carga instalada. § 1º O consumidor pode solicitar medição em separado, constituindo-se em uma nova unidade consumidora, desde que viável tecnicamente. § 2º Havendo no mesmo local carga que não seja exclusiva de atividade relativa à classe serviço público, a distribuidora deve exigir a separação das cargas com vistas a possibilitar a instalação de medição específica da carga não-exclusiva.”

Presume-se, portanto, que para usufruírem do benefício tarifário da ENEEL, tiveram os destinatários que constituir unidade consumidora específica e comprovar, perante a autarquia especial e concessionária, o enquadramento na classe de produtor rural, donde se verifica uma fiscalização indireta do próprio benefício tributário. O próprio art. 4º da Resolução ENEEL 414 dispõe:

“Art. 4º A distribuidora deve classificar a unidade consumidora de acordo com a atividade nela exercida e a finalidade da utilização da energia elétrica, ressalvadas as exceções previstas nesta Resolução.”

Parágrafo único. A distribuidora deve analisar todos os elementos de caracterização da unidade consumidora, objetivando a aplicação da tarifa a que o consumidor tiver direito.

Ademais, a COELCE, em sua impugnação, colacionou documentação concernente às ordens de serviço de instalação das unidades consumidoras na classe rural, bem como fotografias que demonstram a verossimilhança de estarem instaladas em regiões essencialmente rurais, conforme indicado às fls. **123/251**.

Assim, sendo do agente fiscal o ônus da prova quanto à acusação da infração tributária, cumpria a este infirmar o conteúdo do documento apresentado, não sendo suficiente a mera indicação dos CNAE´s principais das instituições destinatárias, que, repita-se, são inclusive entidades da administração pública direta ou indireta.

Aliás, para a prova de seu enquadramento nas classes e subclasses rurais da Resolução ENEEL n.º 414/2010, o contribuinte postulou por prova complementar consistente na verificação/inspeção *in loco* das Unidades Consumidoras em discussão, o que foi indeferido tanto pelo agente fiscal como pelo julgador de primeira instância.

Ora, na linha do que corriqueiramente decide o Superior Tribunal de Justiça, não poderia o agente fiscal negar-se em promover a inspeção no local requerida, a título de prova, pelo contribuinte e, em ato contínuo, decidir pela ausência dos requisitos da isenção por ausência de provas no enquadramento na Resolução ENEEL n.º 414/2010:

*“[...]8. Há cerceamento de defesa na hipótese em que o magistrado julga antecipadamente a lide, indeferindo a produção de provas previamente requerida pelas partes, e conclui pela improcedência da demanda com fundamento na falta de comprovação do direito alegado. Precedentes.”[...]*¹⁰

Logo, tem-se por devidamente comprovado, pela documentação apresentada, o enquadramento das Unidades Consumidores na classe rural.

Por fim, não se pode ignorar o relevante fundamento suscitado pela Recorrente, quanto ao tratamento dado pela Fazenda Estadual ao tema ao longo de décadas, quando a interpretação dada jamais foi contestada, remontando à época em que a COELCE ainda era entidade da administração pública.

Segundo a recorrente, desde antes da privatização, as isenções de ICMS no consumo de energia elétrica para a classe rural seguiam as diretrizes somente impugnadas neste auto de infração em 2018. Até então, os auto lançamentos de ICMS eram devidamente homologados, sem restrição ou divergência.

Não fosse suficiente, esta própria Colenda 1ª Câmara, em julgamento ocorrido em 06/07/2015, decidiu, por meio da Resolução 722/2015, ser adequada a interpretação dada pela Coelce quanto ao alcance da norma que isenta a classe rural do ICMS.

Referida resolução, de fato, foi reformada pela Câmara Superior, porém somente em 07/12/2018, após a lavratura deste auto de infração.

¹⁰ REsp 1926646/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 15/02/2022, DJe 18/02/2022

Assim, como reforço de fundamentação, reputa-se razoável o argumento da recorrente de que sua conduta estaria respaldada no art. 100, II e III, do CTN¹¹, na medida em que tratou-se de prática exercida pela autoridade fiscal ao longo de décadas, inclusive ratificada por decisão deste Conselho de Recursos Tributários. Aplicável ao caso os princípios da **segurança jurídica** e da **confiança legítima**, uma vez que a conduta da própria Administração Pública fazia presumir a legitimidade da interpretação empreendida.

Dessa forma, considerando os fundamentos acima expendidos, tem-se que a interpretação dada pela recorrente ao art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96 atende ao comando do art. 111 do Código Tributário Nacional, na medida em que a literalidade do texto normativo, em sua interpretação **axiológica, teleológica e finalística**, permite, na ausência de norma tributária específica e exauriente, a adoção de legislação extravagante concernente à regulação da prestação do serviço de energia elétrica como parâmetro razoável.

Pelo exposto, dá-se provimento ao recurso voluntário, julgando improcedente a ação fiscal, ficando prejudicada a análise dos demais argumentos de defesa suscitados pela parte.

É o voto.

VOTO DE DESEMPATE

Em voto de desempate, o Presidente da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, aderiu ao voto do relator, destacando que, apesar de reconhecer a plena vigência do art. 99, inciso III, do Regulamento de ICMS (Decreto 24.569/97) e sua importância para fins de cadastros de produtores rurais, a aplicação dada pela Recorrente ao alcance do art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96 atendeu ao que genuinamente pretendeu-se com a

¹¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

outorga da isenção, interpretando-se o art. 111 do CTN de forma finalística ou teleológica.

Logo, constatado pelo Relator, diante da documentação acostada pelo recorrente, o enquadramento na classe rural previsto na legislação extravagante, a improcedência é medida que se impõe para efetivação da justiça fiscal.

DECISÃO:

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/910/2018 A.I.: 1/ 2018.01290-8.
RECORRENTE: COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARA COELCE.
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.
CONSELHEIRO RELATOR: FELIPE SILVEIRA GURGEL DO AMARAL.
DECISÃO:**A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto resolve preliminarmente, por unanimidade de votos, afastar as nulidades suscitadas pela recorrente, para decidir no mérito voto de desempate da presidência, reformar a decisão de procedência proferida no julgamento monocrático, para julgar **IMPROCEDENTE**, com fundamento no art. 111 do CTN em sua interpretação finalística, conforme atestado nos autos do processo, pelo conselheiro relator, tudo nos termos do voto do conselheiro relator, contrário aos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária adotado em manifestação oral pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado

SALA DAS 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

Felipe Silveira Gurgel do Amaral
Conselheiro – Relator

Matteus Viana Neto
Procurador do Estado