



**CEARÁ**  
GOVERNO DO ESTADO  
SECRETARIA DA FAZENDA

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

Resolução Nº **143/2022**

Sessão: 31ª Sessão Ordinária de 19 de setembro de 2022

Processo Nº 1/346/2021

Auto de Infração Nº: 1/202100999

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. Falta de recolhimento. 3. Classificação de unidades consumidoras na classe de produtor rural. 4. Interpretação teleológica e sistemática do disposto no art. 4º, XI, "b", da Lei nº 12.670/96; do art. 2º do Decreto nº 32.847/18; e da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 76/91. 5. Resolução ANEEL nº 414/2010. 6. Recurso ordinário conhecido e provido. 7. Improcedência da autuação fiscal.

**Palavras-chave:** ICMS. Falta de recolhimento. Unidade consumidora. Classe de produtor rural. Improcedência.

## **RELATÓRIO**

A autuação fiscal versa sobre o seguinte teor:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES.

Constatou-se que durante o ano de 2016 a empresa acima identificada classificou indevidamente como produtor rural algumas UCs da COGERH, EMBRAPA e de algumas prefeituras e, conseqüentemente, deixou de tributá-las com o ICMS. Segue Informação Complementar em anexo.

Trata-se de Auto de Infração com imposição de imposto no valor de R\$ 4.607.051,97 (quatro milhões, seiscentos e sete mil, cinquenta e um reais e



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

noventa e sete centavos) e multa de R\$ 4.607.051,97 (quatro milhões, seiscentos e sete mil, cinquenta e um reais e noventa e sete centavos). Período da infração: de 01 a 12/2016. Dispositivos infringidos: arts. 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97; e penalidade nos termos do art. 123, I, “c”, 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 2020.06040 e ao Termo de Início de Fiscalização nº 2020.07300, foi realizada auditoria fiscal plena na empresa qualificada, referente ao exercício de 2016, quando se detectou que nas faturas de energia elétrica de algumas empresas públicas, sociedades de economia mista e órgãos públicos (fora da esfera estadual) a COELCE retirou da base de cálculo do ICMS valores tributáveis por considerar tais unidades consumidoras como pertencentes à Classe Rural, deixando de destacar e recolher o ICMS correspondente às saídas de energia elétrica destinadas à Prefeitura Municipal de Tabuleiro do Norte, à Prefeitura Municipal de Quixeré, à COGERH (Companhia de Gestão dos Recursos Hídricos do Ceará) e à EMBRAPA (Empresa Brasileira de Pesquisas Agropecuárias), no montante de R\$ 4.607.051,97 (quatro milhões, seiscentos e sete mil, cinquenta e um reais e noventa e sete centavos).

A fiscalização adotou o critério interpretativo teleológico para a definição da classe de produtor rural, para fins de não incidência do ICMS, com base no art. 4º, XI, 'b', da Lei nº 12.670/96, e no art. 99, III, do Decreto nº 24.569/97.

Ao analisar a classe de consumo rural, observou-se que a imensa maioria das UCs se encontravam sem destaque do ICMS e sem o conseqüente recolhimento do imposto, nos termos de tabela (fls. 12), e que menos de 1% das faturas emitidas para referida classe foram tributadas.

Destaca que a ANEEL não possui de competência legal para dispor sobre ICMS, bem como os casos de não incidência do imposto não podem ser interpretados de forma ampliada pela COELCE, como aconteceu, posto que a EMBRAPA, a COGERH e as Prefeituras Municipais de Tabuleiro do Norte e Quixeré não se enquadram no regramento estatuído no art. 4º, XI, “b”, da Lei nº 12.670/96.

A resolução normativa nº 414, de 9 de setembro de 2010, que define os critérios para a classificação das entidades nas classes de consumo rural com suas respectivas subclasses, aplica-se para fins de política tarifária, cabendo ao Fisco a definição das hipóteses de incidência, sempre através de lei. Assim, de acordo com o art. 4º, XI, “b”, da Lei 12.670/96, não incide o ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica para consumidor da classe de produtor rural, restando evidente a distinção entre a legislação tributária e a regulatória quanto ao objeto.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

A COELCE, ao fazer o enquadramento de todas as unidades consumidoras da Planilha "EXTRAÇÃO\_NF CONV 115" do arquivo "EMBRAPA\_COGERH PM 2016", na classe de consumo rural, estendeu a não incidência para todas elas sem a permissão legal, deixando de tributar um elevado número de unidades consumidoras que não se enquadram no conceito legal de "produtor rural".

A Prefeituras Municipais de Tabuleiro do Norte e de Quixeré não poderiam ser classificadas como pertencentes à classe de produtor rural, pois a não incidência, diferente da norma regulatória, não vincula a classificação da unidade consumidora à finalidade de uso da mesma: não é o caráter social ou finalístico do uso da UC que irá determinar a incidência ou não do ICMS, mas a lei.

Pelo § 7º do art 5º da Resolução 414/2010, percebe-se que nem para efeitos de enquadramento de tarifa a COGERH poderia ter sido enquadrada na classe rural, pois a própria Resolução da ANEEL excetua as entidades enquadradas na classe de serviço público da regra de preponderância de carga instalada quando a entidade exercer mais de uma atividade.

A classificação regulatória, equivocada ou não, não tem força de Lei para transformar um ente público em produtor rural e gozar do benefício fiscal do art. 4º, XI, "b" da Lei 12.670/96.

Embora não seja possível identificar qual a mais adequada classificação tarifária da EMBRAPA, em razão da precariedade da informação prestada, pode-se concluir que, para efeitos tributários, não se trata de um produtor rural na forma da literalidade do art. 4 , XI, "b" da Lei nº 12.670/96.

Deste modo, a auditoria concluiu que a COELCE, para fins de incidência de ICMS, classificou as unidades consumidoras acima descritas como produtores rurais, deixando de tributar o ICMS correspondente às operações em questão, fato que não encontra respaldo na legislação e por este motivo se sujeita às sanções e penalidades estabelecidas em lei.

A autuada apresentou impugnação (fls. 53/69), havendo suscitado os seguintes aspectos:

I) os principais pontos de divergência entre a impugnante e as autoridades fiscais são: i) a legislação estadual que não estabelece o procedimento para o enquadramento de produtor rural, para fins da não-incidência/isenção do ICMS em operação de fornecimento de energia elétrica, prevista no art. 4 , XI, "b" da Lei nº 12.670/96; e ii) a legitimidade de se aplicar as definições dadas pela ANEEL;

II) com base no Convênio ICMS 76/94, não há dúvida de que a literalidade conduz à não incidência do imposto, desde que os locais (unidades



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

consumidoras - UCs) estejam dedicados às atividades vinculadas à produção rural, motivo pelo qual, o auto de infração deverá ser cancelado, pois todos os postos citados prestam exclusivamente atividades rurais;

III) não havia na legislação estadual a definição dos procedimentos ou critérios para o enquadramento de produtor rural, para fins da não-incidência do ICMS, prevista no art. 4 , XI, "b" da Lei nº 12.670/96, sendo inadequado o conceito de produtor rural, do art. 99, III, do Decreto nº 24.569/97;

IV) elenca parecer da lavra dos professores Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, alusivo à isenção nas operações com energia elétrica relativas a consumo da classe de produtor rural;

V) legitimidade de aplicação do conceito da ANEEL para produtor rural;

VI) a inaplicabilidade de multa e juros sobre exigência fiscal decorrente de alteração de critério jurídico tributário;

VII) ilegitimidade de cômputo de juros de mora sobre o valor da multa de ofício desde a data do vencimento da obrigação principal, e da multa de ofício de 100%.

Por ocasião do julgamento de primeira instância, quanto ao mérito, observou o julgador singular (fls. 126) que “para caracterizar PRODUTOR RURAL, não necessariamente tenha que esta Unidade Consumidora estar localizada na zona rural, o critério é estar enquadrada em uma das CNAEs que explore as atividades de agricultura, pecuária e aquicultura. Demonstra-se, reforçando que os contribuintes citados na inicial não desenvolvem nenhuma dessas atividades econômicas”, decidindo pela parcial procedência da autuação, por erro na classificação das unidades consumidoras COGERH, EMBRAPA e PM de Tabuleiro do Norte e PM de Quixeré, classificadas como produtor rural durante o período de 01/2016 a 12/2016, com reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, I, 'd', da Lei nº 12.670/96.

O contribuinte interpôs recurso ordinário, pelo qual basicamente reitera os termos expendidos na defesa, e pugna pela improcedência da autuação, nos mesmos moldes suscitados em sede de impugnação.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pelo conhecimento do recurso ordinário e do reexame necessário, no sentido confirmar a parcial procedência da autuação.

Em apertada síntese, é o que se relata.



## VOTO DO RELATOR

Compreende-se do teor do presente processo administrativo fiscal autuação alusiva à falta de recolhimento do imposto, no exercício de 2016, no valor de R\$ 4.607.051,97 (quatro milhões, seiscentos e sete mil, cinquenta e um reais e noventa e sete centavos), considerando que o contribuinte teria classificado indevidamente como produtor rural Unidades de Consumo (Ucs) situadas na COGERH, EMBRAPA, e nas prefeituras de Tabuleiro do Norte e Quixeré, nos termos descritos nas Informações Complementares ao Auto de Infração.

A matéria objeto da lide versa sobre o enquadramento das Unidades de Consumo acima identificadas na definição de classe de produtor rural, para efeitos de reconhecimento da isenção tributária prevista no art. 4º, XI, “b”, da Lei nº 12.670/96.

É cediço que as normas jurídicas em geral, não apenas as de natureza tributária, comportam a necessidade de uma atividade cognitiva a ser realizada pelo aplicador do direito, consistente da *interpretação*. Assim, referida atividade se destina à construção do sentido e identificação do alcance das expressões de direito.

A análise sistemática da legislação tributária parte da definição de *produtor rural*, no âmbito do Decreto nº 24.569/97 (RICMS/CE), cujo art. 99, III prescreve ser “a pessoa natural, de direito privado, que se dedique à produção agrícola, animal ou extrativa, em estado natural ou com beneficiamento primário”.

Tendo em vista o disposto no Convênio ICMS nº 76/91, que autorizou os Estados e o Distrito Federal 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, e objetivando conferir a devida efetividade ao preceito isentivo objeto do art. 4º, XI, “b”, da Lei nº 12.670/96, houve a edição do Decreto Estadual n.º 32.847/2018, posterior aos fatos geradores debatidos neste processo, passando a estender o alcance da norma de isentiva, passando a considerar como integrante da classe de produtor rural, além das 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:”



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO  
SECRETARIA DA FAZENDA

Deste modo, infere-se que o elemento literal, isoladamente considerado, e dissociado de outros métodos de interpretação das normas jurídicas, é insuficiente à apreensão do real sentido da norma isentiva, cujo alcance literal restringiria, de modo irrazoável, a finalidade do benefício fiscal para as pessoas jurídicas exercentes de atividade compatível com a de produtor rural.

No âmbito do direito regulatório, ao dispor sobre a prestação do serviço de energia elétrica, a ANEEL definiu, para fins de subsídios tarifários, o conceito de “classe rural”, disciplinando ainda, de forma analítica, as subclasses que se enquadrariam em tal conceito, conforme disposto no art. 5º da Resolução 414/2010, *in verbis*:

“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:”

Nesse sentido, com base na interpretação sistemática de conceitos sedimentados no âmbito do direito civil e regulatório, conclui-se pela necessidade de ampliação do sentido e alcance do art. 4º, XI, “b”, da Lei nº 12.670/96, além do meramente literal.

Deste modo, a autuada concluiu que as Unidades Consumidoras fiscalizadas das Prefeituras de Tabuleiro do Norte e Quixeré referiam-se a subestações destinadas a bombeamento de água para irrigação, enquadrando-se no inciso I, b, do §4º do art. 5º da Resolução 414/2010; que a COGERH praticara serviço público de irrigação rural, enquadrando-se no inciso I, b, do §4º do art. 5º da Resolução 414/2010; que 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, sendo beneficiárias de subsídios tarifários.

Ademais, os arts. 4º e 6º da Resolução ANEEL nº 414/2010 estabelecem critérios objetivos, a serem aferidos pela agência reguladora, para que se defina o que seja considerado unidade consumidora.

“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.”



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

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.

(...)

“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.”

Ademais, foram colacionados aos autos documentação alusiva 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.

Portanto, a finalidade pretendida pela norma isentiva disposta no art. 4º, XI, “b”, da Lei nº 12.670/96 ultrapassa os limites entabulados pela mera interpretação gramatical. Embora o art. 111 do CTN preveja interpretação literal das normas sobre concessão de isenção tributária, não se pode atribuir a esse dispositivo caráter absoluto, impondo que o aplicador do Direito confira uma interpretação meramente gramatical ao texto legal, visto que a interpretação da legislação tributária é feita segundo os critérios de interpretação sistemática, teleológica, histórica e demais utilizados em qualquer ramo de Direito, a fim de esclarecer o alcance e conteúdo da lei escrita, possibilitando que a norma exonerativa tributária alcance a singularidade de cada caso.

Entre os vários processos hermenêuticos, interessa para este trabalho o *teleológico*, que visa atingir o verdadeiro espírito da lei pela compreensão dos seus fins. Não se trata de indagar a vontade do legislador, mas, numa expressão metafórica, indagar “a *vontade da lei*”. Anota Maximiliano (1988, p. 151): “Considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou *finalística*; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, *teleológica*. O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi regida”.

Ademais, cabível colacionar ao presente caso a aplicação do método da interpretação sistemática dos dispositivos colacionados na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 76/91, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção do ICMS no fornecimento de energia elétrica a



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

*estabelecimento* de produtor rural, até a faixa de consumo definida na legislação estadual, com o disposto no art. 18 do Decreto nº 24.569/97, ao definir que “*estabelecimento* é o local, privado ou público, edificado ou não, ainda que existente apenas em ambiente virtual, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias ou bens”, com a previsão contida no art. 2º do Decreto nº 32.847/18, no sentido de ser “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 (...)”. Deste modo, e com base na interpretação sistemática das normas acima referidas, resta cristalino o alcance do preceito isentivo.

Deste modo, é razoável inferir que o disposto no Decreto nº 32.847/18 explicita as situações de não incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações de fornecimento de energia elétrica para consumidor da classe de produtor rural de que trata o art. 4º, inciso XI, alínea "b", da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, objetivando, assim, o fortalecimento das atividades desenvolvidas por essa categoria econômica, tendo caráter de norma interpretativa, não sendo razoável inferir que o alcance do termo “classe de produtor rural”, para fins da isenção contemplada pelo art. 4º, XI, “b”, da Lei nº 12.670/96, tenha seu alcance restrito apenas às pessoas físicas exercentes das atividades ligadas à produção rural, com base na exegese literal do art. 99, III, do decreto nº 24.569/97.

Isto posto, decido no sentido de conhecer o recurso ordinário interposto, dando-lhe provimento, para fins de julgar **IMPROCEDENTE** a autuação fiscal, restando prejudicada a análise relativa aos demais aspectos arguidos pela recorrente.

É como voto.

## **DECISÃO**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do reexame necessário e do recurso ordinário interpostos, resolve por maioria de votos, dar provimento ao recurso ordinário, no sentido de reformar a decisão de parcial procedência, proferida em decisão monocrática, para julgar **IMPROCEDENTE** o auto de infração, nos termos do voto do conselheiro relator, contrário ao parecer da Assessoria Processual Tributária e





# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

ao entendimento manifestado, em sessão, pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado, que defendeu a parcial procedência com aplicação da penalidade pelo atraso de recolhimento, inserta no art. 123, inciso I, alínea “d”, da Lei 12.670/96. Foram votos divergentes a conselheira Ivete Maurício de Lima, que votou pela parcial procedência do auto de infração, para manter a cobrança do ICMS, por considerar que o conceito de “produtor rural”, à época dos fatos geradores, é aquele estabelecido no art. 99, III, do Decreto nº 24.569/97, mas excluindo a aplicação da penalidade, sob o entendimento de que o Decreto nº 32.847/18 é de natureza interpretativa, e, como tal, não pode retroagir para aplicar penalidade, com base no art. 106, I, do CTN; bem como a conselheira Sabrina Andrade Guilhon, que defendeu a parcial procedência auto de infração, nos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária. Presente à sessão, para sustentação oral do recurso, o representante legal da atuada, o advogado Dr. Anchieta Guerreiro Chaves.

*SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 19 de setembro de 2022.*

**Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior**  
Presidente

**Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia**  
Conselheiro Relator

**Matteus Viana Neto**  
Procurador do Estado

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