

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

Resolução Nº **151/2022**

Sessão: 34ª Sessão Ordinária de 22 de setembro de 2022

Processo Nº 1/549/2020

Auto de Infração Nº: 1/202001133

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. Realização de estorno de créditos a menor, em desacordo com o previsto na legislação tributária. 4. Receita objeto de subvenção (CDE) pelo fornecimento de energia elétrica e/ou da utilização do sistema de distribuição por consumidores beneficiados com descontos tarifários nos termos do Decreto nº 7.891/13. 5. Dispositivos infringidos: art. 54, I, da Lei nº 12.670/96; arts. 60, 65, I e 66, I, do Decreto nº 24.569/97. 6. Aplicação da penalidade prevista no art. 123, II, "a", da Lei 12.670/96. 7. Recurso ordinário conhecido e improvido. 8. Auto de infração procedente, por voto de desempate da Presidência, e de acordo com o julgamento singular e parecer da Assessoria Processual Tributária, contrário à manifestação, em sessão, do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, pela aplicação da penalidade nos termos do art. 123, I, "d", da Lei nº 12.670/96.

**Palavras-chave:** ICMS. Crédito indevido. Estorno de créditos em desacordo com a legislação. Procedente.

## **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 2015, conforme informações complementares anexas."

Trata-se de Auto de Infração com imposição de imposto no valor de R\$ 8.782.172,37 (oito milhões, setecentos e oitenta e dois mil, cento e setenta e dois reais e trinta e sete centavos) e multa de R\$ 8.782.172,37 (oito milhões, setecentos e oitenta e dois mil, cento e setenta e dois reais e trinta e sete centavos). Período da infração: de 01 a 07/2015; 09 a 12/2015. 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, sucintamente, as autoridades fiscais expõem que “em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal (MAF) 2020.00316 e Termo de Início de Fiscalização 2020.00462 foi realizada auditoria fiscal plena na empresa acima qualificada, referente ao exercício de 2015, 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 2019.01118 e Termos de Intimação 2019.41717 e 2019.44706.

Neste sentido, afirmam os autuantes que o contribuinte “no período compreendido entre 01/01/2015 e 31/12/2015, 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\$ 8.782.172,37 (oito milhões, setecentos e oitenta e dois mil, cento e setenta e dois reais e trinta e sete centavos).

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 deste 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", da subvenção federal, com recursos provenientes da Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, destinada a custear os descontos incidentes sobre as tarifas aplicáveis aos consumidores definidos no Decreto nº 7.891/13, 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 energia, chegando-se a um novo valor de receita isenta e/ou não tributada, tendo em vista a omissão das subvenções nessas receitas.

Inicialmente, verificou-se o cálculo efetuado pela COELCE através do ARQUIVO02-ESTORNODECREDITO\_COELCE\_2015, havendo sido demonstrado os seguintes valores para fins de cálculo do estorno de créditos de ICMS na aquisição de energia:

Saídas Totais de energia	5.418.588.522,04
Saídas isentas e não tributadas	923.207.742,62
Créditos de ICMS nas aquisições de energia	264.534.007,22
Estorno de créditos de ICMS	50.390.133,42

Posteriormente, constatou-se que, no período de janeiro a abril de 2015, 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.

Em relação ao valor do faturamento dos consumidores definidos no Decreto nº 7.891/13, subsidiado pelo Governo Federal por meio da CDE, verificou-se que a empresa também não o considerou para fins de saídas isentas e não tributadas. Por fim, no que concerne às receitas de energia elétrica relativas às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE, muito embora, em exercícios anteriores, a empresa não tenha considerado para fins de cálculo do estorno de créditos de ICMS, no ano de 2015 a empresa não teve esse tipo de receita, não havendo reflexo em relação ao cálculo do referido exercício.

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 “(a) 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, no período de janeiro a abril de 2015, não incluiu esta parte da receita subsidiada em seu faturamento e,

consequentemente, 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.

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.

Colacionam os autuantes entendimento da segunda turma do STJ, no julgamento do REsp 1.286.705/SP (Relator Ministro Humberto Martins), que decidiu ser devida a inclusão da subvenção econômica da lei 10.604/02 na base de cálculo do ICMS.

Destacam o teor do Convênio ICMS 54/07, que autoriza as unidades da Federação que menciona a conceder isenção do ICMS no fornecimento de energia elétrica para consumidores da Subclasse Residencial Baixa Renda, nos termos das Leis nº 10.438, de 26 de abril de 2002, e nº 12.212, de 20 de janeiro de 2010. Esse convênio, especificamente, autoriza os estados a isentar o ICMS da parcela que é recebida pelas distribuidoras diretamente do consumidor. Ressalta-se, como mencionado anteriormente, que o estado do Ceará optou pela não incidência do ICMS da subclasse residencial baixa renda com consumo inferior a 140 Kwh.

Por seu turno, o Convênio ICMS 60/07 autoriza as unidades federadas que menciona a conceder isenção de ICMS relativo à parcela da subvenção da tarifa de energia elétrica, nos termos das Leis no 10.604, de 17 de dezembro de 2002, e nº 12.212, de 20 de janeiro de 2010. Nesse caso, o convênio autoriza a isenção do ICMS da parcela da subvenção recebida pelas distribuidoras do governo federal. Como o estado do Ceará não é signatário do referido convênio, logo a COELCE tributa normalmente a parcela subvencionada das unidades consumidoras da subclasse residencial baixa renda com consumo superior a 140 Kwh.

Colacionam as ementas das Resoluções 80/2016 e 76/2016, proferidas pelas 3ª e 4ª Câmaras do CONAT, alusivas à presente temática, cujas autuações foram julgadas procedentes.

Por oportuno, os autuantes tecem considerações acerca dos consumidores beneficiados pela subvenção CDE definidos no Decreto nº 7.891/13.

Neste sentido, a Lei nº 12.670/96, em seu artigo 24, § 1º, preconiza que integra a base de cálculo, além do montante do próprio imposto, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição, não havendo qualquer exceção da regra às operações com energia elétrica.

Deste modo, o valor recebido a título de subvenção deve integrar a base de cálculo do ICMS incidente sobre o valor do fornecimento de energia elétrica às classes de consumidores mencionados no Decreto Federal nº 7.891/2013, em razão de representar parte do preço da energia elétrica a eles fornecida a tarifas reduzidas, o qual é integralmente recebido pela distribuidora. Caso os consumidores subvencionados sejam beneficiados por isenção ou as operações estejam no campo da não incidência, deve a subvenção recebida pela distribuidora ser considerada como receita isenta e/ou não tributada para fins de cálculo de estorno de créditos de ICMS.

Nesse caso, se a COELCE já tributa a subvenção dos consumidores da subclasse residencial baixa renda com consumo superior a 140 Kwh e já considera desde maio de 2015 a subvenção dos consumidores dessa mesma subclasse com consumo igual ou inferior a 140 Kwh como uma receita não tributada para fins de cálculo do estorno de créditos de ICMS, não justifica dar tratamento diferenciado à subvenção CDE dos consumidores beneficiados pelo Decreto nº 7.891/13, uma vez que esta possui a mesma natureza jurídica daquela. Ou seja, ambas as subvenções recebidas objetivam custear os descontos que foram concedidos a certos consumidores por força de lei.

Ressalta-se que no âmbito do CONFAZ, diferentemente da subvenção dos consumidores da subclasse residencial baixa renda, não existe norma que conceda isenção de ICMS relativa à parcela da subvenção da tarifa de energia elétrica dos consumidores beneficiados nos termos do Decreto nº 7.891/13. Porém, o Convênio ICMS 189/19 autoriza o estado do Rio Grande do Sul a reduzir multa e juros e a conceder parcelamento de créditos tributários relativos às parcelas de subvenção nas tarifas de fornecimento de energia elétrica, previstas no referido decreto.

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 EI-Com En EI Curto Prazo,



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

conforme planilha 07.CONTAB ENERGIA CURTO PRAZO do  
ARQUIVO 01 ESTORNO BAIXA RENDA CDE 2015.

Foram elaborados demonstrativos dos ajustes realizados na receita de energia (fls. 46/49), que levou em consideração a receita de energia tributada ajustada, receitas de energia não tributada ajustada, considerando 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. Através da tabela acima constata-se que a partir desse mês, ela passou a estornar em torno R\$ 1 milhão a mais de ICMS, em comparação com os meses de janeiro a abril de 2015.

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 Arquivo 01, letra L.

O crédito aproveitado de energia elétrica no exercício de 2015, conforme dados dos DAICMS, anexos na Pasta 01, foi de R\$ 264.534.007,22. 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\$ 59.172.305,8 (Coluna J da planilha 01 do Arquivo 01). Deduzindo-se o valor do estorno realizado pela empresa em 2015, no valor de R\$ 50.390.133,42 (Coluna K da planilha 01 do arquivo 01), chega-se a um crédito mantido a maior no valor de R\$ 8.782.172,37 objeto deste Auto de Infração. (Letra L da planilha 01 do Arquivo 01).

Portanto, 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\$ 8.782.172,37 (oito milhões, setecentos e oitenta e dois mil, cento e setenta e dois reais e trinta e sete 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 autuado interpõe tempestiva impugnação ao feito fiscal, aduzindo:

1) Preliminarmente:

a) a conexão: considerando que o auto de infração aqui debatido e o Auto de Infração nº 202001128-1 tem o mesmo embasamento jurídico, com o objetivo de evitar decisões contraditórias e em observância ao princípio da economia processual, requer-se o julgamento conjunto dos processos, conforme artigos 117 da Lei nº 15.614/2014a e 55, § 3º do Código de Processo Civil.

b) decadência, com base no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), pois a autuada foi cientificada, em 31.01.2020, da lavratura do auto de infração, as diferenças de imposto apuradas, relativas ao período de 01.01.2015 a 30.01.2015, 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:

Quanto ao 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).

No caso vertente, vê-se que, no geral, os autuantes não discordam da impugnante, salvo no que diz respeito aos valores que não são cobrados, por força da legislação de regência, dos consumidores baixa renda até 140 KWh e dos grupos de consumidores previstos no Decreto Federal nº 7.891/13 (beneficiários dos descontos tarifários custeados pela CDE), que aquelas autoridades entendem devam ser adicionadas no numerador e no denominador da fração do cálculo dos estornos dos créditos bem como devem ser incluídos na base de cálculo do imposto (objeto do Auto de Infração nº 202001128-1), por tratarem-se de valores que serão futuramente pagos à impugnante 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.

Destaca que se os subsídios custeados pela CDE 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; e o fato de as subvenções recebidas pela IMPUGNANTE integrem 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.

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.

No que concerne ao mercado de curto prazo, conforme destacado no próprio auto de infração no exercício de 2015, a empresa não obteve receitas relativas a saídas de energia no mercado de curto prazo, não influenciando portanto no cálculo do estorno do ICMS.

Dessa forma, nos termos reconhecidos no auto de infração, não há que se discutir o mérito e a legislação de tais operações, na medida em que a impugnante não obteve receitas de atividade no Mercado de Curto Prazo em 2015.

Sustenta a impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício desde a data de vencimento da obrigação principal, bem como a 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, pugnano pelo reenquadramento para a penalidade inserta no art. 123, I, "d", da Lei nº 12.670/96.

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 o pedido de perícia, tendo em vista que os fatos restam comprovados no processo. No mérito, o julgador singular decidiu pela procedência da autuação pela infração de crédito indevido de ICMS escriturado na conta gráfica em desacordo com a legislação tributária, tendo a Coelce estornado créditos a menor em razão de erro no cálculo da relação entre as receitas isentas e não tributadas e a receita total, durante o período de 01/2015 a 07/2015; 09/2015 a 12/2015, nos termos da inicial.

O contribuinte interpôs recurso ordinário, pelo qual, basicamente reitera os termos expendidos na impugnação, pugnano pelo provimento de sua irresignação recursal, com a improcedência da autuação fiscal.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, no sentido da procedência da autuação, ao observar que “a Coelce estornou crédito a menor em razão do erro no cálculo da relação entre as receitas isentas e não tributadas e a receita total, violando o previsto no art. 66, I, do Dec. nº 24.569/97, ficará sujeita à penalidade catalogada no art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/9, alterado pela Lei nº 13.415/03”.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## **VOTO DO RELATOR**

Compreende-se do teor do presente processo administrativo fiscal autuação fiscal de alusiva ao não estorno do crédito de ICMS decorrente de operações de saída de energia isentas e/ou não tributadas, referente à classe de consumo residencial de baixa renda (consumo entre 51 a 140 kWh), nos termos do art. 4º, XVI, “c”, do Decreto nº 24.569/97, no período de 01/01/2015 a 21/12/2015, no valor de R\$ 8.782.172,37 (oito milhões, setecentos e oitenta e dois mil, cento e setenta e dois reais e trinta e sete centavos), estando referida conduta em desacordo com o disposto no art. 54, I, da Lei nº 12.670/96, bem como nos arts. 60, 65, I, e 66, I, do Decreto nº 24.569/97.

A dinâmica dos fatos e do próprio direito, ora trazidos ao exame deste órgão julgador, demandam a interpretação sistemática de seus preceitos à luz de regras constitucionais, legais e regulamentares dispostas no ordenamento jurídico-tributário.

*Prima facie*, e como adequado parâmetro hermenêutico, não se concebe a interpretação isolada ou unicamente gramatical dos elementos componentes das regras jurídicas de tributação.

Por seu turno, a sistemática da não-cumulatividade do ICMS encontra assento constitucional, a teor do art. 155, § 2º, I, da CF/88, in verbis:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Nesta senda, o art. 46 da Lei nº 12.670/96, ao dispor sobre a não-cumulatividade do ICMS, praticamente reproduz a diretriz constitucionalmente traçada, ao trazer a seguinte prescrição:

Art. 46. O ICMS é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado.

Deste modo, pelo princípio (ou técnica) da não-cumulatividade, deve o contribuinte proceder à apuração no último dia do período estabelecido em lei, do saldo da conta corrente do ICMS, por meio da diferença entre o somatório de todos os débitos fiscais e o somatório de todos os créditos fiscais no mesmo período (inclusive o eventual saldo credor do período anterior). Assim, na hipótese de o saldo apurado resultar devedor (ou seja, a soma dos débitos fiscais é maior do que a soma dos créditos fiscais), seu valor deverá ser recolhido na forma e nos prazos legais. Por outro lado, na hipótese de o saldo apurado resultar credor (ou seja, a soma dos créditos fiscais é maior do que a soma dos débitos fiscais), seu valor será transferido, como crédito, para utilização no período seguinte.

Neste sentido, cumpre ressaltar que crédito fiscal consiste no aproveitamento, pelo contribuinte em sua conta gráfica, do montante do ICMS cobrado pelo próprio Estado do Ceará, por outro Estado ou pelo Distrito Federal, nas operações ou prestações anteriores (entradas de mercadorias ou recebimento de serviços).

Em termos contábeis e escriturais, há equivalência matemática entre *estorno de créditos* e *débitos*, sendo exatamente a intenção do legislador estadual, ao expressamente dispor esse aspecto no art. 48, § 2º, III, da Lei nº 12.670/96, *in verbis*:

**Art. 48.** O montante do ICMS a recolher resultará da diferença positiva, no período considerado, do confronto entre o débito e o crédito.

(...)

§ 2º No total do débito, em cada período considerado, devem estar compreendidas as importâncias relativas a:

I -saídas e prestações com débito;

II -outros débitos;

**III -estornos de créditos.**

Em sede de impugnação, a autuada sustenta que o crédito tributário alusivo ao período de 01/01/2015 a 31/01/2015 está extinto pela decadência, com base no § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que o ICMS, segundo afirma, sobre “a comercialização de energia elétrica tem como elemento temporal o momento em que a energia elétrica é consumida, ou seja, uma situação de fato que produz efeitos instantâneos, por força do disposto no inciso I do art. 116 do CTN.”

Contudo, inobstante a autuada considere a aplicação ao presente caso do § 4º do art. 150 do CTN, infere-se que, na hipótese de lançamento por homologação, uma vez ocorrido o fato gerador, o contribuinte deve apurar o imposto e declará-lo ao Fisco, para que este tome ciência do nascimento da obrigação tributária.

Assim, para que se opere o início da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, é necessária a apresentação da declaração em sua escrita fiscal, obrigação acessória alusiva ao contribuinte. No presente caso, em se tratando de crédito indevido apurado e mantido em conta gráfica, o Fisco toma ciência do fato a partir do 15º dia do período de referência subsequente.

Deste modo, considerando que a autuada foi intimada da autuação fiscal em no 31/01/2020, não há que se declarar a decadência e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário no período alegado.

Portanto, resta afastada a preliminar de decadência suscitada em relação ao período de 01/01/2015 a 31/01/2015.

Quanto ao mérito, o cerne da autuação corresponde ao lançamento do ICMS não estornado, decorrente do recebimento por parte da COELCE da subvenção federal destinada à subclasse "Residencial Baixa Renda", com recursos provenientes da Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, destinada a custear os descontos incidentes sobre as tarifas aplicáveis aos consumidores definidos no Decreto nº 7.891/13.

Neste aspecto, constata-se que 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. Ou seja, a parte da receita subsidiada que está no campo da não incidência (51KWh < consumo < 140KWh) deve ser considerada para efeitos de estorno do ICMS decorrente das entradas da energia para fins de cumprimento ao disposto no inciso I do art. 66 do Decreto nº 24.569/97.

Portanto, a parcela da receita do fornecimento de energia dos consumidores dessa classe de consumo, quer seja bancada financeiramente diretamente pelos consumidores, quer seja bancada financeiramente pelo Governo Federal, sob a 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 estabelece a legislação tributária vigente.

Nesse tocante, a energia elétrica é considerada mercadoria, para fins de incidência do ICMS, portanto, sendo considerada como hipótese de incidência do ICMS a circulação de mercadoria. E que a base de cálculo é o valor da operação da saída da mercadoria do estabelecimento.

A Subvenção da CDE é destinada a compensar as distribuidoras pela perda de receita decorrente da concessão de descontos tarifários a determinados usuários dos serviços conforme o previsto no Decreto nº 7.891/13.

O subsídio não deve interferir no faturamento da energia elétrica declarada ao fisco, portanto, as concessionárias devem declarar todo o valor faturado por energia fornecida a cada consumidor, independentemente de quem vai bancar financeiramente o fornecimento dessa energia. Ainda, que a subvenção da CDE tem a mesma natureza jurídica da subvenção concedida pelo governo federal aos consumidores da subclasse residencial baixa renda, que é regulada pelo estado do Ceará no art. 4º, inciso, XVI, "c" do Dec. nº 24 569/97, a concessão de subvenção não implica automática isenção do montante na base de cálculo de ICMS, e que o ICMS possui como base de cálculo o valor total da operação, ainda no caso de desconto concedido sob condição conforme determinação da Lei Complementar nº 87/96, e que a subvenção foi concedida sob a condição de ser mantida a tarifa reduzida aos consumidores finais de baixa renda. A inclusão da subvenção econômica na base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica é o procedimento correto porque a base de cálculo é uma só: o valor da operação de circulação da energia elétrica, o preço da operação é a retribuição total que a empresa auferir pela energia que está fornecendo.

No tocante à inconstitucionalidade da multa com efeito confiscatório, em ofensa à garantia constitucional da não-confiscatoriedade, depreende-se que a alegação de inconstitucionalidade da penalidade, por possuir efeito confiscatório, não pode ser apreciada por este órgão. Deste modo, cabe ressaltar que não compete ao CONAT afastar a aplicação de penalidade, sob o fundamento de inconstitucionalidade, restando plenamente argúveis e válidos seus preceitos. Assim, nos termos do art. 48 da Lei nº 15.614/14, não se inclui

na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em ADI, ADC ou Súmula vinculante. No mesmo sentido, colaciona-se a Súmula nº 11 do CONAT: “é vedado aos órgãos de julgamento do Contencioso Administrativo Tributário – CONAT afastar ou reduzir multa sugerida em auto de infração sob o fundamento de apresentar natureza confiscatória por implicar indevido controle de constitucionalidade da lei nº 12.670/96”. Portanto, a inconstitucionalidade suscitada não pode ser apreciada no âmbito deste órgão julgador.

Outro aspecto suscitado pela recorrente diz respeito à não incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício desde a data de vencimento da obrigação principal.

Contudo, o art. 62 da Lei nº 12.670/1996 prescreve a aplicabilidade do juros de mora ao presente caso, uma vez que os débitos fiscais do ICMS, quando não pagos no seu vencimento, serão acrescidos de juros de mora, *in verbis*:

Art. 62. Os débitos fiscais do ICMS, quando não pagos na data de seu vencimento, serão acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC -, acumulada mensalmente, ou a qualquer outra taxa que vier a substituí-la.

§ 1º Os juros moratórios incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito.

(...)

§ 4º Para efeito da aplicação dos juros de mora previstos no caput, a SEFAZ utilizará a taxa divulgada pelo Banco Central do Brasil.

§ 5º O crédito tributário, inclusive o decorrente de multa, fica acrescido dos juros de que trata o caput exceto na parte relativa à mora de que trata o art. 61.

A interpretação que se dá a esse dispositivo legal é que se tratando de débito fiscal constituído de principal e multa, os juros de mora incidem desde da data de encerramento do prazo para pagamento do principal, vez que a obrigação tributária existe desde o cometimento da infração.

Poder-se-ia deduzir o raciocínio exposto pelo recorrente nas hipóteses de multa autônoma, porém o mesmo raciocínio não se aplica às multas aplicadas juntamente com o débito principal, onde os juros de mora incidem a partir da data de vencimento do débito fiscal.

Em se tratando de dívida, os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Os juros possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que incidem no tempo, justamente para

espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

Por fim, a recorrente pede o reenquadramento da multa aplicada, prevista no art. 123, II, “a”, para a disposta no art. 123, I, d, da Lei nº 12.670/96, devido ao fato de haver declarado todas suas obrigações ao Fisco, considerando que deveria ter sido autuada por falta de recolhimento do imposto e crédito indevido.

Ocorre que a acusação fiscal versa, especificamente, sobre crédito indevido, decorrente de estorno a menor que o exigido na legislação, e a penalidade aplicada à recorrente só é cabível na hipótese de autuação por falta de recolhimento, e além disso, somente quando o imposto a recolher estiver corretamente escriturado e tenha havido apenas o atraso no seu recolhimento, nos termos do art. 123, I, d, da Lei nº 12.670/96.

Ademais, em observância ao fato de que a atividade de tributação, em específico, a constituição do crédito tributário mediante lançamento é plenamente vinculada aos termos da legislação (art. 142 do CTN), considera-se desprovido de fundamentação o pedido de reenquadramento da penalidade do art. 123, II, “a”, para a do art. 123, I, “d”, ambas da Lei nº 12.670/96, posto que a conduta infracional praticada pela autuada, em observância aos princípios da tipicidade e da especialidade, consistente de aproveitar crédito indevido, em desacordo com a legislação, se subsume, de modo cristalino, ao prescrito no art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96.

Portanto, não resta dúvida quanto à procedência da presente ação fiscal pelas razões expostas.

Diante do acima exposto, conheço do recurso ordinário interposto, negando-lhe provimento, confirmando-se a decisão singular de **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, e contrário ao posicionamento do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou, em sessão, pela aplicação da penalidade do art. 123, I, d, da Lei nº 12.670/96.

**É como voto.**

<b>CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	
ICMS	R\$ 8.782.172,37
MULTA	R\$ 8.782.172,37
TOTAL	R\$ 17.564.344,74

## **DECISÃO**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve, preliminarmente, por unanimidade, em afastar a decadência suscitada, e no mérito, por voto de desempate da presidência, negar provimento ao recurso, para confirmar a decisão exarada no julgamento de 1ª instância, para julgar **PROCEDENTE** a ação fiscal, nos termos voto do conselheiro relator, aplicando a penalidade prevista no art. 123, II, "a", da Lei 12.670/96, com os fundamentos do julgamento singular, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, contrariamente à manifestação, em sessão, do douto representante da Procuradoria Geral do Estado, que se posicionou pela aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, 'd', da Lei nº 12.670/96. No mérito, foram votos contrários ao entendimento majoritário, defendendo a improcedência da acusação fiscal, os conselheiros Hamilton Gonçalves Sobreira, acompanhado pelos conselheiros Geider de Lima Alcântara e Pedro Jorge Medeiros. Presente à sessão para 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 22 de setembro de 2022.*

**Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior**  
Presidente

**Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia**  
Conselheiro Relator

**Matteus Viana Neto**  
Procurador do Estado

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