



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

RESOLUÇÃO nº: 022 /2022

6ª SESSÃO ORDINÁRIA DA CÂMARA SUPERIOR EM: 29.11.2022

PROCESSO DE RECURSO nº 1/1094/2017

AUTO DE INFRAÇÃO nº 1/201701567

RECORRENTE: COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ - COELCE

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ

RESOLUÇÃO RECORRIDA Nº 031/2022 (4ª CÂMARA – PROC.)

RESOLUÇÃO PARADIGMA: RES. 868/2015 (1ª CÂMARA - PARC. PROC.)

RELATOR: CONSELHEIRO JOSÉ AUGUSTO TEIXEIRA

EMENTA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ADMISSIBILIDADE – 1. A acusação fiscal diz respeito à infração de crédito indevido lançado na conta gráfica em desacordo com a legislação tributária, pelo fato da empresa ter estornado crédito a menor em razão de erro no cálculo da relação entre as receitas isentas e não tributadas e a receita total, decorrente de operações de saída de energia isentas e/ou não tributadas referentes à classe de consumo residencial baixa renda. **2.** A admissibilidade do recurso extraordinário foi deferida em face à Resolução nº 868/2015, da 1ª Câmara de Julgamento, no que concerne à matéria de decadência. **3.** Recurso Extraordinário conhecido e não provido para ratificar a decisão de procedência da autuação exarada em primeiro grau, no entanto com fundamento no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, que apesar de sua aplicabilidade não enseja o alcance do crédito tributário ora reclamado pela decadência, nem mesmo no que diz respeito ao período de 1º a 30 de janeiro de 2012, haja vista que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos deve transcorrer, no caso, a partir do fato gerador das atividades de apuração e escrituração das operações. **4.** Decisão por maioria de votos quanto à aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN e afastamento da decadência pôr não ter extrapolado o prazo decadencial de cinco anos. O representante da Procuradoria Geral do Estado se manifestou oralmente pela aplicação do art. 173, I do CTN.

PALAVRAS-CHAVE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ICMS - CRÉDITO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA – APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN - INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA PARCIAL

01 – RELATÓRIO

O auto de infração em epígrafe detém o seguinte relato:

CREDITO INDEVIDO, ASSIM CONSIDERADO TODO AQUELE ESCRITURADO NA CONTA GRAFICA DO ICMS EM DESACORDO COM A LEGISLACAO OU



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

DECORRENTE DA NAO-REALIZACAO DE ESTORNO, NOS CASOS EXIGIDOS PELA LEGISLACAO.

A EMPRESA ESTORNOU CREDITOS A MENOR EM RAZAO DE ERRO NO CALCULO PARA EFEITO DE MANUTENCAO DE CREDITOS DECORRENTE DA RELACAO ENTRE AS RECEITAS ISENTA S/NAO TRIBUTADAS E AR C TOTAL,NO EXERC DE 2012, CONF INF COMPLEMENTARES.

O período da infração é de 01/2012 a 12/2012.

O principal exigido é de R\$ 12.207.498,96 (doze milhões, duzentos e sete mil, quatrocentos e noventa e oito reais e noventa e seis centavos), sendo multa de igual valor.

Os agentes da ação fiscal apontam como dispositivos infringidos os arts. 60 e 66 do Dec. nº 24.569/97, bem como o art. 54, inciso I da Lei nº 12.670/96 e aplicam a penalidade inserida no art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03.

A autuada ingressa com impugnação tempestiva, às fls. 45 à 95 dos autos.

Os autos foram remetidos à Célula de Julgamento de 1ª Instância - CEJUL e o julgador monocrático pronunciou a procedência da acusação fiscal, com fundamento no art 51, da Lei nº 12.670/96 e arts. 57, 59 e 65, do RICMS/CE (Julgamento nº 2123/2018, às fls. 125 à 159).

A parte reingressa nos autos mediante a interposição de recurso ordinário, às fls. 163 à 214.

O processo foi analisado pela Célula de Assessoria Processual Tributária – CEAPRO, que por meio do Parecer nº 203/2019, às fls. 220 e 225, se manifestou pela procedência da acusação.

O processo em questão foi submetido a julgamento em sessão Ordinária do dia 19.09.2019, a 4ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários DECIDINDO PELA NULIDADE DO JULGAMENTO SINGULAR.

O processo vai a novo julgamento e o julgador monocrático pronunciou a procedência da acusação fiscal, com fundamento no art 51, da Lei nº 12.670/96 e arts. 57, 59 e 65, do RICMS/CE (Julgamento nº 305/2020, às fls. à 244 a 254-verso).

A parte reingressa nos autos mediante a interposição de recurso ordinário, às fls. 261 à 286-verso.

O processo foi analisado pela Célula de Assessoria Processual Tributária – CEAPRO, que por meio do Parecer nº 79/2021, às fls. 301 e 306, opinou pela procedência da ação fiscal



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

O processo vai a julgamento pela 4ª CÂMARA do Conselho de Recursos Tributários que decide pela procedência, conforme Resolução nº 031/2022 – 4ª Câmara de Julgamento – 81ª Sessão Virtual Ordinária em 09/12/2021 (fls. 328 a 336):

EMENTA: CRÉDITO INDEVIDO. Julgado PROCEDENTE o lançamento, por unanimidade de votos. Afastadas as preliminares de nulidade arguida pela parte. 1) Nulidade do julgamento singular afastada, por unanimidade de votos, por considerar que o julgador singular motivou sua decisão, inexistindo cerceamento ao direito de defesa do contribuinte; 2) Extinção pela decadência do mês de janeiro de 2021, afastada por unanimidade de votos, lançamento foi efetuado dentro do prazo de 5(cinco) anos, por ambas as regras de contagem previstas no art. 150, § 4º e art. 173, I, do CTN; 3) Caráter confiscatório da multa, afastada por unanimidade de votos, não cabe ao julgador deixar de aplicar norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, com base na Súmula 11 do CONAT e § 2º do art. 48, da Lei nº 15.614/2014; 4) Perícia, pedido afastado por unanimidade de votos, com base no art.97, III, da Lei nº 15614/2014, considera-se os elementos contidos nos autos suficientes ao convencimento. No mérito, o sujeito passivo creditou-se indevidamente de ICMS, quando deixou incluir no cálculo do estorno de créditos os valores relativos às saídas isentas e não tributadas, subsidiados pelo Governo Federal dos consumidores da Subclasse Residencial Baixa Renda e de receitas de energia elétrica relativas às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE. RECURSO ORDINÁRIO conhecido e não provido, por unanimidade de votos. Decisão no sentido de confirmar a decisão CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão com base no art. 4º, III e XVI, Art. 66, I, do Decreto nº 24.569/97 Cláusula primeira e segunda do Convênio ICMS 15/2007. Penalidade inserta do art. 123, II, a, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

O contribuinte, inconformado com a decisão prolatada em 2ª Instância, interpôs recurso extraordinário, às fls. 342-verso a 350-verso dos autos, por meio do qual reiterou o pedido de decadência parcial, colacionando, para tanto, como acórdãos paradigmas de divergência com a decisão recorrida as Resoluções nºs 868/2015, 505/2011 e 665/2011, todas da 1ª Câmara de Julgamento do CRT, em cumprimento ao disposto no art. 106, §2º, da Lei nº 15.614/2014.

Por meio do Despacho nº 64/2022 (fls. 362 a 368), a Presidência do Conat concluiu que apenas a Resolução nº 868/2015 atende todos os pressupostos exigidos no art. 106, da Lei nº 15.614/2014, pois refere-se à mesma matéria de crédito indevido em razão de estorno a menor de que trata a resolução recorrida e há em referido aresto paradigma decisão pelo



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

reconhecimento da decadência com aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do CTN em contraposição à decisão do acórdão recorrido, pela aplicação do art. 173, I, do CTN.

Deferida a admissibilidade do recurso extraordinário interposto, os presentes autos foram encaminhados à Câmara Superior do CRT, para julgamento da matéria controversa.

É o relatório.

02 – VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso extraordinário interposto pela empresa autuada com o objetivo de reformar a decisão consubstanciada na Resolução nº 031/2022, da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, que pronunciou a procedência da ação fiscal, refutando a preliminar de decadência parcial aventada.

Conforme salientado, a Presidência do CONAT deferiu a admissibilidade do presente recurso extraordinário, ao verificar que resoluções que cuidam de matéria similar – Resolução Recorrida nº 031/2022 (4ª Câmara de Julgamento) e Resolução Paradigma nº 868/2015 (1ª Câmara de Julgamento) tiveram pronunciamentos díspares no tocante à decadência.

Por consistir em um recurso de fundamentação vinculada, esta Câmara Superior do CRT fica adstrita, portanto, ao julgamento tão somente da questão objeto de divergência, que no caso, repisa-se, é a decadência.

Passa-se então ao núcleo da controvérsia.

A questão tormentosa no caso é saber o momento em que se inicia a contagem do prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pela lavratura de auto de infração nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ou seja, se aplicável o previsto no art. 150, § 4º ou no art. 173, I, ambos do CTN, que dispõem:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

(...)

§ 4º *Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

O juízo firmado no acórdão recorrido é o de que no caso dos autos se impõe o lançamento de ofício, em face do qual se opera a contagem do prazo decadencial na forma disposta no art. 173, I, do CTN.

Em sentido contrário, a decisão paradigma se funda no entendimento segundo o qual em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, a contagem do lustro decadencial deve guiar-se pela regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

De início, calha trazer à colação a redação da Súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça – STJ, bem como excerto de decisão do referido Tribunal Superior no AgRG do Agravo em Recurso Especial nº 132.784-SP, prolatada após a edição do verbete sumular, senão veja-se:

“Súmula 555. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.”

“AgRG nº 132.784-SP. Isso porque a obrigação tributária não declarada pelo contribuinte no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse último caso, a atividade exercida pelo contribuinte, de apurar, pagar e informar o crédito tributário, está sujeita à verificação pelo ente público, sem a qual ela é tacitamente homologada”.

Percebe-se, pois, que para o STJ a questão do pagamento se mostra como elemento essencial para definir a aplicação do art. 150, § 4º ou do art. 173, I, do CTN. Em outras palavras, a orientação jurisprudencial dessa Corte é no sentido de que o pagamento antecipado é o ato que estará sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, devendo ser aplicado ao lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º do



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

art. 150 do CTN. Por outro lado, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo pelo qual deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN.

Especificamente com relação à infração tributária de crédito indevido, o STJ já assentou que, para efeito de decadência, o creditamento indevido de ICMS equipara-se a pagamento a menor, portanto, o prazo decadencial para lançar a diferença é regido pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Com efeito, no Resp nº 973.733/SC, julgado pela sistemática de recurso repetitivo, o STJ definiu que o artigo 173, inciso I, do CTN, se aplica apenas aos casos “*em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, inexistindo declaração prévia do débito. Ocorrendo pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para lançamento de eventuais diferenças, seja por falta de recolhimento do ICMS, seja pelo creditamento indevido, é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o §4º, do art. 150, do CTN*”.

Tal entendimento encontra-se sufragado, inclusive, no Informativo nº 698, do STJ, de 31 de maio de 2021, que tem o seguinte tema:

“ICMS. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR. DIMENSIONAMENTO INCORRETO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.”

Do inteiro teor, convém destacar:

“No caso analisado, verificou-se não pagamento de tributo referente a diferença a menor entre o que foi pago pelo contribuinte e o que foi apurado, posteriormente, no lançamento complementar, pelo Fisco, em decorrência do creditamento integral, realizado pelo contribuinte, e do diferencial de alíquotas. Pontua-se que, no caso analisado, não há qualquer imputação da prática, pelo contribuinte, de ato doloso, fraudulento ou simulado.

Em casos tais, o prazo decadencial rege-se pelo art. 150, § 4º, do CTN, tendo início na data da ocorrência do fato gerador. “Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN" (gn) (STJ, AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe de 07/11/2011). Com isso, conclui-se que na hipótese de lançamento suplementar de ICMS, em decorrência de dimensionamento incorreto do crédito tributário (creditamento a maior e diferencial de alíquotas), deve ser aplicado o art. 150, § 4º, e não o art. 173, I, do CTN. (gn)

No âmbito deste Contencioso, são diversos os precedentes no sentido de reconhecimento de decadência na infração de crédito indevido, por força da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, dentre os quais, vale citar:

“Res. nº 17/2021 (Câmara Superior) - ICMS - CRÉDITO INDEVIDO. Crédito decorrente de operações de entrada com ICMS diferido, julgado parcialmente procedente em primeira instância. Julgado procedente em segunda instância. Recurso Extraordinário admitido, considerando a divergência de entendimento entre as Câmaras de Julgamento. Decadência parcial com base no art. 150, § 4º, do CTN. Penalidade: Art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/97, com redação conferida pela Lei nº 16.258/17. Recurso Extraordinário conhecido e parcialmente provido. Parcial procedência do Auto de Infração. Decisão por maioria de votos quanto à decadência, em desacordo com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. (gn)”

Importa destacar trecho do voto do Conselheiro-Relator na supracitada decisão, assim editado: “No caso, tendo em vista tratar-se de crédito indevido, não restam dúvidas de que a operação estava pendente de homologação pelas autoridades fiscais, ou seja, passados cinco anos sem nenhum tipo de manifestação, considera-se, evidentemente, a homologação tácita do creditamento realizado, nos termos do art. 150 do CTN.”

“Res. 27/2021 (Câmara Superior) - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ADMISSIBILIDADE. A acusação fiscal em questão diz respeito a crédito indevido do ICMS lançado na conta gráfica em desacordo com a legislação vigente. A admissibilidade do recurso em evidência foi deferida em face à Resolução nº 30/2019, da Câmara Superior, no tocante à questão de decadência. Recurso Extraordinário conhecido e provido para reformar a decisão recorrida de PROCEDÊNCIA para EXTINÇÃO, em razão de o crédito tributário reclamado ter sido atingido pela decadência, por força do disposto no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional - contagem do prazo a partir do fato gerador. Decisão por maioria de votos. O representante da PGE se manifestou contrariamente à



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

decadência sob o entendimento que no caso aplicar-se-ia a regra do art. 173, I, do CTN. (gn)”

“Res. 36/2021 (Câmara Superior)- CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS, Exercício de 2011. Decadência parcial configurada. Auto de infração Julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE. Ao recorrente foi imputada infração aos artigos 180 e 673 do Decreto nº 24.560/97. Arguida preliminar de utilidade por decadência parcial relativa aos períodos de janeiro a maio de 2011. Recurso extraordinário conhecido e parcialmente provido para verificar a DECADÊNCIA dos meses de janeiro a abril de 2011. Por voto de desempate, alterando a decisão recorrida formalizada na Resolução nº 253/2018 proferida na 3ª Câmara de Julgamento. (gn)”

Insta frisar que por ocasião dos debates, na 16ª sessão ordinária virtual (Câmara Superior), em 06.07.2021, que originou a decisão retratada na Resolução nº 27/2021, restou consignado que o art. 150, § 4º do CTN faz alusão à “atividade”, indagando-se: Essa atividade é o registro das operações? Essa atividade é o pagamento? É tudo que o contribuinte declara ao Fisco e não só o pagamento. Se o contribuinte fez o registro, ele levou ao Fisco o conhecimento daquela operação. É diferente de omissão de entrada ou saída, apurada por Sistema de Levantamento de Estoque - SLE, em que o contribuinte sonega as informações do Fisco. Se o contribuinte registrou, mas houve algum erro, o Fisco teve conhecimento dessa operação, devendo-se aplicar o art. 150, §4º, do CTN”, ressaltou o Conselheiro-Relator.

Esse também é o entendimento de parte da doutrina:

“(…) o que se homologa é a atividade de apuração do tributo efetuada pelo sujeito passivo, e não o pagamento do tributo, que pode, como já vimos, nem mesmo ocorrer, se o contribuinte, no período de apuração, por exemplo, não praticar fato gerador, ou, mesmo tendo tributo devido, contar com créditos compensáveis ou prejuízos que resultem no não-pagamento efetivo de tributo. Conclui-se, assim, que não é necessária a existência de pagamento para que se opere a decadência mediante a homologação tácita de que trata o artigo 150, parágrafo 4º do código tributário nacional, bastando, para tanto, que o sujeito passivo tenha efetuado regularmente a atividade de apuração do tributo devido (se houver), com o correspondente registro ou entrega de declaração, na forma que estabelecer a legislação pertinente.” (gn)¹

“o pagamento é um dos critérios que podem ser eleitos, a partir do direito positivo, para integrar a construção das normas jurídicas que regem o direito

¹ Gabriel Lacerda Troianelli, citado por Leandro Paulsen, na obra Direito Tributário.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

decadencial do fisco, mas não se trata de afirmar que o pagamento é condição necessária para aplicação do art. 150, §4º.²

Nessa esteira, deve-se questionar diante da hipótese concreta: as operações foram declaradas ao Fisco? Para aqueles que entendem que o pagamento é necessário, houve pagamento no período? Resta clarividente que todas essas condições foram satisfeitas, razão pela qual não há dúvida que o quinquênio decadencial se rege, na espécie, pela regra do art. 150, §4º, do CTN.

Ocorre que, ainda que se conclua pela aplicação do sobredito dispositivo, não há que se falar em decadência na situação dos presentes autos, haja vista que o período da infração é o exercício de 2012 e o auto de infração foi lavrado em 30/01/2017, com ciência em 31/01/2017, portanto, dentro do prazo decadencial.

Invoca, entretanto, a autuada, que o período que compreende os dias de 01/01/2012 a 30/01/2012 estaria alcançado pela decadência.

Mais uma vez vale aqui mencionar tese doutrinária a respeito da interpretação da redação do art. 150, do CTN, assim explanada:

“O art. 150 do CTN refere-se a “fato gerador” de forma ampla e genérica, de forma diversa da precisão conceptual utilizada pelo próprio CTN. O “fato gerador” aqui empregado não é do imposto, mas da atividade a ser exercida pelo contribuinte.(gn)”

“No caso do art. 150, §4º, o CTN regula o prazo decadencial a partir do específico “fato gerador” de cada atividade em que o contribuinte é obrigado a interpretar e aplicar a legislação tributária, sendo que o produto dessa atividade (escrituração, declaração, pagamento etc.) fica sujeito à revisão do fisco, que pode alterá-lo mediante lançamento de ofício subsidiário nos próximos cinco anos a contar da atividade exercida pelo obrigado. (gn)³

De fato, confirma essa lógica a redação do parágrafo único do art. 116 do CTN, quando outorga à autoridade administrativa o dever de controlar os atos ou negócios do contribuinte que dêem causa à alteração da natureza dos elementos constitutivos do fato gerador do tributo e da obrigação tributária.

² Eurico Di Santi

³ Eurico di Santi



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Assim, o contribuinte, no processo de constituição do crédito tributário, está sujeito a inúmeras atividades. O prazo quinquenal conta-se do exercício de cada um desses atos.

Nesse passo, deve-se ter em vista que a atividade de apuração do ICMS é mensal⁴, e não diária. O contribuinte faz o encontro de contas no último dia do mês e o Fisco vai homologar aquele saldo apurado. Assim como também deve-se ter em vista que a atividade de escrituração/declaração das operações referentes ao mês de janeiro se deu apenas em fevereiro. Somente a partir desse momento o Fisco tomou conhecimento das operações. Antes, não havia o que homologar. A considerar, portanto, a data da ocorrência do fato gerador das atividades de apuração/escrituração das operações, não há que falar em decadência no presente caso.

Insta mencionar precedentes do Conat que afastaram a decadência em situação similar:

“CRÉDITO INDEVIDO, ESTORNO A MENOR EM RAZÃO DE ERRO QUANDO DA RELAÇÃO ENTRE AS RECEITAS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS E A RECEITA TOTAL. Não procede a decadência do crédito relativo ao mês de janeiro de 2011 com base no § 4º do art. 150 do CTN. A apuração e o lançamento do ICMS. Mês como período-base para o momento da ocorrência do fato gerador. Extinção após o último dia do mês de janeiro de 2016. (gn) Desacerto lógico e jurídico utilização em duplicidade dos valores das operações com energia elétrica para consumidor residencial baixa renda. Maior beneficiária seria a própria concessionária (o autuado). Custos não são repassados para demais classes de consumidores. A subvenção recebida do governo federal, se por um lado é uma receita financeira, por outro, é um dado econômico ligado ao valor de cada operação. Esta não pode ser fragmentada, em razão dos aspectos financeiros envolvidos de forma que parte estaria sob a égide da regra-matriz de incidência do ICMS; parte, não. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. Defesa tempestiva. PARECER DA ASSESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA SUGERE A CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO de 1º GRAU. Procuradoria do Estado pela procedência da Ação Fiscal. POR UNANIMIDADE A CÂMARA VOTA CONFORME DECISÃO DO CONSELHEIRO RELATOR, CONHECENDO DO RECURSO, MAS NEGANDO-LHE PROVIMENTO, MANTENDO INALTERADA A DECISÃO DO 1º GRAU. (Res. nº 80/2016, 3ª Câmara de Julgamento)

ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - ESTORNO A MENOR DO QUE O PREVISTO NA LEGISLAÇÃO 1. O contribuinte foi autuado por não ter estornado crédito de ICMS decorrente de operações de saída de energia isentas e/ou

⁴ Art. 47. O mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do ICMS, com base na escrituração em conta gráfica.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

não tributadas, referente a classe de Consumo Residencial BaiKa Renda (consumo entre 141 e 220 kWh). **2. Preliminarmente, a Recorrente alegou decadência do período de 01.01.2010 a 29.01.2010, com base no art. 150, § 4º do CTN, por ter a energia elétrica fato gerador o consumo diário. O Contribuinte foi intimado da autuação no dia 30.01.2015. Decadência afastada em razão de se tratar de crédito indevido apurado através de conta gráfica, onde o fisco somente recebeu declaração para homologação no mês de fevereiro, portanto, posteriormente a ciência do contribuinte da lavratura do AI. (gn)** 3. Quanto ao mérito, restou comprovada a infração uma vez que a Recorrente não estornou crédito na forma prevista no art. 66, do RICMS, em se tratando de saída isenta ou não tributada, onde deve o contribuinte obrigatoriamente realizar o estorno. 4. Em relação ao argumento de que a multa aplicada tem efeito confiscatório, conforme art. 48, § 2º da Lei n.º 15.614/2014, trata-se de matéria constitucional sendo o presente órgão incompetente para a análise do mérito. 5. Em relação a não incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício desde a data de vencimento da obrigação principal, a câmara afastou por entender que o Auto de Infração trata de valores históricos que não estão sendo aplicados no momento. Além disso, a Lei n.º 12.670/1996, em seu artigo n.º 62 prevê a aplicabilidade dos juros de mora ao presente caso. 6. Por fim, a Recorrente pede que seja aplicada a multa prevista no art. 123, I, d, da Lei n.º 12.670/96, devido ter declarado todas suas obrigações ao fisco entende que deveria ter sido autuada por falta de recolhimento do imposto e não a penalidade do art. 123, II, a, da Lei n.º 12.670/96, que trata a respeito do crédito indevido. Todavia, deve ser mantida a penalidade inserta no auto de infração, por ser a penalidade específica ao presente caso. 7. Recurso Ordinário conhecido e improvido, para manter a decisão de 1ª instância de procedência da presente ação. Decisão em consonância com o entendimento do representante da Doutra Procuradoria Geral do Estado. (Res. n.º 76/2016, 4ª Câmara de Julgamento).

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Extraordinário, negar-lhe provimento, para ratificar a decisão condenatória proferida pela 4ª Câmara de Julgamento, com base no art. 150, §4º do CTN.

O valor do crédito tributário resta assim consignado:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Demonstrativo do Crédito Tributário(R\$)

MÊS/ANO	ICMS	MULTA	TOTAIS
jan/12	556.703,38	556.703,38	1.113.406,76
fev/12	689.082,93	689.082,93	1.378.165,86
mar/12	1.180.182,48	1.180.182,48	2.360.364,96
abr/12	468.518,34	468.518,34	937.036,68
mai/12	1.907.844,57	1.907.844,57	3.815.689,14
jun/12	751.355,61	751.355,61	1.502.711,22
jul/12	686.810,58	686.810,58	1.373.621,16
ago/12	652.851,30	652.851,30	1.305.702,60
set/12	1.174.033,49	1.174.033,49	2.348.066,98
out/12	1.365.939,88	1.365.939,88	2.731.879,76
nov/12	1.616.671,67	1.616.671,67	3.233.343,34
dez/12	1.157.504,73	1.157.504,73	2.315.009,46
TOTAL GERAL	12.207.498,96	12.207.498,96	24.414.997,9

Eis o voto.

03 – DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ – COELCE** e recorrido o **ESTADO DO CEARÁ (2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CRT)**, a Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõem os Artigos 5º, inciso II e 73 da Lei nº 18.185/2022, Resolve, após o relato e discussões do processo, analisar duas questões, quais sejam: 1. aplicação do disposto nos arts. 150, §4º do CTN ou 173, I, do mesmo diploma legal; 2. se a aplicação do art. 150, §4º do CTN tem repercussão quanto ao período de 1º a 30 de janeiro de 2012. Resolvem os membros da Câmara Superior, quanto à primeira questão trazida para votação, por maioria de votos, pela manutenção da decisão **CONDENATÓRIA** constante na Resolução Recorrida nº 031/2022 (4ª Câmara de Julgamento), no entanto, com base no art. 150, §4º do CTN, nos termos do voto do Conselheiro Relator, contrariamente à manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, que oralmente se manifestou pela aplicação do art. 173, I do CTN. Vencidos os votos dos Conselheiros Maria Elineide Silva e Souza, Michel André Bezerra Lima Gradvohl e Francisco Wellington Ávila Pereira, que se manifestaram conforme entendimento oral do Procurador do Estado. Quanto à segunda questão, da consequência pela



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

aplicação do art. 150, §4º do CTN, resolvem os membros da Câmara Superior, por maioria de votos, entender que apesar da aplicabilidade do art. 150, §4º do CTN, não há que se falar em extinção parcial para o período de 1º a 30 de janeiro de 2012, visto que não alcançado pela decadência, considerando que o prazo de 5 (cinco) anos para o Fisco constituir o crédito tributário, no presente caso, deva transcorrer a partir da atividade de apuração, conforme voto do relator. Vencidos os votos dos Conselheiros Geider de Lima Alcântara e Felipe Silveira Gurgel do Amaral, que votaram pela aplicabilidade da decadência para o período de 1º a 30 de janeiro de 2012, com base no art. 150, §4º do CTN, entendendo que a contagem do prazo decadencial tem como marco inicial a data do fato gerador, e se for impossível o refazimento do cálculo por dia, que seja considerado o mês de janeiro inteiro em benefício do contribuinte. O Conselheiro Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior justificou seu voto nos seguintes termos: *“a contagem do prazo decadencial, resultante da aplicação do art. 150, §4º do CTN, se dá a partir da entrega da declaração para o fisco da obrigação acessória referente à apuração do ICMS que, no caso concreto, seria fevereiro de 2012, o que resulta no afastamento da alegação de decadência do período de 1º a 30 de janeiro de 2012. Ressaltou, também, que caso o crédito indevido não tenha sido aproveitado, conforme disposto no art. 123, §5º, I da Lei 12.670/1996, a contagem do prazo decadencial para a aplicação da multa autônoma de 10% segue o que reza o art. 173, I do CTN por não haver ICMS declarado.”* Não participou da votação, com base no inciso VII, do art. 68, da Lei nº 18.185/2022, o Conselheiro Nelson Bruno do Rego Valença. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro Mikael Pinheiro de Oliveira. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, a representante legal da autuada, Dra. Mônica Pereira Coelho de Vasconcelos.

SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 14 de dezembro de 2022.

José Augusto Teixeira
Conselheiro Relator

Victor Hugo Cabral de Moraes Júnior
Presidente da Câmara Superior