

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Resolução	Câmara	Sessão de julgamento	Data
<b>Nº 012/2025</b>	<b>CÂMARA SUPERIOR</b>	<b>2ª SESSÃO ORDINÁRIA</b>	<b>28/01/2025</b>

Processo nº	Auto de Infração nº	CGF/CNPJ/CPF
<b>1/342/2021</b>	<b>1/202101005</b>	<b>06.105848-3</b>
Tipo de Recurso	<b>EXTRAORDINÁRIO</b>	
Recorrente	<b>ESTADO DO CEARÁ</b>	
Recorrido	<b>COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ - COELCE</b>	
Conselheiro Relator	<b>CARLOS MAURO BENEVIDES NETO</b>	
Conselheira Designada	<b>ANTONIA HELENA TEIXEIRA GOMES</b>	

DESP. DE ADM.	<b>Nº 073/2023</b>
RES. RECORRIDA	<b>Nº 112/2022 – 1ª CÂMARA</b>
RES. PARADIGMA	<b>Nº 34/2022 – 1ª CÂMARA, 111/2022 – 1ª CÂMARA E 193/2021 – 2ª CÂMARA</b>

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. 1.** Energia Elétrica. Não realização de estorno nos prazos estabelecidos pela legislação; **2.** Resolução Recorrida de nº 112/2022, da 1ª Câmara de Julgamento do CRT; **3.** Despacho de Admissibilidade nº 073/2023; **4.** Teses defendidas pelo Recorrente – 4.1 Manutenção da penalidade aplicada pelo autuante prevista no art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/96; 4.2 Os juros de mora sobre a multa devem incidir a partir da data da ocorrência do fato gerador do ICMS; **5.** Decisões da Câmara Superior – 5.1 A penalidade específica para a conduta de crédito indevido é a prevista no art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96 – Princípio da Especificidade. Decisão por unanimidade de votos; 5.2. Marco inicial para cobrança de juros de mora sobre a multa a contar da data do fato gerador. Decisão por maioria de votos, nos termos do voto divergente; **6.** Recurso Extraordinário provido; **7.** modificada a decisão de parcial procedência da autuação proferida na decisão recorrida. Decisão pela procedência da autuação. Dispositivos infringidos: Arts. 65 e 66 do Decreto nº 25.469/97. Penalidade: Art. 123, inciso II, alínea “a” da Lei 12.670/96.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**1. RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Extraordinário intentado pelo Estado do Ceará, em face da decisão de parcial procedência proferida pela 1ª Câmara de Julgamento, consignada na Resolução de nº 112/2022, ora recorrida, quando do julgamento do Auto de Infração de nº 2021.01005-2, lavrado sob a acusação de que a empresa autuada teria se creditado indevidamente de valores do ICMS relacionados ao cancelamento de notas fiscais de fornecimento de energia elétrica, ao não efetuar os estornos devidos nos prazos estabelecidos na legislação, mais especificamente o Convênio ICMS 30/04, durante o exercício de 2016.

Por ocasião do julgamento do Recurso Ordinário a Colenda 1ª Câmara de Julgamento, com esteio nas informações constantes dos autos, concluiu seu julgado pela parcial procedência, em razão do reenquadramento da penalidade para o art. 123, I, “d” da Lei 12.670/96, fixando o termo *a quo* para o início da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para o 1º dia do mês subsequente ao do vencimento do débito constituído por ocasião da lavratura do auto de infração.

Inconformada com a decisão proferida em segunda instância o Estado do Ceará, por meio de seu representante legal, com esteio no art. 106 c/c 108, parágrafo único da Lei nº 15.614/2014, interpôs Recurso Extraordinário requestando a reforma da decisão consignada na Resolução de nº 112/2022, alegando conflito com outras decisões em relação à sanção imposta, defendendo que deve ser aplicada a penalidade prevista no art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/96, bem como em relação ao termo inicial para incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendendo que o marco inicial deve ser contado a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Por meio do Despacho de Admissibilidade de nº 073/2023, a Presidência do CONAT acatou o Recurso Extraordinário supra em relação às decisões paradigmas acostadas, considerando a nexa de identidade e a demonstração de divergência de entendimento quanto aos dois argumentos da recorrente.

Passemos então à análise dos dois pontos em discussão.

**2. DO VOTO**

**2.1. Da aplicação da penalidade**

Inicialmente, cumpre destacar que no direito tributário, a fixação da penalidade cabe à autoridade administrativa, dentro dos limites legais. Para tanto, deve-se observar o fato violado e a norma legal aplicável, imputando a penalidade cabível ao caso concreto.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

No caso em deslinde, imperioso destacar os pontos principais de cada resolução, que refletem os entendimentos firmados pelas 1ª Câmara acerca da aplicação da penalidade nos casos de conduta irregular de aproveitamento de crédito de forma indevida, imputada ao contribuinte:

Resolução nº 112/2022 – 1ª Câmara - Recorrida

*No caso concreto, as operações foram devidamente escrituradas e declaradas ao Fisco, na forma dos convênios ICMS pertinentes, tendo havido, por outro lado, extrapolação do prazo correspondente. A transparência do contribuinte, no cumprimento de suas obrigações acessórias, propiciou ao fisco amplo acesso às operações objeto da autuação. Assim, altera-se a tipificação da penalidade para adotar-se ao caso a penalidade prevista no art. 123, I, "d", da Lei n.º 12.670/1996, equivalente a 50% do valor do ICMS devido.*

Resolução nº 34/2022 – 1ª Câmara – Paradigma

*Deste modo, constata-se pela impossibilidade do reenquadramento da penalidade disposta no art. 123, II, "a" (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: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado), para a prevista no art. 123, I, "d", ambas da Lei n.º 12.670/96 (falta de recolhimento, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, quando as operações, as prestações e o imposto a recolher estiverem regularmente escriturados: multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do imposto devido), inobstante seja mais benéfica ao contribuinte, tendo em vista que se reporta a materialidade diversa, não podendo, pois, prosperar.*

Na questão que se põe ora em discussão o agente autuante demonstrou claramente no relato da peça de acusação que a infração detectada trata de crédito indevido, em infringência aos arts. 65 e 66 do Decreto nº 24.569/1997, com penalidade prevista no art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96. Entretanto, por ocasião do julgamento em 2ª instância, a Egrégia 1ª Câmara de Julgamento entendeu por reenquadrar a penalidade para a prevista no art. 123, I, "d" da referida Lei.

Importante pontuar que a administração tributária é regida pelo princípio da legalidade, não possuindo discricionariedade na aplicação das normas tributárias, inclusive as tributárias penais e para o presente caso a legislação tributária é clara ao estabelecer uma norma específica para a conduta irregular de tomada de crédito em desacordo com a legislação, qual seja, a que está prevista pelo art. 123, II, a da Lei nº 12.670/96, senão vejamos:

*Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:*

*II - com relação ao crédito do ICMS:*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

- a) *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: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado. (g.n)*

Quanto às previsões constantes no art. 123, I, “d”, que estabelece uma redução de 50% na multa aplicada, caso as operações e o imposto a recolher estejam regularmente escriturados, a legislação estabelece que:

*Art. 123. As infrações à legislação do ICS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:*

*I – com relação ao recolhimento do ICMS:*

*(...)*

*d) falta de recolhimento, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, quando as operações, as prestações e o imposto a recolher estiverem regularmente escriturados: multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do imposto devido.*

Ora, conforme consignado anteriormente, a constituição do crédito tributário mediante lançamento é plenamente vinculada aos termos da legislação (art. 142 do CTN), o que nos leva ao entendimento pela impossibilidade do 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.

Também não se sustenta o entendimento de que o contribuinte agiu com transparência no cumprimento de suas obrigações acessórias, propiciando ao Fisco o amplo acesso às suas informações, posto que o objeto da autuação foi “crédito indevido decorrente da escrituração em desacordo com a legislação, decorrente da não realização do estorno do ICMS de operações que foram canceladas, logo, os requisitos exigidos no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96, quanto à regular escrituração das operações e do imposto devido não foram atendidos, pois a empresa autuada não escriturou suas operações e nem o imposto de forma regular, vindo referida irregularidade a ser detectada somente por ocasião da fiscalização, o que motivou o lançamento de ofício.

Nesta senda, em relação a este tópico do Recurso Extraordinário, voto no sentido de dar provimento ao Recurso, modificando a penalidade aplicada na resolução recorrida para a prevista no art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/96, corretamente aplicada pelo autuante na peça de autuação, posto que para os fatos descritos no auto de infração de crédito indevido, há uma penalidade específica, prevista no art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/1996.

## **CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

### **Conselho de Recursos Tributários**

#### **2.2. Do marco inicial para a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício**

Defende ainda o recorrente que a resolução recorrida conflita com as decisões consignadas nas resoluções paradigmas de nº 193/2021, da 2ª Câmara e 111/2022, da 1ª Câmara, quanto ao marco inicial para aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Vejamos excertos das decisões confrontadas para melhor deslinde da questão:

#### Resolução nº 112/2022 – 1ª Câmara – Recorrida

*Por fim, assiste igualmente razão ao contribuinte quando solicita que os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício somente incidam a partir do vencimento para adimplemento do auto de infração.*

(...)

*Na hipótese, o crédito tributário advindo da aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária não tem natureza declaratória, mas sim constitutiva, somente nascendo no mundo jurídico após o respectivo lançamento.*

(...)

*Logo, nascendo a exigibilidade da multa com a lavratura do auto de infração, seu vencimento é aquele indicado para adimplemento espontâneo do crédito tributário constituído, de modo que na linha do art. 77, § 1º do RICMS, incide a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito.*

#### Resolução nº 193/2021 – 2ª Câmara – Paradigma

*A recorrente formulou pedido para que fosse afastada a incidência dos juros moratórios (SELIC) sobre a multa lançada de ofício a contar da data do fato gerador, devendo fazê-la incidir apenas a partir da lavratura do auto de infração. No entanto, não acato seu pedido em razão das parcelas do imposto e da multa constituírem crédito tributário, devendo ser aplicado os juros de mora a partir do fato gerador da obrigação, tudo conforme disciplina o art. 62, § 5º da Lei nº 12.670/96 e do art. 80, § 1º do Decreto nº 24.569/97.*

#### Resolução nº 111/2022 – 1ª Câmara – Paradigma

*No que se refere à ilegitimidade de computar juros de mora sobre o valor de ofício desde a data de vencimento da obrigação principal, temos a atualização monetária objetiva tão somente visa preservar o valor da moeda corroída pela inflação, sob pena de reduzir a arrecadação do tributo e propiciar enriquecimento sem causa por parte do contribuinte.*

*Assim, o art. 62 da Lei 12.670/96 estabelece que “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”.*

(...)

*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.*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Igualmente, refutamos o entendimento manifestado na resolução recorrida quanto ao marco inicial da incidência dos juros de mora por dois motivos: em primeiro lugar, porque em sede de jurisdição administrativa falece competência a este órgão dizer de ilegalidade do comando normativo disposto no art. 62 da Lei 12.670/96, reservando-se ao Poder Judiciário a dicção pretendida pela recorrente. Em segundo lugar, e somente por apreço aos debates, há de se considerar que em relação à infração praticada, qual seja, de crédito indevido, o contribuinte se encontra em mora desde a época do cometimento da ilicitude fiscal, resultando por consequente, na aplicação de juros de mora conforme disciplinado nos arts. 62 da Lei nº 12.670/96 e 77 do Decreto nº 24.569/97, os quais incidem sobre o conjunto de principal e multa, dado a unicidade do crédito tributário, afinal foram créditos (principal e multa) lançados referentes à mesma infração e aos mesmos períodos.

É o que estabelece o artigo 77 do Decreto nº 24.569/97, ao determinar a incidência dos juros de mora a partir do fato gerador quando a obrigação não for adimplida, consoante abaixo reproduzido:

*Art. 77. O débito fiscal do ICMS, inclusive o decorrente de multa, quando não pago na data de seu vencimento, será acrescido de juro de mora equivalente 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.*

*§ 2º O percentual de juro de mora relativo ao mês, ou sua fração, em que o pagamento estiver sendo efetuado será de 1% (um por cento)*

*§ 3º Entende-se por mês o período iniciado no primeiro dia e findo no seu último dia e fração de mês qualquer período de tempo inferior a este, ainda que igual a um dia.*

*§ 4º O disposto no § 1º aplica-se, inclusive, à hipótese de pagamento parcelado.*

*§ 5º O crédito tributário, inclusive o decorrente de multa, fica acrescido de juros de que trata o caput deste artigo, exceto na parte relativa à mora de que trata o art. 76.*

*§ 6º O crédito tributário, inclusive o decorrente de multa, terá o seu valor atualizado monetariamente, nos casos previstos na legislação, exceto quando garantido pelo depósito.*

Desta feita, outra decisão não se pode tomar que não seja dar provimento ao recurso também em relação a este ponto, modificando a decisão recorrida e considerando como marco inicial para a aplicação dos juros de mora sobre a penalidade a data da ocorrência dos fatos geradores, a teor do art. 62 da Lei nº 12.670/96 e 77 do Dec. 24.569/97.

Por fim, voto no sentido de dar total provimento ao Recurso Extraordinário interposto modificando a decisão proferida pela segunda instância de parcial procedência para PROCEDÊNCIA do feito fiscal, por infração aos arts. 57, 59 e 65 do Decreto nº 24.569/97, aplicando a penalidade capitulada no art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/96.

É o voto.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

PERÍODO	ICMS	MULTA
01/2016	2.650,94	2.650,94
02/2016	4.708,67	4.708,67
03/2016	26.483,06	26.483,06
04/2016	1.764,16	1.764,16
05/2016	1.112,16	1.112,16
06/2016	5.825,97	5.825,97
07/2016	4.016,63	4.016,63
08/2016	573,33	573,33
09/2016	2.448,28	2.448,28
10/2016	1.389,47	1.389,47
11/2016	2.382,26	2.382,26
12/2016	7.716,69	7.716,69
<b>TOTAL</b>	<b>61.071,62</b>	<b>61.071,62</b>

**3. DECISÃO**

A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõe o art. 106, parágrafos 1º ao 4º da Lei no 15.614/2014, Resolve, deliberar nos seguintes termos: 1. Quanto a aplicação da multa: Por unanimidade de votos, resolve dar provimento ao Recurso Extraordinário, modificando a decisão proferida pela Câmara recorrida para **PROCEDÊNCIA**, e acatar a decisão paradigma, aplicando a penalidade prevista no art. 123, II, “a” da Lei no 12.670/96. 2. Quanto ao marco de incidência dos juros de mora: Resolvem os membros da Câmara Superior, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Extraordinário e acatar a decisão paradigma, acatando a incidência dos juros de mora a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do primeiro voto divergente e vencedor proferido pela Conselheira Antônia Helena Teixeira Gomes que fica designada para lavrar a resolução, conforme entendimento apresentado no Recurso e oralmente, em sessão, pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Foram votos divergentes o do Conselheiro Carlos Mauro Benevides Neto (relator originário), seguido pelos conselheiros Pedro Jorge Medeiros, Geider de Lima Alcântara, Robério Fontenele de Carvalho, Filipe Pinho da Costa Leitão, José Ernane Santos e Alex Konne de Nogueira e Souza, que votaram por manter a decisão recorrida entendendo que o juros de mora incidem somente a partir do vencimento do auto de infração. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Raimundo Feitosa Carvalho Gomes.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

Presentes à 1ª (primeira) Sessão Ordinária da Câmara Superior os Conselheiros: Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior, Leilson Oliveira Cunha, Maria Elineide Silva e Souza, Luciana Nunes Coutinho, Antônia Helena Teixeira Gomes, Francisco Wellington Ávila Pereira, Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia, Sabrina Andrade Guilhon, Pedro Jorge Medeiros, Carlos Mauro Benevides Neto, Geider de Lima Alcântara, Robério Fontenele de Carvalho, José Ernane Santos, Allex Konne de Nogueira e Souza. Presente o representante da Procuradoria Geral do Estado, Dr. André Gustavo Carreiro Pereira. Presente, secretariando os trabalhos da Câmara Superior, a Secretária Ana Paula Figueiredo Porto. Ausente o Conselheiro Raimundo Feitosa Carvalho Gomes e, justificadamente, o Conselheiro Filipe Pinho da Costa Leitão.

**SALA DA SESSÃO DE JULGAMENTO DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIO**, em Fortaleza/CE, aos 28 de março de 2025.

Victor Hugo Cabral de Moraes Junior  
PRESIDENTE

Antonia Helena Teixeira Gomes  
CONSELHEIRA DESIGNADA