



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1688160 - RS (2020/0081469-0)**

**RELATOR** : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**  
**AGRAVANTE** : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**PROCURADOR** : ANASTAZIA NICOLINI CORDELLA - RS027848  
**AGRAVADO** : COOPERLUZ COOPERATIVA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA  
FRONTEIRA NOROESTE  
**ADVOGADOS** : DANIEL BORGHETTI FURLAN - RS067586  
IURI VON BROCK ANTUNES - RS082661  
ÍGOR MUNIZ VIÉGAS - RS108932

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. COOPERATIVA DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA. TRIBUTAÇÃO SOBRE A PARCELA DE SUBVENÇÃO ADVINDA DO FUNDO DA CONTA DE DESENVOLVIMENTO ENERGÉTICO. ALTERAÇÃO DA PRÁTICA REITERADA DE NÃO COBRAR O TRIBUTO. LANÇAMENTO SOBRE PERÍODO PRETÉRITO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 146 DO CTN.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança, no qual a impetrante objetivava eximir-se de ICMS sobre a subvenção advinda da conta de Desenvolvimento Energético (CDE), instituída com o objetivo de angariar recursos para a implementação de políticas públicas no setor elétrico.

II - O Tribunal a quo decidiu pela regularidade da cobrança, entretanto, entendeu que havendo alteração da orientação da Administração Tributária acerca da inclusão da subvenção na base de cálculo do ICMS, tal modificação, a teor do art. 146 do CTN, só poderia ocorrer a partir do fato gerador posterior à notificação da Fazenda Pública realizada à impetrante acerca da modificação do fisco estadual, sem a possibilidade de cobrança pretérita.

III - A questão jurídica que se apresenta, de acordo com a informação contida no acórdão recorrido, é se a ausência de cobrança do ICMS sobre a referida subvenção, importa em mudança de orientação reiterada para os fins do art. 146 do CTN.

IV - Como definido no acórdão recorrido o Estado recorrente não cobrava ICMS sobre a subvenção referida, o que implica na caracterização

de uma prática reiterada da administração tributária, ou seja, norma complementar para os fins do inciso III do art. 100 do CTN.

V - A alteração na cobrança de imposto que não estava sendo cobrado, em face de uma decisão administrativa, determina que o tributo somente possa incidir quanto a fato gerador posterior à modificação administrativa.

VI - O parágrafo único do art. 100 do CTN, acrescenta a disposição no sentido de que devem ser excluídas as penalidades, juros e correção monetária da base de cálculo do tributo, mas a tese do recorrente de que apenas essas parcelas deveriam ser excluídas, sendo impositivo o pagamento de tributo de fatos geradores ocorrentes quando daquela prática reiterada, vai de encontro à disposição do referido normativo de caracterizar como norma complementar essa prática da administração, porquanto como norma tributária deve obedecer aos princípios da irretroatividade, vedando que a alteração dessas práticas possa atingir fatos já realizados na égide dessa norma complementar.

VI - Agravo conhecido para conhecer do Recurso Especial e negar-lhe provimento.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Turma, por unanimidade, conhecer do agravo para negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

A Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 18 de outubro de 2024.

Ministro Francisco Falcão  
Relator



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1688160 - RS (2020/0081469-0)**

**RELATOR** : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**  
**AGRAVANTE** : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**PROCURADOR** : ANASTAZIA NICOLINI CORDELLA - RS027848  
**AGRAVADO** : COOPERLUZ COOPERATIVA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA  
FRONTEIRA NOROESTE  
**ADVOGADOS** : DANIEL BORGHETTI FURLAN - RS067586  
IURI VON BROCK ANTUNES - RS082661  
ÍGOR MUNIZ VIÉGAS - RS108932

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. COOPERATIVA DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA. TRIBUTAÇÃO SOBRE A PARCELA DE SUBVENÇÃO ADVINDA DO FUNDO DA CONTA DE DESENVOLVIMENTO ENERGÉTICO. ALTERAÇÃO DA PRÁTICA REITERADA DE NÃO COBRAR O TRIBUTO. LANÇAMENTO SOBRE PERÍODO PRETÉRITO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 146 DO CTN.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança, no qual a impetrante objetivava eximir-se de ICMS sobre a subvenção advinda da conta de Desenvolvimento Energético (CDE), instituída com o objetivo de angariar recursos para a implementação de políticas públicas no setor elétrico.

II - O Tribunal a quo decidiu pela regularidade da cobrança, entretanto, entendeu que havendo alteração da orientação da Administração Tributária acerca da inclusão da subvenção na base de cálculo do ICMS, tal modificação, a teor do art. 146 do CTN, só poderia ocorrer a partir do fato gerador posterior à notificação da Fazenda Pública realizada à impetrante acerca da modificação do fisco estadual, sem a possibilidade de cobrança pretérita.

III - A questão jurídica que se apresenta, de acordo com a informação contida no acórdão recorrido, é se a ausência de cobrança do ICMS sobre a referida subvenção, importa em mudança de orientação reiterada para os fins do art. 146 do CTN.

IV - Como definido no acórdão recorrido o Estado recorrente não cobrava ICMS sobre a subvenção referida, o que implica na caracterização

de uma prática reiterada da administração tributária, ou seja, norma complementar para os fins do inciso III do art. 100 do CTN.

V - A alteração na cobrança de imposto que não estava sendo cobrado, em face de uma decisão administrativa, determina que o tributo somente possa incidir quanto a fato gerador posterior à modificação administrativa.

VI - O parágrafo único do art. 100 do CTN, acrescenta a disposição no sentido de que devem ser excluídas as penalidades, juros e correção monetária da base de cálculo do tributo, mas a tese do recorrente de que apenas essas parcelas deveriam ser excluídas, sendo impositivo o pagamento de tributo de fatos geradores ocorrentes quando daquela prática reiterada, vai de encontro à disposição do referido normativo de caracterizar como norma complementar essa prática da administração, porquanto como norma tributária deve obedecer aos princípios da irretroatividade, vedando que a alteração dessas práticas possa atingir fatos já realizados na égide dessa norma complementar.

VI - Agravo conhecido para conhecer do Recurso Especial e negar-lhe provimento.

## **RELATÓRIO**

O feito decorre de mandado de segurança impetrado pela COOPERATIVA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA FRONTEIRA NOROESTE COOPERLUZ, objetivando eximir-se da cobrança de ICMS sobre a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), instituída com o objetivo de angariar recursos para a implementação de políticas públicas no setor elétrico.

Argumentou o impetrante, em suma, que a referida subvenção é formada por um encargo incidente nas tarifas de energia elétrica, o qual já seria tributado pelo ICMS e que a subvenção formada por referido encargo não deveria compor a base de cálculo para nova incidência do tributo, porque representaria bis in idem.

A ação foi julgada improcedente, tendo o julgador considerado que o valor da subvenção, por integrar o preço final da tarifa de energia elétrica, deve compor a base de cálculo do ICMS.

O Tribunal a quo, após a análise da apelação consignou que é devida a inclusão da subvenção na base de cálculo do ICMS, entretanto, entendeu que havendo alteração da orientação da Administração Tributária acerca da inclusão da subvenção na base de cálculo do ICMS, a inclusão da referida subvenção, a teor do art. 146 do CTN, só poderia ocorrer a partir do fato gerador posterior à notificação da Fazenda Pública realizada à impetrante acerca da modificação do fisco estadual, sem a possibilidade de cobrança pretérita.

O acórdão recorrido foi assim ementado, in verbis:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. COOPERATIVA DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA. TRIBUTAÇÃO SOBRE A PARCELA DE SUBVENÇÃO ADVINDA DO FUNDO DA CONTA DE DESENVOLVIMENTO ENERGÉTICO. POSSIBILIDADE DE COBRANÇA, DESDE QUE ATENDIDA A REGRA DO ARTIGO 146 DO CTN. ABSTENÇÃO DE LANÇAMENTO SOBRE PERÍODO PRETÉRITO.

Possível se mostra a inclusão da subvenção advinda da Conta de Desenvolvimento Energético (criada pela Lei nº 10.438/2002) na base de cálculo do ICMS, uma vez que tal tributo incide sobre o valor total da operação (artigos 12, inciso XII, e 13, inciso VII e §1º, da LC 87/96), incluída a referida subvenção, cujo valor integra o preço final da tarifa de energia elétrica. Entendimento do Superior Tribunal de Justiça e desta Corte.

Havendo mudança do entendimento do Fisco Estadual acerca da incidência de ICMS sobre a citada subvenção, não pode vir a tributá-la sem que seja concedido prazo de adaptação, não podendo, por conseguinte, tributar período pretérito, mas somente os fatos geradores ocorridos após a notificação da modificação de entendimento, nos termos do artigo 146 do CTN.

Necessidade de assegurar-se a legítima expectativa dos contribuintes, pois, de acordo com o art. 100, inciso III, do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA.

Opostos embargos de declaração estes foram rejeitados.

No seu recurso especial o ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL apontou ofensa aos arts. 100, III e 146, ambos do CTN.

Sustenta, em síntese, que a omissão do fisco no recolhimento do tributo não desvirtua a higidez da cobrança.

Por outro lado, afirma que o art. 100 do CTN em nenhum momento prescreve que a observância das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades

administrativas exime do contribuinte o pagamento do tributo, mas sim exclui unicamente a incidência das penalidades pela observância dessas práticas, mantida a exigência do recolhimento do tributo.

Afirmou não se estar diante de alteração de fundamento fixado em auto de lançamento, não havendo mudança de critério jurídico.

Apresentadas contrarrazões, afirmando a incidência da súmula 7/STJ e que teria ocorrido alteração de entendimento a importar na aplicação do art. 146 do CTN.

É o relatório.

### VOTO

Verifico que o agravo em recurso especial não encontra em seu caminho nenhum dos óbices do art. 253, parágrafo único, I, do RISTJ. É dizer, o recurso de agravo atende aos requisitos de admissibilidade, não se acha prejudicado e impugnou especificamente todos os fundamentos da decisão de inadmissibilidade do especial.

Assim, autorizado pelo art. 1.042, § 5º, do CPC, promovo o julgamento do agravo conjuntamente com o recurso especial, passando a analisar, doravante, os fundamentos do especial.

A questão jurídica que se apresenta, de acordo com a informação contida no acórdão recorrido, é se a ausência de cobrança do ICMS sobre a referida subvenção importa em mudança de orientação para os fins do art. 100 do CTN.

Pois bem, para a referida análise se faz necessária a interpretação conjunta do art. 146 do CTN, com o art. 100 do mesmo diploma legal.

O art. 100 do CTN assim está plasmado, in verbis:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções

internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Como definido no acórdão recorrido o Estado recorrente não cobrava ICMS sobre a subvenção referida, o que implica na caracterização de uma prática reiterada da administração tributária, ou seja, norma complementar para os fins do inciso III do art. 100 do CTN.

Por sua vez o art. 146 do CTN tem o seguinte teor, in verbis:

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

Com a análise dos dois dispositivos acima transcritos, verifica-se que a alteração na cobrança de imposto que não estava sendo cobrado, em face de uma decisão administrativa, determina que o tributo somente pode incidir quanto a fato gerador posterior à modificação administrativa.

A interpretação dos dispositivos encimados não alberga a tese do recorrente de que a observância das práticas reiteradas somente excluiria a incidência das penalidades, mantendo-se impositivo o pagamento do tributo.

O parágrafo único do art. 100 do CTN, acrescenta a disposição no sentido de que devem ser excluídas as penalidades, juros e correção monetária da base de cálculo do tributo, mas a tese do recorrente de que apenas essas parcelas deveriam ser excluídas, sendo impositivo o pagamento de tributo de fatos geradores ocorrentes quando daquela prática reiterada, vai de encontro à disposição do referido normativo de caracterizar como norma complementar essa prática da administração, porquanto como norma tributária

deve obedecer aos princípios da irretroatividade, vedando que a alteração dessas práticas possa atingir fatos já realizados na égide dessa norma complementar (práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas).

Ante o exposto, conheço do agravo para conhecer e negar provimento ao recurso especial.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2020/0081469-0      PROCESSO ELETRÔNICO      AREsp 1.688.160 /  
RS

Números Origem: 00359506520208217000 01629309120198217000 01980916520198217000  
02888109320198217000 1629309120198217000 1980916520198217000  
2888109320198217000 359506520208217000 70081910218 70082261827  
70083169011 70083975912 90654729720188210001

PAUTA: 21/05/2024

JULGADO: 17/10/2024

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CELSO ALBUQUERQUE SILVA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

**AUTUAÇÃO**

AGRAVANTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PROCURADOR : ANASTAZIA NICOLINI CORDELLA - RS027848  
AGRAVADO : COOPERLUZ COOPERATIVA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA  
FRONTEIRA NOROESTE  
ADVOGADOS : DANIEL BORGHETTI FURLAN - RS067586  
IURI VON BROCK ANTUNES - RS082661  
ÍGOR MUNIZ VIÉGAS - RS108932

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). THIAGO HOLANDA GONZÁLEZ, pela parte AGRAVANTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, conheceu do agravo para negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

A Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator.