

Nota Técnica n.º 01 /2022/SEFAZ

Fortaleza, 14 de julho de 2022

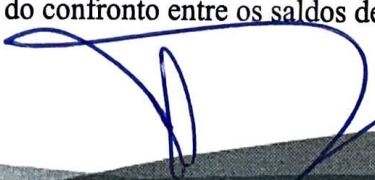
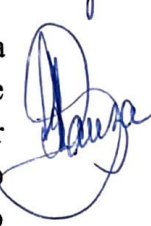
Assunto: Regime de Apuração do ICMS e efeitos da Lei n.º 18.154, de 12 de julho de 2022.

Versa a presente Nota Técnica acerca da edição de procedimentos e formas para a efetivação do disposto na Lei estadual n.º 18.154, de 12 de julho de 2022, conforme seu art. 3.º, que, em observância às alterações introduzidas pela Lei Complementar nacional n.º 194, de 23 de junho de 2022, na Lei Complementar nacional n.º 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), e no Código Tributário Nacional (CTN), estabeleceu a alíquota de 18% (dezoito por cento) para as operações com combustíveis e energia elétrica, bem como para as prestações de serviços de comunicação.

I. Da não-cumulatividade, da apuração e do lançamento do ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é não-cumulativo, conforme previsão constitucional contida no art. 155, § 2.º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, a fim de permitir uma tributação disseminada ao longo das etapas da cadeia econômica que envolvam a incidência do imposto, porém, sem efeito “cascata”, que resultaria em gravame demasiado, não pretendido pelo legislador constituinte.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que o sistema adotado pela Constituição para garantir o cumprimento da aludida técnica de tributação é pautado no cotejo entre débitos e créditos escriturados pelo contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), a ser realizado com periodicidade prevista na legislação tributária estadual, conforme previsão contida no art. 24 da Lei Kandir, sendo certo que o montante do ICMS a ser recolhido resultará da diferença positiva, no período considerado, do confronto entre os saldos devedor e credor.



No âmbito da legislação do Estado do Ceará, restou estabelecido que, em regra, o mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do ICMS, conforme extrai-se do art. 47 da Lei n.º 12.670, de 27 de dezembro de 1996 (Lei do ICMS).

Há que se ter em mente a circunstância de que os débitos a serem escriturados pelo contribuinte em sua EFD decorrem do surgimento da obrigação tributária principal, diretamente dependente da ocorrência do fato gerador, *ex vi* do disposto no art. 113, § 1.º, do CTN. E neste ponto cabe ressaltar que, sem obrigação tributária não há que se falar em crédito tributário, que decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139 do CTN).

No que tange ao ICMS, a ocorrência dos fatos geradores impositivos da incidência tributária será observada sempre que se concretizarem as situações discriminadas no art. 3.º da Lei do ICMS, dentre as quais interessam de perto para a elaboração da presente Nota Técnica as seguintes:

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

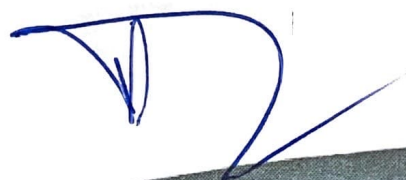
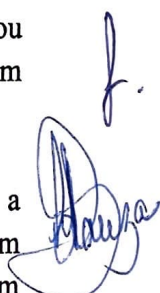
(...)

XII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

Os fatos geradores relativos ao ICMS são considerados *instantâneos*, visto que surgem de uma única operação ou prestação, se iniciando e encerrando num só instante, ou seja, independem de uma série de acontecimentos (atos, fatos ou situações) ao longo de um interregno temporal específico para serem considerados efetivamente realizados.

Disso resulta que, a cada operação ou prestação relativa ao ICMS, surgirá a necessidade de escrituração de um débito, a ser devidamente registrado pelo contribuinte em sua EFD, de modo a se agregar aos demais débitos do mesmo período, que comporão, com efeito, o saldo devedor total a ser cotejado com o saldo de créditos acumulados.



Note-se que o crédito tributário é constituído pela atividade de lançamento, que se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e é regido pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, de acordo com o que prescreve o art. 144 do CTN, cabendo ressaltar que essa disposição não se aplica aos impostos lançados por período certo de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido – o que não é o caso do ICMS.

Em acréscimo, cumpre salientar que os créditos tributários escriturados pelo contribuinte em sua EFD consideram-se lançados após a transmissão ao fisco do arquivo eletrônico da escrituração por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

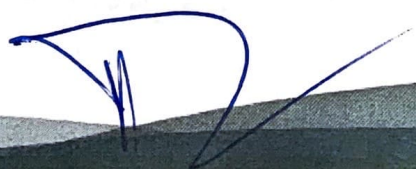
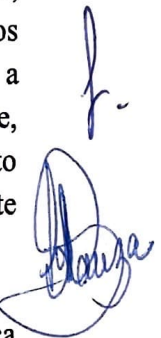
Com efeito, tem-se que, naquela referida hipótese, o lançamento é realizado pelo próprio sujeito passivo. É o que se infere do teor da Súmula n.º 436 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual *“a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”*

Apresentadas essas premissas básicas que giram em torno do arcabouço jurídico aplicável ao ICMS, cabe agora adentrar no exame concentrado das implicações práticas do início da produção dos efeitos jurídicos da Lei n.º 18.154, de 2022, relativamente às operações e prestações a que se refere.

II. Da vigência da Lei estadual n.º 18.154, de 12 de julho de 2022, e da operacionalização dos seus efeitos jurídicos

Conforme se observa do art. 4.º da Lei estadual n.º 18.154, de 2022, esta passou a vigor a partir da data de sua publicação, isto é, 12 de julho de 2022. É importante ressaltar, porém, que o marco temporal que inaugura o início da vigência da produção de efeitos jurídicos das disposições constantes do aludido diploma legal acabam por impactar a dinâmica de apuração e lançamento do imposto devido pelo contribuinte, e isto porque, conforme já explicitado neste arrazoado, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e é regido pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144 do CTN).

Observe-se, ainda, que, no tocante à legislação tributária, esta se aplica imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116 do CTN.



Ademais, como é cediço, a lei somente se aplica aos atos ou fatos pretéritos nas situações especificadas no art. 106 do mesmo diploma legal.

III. Das operações envolvendo energia elétrica

Com base nas premissas jurídicas já expostas nesta Nota Técnica, analisa-se, pois, o caso da apuração do imposto e lançamento dos créditos tributários devidos relativamente às operações envolvendo energia elétrica, considerada mercadoria para fins de incidência do ICMS, conforme o § 1.º do art. 2.º da Lei do ICMS.

Como o fato gerador ocorrerá, a título exemplificativo, na operação interna, no momento de seu fornecimento ao cliente da distribuidora, e tendo em vista que, dadas as propriedades físico-químicas daquele tipo de mercadoria, que a tornam intangível, e da qual decorrem as especificidades de sua transmissão e efetivo fornecimento ao consumidor (a energia elétrica é o movimento de cargas elétricas por meio de um condutor), que pode se dar de forma intermitente ou contínua, tem-se que a cada operação da qual decorra o fornecimento de joules (observa-se que as distribuidoras mensuram a quantidade de energia fornecida pela unidade de medida quilowatt-hora, representado por kWh) estará ocorrendo o fato gerador do imposto, *de forma instantânea*, cabendo ao contribuinte observar a legislação vigente à época do efetivo fornecimento, inclusive aquela que fixe os critérios quantitativos da regra matriz de incidência do ICMS.

O ato final e periódico de medição pela distribuidora do quantitativo de energia elétrica efetivamente fornecida ao consumidor, que se dá por meio de equipamentos técnicos próprios para tal fim e na forma da Resolução Normativa Aneel n.º 1.000, de 7 de dezembro de 2021, consubstancia atividade que não se confunde com o momento da ocorrência do fato gerador, que se concretizará da forma em que já explicitado anteriormente.

Do ponto de vista do cumprimento da obrigação acessória, observa-se que a escrituração do débito relativo ao total de energia elétrica fornecida ao consumidor não é realizada de forma detalhada, operação a operação, dada inclusive a inviabilidade técnica de se apurar o imposto devido por cada operação que envolva o fornecimento quase que contínuo de uma mercadoria intangível.

Diante desse cenário, relativamente ao ciclo de faturamento relativo à energia fornecida ao longo do período de julho de 2022, torna-se impossível para o distribuidor identificar o quantitativo exato de energia que se refira a operações que foram praticadas sob a égide da legislação que fixava a alíquota de 25%, qual seja, o art. 44, inciso I, alínea "a", da

Lei do ICMS. E isto também porque, conforme a Resolução Normativa Aneel n.º 1.000, de 7 de dezembro de 2021, o faturamento das contas de energia elétrica se dá por meio de ciclos, que consubstanciam intervalos de tempo correspondentes ao faturamento de determinada unidade consumidora (art. 2.º, inciso V), os quais se encontram especificados na referida resolução (art. 260 e ss.).

O mesmo raciocínio não se aplica às operações envolvendo energia elétrica no ambiente de contratação livre, onde a medição da quantidade fornecida é efetivada diariamente pelo Sistema de Coleta de Dados de Energia (SCDE), conforme o Submódulo 2.1 (Coleta e ajuste de dados de medição), aprovado pela Resolução Normativa Aneel n.º 1.012, de 29 de março de 2022, que aprova a estrutura e os Submódulos dos Procedimentos de Comercialização e dá outras providências.

Os dados de medição coletados inclusive são utilizados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) no processo de contabilização e pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) na apuração dos encargos de uso do sistema de transmissão, entre outros.

A coleta diária dos dados de medição é realizada por meio de:

- a) Coleta direta, acesso direto aos medidores pela CCEE por meio de infraestrutura exclusiva, provida pelo agente de medição;
- b) Coleta passiva tipo 1, em que a CCEE faz a leitura remota, por meio da integração de seus sistemas aos das distribuidoras, mediante utilização da infraestrutura própria das distribuidoras;
- c) Coleta passiva tipo 2, em que a distribuidora faz a leitura remota e a partir de sua UCM gera os arquivos no formato XML, disponibilizando-os no aplicativo ClientSCDE para envio a CCEE.

Com efeito, tem-se que, relativamente ao ICMS devido nas operações envolvendo energia elétrica, observar-se-ão os seguintes regramentos:

1) no que concerne ao ambiente de contratação livre:

1.1. a operação com energia elétrica que, conforme a medição diária, tenha sido fornecida até 11 de julho de 2022, sujeita-se à apuração do imposto utilizando-se a alíquota de 25%;

1.2. a operação com energia elétrica que, conforme a medição diária, tenha sido fornecida a partir de 12 de julho de 2022 (data da publicação da Lei estadual n.º 18.154, de



2022), estará sujeita à apuração do imposto mediante o emprego da alíquota de 18% no cálculo do montante devido;

2) relativamente ao fornecimento de energia elétrica disciplinado na forma da Resolução Normativa Aneel n.º 1.000, de 7 de dezembro de 2021, a distribuidora deverá:

2.1. no que concerne ao ciclo de faturamento correspondente aos documentos fiscais emitidos a partir de 12 de julho de 2022, empregar no cálculo do ICMS devido a alíquota de 18%, e

2.2. para aqueles documentos fiscais emitidos em data anterior, utilizar a alíquota de 25%.

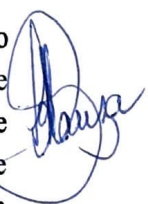
Cabe ressaltar que nas situações enumeradas nos itens anteriores deverá ser apurado e recolhido, ainda, e na forma da legislação, o adicional destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECOP).

IV. Das operações envolvendo a prestação onerosa de serviços de comunicação

No tocante às operações envolvendo a prestação onerosa de serviços de comunicação, a produção de efeitos jurídicos das disposições constantes da Lei estadual n.º 18.154, de 2022, também acabam por impactar a dinâmica de apuração e lançamento do imposto devido pelo contribuinte.

Relativamente às prestações de serviços de comunicação, o fato gerador ocorrerá, em regra, no momento da efetiva prestação dos serviços, realizada por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, conforme dispõe o art. 12, VII, da Lei Complementar nacional n.º 87, de 13 de setembro de 1996, bem como no art. 3.º, XII, da Lei do ICMS.

Todavia, a apuração do imposto devido pela prestação de serviços de comunicação mediante a observância das disposições da Lei estadual n.º 18.154, de 2022, também padece do mesmo problema relacionado com a apuração do ICMS devido pelo fornecimento de energia elétrica, diante da circunstância de que o modo de transmissão dos dados que viabilizam a efetiva prestação do serviço pode ocorrer de forma intermitente ou contínua, sem medição individualizada e diária, à semelhança do que ocorre com o fornecimento de energia elétrica – salvo no que concerne à energia fornecida de acordo com as regras que disciplinam o ambiente de contratação livre, tal como já explicitado nesta Nota Técnica.



Desta feita, à semelhança do que ocorre com as operações de energia elétrica, no caso dos serviços intermitentes ou contínuos de comunicação, não é possível que a empresa prestadora de serviços identifique o quantitativo exato de dados transmitidos (referidos dados são intangíveis, assim como a energia elétrica) para o consumidor até a data da publicação da lei que alterou a alíquota aplicável à prestação.

Ademais, do ponto de vista do cumprimento da obrigação acessória, também se observa que a escrituração do débito relativo ao total dos serviços prestados ao longo do período de apuração não é realizada de forma detalhada, prestação a prestação, dada inclusive a inviabilidade técnica de se apurar o imposto devido por cada conjunto de dados transmitidos a fim de se viabilizar a efetiva prestação momentânea dos serviços.

Passa-se a ter ciclos de faturamento, que definem o período que será considerado para o cálculo do consumo, o qual estará sujeito às configurações de valores e regras vigentes naquele momento, correspondendo, em regra, no caso dos serviços de telecomunicações, a 30 (trinta) dias, conforme Resolução Anatel/CD n.º 632, de 7 de março de 2014. Com efeito, é no fechamento do respectivo ciclo que os elementos de cobrança serão inseridos nas faturas, incluindo-se aqui os tributos pertinentes.

Situação diversa ocorre quando o serviço de comunicação é prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, haja vista que o momento da ocorrência do fato gerador se encontra bem definido na legislação, mais especificamente no § 2.º do art. 3.º da Lei do ICMS. Destarte, nessas hipóteses, o fato gerador do ICMS ocorrerá por ocasião do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

Por outro lado, o art. 3.º, § 2.º, do Decreto n.º 33.327, de 30 de outubro de 2019, prescreve que, relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de comunicação disponibilizadas por fichas, cartões ou assemelhados, inclusive por meios eletrônicos, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário.

Já o § 3.º do mesmo artigo estabelece que, no que concerne às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizadas por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS:

a) quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral;



b) por ocasião da disponibilização de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular.

Diante desse cenário, tem-se o seguinte:

1) no que tange às prestações de serviços de comunicação cujo fato gerador ocorra na forma prevista no § 2.º do art. 3.º da Lei do ICMS, a empresa prestadora que se enquadrar como sujeito passivo deverá empregar no cálculo do ICMS devido a alíquota de 18%, e isto tão somente no que concerne às prestações que se refiram aos documentos fiscais emitidos a partir de 12 de julho de 2022;

2) tratando-se de prestações de serviços cujo fato gerador ocorra nos momentos especificados nos §§ 2.º e 3.º do art. 3.º do Decreto n.º 33.327, de 2019:

2.1. a alíquota de 18% somente será aplicável relativamente às prestações diretamente relacionadas com fatos geradores ocorridos a partir de 12 de julho de 2022, e

2.2. consequentemente, os fatos geradores ocorridos até 11 de julho de 2022 sujeitar-se-ão à apuração do imposto utilizando-se a alíquota de 28%.

Esclareça-se que nas situações enumeradas nos itens anteriores deveria ser apurado e recolhido, ainda, e na forma da legislação, o adicional destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECOP), exceto no que se refere às prestações de serviços de comunicação viabilizadas por meio de cartões telefônicos de telefonia fixa e as prestações de serviços de telefonia fixa residencial e não residencial com faturamento igual ou inferior ao valor da tarifa ou preço da assinatura, *ex vi* do disposto no art. 2.º, inciso I, alínea "h", e § 5.º do mesmo artigo, todos da Lei Complementar estadual n.º 37, de 26 de novembro de 2003.

V. Das operações envolvendo a circulação de mercadorias (combustíveis)

No tocante às operações que envolvem a circulação de mercadorias, o fato gerador ocorrerá em momento bem definido na legislação tributária, em regra, no momento da saída da mercadoria do estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme dispõe o art. 12, I, da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, bem como no art. 3.º, I, da lei estadual n.º 12.670, de 27 de dezembro de 1996.

No que concerne aos combustíveis, tratam-se de mercadorias, em regra, sujeitas ao pagamento do ICMS apurado e recolhido mediante o emprego da técnica da substituição tributária. Assim, para a verificação do momento da ocorrência do fato gerador respectivo,

deverá ser observada a legislação específica que estabelece a disciplina atinente àquele tratamento tributário diferenciado, sendo certo que a ocorrência do fato gerador poderá vir a se dar em momentos distintos (entrada da mercadoria no Estado, saída da mercadoria do estabelecimento de sujeito passivo eleito pela legislação como contribuinte substituto etc).

A despeito disso, não existem dificuldades em se identificar o momento da ocorrência do fato gerador nas situações em comento. Diante disso, somente as operações que envolvam a comercialização de combustíveis cujos fatos geradores tenham ocorrido a partir de 12 de julho de 2022 estarão sujeitas ao cálculo do imposto, ainda que devido a título de substituição tributária, mediante a utilização da alíquota de 18%, estabelecida pela Lei estadual n.º 18.154/2022, data que corresponde ao início de sua vigência.

Finalmente, esclareça-se que nas operações com gasolina deverá ser apurado e recolhido, ainda, e na forma da legislação, o adicional destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECOP).

À consideração superior.



Francisco Ferreira Chagas Junior

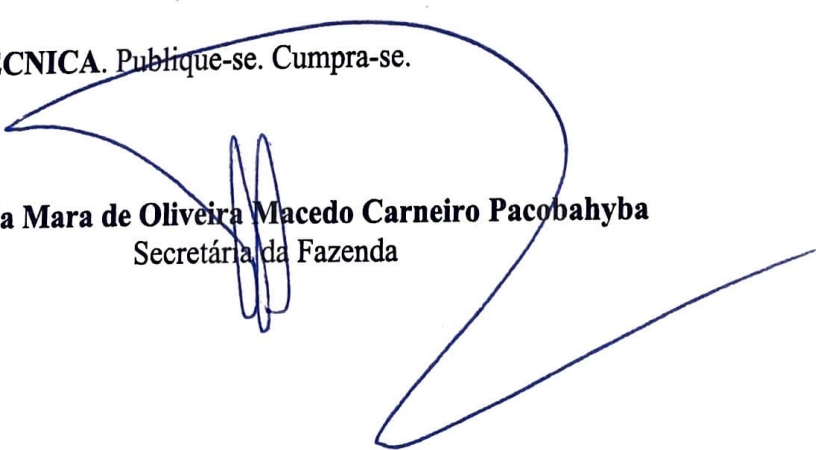
Coordenador da Coordenadoria de Tributação - COTRI

DE ACORDO. À consideração da Exma. Secretária da Fazenda.



Liana Maria Machado de Souza
Secretária Executiva da Receita

APROVO A NOTA TÉCNICA. Publique-se. Cumpra-se.



Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba
Secretária da Fazenda

Transferência de Arquivos do BROffice

O seu documento BROffice foi transferido com sucesso para o Edoweb.
Anote o número do documento no Edoweb para você poder pesquisá-lo.

Nome do Arquivo	Tamanho	Caminho de Origem	Nº do Documento no Edoweb
Nota Técnica.odt	104604 bytes		2624604