



PROCESSO Nº 1153562022-6 - e-processo nº 2022.000172936-1

ACÓRDÃO Nº 270/2024

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: SECRETÁRIO EXECUTIVO DA RECEITA DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA/PB

Recorrida: FUNDAÇÃO PARAIBANA DE GESTÃO EM SAÚDE - PB SAÚDE

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

**CONSULTA FISCAL - ENERGIA ELÉTRICA - ISENÇÃO - CONTRIBUINTE DE FATO - FUNDAÇÃO - REGIME JURÍDICO DE DIREITO PRIVADO - INAPLICABILIDADE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.**

- Aplicação da tese fixada no Tema 342 do STF segundo a qual “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”

- A interpretação sistemática do Decreto nº 37.237/17 indica que seu conteúdo normativo é direcionado às operações nas quais ocorre aquisição de bens, mercadorias ou contratação de serviços por meio de processo licitatório, condicionando o benefício fiscal a procedimento específico, conforme estabelecido no art. 2º e seguintes da supracitada norma.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, para reformar o entendimento manifestado por meio do Parecer nº 2022.01.05.00042 da Gerência Executiva de Tributação, que, em resposta à consulta formulada pela FUNDAÇÃO PARAIBANA DE GESTÃO EM SAÚDE – PB SAÚDE, considerou isentas as operações de energia elétrica destinadas ao Hospital Metropolitano Dom José Maria Pires.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB



Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência,  
em 28 de maio de 2024.

**PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON**  
Conselheiro

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, HEITOR COLLETT, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor



PROCESSO Nº 1153562022-6 - e-processo nº 2022.000172936-1

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: SECRETÁRIO EXECUTIVO DA RECEITA DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA/PB

Recorrida: FUNDAÇÃO PARAIBANA DE GESTÃO EM SAÚDE - PB SAÚDE

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

**CONSULTA FISCAL - ENERGIA ELÉTRICA - ISENÇÃO - CONTRIBUINTE DE FATO - FUNDAÇÃO - REGIME JURÍDICO DE DIREITO PRIVADO - INAPLICABILIDADE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.**

- Aplicação da tese fixada no Tema 342 do STF segundo a qual “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”

- A interpretação sistemática do Decreto nº 37.237/17 indica que seu conteúdo normativo é direcionado às operações nas quais ocorre aquisição de bens, mercadorias ou contratação de serviços por meio de processo licitatório, condicionando o benefício fiscal a procedimento específico, conforme estabelecido no art. 2º e seguintes da supracitada norma.

## RELATÓRIO

Em 24 de maio de 2022, a Fundação Paraibana de Gestão em Saúde – PB SAÚDE, inscrita no CNPJ sob o número 38.111.778/0001-40, formulou, por meio do Ofício nº 0367/2022, a presente consulta fiscal, a qual questiona sobre a possibilidade de isenção e restituição à PB Saúde do ICMS incidente sobre a energia elétrica utilizada pelo Hospital Metropolitano Dom José Maria Pires.

Remetidos os autos à apreciação da Gerência Executiva de Tributação da SEFAZ/PB, foi exarado o Parecer nº 2022.01.05.00042, cuja ementa fora redigida nos seguintes moldes:

**CONSULTA.** ICMS. Verificação de aplicação da isenção do ICMS às operações de energia elétrica destinadas ao Hospital Metropolitano Dom José Maria Pires, gerido pela Fundação Paraibana de Gestão em Saúde - PB SAÚDE.



**APLICABILIDADE** (Lei Complementar nº 157/2020, no Decreto nº 40.096/2020 e no Decreto nº 37.237/17).

Após ratificar os termos do aludido parecer, o Secretário Executivo da Receita da Secretaria de Estado da Fazenda recorreu de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais, em observância ao que determina o artigo 136, I, da Lei nº 10.094/13.

Encaminhados ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o breve relato.

## VOTO

Em análise neste Tribunal Administrativo, o recurso de ofício interposto contra a decisão proferida pela primeira instância relativamente à consulta fiscal elaborada pela Fundação Paraibana de Gestão em Saúde – PB SAÚDE.

A questão objeto da consulta se refere ao tratamento tributário conferido pelo Estado da Paraíba às operações relativa à energia elétrica, tendo em vista que, no entendimento da consulente, não obstante fazer jus à imunidade recíproca e à imunidade tributária devida às entidades de assistência social, a fundação apesar de não ser contribuinte de direito do ICMS, está arcando indiretamente com a exação, tendo em vista que a concessionária de energia elétrica transfere o encargo econômico para o consumidor final, ou seja, o contribuinte de fato.

É fato incontroverso que a consulente, por meio da Lei Complementar nº 157/2020 e do Decreto nº 40.096/2020, foi criada como Fundação Pública, com personalidade jurídica de direito privado, que integra a Administração Pública Indireta, vinculada à Secretaria de Estado da Saúde - SES e compondo o Sistema Único de Saúde - SUS<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Lei Complementar nº 157/2020

Art. 1º Fica o Poder Executivo do Estado da Paraíba autorizado a criar Fundação Pública com personalidade jurídica de direito privado, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, com quadro de pessoal próprio, denominada Fundação Paraibana de Gestão em Saúde (PB Saúde), nos termos do Decreto Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, e da Emenda Constitucional 19, de 04 de junho de 1998.

§ 1º A PB Saúde terá prazo de duração indeterminado, com sede e foro no Estado da Paraíba.

§ 2º Fica o Poder Executivo autorizado a criar subsidiárias para o desenvolvimento das atividades inerentes às finalidades da PB Saúde, estando estas subsidiárias submetidas ao disposto nesta Lei Complementar.

(...)



Acerca do regramento relativo à aplicação da imunidade recíproca, convém destacar a seguinte passagem do doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo<sup>2</sup>:

A impossibilidade de cobrança de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros é conhecida como imunidade recíproca e representa proteção da forma federativa de Estado. Além de evitar que União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios se destruam mutuamente, ou tentem fazê-lo, com o uso da tributação, a imunidade de que se cuida parte de duas premissas importantes e relacionadas: entes federativos não podem exercer a soberania uns sobre os outros (sendo o poder de tributar uma faceta dessa soberania, como explicado no início deste livro) e tampouco eles estão sujeitos ao dever de solidariedade no pagamento de impostos, pois eles já pertencem à coletividade<sup>32</sup>.

Essa imunidade é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (CF/88, art. 150, § 2º), mas não abrange o patrimônio, a renda e os serviços da entidade que estejam relacionados à exploração de atividade econômica regida pelas normas inerentes aos empreendimentos privados, ou em que haja pagamento de preço ou tarifa pelo usuário. Também não exime o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente a bem imóvel (CF/88, art. 150, § 3º).

(...)

A jurisprudência do STF incorre, não raro, em inadmissível contradição no julgamento de questões relativas a essas imunidades, ditas subjetivas (porque concedidas em função de características do sujeito), e aos tributos considerados “indiretos” (v.g., ICMS). Quando a imunidade é reclamada pelo chamado “contribuinte de direito”, afirma-se que o mesmo “repassa” o ônus do tributo para o consumidor final, “contribuinte de fato”, não tendo portanto direito à imunidade: “esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional nº 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades”.<sup>33</sup> Contraditoriamente, quando o respeito à imunidade é pleiteado pelo “contribuinte de fato”, afirma-se que este “não tem relação com o fisco”, ou que não é o seu patrimônio que está

---

Art. 3º A PB Saúde integrará a Administração Pública Indireta do Poder Executivo estadual, na condição de Fundação Estadual de Saúde sendo, portanto, vinculada à Secretaria de Estado da Saúde (SES) e compondo de forma inalienável o Sistema Único de Saúde (SUS).

Decreto nº 40.096/2020

Art. 1º Fica criada a Fundação Paraibana de Gestão em Saúde – PB Saúde, fundação pública com personalidade jurídica de direito privado, entidade não dependente, vinculada à Secretaria de Estado da Saúde, na forma da Lei Complementar Estadual nº 157, de 17 de fevereiro de 2020.

(...)

Art. 9º A PB Saúde é declarada de utilidade pública estadual, sendo considerada, ainda, como entidade beneficente de assistência social, para todos os efeitos legais.

<sup>2</sup> Machado Segundo, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. - 14. ed., rev. e atual. - Barueri [SP] : Atlas, 2024. P. 64.



sendo tributado, não sendo a mesma aplicável. Em caso que Município invocava a imunidade para não se submeter ao ICMS cobrado na fatura de energia elétrica, o STF entendeu que “o fornecedor da iluminação pública não é o Município, mas a Cia. Força e Luz Cataguases, que paga o ICMS à Fazenda Estadual e o inclui no preço do serviço disponibilizado ao usuário. A imunidade tributária, no entanto, pressupõe a instituição de imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município”

Como se vê, a questão da aplicação da imunidade aos contribuintes de “fato” ou de “direito” é tema debatido pelo Supremo Tribunal Federal, sendo oportuno registrar que já foi fixada a tese no Tema 342, que assim restou descrita:

A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.

O voto proferido pelo eminente Relator Min. Dias Toffoli apresentou primoroso detalhamento da matéria, conforme se percebe nas seguintes passagens:

Entendo não haver maiores razões para se alterar a orientação consagrada nesta Corte. Considero, ademais, ser insuficiente para o deslinde da controvérsia verificar a quem pertence o “bem” envolvido na operação tributada. Isso porque tal alegação ora poderia servir para a figura do contribuinte de direito, que, com a venda, incorpora renda a seu patrimônio, ora poderia servir ao contribuinte de fato, que agrega o bem adquirido no mercado interno a seu universo patrimonial – não raro, a incidência tributária pressupõe uma movimentação de riquezas. À luz da jurisprudência predominante da Corte, reputo que a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, se investigar se o tributo repercute economicamente.

(...)

Vide que o ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. Note-se, ademais, que a existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda. Sobre o tema, destaco as lições de Hugo de Brito Machado:

“O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido no âmbito da Ciência das



Finanças. Não no Direito Tributário. A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p 286/287)

Desenvolvendo o assunto, o professor aponta a impossibilidade de, no contexto do exercício de atividades econômicas, ter-se a certeza de que houve a transferência do encargo financeiro dos tributos, em razão de o lucro não ser tabelado.

(...)

Sobre a influência da tributação na formação de preços, Luís Eduardo Schoueri, embasado especialmente nos ensinamentos de Cesare Cosciani (Principios de ciencia de la hacienda. Madrid: Ed de Derecho Financiero), indica, além do tempo (longo, curto ou curtíssimo), os mais variados fatores de influxo: em relação ao tributo, o montante (grande ou pequeno), o tipo (geral ou especial), a forma de cálculo (fixo, segundo a quantidade produzida, sobre o valor das vendas, sobre a renda marginal, sobre o capital investido) e o sistema geral de arrecadação e lançamento (embutido ou não no preço); quanto ao bem onerado, a curva de custos (custo fixo ou variável), a elasticidade da demanda (alta, média, baixa ou nula), a elasticidade da oferta (alta, média, baixa ou nula), a durabilidade (conservação ou deterioração) e a existência de bens complementares, substitutivos ou de oferta rival; a respeito do regime econômico, a existência de concorrência perfeita, de monopólio (de oferta ou de demanda), e monopólio bilateral, de duopólio (de oferta ou de demanda), de oligopólio perfeito (de oferta ou de demanda) ou de concorrência monopolista; no tocante ao sujeito passivo, a possibilidade de estoques (grande, média, pequena ou nula), a necessidade de manutenção de níveis mínimos de trocas, possibilidade de uso de linhas de crédito, possibilidade de abandonar a produção do bem onerado pela de outro, motivação do pagamento indevido do imposto; em relação à conjuntura econômica, a taxa de juros (alta ou baixa), a taxa de remuneração do capital (alta ou baixa) e a conjuntura (prosperidade, crise ou estagnação, inflação acentuada ou não) (SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: jan./mar. 1987, vol. 27, n.1, p. 39/48).

Estudando essas variáveis, Schoueri encontrou, por análise combinatória, mais de 550 milhões de situações diferentes e concluiu ser um erro “atribuir a todo e qualquer imposto ‘indireto’ (critério já demonstrado ser duvidoso) o fato de promover a translação” (ibidem, p. 39/48).



(...)

Essas lições doutrinárias bem como a jurisprudência desta Corte desaconselham levar em consideração a denominada repercussão econômica do tributo para verificar a existência da imunidade tributária.

Por sua vez, o entendimento exarado por meio do Parecer nº 2022.01.05.00042, emitido pela Gerência Executiva de Tributação - GET, afirmou que, em virtude do Decreto nº 37.237/17, deveria ser considerada a isenção para a operação em análise, concluindo que:

“a isenção do ICMS nas operações ou prestações internas relativa à aquisição de bens, mercadorias ou serviços pela Administração Pública Estadual Direta é extensiva às operações internas de energia elétrica destinadas ao Hospital Metropolitano Dom José Maria Pires, gerido pela Fundação Paraibana de Gestão em Saúde - PB SAÚDE.

Com a devida vênia ao entendimento da GET, ao se realizar a interpretação sistemática do Decreto nº 37.237/17, percebe-se que o seu conteúdo normativo é direcionado às operações nas quais ocorre aquisição de bens, mercadorias ou contratação de serviços por meio de processo licitatório, condicionando o benefício fiscal a procedimento específico, conforme estabelecido no art. 2º e seguintes da supracitada norma<sup>3</sup>.

Nesse contexto, ao se observar o comando contido no *Codex Tributário*<sup>4</sup>, torna-se inviável aplicar de forma extensiva o benefício previsto no Decreto nº 37.237/17

<sup>3</sup> Art. 2º No processo licitatório, bem como nas hipóteses de dispensa ou de inexigibilidade de licitação, a(s) proposta(s) deverá (ão) ser apresentada(s) computando o valor do ICMS.

Art. 3º Na proposta apresentada por estabelecimento localizado no Estado da Paraíba, deverá ser exigida planilha demonstrando o valor do preço líquido.

Parágrafo único. Considera-se preço líquido, o valor da proposta deduzido do valor correspondente à isenção do ICMS.

Art. 4º Se houver contrato com empresas que realizem operações ou prestações alcançadas por este Decreto, decorrente do processo licitatório ou por dispensa ou inexigibilidade de licitação, este deverá ser formalizado utilizando o valor do preço líquido, calculado conforme o disposto no parágrafo único do art. 3º deste Decreto.

Parágrafo único. O valor da nota fiscal, cujas operações ou prestações estejam alcançadas por este Decreto, deverá ser idêntico ao valor do preço líquido.

Art. 5º O empenho decorrente do processo licitatório ou por dispensa ou inexigibilidade de licitação alcançado por este Decreto deverá ser realizado no valor do preço líquido, calculado conforme o parágrafo único do art. 3º deste Decreto.

Art. 6º Quando da emissão da nota fiscal relativa às operações ou prestações alcançadas por este Decreto, o valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, contido no processo de dispensa ou de inexigibilidade de licitação ou na proposta vencedora do processo licitatório, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal.

<sup>4</sup> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;





ao caso em análise, uma vez que na aplicação de isenção deve ser adotada interpretação literal.

Desta feita, considerando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal e a impossibilidade de extensão do Decreto nº 37.237/17, deve ser provido o recurso de ofício, para reformar a decisão recorrida, no sentido de considerar inaplicável a possibilidade de extensão de isenção de energia elétrica ao contribuinte de fato.

Diante de todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, para reformar o entendimento manifestado por meio do Parecer nº 2022.01.05.00042 da Gerência Executiva de Tributação, que, em resposta à consulta formulada pela FUNDAÇÃO PARAIBANA DE GESTÃO EM SAÚDE – PB SAÚDE, considerou isentas as operações de energia elétrica destinadas ao Hospital Metropolitano Dom José Maria Pires.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 28 de maio de 2024.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon  
Conselheiro Relator