CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF.
DIVISÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DPAF
PROCESSO ESPECIAL DE CONSULTA Nº 001/2022

PROCESSO: 22101.001200/2022.06
INTERESSADA: RORAIMA ENERGIA
CGF: **CNPJ:** CNPJ nº 02.341.470/0001- 44
ENDEREÇO ELETRÔNICO: Av. Cap. Ene Garcez, nº 691 - Centro 69301-160, Boa Vista - RR, Fone: (95) 2121-1400
ENDEREÇO ELETRÔNICO: tributos@roraimaenergia.com.br.

EMENTA: ICMS - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO CONFERIDO AO ÓLEO DIESEL ADQUIRIDO COMO INSUMO PARA A PRODUÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PRODUTO SUJEITO À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE CRÉDITO NA CONTA GRÁFICA DO ADQUIRENTE. VEDAÇÃO EXPRESA - ARTIGO 58, § INCISO I E ART.737, INCISO I DO RICMS/RR-DECRETO Nº 4335-E/2001.

DA CONSULTA

A consulente RORAIMA ENERGIA, sociedade anônima fechada, inscrita no CNPJ nº 02.341.470/0001-44, estabelecida à Avenida Capitão Ene Garcez, 691, Centro, Boa Vista, CEP 690301-160, telefone: (95) 5623-9380, endereço eletrônico: tributos@roraimaenergia.com.br, concessionária no Estado de Roraima dos serviços de distribuição de energia elétrica, tendo, ainda, sob sua responsabilidade a produção própria de energia elétrica, além da compra de energia elétrica de Produtores Independentes (Pies), neste ato representado pela Gerente do Departamento de Contabilidade e Finanças-DFC - a Sra. Cydia Steyfane Melo Barbosa Bezerra, formula consulta a respeito do tratamento tributário conferido ao óleo diesel adquirido como insumo para a produção de energia elétrica.

Diz que por efetivar a produção própria de energia elétrica, obedecendo ao comando do Regulamento do ICMS e da jurisprudência dominante, a empresa RORAIMA ENERGIA não realiza a apuração do ICMS, deixando a responsabilidade do recolhimento desse imposto para a etapa final do processo, quando a distribuidora entrega a energia elétrica ao consumidor, apurando o valor do imposto a pagar, recolhendo-o, sendo, nessa ocasião, considerado pago o ICMS da etapa anterior.

No entanto, assevera que a Secretaria de Estado da Fazenda de Roraima não permite que seja utilizado o crédito fiscal decorrente da aquisição com a cobrança do ICMS deste combustível, razão pela qual submete a questão à consulta para análise do tema.

Ressalva que em todo o Brasil, e obedecendo o comando constitucional, as etapas anteriores ao consumo da energia elétrica não estão sujeitas ao ICMS estadual.

Ao considerar a energia elétrica uma MERCADORIA, entenderam, também, os constituintes de 1988 que a tributação da energia elétrica seria de competência estadual, tendo como único imposto estadual o ICMS.

Por ser uma mercadoria de primeira necessidade, não havendo interrupção no seu fornecimento, os constituintes de 1988 trataram de disciplinar o tributo estadual, não permitindo solução de continuidade. Assim é que foi inserido nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), um artigo cuidando exclusivamente dessa questão, conforme se vislumbra na redação do ADCT, art. 34, § 9º:

> "Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.
>
> (...)
>
> § 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação."

O regramento acima restou válido até a edição da **Lei Complementar nº 87/96**, a qual, porém, repetiu a redação, com uma alteração tímida em que os estados poderiam escolher o responsável tributário entre a geradora e a distribuidora de energia elétrica.

Aponta-se, no entanto, que a regra principal foi mantida, no sentido de que o tributo a ser recolhido pela distribuidora deveria ser integral, baseado no valor de entrega da energia elétrica ao consumidor final, sendo esta responsável também por toda a cadeia produtiva, ou, nas palavras da legislação desde a produção ou importação até a última operação. Nesse cenário, destaca-se a redação do artigo 9º, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que veio substituir a norma do ADCT.

> "Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.
>
> § 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída: (...)
>
> II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação." (g.n.)

Ao disciplinar, para todo o País, a substituição tributária, a chamada Lei Kandir obedece ao comando constitucional, conforme artigo 155, II, §2º, XII, b, que diz:

> "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
>
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
>
> XII - cabe à lei complementar:
>
> b) dispor sobre substituição tributária;" (g.n.)

A distribuidora de energia elétrica não é contribuinte do ICMS. Ou melhor, só é contribuinte do ICMS em relação à energia que ela mesma consome em seus escritórios, oficinas, usinas etc. Assim, a distribuidora recolhe o ICMS devido pelos contribuintes do ICMS, isto é, os consumidores de energia, esses sim, contribuintes de fato e de direito.

II.II. DA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE RORAIMA

O legislador do Estado não alterou o entendimento da Constituição Federal e da Lei Complementar 87/96, quanto a fase única de cobrança do ICMS sobre a energia elétrica. O Artigo 26, do CTERR, repetiu as palavras inseridas tanto no ADCT quando na Lei Complementar 87/96. Eis o teor do artigo 26, do Código Roraimense:

> "Art. 26. A base de cálculo do imposto devido pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, responsáveis pelo pagamento do imposto relativamente às operações anteriores e posteriores, na condição de contribuintes substitutos, é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor." (g.n.)

II.III. JURISPRUDÊNCIA: ENERGIA TEM FASE ÚNICA

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp n. 797.826/MT, decidiu que "o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo de energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final". Entendimento que vai ao encontro do disposto no art. 34, § 9°, do ADCT e do art. 9°, § 1°, II, da LC n° 87/97, in verbis:

> "ADCT. Art. 34 (...) § 9° Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação (g.n.). LC n° 87/97. Art. 9° (...) § 1° A responsabilidade a que se refere o art. 6° poderá ser atribuída: (...) II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação." (g.n.).

II.IV. DA NÃO CUMULATIVIDADE

Como dito inicialmente, reporta-nos que o Estado de Roraima, por meio de sua Secretaria de Estado da Fazenda, não permite que o ICMS cobrado nas notas fiscais de aquisição do combustível para produção de energia elétrica seja levado a crédito na escrita fiscal. Isso constitui um evidente abuso de autoridade, porque o princípio que mais caracteriza o ICMS é o princípio da não cumulatividade2 em que o imposto cobrado na operação anterior é descontado na operação seguinte, nas diversas compensações de créditos e débitos do imposto.

Ao não permitir o creditamento do ICMS cobrado na Nota Fiscal de aquisição do combustível para produção de energia elétrica, o Estado de Roraima, ofende o princípio da não cumulatividade do tributo, cabendo consequentemente o direito ao crédito do tributo mencionado na nota fiscal de aquisição.

Para exemplificar a impossibilidade de sustentação de tal intenção, em 1999, por meio do Decreto 20.195/99, quis o Estado do Amazonas limitar o crédito do ICMS sobre a aquisição de combustíveis, porém em ação impetrada no Poder Judiciário local foi rechaçada essa possibilidade.

O citado Decreto, estabelecia valor de crédito diferente do valor destacado na Nota Fiscal de aquisição do combustível. Assim previa:

> "Art. 1° O ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica destinada a consumidor final, será apurado nos termos dos arts. 46 e 47 da Lei Complementar n° 19, de 29 de dezembro de 1997, deste Decreto e recolhido no prazo fixado em Regulamento.
>
> Art. 2° Quando da apuração do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica, o aproveitamento do crédito fiscal relativo às aquisições de combustíveis, que se constitua insumo, será proporcional ao custo efetivamente suportado pela empresa fornecedora.
>
> Parágrafo único. Por custo efetivamente suportado, entende-se o valor despendido na aquisição do combustível pela empresa fornecedora de energia elétrica, não se incluindo qualquer subsídio."

Por meio de Recurso Extraordinário, o STF foi provocado para dirimir a questão, conforme se pode ver no RE 554680/AM, em que assim ementou:

> ICMS. CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO DE COMBUSTIVEL EMPREGADO NA GERAÇAO DE ENERGIA ELETRICA. ANULAÇÃO DETERMINADA PELO DECRETO 20.195/99. OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE. No sistema constitucional vigente, o direito subjetivo público, conferido ao contribuinte, de compensar o ICMS incidente sobre cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF/88, art. 155, §2°, I) somente não será admitido nos casos de isenção ou não incidência (CF/88, art. 155, §2°, II) e desde que a legislação ordinária não tenha determinado o contrário. Ao impor a anulação do crédito do ICMS ao contribuinte que adquire combustível para geração de energia elétrica com recursos da CCC - Conta de Consumo de Combustíveis de que tratam as Leis 8.631/93, 9.648/98, e o Decreto 774/93, por meio do Decreto Estadual 20.195/99, a Fazenda Pública ofende o princípio constitucional da não cumulatividade, posto que a Carta Magna não previu exceção.

Como se vê, caso haja cobrança do ICMS na entrada do insumo para industrialização da energia elétrica, não há como sustentar o não crédito do ICMS na conta gráfica da empresa consulente. A Lei Complementar 87/96, que foi introduzida para disciplinar normas gerais do ICMS por determinação constitucional, é taxativa na questão da não cumulatividade. Está inserido no artigo 19 da citada lei complementar:

> "Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."

Para deixar ainda mais claro o direito ao crédito pelo contribuinte recebedor de mercadoria sujeita ao ICMS, o legislador estabeleceu no artigo seguinte:

> "Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação."

O Código Tributário do Estado de Roraima também se preocupou em determinar que não seja ferido o princípio da não cumulatividade constitucional. O legislador Roraimense estabeleceu no artigo 43 do CTERR o seguinte:

> "Art. 43. O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, a maior, entre o imposto devido nas operações ou prestações tributadas e o cobrado nas operações e prestações anteriores, na forma que dispuser o Regulamento.4"

Por sua vez, o Regulamento do ICMS de Roraima assim disciplina a questão da não cumulatividade:

> "Art. 51. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhadas de documento fiscal hábil.
>
> § 1°. Para efeito deste artigo, considera-se:
>
> I – imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeitas à cobrança do tributo;
>
> II – imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do inciso precedente e destacada em documento fiscal hábil;
>
> III – documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente."

O Regulamento do ICMS tratou também do crédito fiscal:

> "Art. 53. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:
>
> I – à mercadoria recebida para comercialização;
>
> II – à mercadoria ou produtos que sejam utilizados no processo industrial do estabelecimento;"

Como se vê, da simples leitura das normas, sejam elas nacionais ou mesmo as estaduais, não há como sustentar o não creditamento do ICMS das aquisições do insumo principal para produção da energia elétrica.

III. DO QUESITO DA CONSULTA

Por todo o exposto, a fim de buscar esclarecimento para a interpretação e aplicação da legislação pertinente à matéria, a consulente indaga:

> a) é possível que a Secretaria de Estado da Fazenda de Roraima permita o crédito fiscal do ICMS sobre a aquisição do Óleo Diesel para produção de energia elétrica na escrita fiscal da consulente, para obedecer ao princípio da não cumulatividade inserido na CF/88.
>
> É o relatório.

FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta guarda obediência às disposições previstas na Lei Complementar 072/94, bem como, às normas contidas no Regulamento do Contencioso Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n° 856/94.

Analisada as condições de admissibilidade do pedido, entendemos estar suficientemente instruída e sintetizada a questão de mérito proposta, que trata de esclarecer dúvida sobre obrigação principal.

Neste contexto, informamos que a consulente não se encontra sob ação fiscal.

O regime de substituição tributária está previsto na Constituição Federal de 1988, artigo 150, § 7º, o qual estabelece que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária são relacionados em Convênios, Protocolos e legislações e não podem incluir produtos no regime sem previsão legal.

No Decreto Nº 4.335-E/2001-RICMS/RR, em seus artigos 727, Seção V, Capítulo I, Título III - Da Substituição Tributária, trata sobre retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária, in verbis:

> *(...)*
> ***Art. 727.*** *A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.*
> ***§ 1º. Nas operações e prestações interestaduais com as mercadorias a que se referem os correspondentes convênios ou protocolos****, fica atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor deste Estado, na qualidade de contribuinte substituto, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.*
> *(...)*

No artigo 730-A do RICMS/RR, Decreto Nº 4.335-E/01, estabelece o Código Especificador da Substituição Tributária - CEST, como segue:

> ***Art. 730-A.*** *Fica instituído o Código Especificador da Substituição Tributária - CEST, que identifica a mercadoria passível de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação do recolhimento do imposto, relativos às operações subsequentes.*

A substituição tributária *subsequente* ocorre quando o ICMS é recolhido logo no começo do ciclo comercial da mercadoria, normalmente pelo estabelecimento industrial ou importador, nesta situação como não haverá novo recolhimento do ICMS, vez que o imposto é pago em uma única parcela, consequentemente também **não** haverá **direito a crédito** pelos contribuintes adquirentes do produto.

O Regulamento do ICMS/RR - Decreto nº 4.335-E/2001, estabelece a vedação ao crédito em tal hipótese, em seu art. 58, inciso IX, e inclusive para compensação conforme art. 737, inciso I, em destaque, vejamos:

> **"Art. 58.** Salvo disposição em contrário, fica vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviço a ele feita, nas seguintes hipóteses:

I – para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto na saída para o exterior;

II – para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou prestação subsequentes não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto os destinados ao exterior;

(....)

IX – quando a mercadoria for considerada já tributada nas demais fases de comercialização;"

*"**Art. 737.** Salvo os casos previstos neste Capítulo, é vedado o aproveitamento de crédito fiscal:*
***I** - para compensação com o imposto devido por substituição;"*

Desta feita, pelos argumentos de fato e de direito acima citados, entende-se que os produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, não geram direito a crédito para o adquirente, conforme prescrições dos artigos 58, IX c e 737, I, do RICMS/RR, acima citados.

RESPOSTA

Ante o exposto, responde-se ao consulente:

R= É que por se tratar o óleo diesel de produto sujeito à substituição tributária, não é possível o crédito fiscal do ICMS sobre a aquisição do Óleo Diesel para produção de energia elétrica na escrita fiscal da consulente, por expressa vedação legal insculpidas nos artigos 58, inciso IX e 737, inciso I, do RICMS/RR.

Esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária, ou seja, na edição de norma posterior dispondo de forma contrária.

Com essas considerações dou por respondida a consulta.

DESPACHO

Dê-se ciência ao interessado, entregando uma via desta, com contra recibo, via e-mail ou de forma física/presencial.

Forneça-se cópia ao Presidente do Contencioso Administrativo Fiscal.

Encaminhe-se à Diretoria do Departamento da Receita para conhecimento e demais providências necessárias.

Após, os autos da presente consulta deverão ser arquivados na repartição de origem, nos termos do artigo 80 e 81 da Lei 72 de 30 de junho de 1994, e como fora feita via SEI, que seja proferido despacho de arquivamento nesta pasta.

Boa Vista - RR, 10 de maio de 2022.

Ariovaldo Aires de Oliveira
Chefe da Divisão de Procedimentos Administrativos fiscais-DPAF

Ciente em: ____/___/____

_____

Consulente