

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 23.437/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001465989-26  
Impugnação: 40.010148734-86  
Impugnante: Primeira Igreja Batista de Venda Nova  
CNPJ: 18.223032/0001-11  
Proc. S. Passivo: Allan DJones Silva Júnior  
Origem: DF/BH-1

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS. Pedido de restituição de valores recolhidos indevidamente a título de ICMS, em virtude de imunidade tributária nos termos do art. 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição da República de 1988 – CR/88. Entretanto restou configurado nos autos que a Requerente é o contribuinte de fato, portanto não há que se falar em restituição de valores recolhidos indevidamente a título de ICMS, incidente sobre energia elétrica, especificamente porque a imunidade constitucional prevista para tais entidades não se estende à respectiva figura do elemento pessoal da hipótese de incidência tributária. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02, a restituição dos valores recolhidos relativamente ao ICMS, incidente nas faturas de energia elétrica, referentes aos exercícios de 2014/2019, ao argumento de que a respectiva cobrança é indevida, tendo em vista a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “b” da CR/88, que estabelece vedação ao estado de instituir impostos sobre templo de qualquer culto.

Em Parecer de fls. 09 a Fiscalização propõe o indeferimento do pedido.

A Delegacia Fiscal, em Despacho de fls. 10, indeferiu o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 11/13, alegando em síntese:

- aduz que as cobranças do ICMS nas faturas de energia elétrica infringem a imunidade constitucional concedida aos templos de qualquer culto, nos termos do art. 150, inciso VI, alínea “b” da CR/88;

- entende que como sujeito passivo do recolhimento do ICMS, detém legitimidade ativa para pleitear a restituição do ICMS e não a empresa CEMIG Distribuição S.A, nos termos do art. 121, parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN;

- acrescenta que o ICMS incide sobre a transmissão de energia elétrica, e o adquirente da energia elétrica é o contribuinte do imposto, desde que não

destinado à comercialização ou industrialização, nos termos do art. 2º, § 1º, inciso I c/c art. 4º, parágrafo único, ambos da Lei Complementar (LC) nº 87/96.

- requer o reconhecimento da legitimidade ativa para pleitear a restituição do tributo e pede o deferimento do pedido de restituição.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 17/20, refuta as alegações da Defesa e pugna pela manutenção do indeferimento do pedido de restituição.

### **DECISÃO**

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, incidente nas faturas de energia elétrica, referentes aos exercícios de 2014/2019, ao argumento de que respectiva cobrança é indevida, tendo em vista a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “b” da CR/88, que estabelece vedação ao estado de instituir impostos sobre templo de qualquer culto.

Oportuno analisar as disposições constitucionais e seus respectivos desdobramentos jurisprudenciais e doutrinários para tratar da restituição em exame.

A imunidade é instituto que implica a não-incidência do tributo por força de mandamento constitucional, considerando que não há ocorrência do fato gerador, conseqüentemente a obrigação tributária não se instaura e o tributo não é devido.

No caso em comento, a imunidade diz respeito a templos de qualquer culto, disposta no art. 150, inciso VI, alínea “b” da CR/88, confira-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;

Embora correto o indeferimento do pedido em questão, o embasamento trazido para tanto difere daquele apresentado pelo Fisco, considerando que não se trata de mera questão de contribuinte de fato e de direito.

O contribuinte de direito é aquele definido pela norma, que participa do meio da cadeia comercial como sujeito passivo, e no que diz respeito a tributos indiretos, repercute o ônus do valor dos tributos incidentes sobre a mercadoria no preço final, ao consumidor final.

Nesse contexto, o contribuinte de fato é aquele que efetivamente arca com o ônus do tributo por meio da respectiva repercussão, sem contudo, estar disposto expressamente na norma como contribuinte/sujeito passivo daquela determinada operação na qual há incidência tributária.

Tais figuras e a possibilidade de restituição do tributo são abarcadas pelos art. 165 e art. 166 ambos do CTN, examine-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

O Fisco entendeu que em razão da ilegitimidade ativa do Contribuinte, considerando a figura de mero contribuinte de fato, não há que se falar em restituição.

Contudo, o argumento que assiste o presente caso encontra-se consolidado no entendimento do Supremo Tribunal Federal -STF, o qual entende que no caso das imunidades constitucionais subjetivas – como as de impostos a templos de qualquer culto, não há aplicabilidade aos contribuintes de fato, conforme do Tema nº 342, no RE nº 608.872, infra transcrito:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE DO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA A, CF. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS). AQUISIÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS NO MERCADO INTERNO NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE DE FATO. BENEPLÁCITO RECONHECIDO AO CONTRIBUINTE DE DIREITO. REPERCUSSÃO ECONÔMICA. IRRELEVÂNCIA. 1. HÁ MUITO TEM PREVALECIDO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL O ENTENDIMENTO DE QUE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA SE APLICA A SEUS BENEFICIÁRIOS NA POSIÇÃO DE CONTRIBUINTES DE DIREITO, MAS NÃO NA DE SIMPLES CONTRIBUINTES DE FATO, SENDO IRRELEVANTE PARA A VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO BENEPLÁCITO CONSTITUCIONAL A DISCUSSÃO ACERCA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO ENVOLVIDO. PRECEDENTES. 2. NA PRIMEIRA METADE DA DÉCADA DE SESENTA, ALGUNS JULGADOS JÁ TRATARAM DO TEMA, ENSEJANDO A EDIÇÃO DA SÚMULA Nº 468/STF.

CONFORME O ENUNCIADO, APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 5, DE 21/11/1961, O IMPOSTO FEDERAL DO SELO ERA DEVIDO PELO CONTRATANTE NÃO BENEFICIÁRIO DE DESONERAÇÃO CONSTITUCIONAL (CONTRIBUINTE DE DIREITO) EM RAZÃO DE CONTRATO FIRMADO COM A UNIÃO, ESTADO, MUNICÍPIO OU AUTARQUIA, AINDA QUE A ESSES ENTES IMUNES FOSSE REPASSADO O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO POR FORÇA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA (CONTRIBUINTES DE FATO). 3. A SÚMULA Nº 591, APROVADA EM 1976, PRECONIZA QUE “A IMUNIDADE OU A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO COMPRADOR NÃO SE ESTENDE AO PRODUTOR, CONTRIBUINTE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS”. 4. CUIDANDO DO RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE EM FAVOR DE ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE VENDIA MERCADORIAS DE SUA FABRICAÇÃO (CONTRIBUINTE DE DIREITO), ADMITE O TRIBUNAL A IMUNIDADE, DESDE QUE O LUCRO OBTIDO SEJA APLICADO NAS ATIVIDADES INSTITUCIONAIS. 5. À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA CONSAGRADA NA CORTE, 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, INVESTIGAR SE O TRIBUTO REPERCUTE ECONOMICAMENTE. 6. 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 TRANSLADADOS PELO VENDEDOR CONTRIBUINTE DE DIREITO, DESEMBOLSA IMPORTE QUE JURIDICAMENTE NÃO É TRIBUTO, MAS SIM PREÇO, DECORRENTE DE UMA RELAÇÃO CONTRATUAL. A EXISTÊNCIA OU NÃO DESSA TRANSLAÇÃO 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, DENTRE OUTROS. 7. A PROPÓSITO, TAL ORIENTAÇÃO ALINHA-SE AOS PRECEDENTES DESTA CORTE NO SENTIDO DE SER A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA CONSTANTE DO ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO APLICÁVEL À HIPÓTESE DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PELAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIOS. ESSAS ENTIDADES OSTENTAM, NESSA SITUAÇÃO, A POSIÇÃO DE CONTRIBUINTES DE DIREITO, O QUE É SUFICIENTE PARA O RECONHECIMENTO DO BENEPLÁCITO CONSTITUCIONAL. O FATO DE TAMBÉM SEREM APONTADAS, COSTUMEIRA E CONCOMITANTEMENTE, COMO CONTRIBUINTES DE FATO É IRRELEVANTE PARA A ANÁLISE DA CONTROVÉRSIA. PRECEDENTES. 8. EM RELAÇÃO AO CASO CONCRETO, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO PARA DECLARAR NÃO SER APLICÁVEL À RECORRIDA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTANTE DO ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEM CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS, NOS TERMOS DA SÚMULA Nº 512/STF. CUSTAS EX LEGE. 9. EM RELAÇÃO AO TEMA Nº 342 DA GESTÃO POR TEMAS DA REPERCUSSÃO GERAL DO PORTAL DO STF NA INTERNET, FIXA-SE A SEGUINTE TESE: “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.” (GRIFOU-SE).

(RE 608872, RELATOR(A): MIN. DIAS TOFFOLI, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJE-219 DIVULG 26-09-2017 PUBLIC 27-09-2017)

A decisão entendeu que, não obstante a possibilidade do ônus do tributo ser de fato repercutido no valor da mercadoria para o contribuinte de fato – como no caso em comento com a energia elétrica, a partir do momento que há mercadoria transladada não se trata mais de tributo em sua natureza jurídica, mas mero preço decorrente de uma relação contratual.

Ainda, estabelece que respectiva relação contratual implica na subjetividade da composição do preço da mercadoria, que não só a repercussão econômica tributária do contribuinte de direito, tais como a elasticidade da oferta e da demanda, fazendo com que seja inviável definir tal fenômeno de forma quantitativa.

Diante disso, e justamente no sentido da decisão supracitada, sendo o presente contribuinte que pleiteia a restituição um contribuinte de fato, não há que se falar em restituição de valores recolhidos indevidamente a título de ICMS incidente sobre energia elétrica, especificamente porque a imunidade constitucional prevista para tais entidades não se estende à respectiva figura do elemento pessoal da hipótese de incidência tributária.

Dessa forma não reconhecido o direito à restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 29 de outubro de 2019.**

**Mariel Orsi Gameiro**  
**Relatora**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

CS/D

23.437/19/1ª