

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.454/20/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.001460586-11
Impugnação: 40.010148740-59
Impugnante: SPE Barra da Paciência Energia S.A
CNPJ: 09.079142/0002-41
Proc. S. Passivo: Ivan Luiz Sobral Campos/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS. Pedido de restituição de ICMS destacado em nota fiscal de energia elétrica, emitida pela Cemig Distribuição S.A, em razão de não incidência ou diferimento do imposto. Entretanto não restou configurado nos autos a legitimidade da Requerente para pleitear a restituição, uma vez que não comprovou ter sido a responsável pelo encargo financeiro, nem demonstrou estar expressamente autorizada a pedir a restituição por aquele que o suportou, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada.

Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual a restituição de quantia paga a título de ICMS, no valor de R\$ 35.097,07 (trinta e cinco mil, noventa e sete reais e sete centavos), fl. 04, conforme destaque na Nota Fiscal da conta de energia elétrica Série U, nº 017930267, de 13/12/18 (fl. 22), emitida pela Cemig Distribuição S/A.

O ICMS destacado nessa nota fiscal é incidente sobre a TUSD g (Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição para geradores – que é relacionada à transmissão da energia elétrica – no caso - do gerador para o consumo).

O faturamento dessa nota fiscal decorre do uso, pela Impugnante, de linha de transmissão da CEMIG, com fins de fornecimento de energia elétrica gerada pela própria Impugnante requerente.

A Requerente apresenta como fundamentos a justificar seu pleito as seguintes teses:

- que esta energia elétrica transmitida é gerada pela Requerente/Impugnante, sendo que tal produto é objeto de não incidência ou diferimento do ICMS;

- e, conforme a Consulta de Contribuinte nº 241/2008, se a energia elétrica objeto da “transmissão” for amparada por imunidade, diferimento ou não incidência do ICMS, também não haveria incidência do ICMS sobre a TUSD g.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em despacho de fl. 61, a Delegada Fiscal de Ipatinga indefere o pedido, com base no Parecer Fiscal de fls. 42/47 (frente e verso).

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 65/79, reiterando os termos do pedido de restituição, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 134/140 (frente e verso).

DECISÃO

Conforme relatado, trata-se de requerimento de restituição de quantia paga a título de ICMS, no valor de R\$ 35.097,07 (trinta e cinco mil, noventa e sete reais e sete centavos), fl. 04, conforme destaque na Nota Fiscal da conta de energia elétrica Série U, nº 017930267, de 13/12/18 (fl. 22), emitida pela Cemig Distribuição S/A.

Entretanto, razão não assiste à Impugnante.

A impugnação não trata em nenhum momento da falta de legitimidade ativa da Requerente (Impugnante), conforme está descrito no Parecer Fiscal (fls. 42/48), e nos termos do detalhado no Acórdão nº 20.294/13/2ª (fls. 56/59).

Conforme mencionado no Parecer Fiscal (fl. 42) tem-se que:

Considerando que o requerente é o contribuinte de fato do ICMS sobre TUSD objeto do pedido de restituição, temos que:

- A CEMIG é o contribuinte de direito, ou seja, foi quem efetuou o recolhimento do ICMS sobre a TUSD - objeto do pedido de restituição.

- Conforme detalhado no acórdão 20.294/13/2ª do CCMG (Anexo 3) (fls. 54 a 57), o "contribuinte de fato" não detém legitimidade ativa "ad causam" para pleitear a restituição do indébito relativo a "tributo indireto" recolhido pelo "contribuinte de direito".

- Portanto, o requerente não tem legitimidade ativa para pleitear a presente restituição: Esta conclusão do acórdão 20.294/13/2ª equaciona a insegurança jurídica apontada no item 2 acima, visto a ilegitimidade ativa do requerente para pleitear a restituição – enquanto contribuinte de fato.”

Portanto, um dos três fatos determinantes do indeferimento do pedido é a falta de legitimidade ativa da Requerente da restituição (ora Impugnante), nos termos da decisão do Acórdão nº 20.294/13/2ª, considerando que:

- contribuinte de fato é aquele que, no final das operações, recebe todo o ônus econômico do tributo. É a quem a carga final do tributo é repassada. Geralmente, o consumidor final;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- contribuinte de direito é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional. Na cadeia tributária, é quem recolhe o tributo ao Fisco.

A atividade da Contribuinte tem por objeto a produção de energia elétrica através de aproveitamento de potencial hidráulico e que utiliza o sistema de distribuição da CEMIG, conforme contrato o qual adota como forma de cobrança pela utilização do sistema de transmissão (linha de transmissão) a emissão nota fiscal (fl. 68).

A Fiscalização se manifesta em Parecer fundamentado de fls. 42/47 (frente e verso), sendo que os três fatos determinantes que levam a conclusão do indeferimento do pedido de restituição são:

- 1 - a existência de dúvida relevante quanto à segurança jurídica do deferimento do pedido, visto que a restituição é requerida pelo contribuinte de fato (Impugnante/Requerente) e não pelo contribuinte de direito (CEMIG), com possibilidade de restituição em duplicidade;
- 2 - a falta de legitimidade ativa da Requerente da restituição (ora Impugnante) nos termos da decisão do Acórdão nº 20.294/13/2ª;
- 3 - a existência de fatos alegados pela Requerente que não foram comprovados adequadamente pela mesma.

É verdade que, conforme o art. 166 do CTN, a restituição de tributo que comporte, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro, como é o ICMS, somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo.

Entretanto, apenas o fato de ter assumido o referido encargo financeiro, não confere legitimidade ativa para pleitear a restituição, conforme detalha a decisão do Acórdão nº 20.294/13/2ª:

(...)

A OUTRA SITUAÇÃO DISCUTIDA NO PTA É A LEGITIMIDADE DA CARANGOLA ENERGIA S/A EM REQUERER A DEVOUÇÃO DO ICMS DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS QUE RECEBEU DA CEMIG. PARA DEBATER ESSA MATÉRIA, EMBORA JÁ DEMONSTRADO QUE O ICMS É LEGALMENTE DEVIDO, O QUE POR SI SÓ NÃO JUSTIFICA QUALQUER PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, CONSIDERA-SE, APENAS POR HIPÓTESE, QUE O ICMS DESTACADO NÃO FOSSE DEVIDO.

O ICMS É UM TRIBUTOS QUE ADMITE REPERCUSSÃO FINANCEIRA. PORTANTO, PELA SUA PRÓPRIA NATUREZA, ESSE IMPOSTO É TRANSFERIDO NA CADEIA COMERCIAL ATÉ CHEGAR AO CONSUMIDOR FINAL DE FATO, QUE É QUEM REALMENTE SUPORTA O ÔNUS FINANCEIRO. VEJA A REDAÇÃO DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN:

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 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, ATINENTE AO ICMS INCIDENTE NAS OPERAÇÕES INTERNAS COM ENERGIA ELÉTRICA E TAMBÉM INCIDENTE NA COBRANÇA DA TUSD, QUE, POR PRINCÍPIO, COMPÕE A BASE DE CÁLCULO OU MESMO A BASE TARIFÁRIA DA ENERGIA ELÉTRICA, SENDO QUE ESSA TARIFA É UM DOS ITENS A CONTRIBUIR NA SUA PRECIFICAÇÃO, É AQUELE QUE A FORNECE OU PROMOVE A SUA CIRCULAÇÃO, "EX VI" DO DISPOSTO NO ART. 4º, CAPUT DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, RAZÃO PELA QUAL SOBRESSAI A ILEGITIMIDADE DOS DESTINATÁRIOS DA ENERGIA ELÉTRICA OU TUSD PARA FIGURAR NO POLO ATIVO DA AÇÃO JUDICIAL, QUE BUSCA A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO PERTINENTE. VEJA A REDAÇÃO DO ART. 4º DA LC Nº 87/96:

ART. 4º CONTRIBUINTE É QUALQUER PESSOA, FÍSICA OU JURÍDICA, QUE REALIZE, COM HABITUALIDADE OU EM VOLUME QUE CARACTERIZE INTUITO COMERCIAL, OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, AINDA QUE AS OPERAÇÕES E AS PRESTAÇÕES SE INICIEM NO EXTERIOR.

O RECOLHIMENTO INDEVIDO DE TRIBUTO IMPLICA NA OBRIGAÇÃO DO FISCO DE DEVOLUÇÃO DO INDÉBITO AO CONTRIBUINTE DETENTOR DO DIREITO SUBJETIVO DE EXIGI-LO, CONFORME O ART. 165 DO CTN:

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 SEGUINTE 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;

NO CASO DOS AUTOS, A CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A É QUEM TEM UMA RELAÇÃO JURÍDICA DIRETA COM ESTADO. É ELA QUEM COBROU, LANÇOU E RECOLHEU O ICMS QUE ESTÁ SENDO PEDIDO EM RESTITUIÇÃO. OCUPA A CARANGOLA ENERGIA S/A O POLO DE CONTRIBUINTE DE FATO EM RELAÇÃO AO ICMS COBRADO NA TUSD.

A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE DE DIREITO QUE ELA DETÉM PERANTE O ESTADO É RELATIVA ÀS OPERAÇÕES POR ELA PRATICADA, POR EXEMPLO, NAS SAÍDAS DE ENERGIA ELÉTRICA DA USINA DE CARANGOLA/MG, QUE EM SUA TOTALIDADE NÃO SÃO TRIBUTADAS.

EM RESUMO, O DIREITO SUBJETIVO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO PERTENCE EXCLUSIVAMENTE AO DENOMINADO CONTRIBUINTE

DE DIREITO. PORTANTO, UMA VEZ RECUPERADO O INDÉBITO JUNTO AO FISCO, PODE O CONTRIBUINTE DE FATO, COM BASE EM NORMA DE DIREITO PRIVADO, PLEITEAR, JUNTO AO CONTRIBUINTE DE DIREITO, A RESTITUIÇÃO DAQUELES VALORES. PORÉM, NÃO SE TRATA DO CASO DOS AUTOS, CONSIDERANDO QUE AS OPERAÇÕES COM A TUSD SÃO TRIBUTADAS E SEM DIREITO A DIFERIMENTO, COMO JÁ FOI EXPOSTO.

A NORMA VEICULADA PELO ART. 166 NÃO PODE SER APLICADA DE MANEIRA ISOLADA, HÁ DE SER CONFRONTADA COM TODAS AS REGRAS DO SISTEMA, SOBRETUDO COM AS VEICULADAS PELOS ARTS. 165, 121 E 123 DO CTN. EM NENHUMA DELAS ESTÁ CONSIGNADO QUE O TERCEIRO QUE ARQUE COM O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTOS POSSA SER CONTRIBUINTE. PORTANTO, SÓ O CONTRIBUINTE TRIBUTÁRIO TEM DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO. VEJA AS DISPOSIÇÕES DOS ARTS. 121 E 123 DO CTN:

ART. 121. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL É A PESSOA OBRIGADA AO PAGAMENTO DE TRIBUTOS OU PENALIDADE PECUNIÁRIA.

PARÁGRAFO ÚNICO. O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DIZ-SE:

I - CONTRIBUINTE, QUANDO TENHA RELAÇÃO PESSOAL E DIRETA COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O RESPECTIVO FATO GERADOR;

II - RESPONSÁVEL, QUANDO, SEM REVESTIR A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE, SUA OBRIGAÇÃO DECORRA DE DISPOSIÇÃO EXPRESSA DE LEI.

(...)

ART. 123. SALVO DISPOSIÇÕES DE LEI EM CONTRÁRIO, AS CONVENÇÕES PARTICULARES, RELATIVAS À RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DE TRIBUTOS, NÃO PODEM SER OPOSTAS À FAZENDA PÚBLICA, PARA MODIFICAR A DEFINIÇÃO LEGAL DO SUJEITO PASSIVO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS CORRESPONDENTES.

NESSE SENTIDO, REPUTA-SE QUE O "CONTRIBUINTE DE FATO" NÃO DETÉM LEGITIMIDADE ATIVA "AD CAUSAM" PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO RELATIVO A "TRIBUTOS INDIRETOS" RECOLHIDO PELO "CONTRIBUINTE DE DIREITO", POR NÃO INTEGRAR A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA PERTINENTE.

PORTANTO, TODAS AS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE MOSTRARAM-SE INEFICAZES NO SENTIDO DE PROVOCAR O CANCELAMENTO DO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, SEJA PORQUE A OPERAÇÃO A QUE SE REFERE À TUSD ESTÁ CORRETAMENTE TRIBUTADA OU PORQUE, MESMO QUE SE CONSIDERE NÃO SER DEVIDO O ICMS, NÃO CABERIA À REQUERENTE, CARANGOLA ENERGIA S/A, PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO POR ESTAR CONFIGURADA SUA ILEGITIMIDADE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprir destacar que somente o fato de alguém ter assumido o encargo financeiro do tributo não o autoriza ou lhe dá legitimidade para pleitear a restituição do ICMS, conforme já detalhado acima no Acórdão nº 20.294/13/2ª.

Portanto, como contribuinte de fato, a Impugnante não tem legitimidade para pleitear a restituição do ICMS (tributo indireto).

O art. 166, como já dito, não autoriza a Impugnante, contribuinte de fato, a requerer a restituição, pois:

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.

No presente caso, a legitimidade ativa pertence à CEMIG, como contribuinte de direito, se provar haver assumido o referido encargo financeiro do tributo indireto. Para que essa legitimidade seja transferida ao contribuinte de direito, faz-se necessária autorização expressa do contribuinte de fato, o que não foi demonstrado pela Impugnante.

Verifica-se então que, de maneira nenhuma o art. 166 autoriza a Impugnante, enquanto contribuinte de fato, ou proíbe a CEMIG, enquanto contribuinte de direito, a requerer a restituição, conforme detalha decisão do STJ:

RECURSO ESPECIAL Nº 903.394 - AL (2006/0252076-9)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICANTES DE CERVEJA REFRIGERANTE ÁGUA MINERAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO ALAGOAS PARAÍBA - SINEDBEB

ADVOGADO: VIRGÍNIA TEIXEIRA FÉLIX DA SILVA E OUTRO

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES: RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E OUTRO(S) CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO

SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

(...)

CONSEQUENTEMENTE, REVELA-SE ESCORREITO O ENTENDIMENTO EXARADO PELO ACÓRDÃO REGIONAL NO SENTIDO DE QUE "AS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS, QUE SE APRESENTAM COMO CONTRIBUINTES DE FATO DO IPI, NÃO DETÉM LEGITIMIDADE ATIVA PARA POSTULAR EM JUÍZO O CREDITAMENTO RELATIVO AO IPI PAGO PELOS FABRICANTES, HAJA VISTA QUE SOMENTE OS PRODUTORES INDUSTRIAIS, COMO CONTRIBUINTES DE DIREITO DO IMPOSTO, POSSUEM LEGITIMIDADE ATIVA".

E conforme também detalha publicação do SITE - “Revista Consultor Jurídico”:

TRIBUTO INDIRETO

Só contribuinte de direito pode pedir restituição

O “contribuinte de fato” não pode pedir a restituição de valores pagos por tributo indireto recolhido pelo “contribuinte de direito”, por não fazer parte da relação jurídica tributária. A decisão é da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que negou a legitimidade ativa de uma pessoa jurídica dedicada à atividade hoteleira para questionar a repetição de valores indevidamente recolhidos ao Fisco a título de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) sobre o fornecimento de energia elétrica.

De acordo com a turma, assim como o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ICMS é tributo indireto “razão pela qual sua restituição ao ‘contribuinte de direito’ reclama a comprovação da ausência de repasse do ônus financeiro ao ‘contribuinte de fato’”.

A jurisprudência do STJ admitia a legitimidade ativa do consumidor para discutir ICMS sobre energia elétrica, até que no julgamento do Recurso Especial 903.394, sob o regime dos repetitivos, a 1ª Seção mudou o entendimento ao afastar a legitimidade ativa de uma distribuidora de bebida para questionar o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) ao entender que somente o “contribuinte de direito” tem essa prerrogativa.

“Contribuinte de direito” é quem tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, e recolhe o tributo ao Fisco, nos termos do artigo 121, parágrafo único, I,

do Código Tributário Nacional: “o sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

O “contribuinte de fato”, por outro lado, é quem suporta o ônus econômico do tributo, ou seja, a quem a carga é repassada e tem que pagá-lo, normalmente o consumidor final. Tributos indiretos, por sua vez, são aqueles em que há transferência do encargo financeiro.

Segundo o ministro Castro Meira, no julgamento do Resp 983.814, a caracterização do chamado “contribuinte de fato” tem função didática e apenas explica a sistemática da tributação indireta, não sendo considerado responsável tributário. Com informações da Assessoria de Imprensa do STJ.

Resp 1.191.860

<https://www.conjur.com.br/2011-mar-13/contribuinte-direito-pedir-restituicao-icms-stj>

Quanto ao mérito, a Impugnantes não comprova que a operação que realizou com a CEMIG (objeto do pedido de restituição), enquadra-se na referida Consulta de Contribuinte nº 241/2008, por ela mencionada.

Também não ficou comprovado, que a Impugnante tenha arcado com o ônus do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais.

Assim, sob o aspecto do ônus financeiro, não há justificativa para a restituição do tributo, pois sequer há prova de que a Impugnante assumiu o encargo financeiro do ICMS.

Da mesma forma, não foram anexados documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da restituição de modo a assegurar que:

- a restituição não está ocorrendo em duplicidade;
- a Impugnante efetivamente assumiu o encargo financeiro do ICMS;
- ou ainda, como ocorreu a operação de saída da energia elétrica no estabelecimento da Impugnante (foi sem tributação?).

Estes fatos não estão devidamente esclarecidos e comprovados no Processo Tributário Administrativo (PTA).

Por outro lado, face à falta de legitimidade da Impugnante para solicitar a restituição, esta falta de comprovação por parte da Impugnante passa a ser irrelevante ou secundária, pois a Impugnante sequer tem legitimidade para requerer a restituição.

Quanto às provas, verifica-se que são insuficientes.

O Livro Registro de Apuração do ICMS apresentado (fls. 29/33) impresso em papel, não tem idoneidade para fazer qualquer comprovação a favor da Contribuinte, visto que a Impugnante está obrigada a apresentar o Livro Registro de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apuração do ICMS através da Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme relatório “histórico de obrigatoriedade” – “SPED FISCAL – Escrituração Fiscal Digital” (fl. 58).

A Impugnante deve apresentar o referido livro em meio digital, conforme o AJUSTE SINIEF 2 - de 3 de abril de 2009, ficando por este dispositivo vedada a geração e entrega do arquivo digital da EFD em meio ou forma diversa.

Portanto, o Livro Registro de Apuração do ICMS apresentado impresso em papel (fl. 29/33) não tem idoneidade para fazer a comprovação pretendida pela Impugnante (que suas operações de saída de energia elétrica ocorreram sem tributação do ICMS).

Apenas o fato de provar que não efetuou o repasse do ônus do ICMS a seus clientes não autoriza a Impugnante a pleitear a restituição, vale dizer, somente o fato de alguém ter assumido o encargo financeiro do tributo não o autoriza ou lhe dá legitimidade para pleitear a restituição do ICMS, conforme já detalhado acima no Acórdão nº 20.294/13/2ª.

Portanto, como contribuinte de fato, a Impugnante não tem legitimidade para pleitear a restituição do ICMS (tributo indireto).

O art. 166 do CTN não informa aquilo que a Contribuinte alega na impugnação, ou seja, não autoriza a Impugnante, contribuinte de fato, a requerer a restituição, pois:

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 art. 166 tão somente informa:

- que a restituição somente será feita à CEMIG (contribuinte de direito) se provar haver assumido o referido encargo financeiro do tributo indireto;

- ou, que, a restituição somente será feita à CEMIG (contribuinte de direito), no caso de ter transferido o encargo financeiro do tributo indireto a terceiro, se estiver por este terceiro, no caso a Impugnante, expressamente autorizada a recebê-la.

Esta segunda parte do art. 166 contradiz totalmente a alegação da Contribuinte de que a CEMIG, contribuinte de direito, não poderia receber a restituição, sob pena de atentar contra a moralidade administrativa.

Ao contrário, o art. 166 autoriza a CEMIG a receber a eventual restituição (desde que autorizada pelo contribuinte de fato).

Frise-se, portanto que, de maneira nenhuma há proibição no art. 166, para que a CEMIG pleiteie a restituição, mas tão somente que, se eventualmente o fizer, que comprove ter assumido o encargo financeiro do tributo. E caso não tenha assumido tal encargo, que esteja autorizada por quem o assumiu, a receber a restituição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 166 não autoriza a Impugnante, enquanto contribuinte de fato, ou proíbe a CEMIG, enquanto contribuinte de direito, a requerer a restituição, conforme retrotranscrita decisão do STJ:

Enfim, destaca-se que a falta de legitimidade ativa da Contribuinte de fato (requerente), decorre da seguinte causa primária ou causa fundamental:

- a caracterização do chamado “contribuinte de fato” tem função didática, e apenas explica a sistemática da tributação indireta, não sendo o “contribuinte de fato” considerado responsável tributário (por regra, ele não responde pelo pagamento do tributo – e somente arca com ônus financeiro);

- o "contribuinte de fato" não integra a relação jurídica tributária pertinente: isto é, não há relação jurídica entre o contribuinte de fato e o Estado (sujeito ativo da obrigação tributária).

Sob outro ângulo de exame, e examinando a natureza do objeto social da Impugnante, ou seja, a geração de energia elétrica, é bastante provável e plausível que suas operações de saída de energia elétrica tenham ocorrido sem tributação do ICMS, se a energia elétrica foi destinada a posterior comercialização no mercado de energia elétrica (venda para distribuidora, para comercializadora, etc). Entretanto, a Impugnante não logrou fazer esta comprovação.

E por outro lado, pelo mesmo motivo, também face à Impugnante ter como atividade a geração de energia elétrica, é também bastante provável e plausível que suas operações de saída de energia elétrica tenham ocorrido com tributação do ICMS, se destinada para consumo do adquirente (venda para consumo em uma siderúrgica / processadora de alumínio / etc), fato não comprovado pela Impugnante.

Além de o Livro Registro de Apuração do ICMS apresentado (fls. 29/33) impresso em papel não preencher os requisitos de autenticidade e idoneidade, e ainda que este livro apresente dados globalizados, a Impugnante efetivamente não apresentou os livros fiscais de entradas e saída (no devido formato digital – EFD / SPED), bem como não apresentou as respectivas notas fiscais registradas nos mesmos (por meio devidamente revestidos de autenticidade), inclusive para a certificação da apropriação ou não do crédito pela Requerente Impugnante e certificação da natureza das operações praticadas pela mesma. Tais documentos ou comprovação demonstrariam e atestariam o detalhamento das operações registradas no livro de apuração mencionado.

A Impugnante apresenta notas fiscais de saída (doc. 06 - fls. 114/116), efetivamente sem destaque do ICMS. Nas notas fiscais é consignado CFOP 6.251 - Venda de energia elétrica para distribuição ou comercialização. Consta no campo informações complementares da NF-e: “faturamento ref. venda de energia 11/2018” (NF-e de 26/11/18), “faturamento ref. venda de energia 12/2018” (NF-e de 20/12/18). Consta consignado na nota fiscal a circunstância / motivo do não destaque do ICMS (também no campo informações complementares da NF-e): “não incidência ICMS – Art. 5, Inc. IV do RICMS/02 - Dec. 43.080/02”.

A Requerente/Impugnante, neste caso, é inscrita no cadastro de contribuintes de Minas Gerais sob o número 001.096897.00-36 (inscrição estadual). Portanto, neste caso, a SEF/MG tem acesso as informações e operações da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requerente/Impugnante, o que poderá ser feito através do exame de NF-e, DAPI (declaração de apuração) e livros fiscais (informação conforme Escrituração Fiscal Digital - EFD – arquivos do SPED entregues / apresentado pelo contribuinte), sendo que:

- a Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte;
- este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido – pelo contribuinte, via Internet, ao ambiente SPED.

A Requerente/Impugnante também apresentou os seguintes documentos na Impugnação (em meio físico / em papel): NF-e e DAPI.

No exame dos documentos acima, e mediante aferição e consulta nos sistemas da SEF/MG (Auditor Eletrônico e SIARE) (conforme documentos dos Anexos 01 a Anexo 05), apurou-se o seguinte:

- DOCUMENTOS EXAMINADOS: Sistema da NF-e, livros fiscais (entrada, saída e apuração) - conforme os arquivos da EFD SPED e DAPI (declaração de apuração – conforme SIARE);
- CONCLUSÃO: pode-se concluir que efetivamente as operações de saída de Energia Elétrica da Requerente/Impugnante, no período em questão, ocorreram sem tributação do ICMS.

Entretanto, como a Impugnante não tem legitimidade ativa para requerer a restituição, como detalhado acima, a comprovação ou não que não houve a transferência do ônus financeiro do ICMS, ou que as operações da Impugnante não tiveram tributação, passa a ser uma questão secundária. Pois, mesmo que não tenha havido a transferência do ônus financeiro do ICMS / ou não tenha havido tributação na saída da energia elétrica, não cabe a restituição, já que a Impugnante não tem legitimidade ativa para requerê-la.

Não consta no processo de restituição qualquer prova que demonstre, ainda que por plausibilidade ou possibilidade, que a CEMIG já não tenha solicitado a restituição do ICMS requerida pela Impugnante.

Destaca-se que a CEMIG é o contribuinte de direito, que tem relação direta com o pagamento do tributo ao Estado e que tem relação direta com o fato gerador e que é, portanto, a pessoa naturalmente indicada para pedir a referida restituição, caso a mesma seja cabível.

A Impugnante não tem o direito de obter a restituição do ICMS em duplicidade (caso a CEMIG já tenha obtido esta restituição). Nesse caso, haverá o enriquecimento indevido da Impugnante, com prejuízo e empobrecimento indevido da Fazenda Pública.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, a legislação não confere à Impugnante a possibilidade de requerer esta restituição (ilegitimidade ativa), mesmo que tenha arcado com o ônus financeiro do tributo.

Diante disso, correto o indeferimento do pedido de restituição efetuado pela Fiscalização.

Não reconhecido o direito à restituição pleiteada

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 22 de outubro de 2020.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**