

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	22.455/20/2 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.001459532-85	
Impugnação:	40.010149799-00	
Impugnante:	SPE Cocais Grande Energia S.A. CNPJ: 09.076970/0001-45	
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\$ 15.259,59 (quinze mil, duzentos e cinquenta e nove reais e cinquenta e nove centavos), fl. 03, conforme destaque na Nota Fiscal da conta de energia elétrica Série U, nº 017930247, de 13/12/18 (fl. 14), 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 desta 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 restituição é pleiteada sob o fundamento:

- de que esta energia elétrica transmitida é gerada pela Requerente/Impugnante, e ela (energia) 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 da fl. 94, a Delegada Fiscal de Ipatinga indefere o pedido, com base no Parecer Fiscal de fls. 75/80 (frente e verso).

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 98/112, reiterando os termos do pedido de restituição, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 166/175 (frente e verso).

### **DECISÃO**

Conforme relatado, trata-se de requerimento de restituição de quantia paga a título de ICMS, no valor de R\$ 15.259,59 (quinze mil, duzentos e cinquenta e nove reais e cinquenta e nove centavos), fl. 03, conforme destaque na Nota Fiscal da conta de energia elétrica Série U, nº 017930247, de 13/12/18 (fl. 14), emitida pela Cemig Distribuição S/A.

Entretanto, razão não assiste à Impugnante.

No Parecer Fiscal (fl. 80), os três fatos determinantes que levam à 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.

Portanto, o pedido de restituição não foi indeferido apenas por um motivo:

- o motivo do indeferimento não foi apenas porque a Impugnante não logrou êxito em comprovar que não transferiu o ônus do imposto estadual para terceiros, mas em razão dos três motivos determinantes mencionados acima;
- a insuficiência das provas apresentadas é apenas um dos três motivos do indeferimento. Entretanto, a Impugnante efetivamente não logrou comprovar o alegado (que não transferiu o ônus financeiro do ICMS para terceiros. E que suas operações não são tributadas pelo ICMS). Ainda que esse fato seja plausível e factível, a Impugnante não logrou comprovar o alegado, conforme detalhado abaixo.

A impugnação não trata em nenhum momento da falta de legitimidade ativa da Requerente (Impugnante), conforme está descrito no Parecer Fiscal de fls. 75/80 (frente e verso) e nos termos do detalhado no Acórdão nº 20.294/13/2ª (fls. 89/92).

Conforme mencionado no Parecer Fiscal (fl. 79) 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. 89 a 92), 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;
- 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.

É verdade que, conforme o art. 166, a restituição de tributo que comporte, por sua natureza, 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, não dá 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 DEVOLUÇÃO 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 TRIBUTO 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 TRIBUTO 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO POR ESTAR CONFIGURADA SUA ILEGITIMIDADE.

Portanto, apenas o fato de provar que não efetuou o repasse do ônus do ICMS aos seus clientes não autoriza a Impugnante a pleitear a restituição.

Cumpra 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 do CTN não informa aquilo que a Contribuinte alega na impugnação.

Ou seja, o art. 166 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.

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:

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

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

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

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>

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);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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).

De toda sorte, 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.). Entretanto, a Impugnante não logrou comprovar a natureza de suas operações de saída de energia elétrica.

Portanto, ainda que seja provável e plausível que as operações de saída de energia elétrica da Impugnante tenham ocorrido sem tributação, esta situação não está comprovada no Processo Tributário Administrativo (PTA).

Além de o Livro Registro de Apuração do ICMS apresentado (fl. 16/24) 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. 146/148), efetivamente sem destaque do ICMS. Nas notas fiscais é consignado CFOP 6.153 - Transferência de energia elétrica (transferências de energia elétrica para outro estabelecimento da mesma empresa, para distribuição). Consta no campo informações complementares da NF-e: “transferência de energia 10/2018” (NF-e de 21/11/18), “transferência de energia 11/2018” (NF-e de 21/12/18). Não consta expressamente consignado na nota fiscal a circunstância / motivo do não destaque do ICMS.

Entretanto, as notas fiscais apresentadas (fls. 146/148) ainda que se refiram ao estabelecimento localizado na “Faz. Do Cocais Grande – Zona Rural s/n, povoado de Bocaina, CEP 35177-000, Antonio Dias / MG”, referem-se ao CNPJ 09.076970/0002-26 e inscrição estadual (MG) 001.080923.00-54. E ainda que muito provavelmente se refiram à energia gerada na SPE Cocais Grande, efetivamente referem-se a outro estabelecimento, diverso do estabelecimento requerente da restituição (fl. 04 - CNPJ da Requerente/Impugnante 09.076.970/0001-45).

Portanto, as notas fiscais apresentadas (fls. 146/148) foram emitidas por estabelecimento diverso do destinatário da nota fiscal objeto da restituição (fl. 14 - CNPJ 09.076.970/0001-45 // Inscrição estadual SP 149.811.208.116 /// Endereço Vil Córrego Biboca s/n, Antonio Dias/MG, CEP 35.177-000).

O estabelecimento requerente / Impugnante - CNPJ 09.076.970/0001-45, efetivamente tem o endereço: Av. Dr. Cardoso de Melo, número 1184, andar 7, sala L,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CEP 04.548-004, Bairro Vila Olímpia, São Paulo/SP (fl. 73). Este CNPJ é inscrito no Estado de São Paulo (inscrição estadual SP nº 149.811.147.115 - fl. 16).

O livro de apuração apresentado (fls. 16/24) refere-se à escrituração destinada à fiscalização do ICMS do Fisco Estadual do Estado de São Paulo, e refere-se a estabelecimento localizado no Estado de São (inscrição estadual SP nº 149.811.147.115).

Quanto ao endereço dos estabelecimentos mencionados pela Requerente, apesar da certidão negativa solicitada pelo contribuinte através do CNPJ 09.076.970/0001-45 (fl. 74) constar o endereço “Vila Córrego Biboca, s.n., Zona Rural, CEP 35177-000, Município de Antonio Dias/MG”, efetivamente o endereço do CNPJ 09.076.970/0001-45, conforme cadastro da Receita Federal é um endereço diferente e no estado de São Paulo: “Av. Dr. Cardoso de Melo, andar 7, Sala L, Bairro Vila Olímpia, CEP 04.548-004, São Paulo/SP” (fls. 73).

Ao emitir a CDT pela primeira vez, a Contribuinte Requerente, cujo CNPJ não está cadastrado / inscrito no Estado de Minas Gerais, digita o CNPJ e o sistema da SEF/MG (SIARE) abre uma janela para inclusão e cadastro do endereço para este CNPJ. Portanto, este endereço da CDT, que é um endereço no Município de Antonio Dias em Minas Gerais, foi incluído pela Impugnante quando da emissão da primeira CDT para o seu CNPJ 09.076.970/0001-45 (cujo endereço de cadastro é na realidade em São Paulo/SP).

Portanto, ainda que seja possível e provável, a impugnante não comprova que não há incidência do ICMS na operação de saída, e, portanto, não comprova que não tenha ocorrido a transferência do ônus do ICMS para terceiros.

Na realidade a Impugnante, ao tentar fazer a comprovação do alegado, faz confusão entre diversos estabelecimentos localizados em Minas Gerais e estabelecimentos localizados em São Paulo, ora apresentando o documento de um estabelecimento, ora apresentando o documento de outro. E no final não consegue fazer comprovação consistente.

A Requerente informou no cadastro da CDT endereço diferente do que consta no cadastro do CNPJ (tanto do CNPJ 09.076.970/0001-45, que seria o correto, quanto do CNPJ 09.076970/0002-26, que se refere a estabelecimento inscrito em Minas Gerais e situado no local da usina geradora da energia elétrica que, entretanto, nem é o estabelecimento requerente da restituição nem é o estabelecimento destinatário da NF-e objeto da restituição).

Como a Contribuinte é inscrita no Estado de São Paulo, a Administração Fazendária não tem acesso às operações da Impugnante sujeita ao ICMS (estabelecimento requerente - CNPJ 09.076.970/0001-45). A Requerente Impugnante, efetivamente tem o endereço:

- Av. Dr. Cardoso de Melo, número 1184, andar 7, sala L, CEP 04.548-004, Bairro Vila Olímpia, São Paulo/SP (fl. 73);
- este CNPJ é inscrito no Estado de São Paulo (inscrição estadual: 149.811.147.115 – fl. 16).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, as Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), transmitidas à SEF/MG (doc. 07 - fls. 149/169) são referentes a outro estabelecimento, cujo CNPJ é 09.076.970/0002-26 e se refere a estabelecimento inscrito em Minas Gerais sob o nº 001.080923.0054. As declarações apresentadas não se referem a operações / informações do estabelecimento impugnante (CNPJ 09.076.970/0001-45 e localizado em São Paulo) e não estão registradas no LRA apresentado no requerimento inicial.

Pelos documentos já apresentados, pode-se presumir que as operações de saída promovidas pela Impugnante podem não ser tributadas pelo ICMS. Mas isso, entretanto, não está comprovado no PTA.

Portanto, face à confusão de estabelecimentos e operações promovida pela Impugnante, não há nenhuma comprovação que as operações de saída não foram tributadas pelo ICMS. Não há nenhuma comprovação de que não tenha ocorrido a transferência do ônus financeiro para terceiros ou que as operações se enquadrem na Consulta de Contribuinte 241/2008 mencionada acima.

Assim, ainda que o alegado pela Contribuinte possa ter ocorrido (seja plausível e factível), ela não logrou fazer comprovação da sua alegação.

A Administração Fazendária de Minas Gerais, não tem nos seus sistemas, informações das operações de contribuinte de outros estados. E a declaração (DAPI) apresentada pela Contribuinte se refere a outro estabelecimento que não é o estabelecimento da Impugnante/Requerente.

Efetivamente a Contribuinte está fazendo confusão com informações de estabelecimentos diferentes. E caso tenha ocorrido alguma triangulação de operações entre estes estabelecimentos, a Impugnante não logrou comprovar, e sequer logrou demonstrar. A impugnante sequer mencionou esta situação.

A Requerente efetuou o pedido de restituição em nome de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo e anexou o livro registro de apuração deste estabelecimento.

Na impugnação com fins de consolidar as informações prestadas por estes documentos, a Impugnante apresentou notas fiscais emitidas por outro estabelecimento (diverso do impugnante), localizado em Minas Gerais, e diverso do estabelecimento que consta do Livro de Registro de Apuração apresentado no pedido de restituição.

Não ficou comprovado que a operação entre a Impugnante e a CEMIG (objeto do pedido de restituição), enquadra-se na referida Consulta de Contribuinte nº 241/2008.

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

Portanto, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E nem foram anexados documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da restituição e, na verdade, há dúvida razoável:

- Se a restituição não está ocorrendo em duplicidade;
- Se 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?).

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

Por outro lado, entretanto, 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.

Mesmo assim, há insuficiência de prova, pois o Livro Registro de Apuração do ICMS apresentado (fls. 16/24) 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 Apuração do ICMS através da Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme relatório “histórico de obrigatoriedade” – “SPED FISCAL – Escrituração Fiscal Digital” (fl. 93).

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 de ICMS apresentado impresso em papel (fls. 16/24) não tem idoneidade para fazer a comprovação pretendida pela Impugnante (que suas operações de saída de energia elétrica ocorreram sem tributação do ICMS).

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.

Da mesma forma, apresentou ainda na impugnação, declaração (DAPI), também referentes a outro estabelecimento (diverso do impugnante), e também localizado em Minas Gerais, e da mesma forma diverso do estabelecimento que consta do Livro de Registro de Apuração apresentado no pedido de restituição.

Frise-se que se ocorreu triangulação ou operações entre estes estabelecimentos, a Impugnante sequer mencionou. Não demonstrou e muito menos comprovou.

Portanto, face à confusão de estabelecimentos, de operações e de documentos, que acarreta inconsistência na comprovação do alegado pela Impugnante, não cabe a mesma afirmar que, ao negar a restituição, a Administração Fazendária

tenha incorrido na violação do princípio da moralidade, bem como na violação do princípio da verdade material.

A Impugnante efetivamente não comprovou a sua alegação e sequer demonstrou como ocorreram as operações relacionadas à restituição.

Como a Impugnante não tem legitimidade ativa para requerer a restituição, como detalhado acima, a comprovação ou não de que não houve a transferência do ônus financeiro do ICMS, ou de que as operações 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 Impugnante não tem legitimidade ativa para requerê-la, o que pode gerar dúvida relevante quanto à segurança jurídica do pedido, vez que o recolhimento ora combatido pode ser objeto de outro pedido de restituição, a partir da contribuinte de direito, qual seja, a CEMIG, no presente caso.

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**