

Acórdão: 23.896/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.001531840-74
Impugnação: 40.010151893-68
Impugnante: Pacto Comercializadora de Energia Elétrica e Gás Natural S/A
CNPJ: 23.412242/0001-98
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/DF

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Restou comprovado nos autos que a Impugnante recolheu tributo que não mais lhe competia e cujo débito já estava parcialmente satisfeito pelo sujeito passivo. Reconhecido o direito à restituição pleiteada de ICMS devido na operação, recolhido em duplicidade, bem como dos acréscimos de multas e juros recolhidos sobre esta parcela, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional – CTN. Impugnação procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição de indébito, protocolado pela Impugnante, sob a alegação de que teria quitado ICMS/ST que fora recolhido anteriormente pelo seu cliente (Granha Ligas Ltda), destinatário de energia elétrica situado neste estado. O valor do ICMS recolhido pelo destinatário da energia elétrica, de R\$ 19.724,34, corresponde a 18% de R\$ 109.579,68. A impugnante, então recolheu R\$ 24.054,08, acrescidos de juros no valor de R\$ 1.792,03 e multa de R\$ 2.886,49, totalizando R\$ 28.732,60.

Recebido o pedido, a delegacia fiscal intima a Impugnante a entregar à Fiscalização, no prazo de 10 dias, declaração do destinatário da mercadoria, constando que não efetuou a apropriação do crédito relativo à diferença, devendo citar o valor a maior, o ICMS correspondente, o número, a série e a data do documento fiscal originário. Tudo com fundamento no art. 166 do CTN e no art. 92, parágrafo terceiro do RICMS/02.

Em resposta à intimação, a Impugnante argumenta que os referidos dispositivos não se aplicam ao presente caso. Argumenta que realizou operação de venda de energia elétrica à empresa situada em Minas Gerais, a qual, por sua vez, na qualidade de contribuinte responsável pelo pagamento do imposto, efetuou o seu recolhimento.

Na sequência, alega que erroneamente intimada pelo Fisco mineiro, acabou recolhendo o mesmo tributo, de modo que o recolhimento se deu em duplicidade. Que, ao contrário do que entendeu o Fisco, o pagamento em duplicidade não se deu no contexto de uma operação de venda, na qual o ônus econômico é deslocado para o consumidor por meio do preço.

Afirma que: “[...] o ICMS devido pela operação já houvera sido devidamente recolhido pelo adquirente, por determinação legal. E a peticionária, ora requerente, foi chamada a promover o recolhimento de um determinado valor, fora do contexto da cadeia comercial, e portanto, sem qualquer repercussão financeira, sem qualquer fundamento em lei e dissociado da prática de qualquer fato gerado.”

Na sequência, o pedido foi indeferido (fls. 31/35), tendo em vista que a Impugnante não apresentou a declaração solicitada pelo Fisco.

Da Impugnação

A Impugnante vem então aos autos (fls. 37/43), se contrapondo ao indeferimento e argumentando em síntese que:

- a matéria em questão já foi decidida por este Conselho que afirmou no Acórdão 23.450/19/3ª que comprovado o recolhimento em duplicidade e que não houve a transferência do encargo financeiro em dobro, não se aplica o art. 166 do CTN;

- na entrada de energia elétrica, estabelece o art. 55, inciso XVII do RICMS/02, que o contribuinte é o adquirente, sendo a Impugnante apenas responsável;

- tanto a Impugnante quanto o contribuinte realizaram o pagamento do tributo, daí o pedido de restituição;

- não se trata de recolhimento a maior do ICMS ou de questionamento da legalidade da exação, mas de pagamento em duplicidade;

- o art. 30 do RPTA, art. 92, parágrafo terceiro do RICMS/02 e o art. 166 do CTN têm por objetivo impedir que o contribuinte pleiteie a devolução do indébito do tributo indireto que foi suportado por terceiro, exceto quando esteja autorizado a tanto;

- no presente caso, a evidência de que não houve repercussão decorre do fato de o pagamento ter sido realizado em duplicidade;

- o segundo pagamento do imposto não está relacionado à celebração de novo negócio jurídico, assim como não houve nova venda de energia elétrica e “(...) não existiu, portanto, nova relação triangular que demandasse a prova de quem suportou o encargo financeiro, pois diante de todo o narrado, salta aos olhos que o encargo financeiro do segundo pagamento, do qual se pede restituição, foi suportado pela própria Impugnante ou, em última análise, não foi arcado por um terceiro sujeito. E, frise-se, sequer haveria como transferir o referido encargo, uma vez que não houve nova circulação de mercadoria (...).”;

- mesmo que os pagamentos tenham sido feitos por pessoas distintas, não há como repassar um encargo sem a existência de uma operação de circulação de mercadoria que permita inserir o ônus financeiro no seu preço.

Nestes termos, pede seja autorizado o ressarcimento do ICMS pago em duplicidade pela Impugnante, afastando a necessidade de produção de prova a que se refere o art. 166 do Código Tributário Nacional.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco vem aos autos (fls. 89/93) para argumentar, em síntese, que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o art. 67, Anexo XV do RICMS/02 prevê que o estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação, é responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

- art. 68, do mesmo Anexo XV atribui ao adquirente a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido na hipótese em que receber energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem retenção ou com retenção a menor do imposto;

- nos termos da legislação de regência, 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;

-a Impugnante foi intimada pelo Fisco a apresentar declaração emitida pelo adquirente de que não se aproveitou do crédito do imposto pago em duplicidade mas entendeu que não caberia a apresentação de tal documento, por se tratar de pagamento em duplicidade;

- o Acórdão nº 23.450/19/3ª, mencionado pela Impugnante não se amolda ao caso concreto, pois se refere a pagamento em duplicidade realizado pelo mesmo contribuinte;

- o valor pleiteado pela Impugnante (R\$ 24.402,86) não guarda relação com os valores recolhidos em GNRE, pela Impugnante, conforme demonstrado na tela do Sistema SICAF. A conjugação do valor do principal com a multa de mora e/ou os juros não totaliza, o valor requerido;

- a autorização de restituição à Impugnante não afastaria um possível pedido de restituição por parte de Granha Ligas Ltda, em relação ao mesmo fato gerador, ocasionando uma restituição em duplicidade. Por isto é importante a declaração do destinatário, requerido na intimação, para também afastar esta hipótese.

Diante destes argumentos, pede seja julgado improcedente a impugnação e procedente o indeferimento do pedido de restituição de indébito tributário.

DECISÃO

Conforme relatado, trata-se de pedido de restituição de indébito, protocolado pela Impugnante, sob a alegação de que teria quitado ICMS/ST que fora recolhido anteriormente pelo seu cliente (Granha Ligas Ltda), destinatário de energia elétrica situado neste estado.

O deslinde da questão passa pelas normas que estabelecem a sujeição passiva do ICMS devido nas operações interestaduais que destinem energia elétrica para estabelecimento situado em Minas Gerais, não destinada à comercialização ou à industrialização. Passa também pela compreensão da cronologia dos fatos autuados. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em 07 de maio de 2018, a Impugnante promoveu operação de saída de energia elétrica destinada a estabelecimento mineiro. À ocasião, a Impugnante não reteve tampouco recolheu o ICMS/ST, o que era sua obrigação, nos termos do art. 67 do RICMS/02.

Em 08 de julho de 2018, o estabelecimento mineiro, adquirente da energia elétrica, recolheu o ICMS incidente sobre a operação, a menor, pois equivocadamente calculou o tributo “por fora”.

Em 27 de maio de 2019, atendendo a intimação do Fisco para que comprovasse o pagamento do ICMS/ST, a Impugnante que, recorde-se, não reteve tampouco quitou o ICMS/ST em 07 de maio de 2018, recolheu a totalidade do ICMS devido com os acréscimos legais.

Em 31 de outubro de 2019, a Impugnante protocolou pedido de restituição do montante por ela pago.

Nos termos do art. 67 do RICMS/02, o recolhimento do ICMS devido a Minas Gerais compete ao estabelecimento remetente:

Art. 67. O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação, é responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

No presente caso, isto significa que a obrigação de recolher o imposto cabia à Impugnante. Tendo em vista que esta não adimpliu a obrigação tributária, a sujeição passiva foi deslocada para o destinatário da energia elétrica, por força do art. 68 do RICMS/02:

Art. 68. O contribuinte, inclusive o não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, que receber energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem retenção ou com retenção a menor do imposto, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária.

É importante ressaltar que o inadimplemento da obrigação por parte da Impugnante promoveu uma transformação na estrutura obrigacional tributária. A configuração atual da referida obrigação compreende como sujeito passivo apenas o destinatário da energia elétrica e não mais a Impugnante.

Como se sabe, a restituição do ICMS, na qualidade de tributo indireto, sujeita-se ao previsto no art. 166 do Código Tributário Nacional, norma que é replicada no parágrafo terceiro do art. 92 do RICMS/02 e no art. 30 do RPTA, como argumentado pelo Fisco.

Estabelecem os dispositivos que a restituição do ICMS condiciona-se a dois fatores alternativos:

RICMS/02

Art. 92. A importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, será restituída sob a forma de aproveitamento de crédito, para compensação com débito futuro do imposto, mediante requerimento do contribuinte, instruído na forma prevista na legislação tributária administrativa estadual.

(...)

§ 3º A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Nos termos da norma, exige-se que aquele que pleiteia a restituição demonstre (I) que assumiu o respectivo encargo financeiro *ou* (II) que esteja autorizado por terceiro a receber a restituição.

Esta última hipótese aplica-se apenas naqueles casos em que o pleiteante tenha transferido o ônus tributário a terceiro.

Em uma operação normal, que não esteja sujeita às normas de responsabilidade e substituição mencionadas e em que não tenha havido pagamento duplo por pessoas diferentes, tendo em vista que a Impugnante promoveu operação de circulação de energia elétrica para uma empresa qualquer, na eventualidade da mesma Impugnante solicitar restituição de ICMS eventualmente recolhido a maior neste momento, seria de se exigir, nos termos do art. 166 do CTN, que ela demonstrasse que o ônus tributário não foi repassado para o destinatário ou apresentar declaração deste mesmo destinatário autorizando o recebimento da diferença.

Isto, porque, como se sabe, a translação econômica se presume no ICMS e uma vez que a pessoa economicamente onerada pelo imposto é o contribuinte de fato, trata-se de evitar que o contribuinte de direito se locuplete com a restituição de um tributo com o qual não foi onerado economicamente, posto que deslocou o seu encargo para o comprador.

Esta situação não se aplica no presente caso, porque, como visto, apesar da sujeição passiva originariamente caber à Impugnante, esta não quitou o ICMS devido na operação. Se o ICMS não foi pago, tem razão a Impugnante ao afirmar que não há que se cogitar de translação econômica, porque não houve repasse no preço. Estaria demonstrada, portanto, a ausência de repasse e, por conseguinte, desnecessária seria qualquer declaração ou autorização por parte do destinatário.

A bem dizer, diante desta situação, não há que se aplicar o art. 166, estando a matéria inteiramente regulada no art. 165 do CTN, mais precisamente no inciso II, por se tratar de erro na edificação do sujeito passivo:

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Com o deslocamento da sujeição passiva para o destinatário, por força da norma atributiva de responsabilidade contida no art. 68 do RICMS/02, nova relação jurídico-tributária se instaura. Desta vez, entre o destinatário da energia elétrica e o Estado de Minas Gerais.

É por esta razão que, em email anexado pelo Fisco aos autos, o senhor José Nelson de Carvalho esclarece ao subscritor da manifestação fiscal que “[...] se o Fisco fosse exigir a diferença de ofício, deveria exigir do destinatário”. É que a Impugnante tornou-se alheia à relação jurídico-tributária em questão a partir do momento em que vendeu a energia elétrica sem reter o ICMS/ST devido.

Alguma dificuldade de compreensão pode surgir neste contexto, mas ela se deve exclusivamente à peculiaridade da legislação mineira que optou por estabelecer para um mesmo tipo de operação norma de atribuição de responsabilidade condicionada à frustração de norma de substituição tributária, bem como a peculiaridade do caso, pois como visto na esquematização cronológica anteriormente exposta, a Impugnante pagou tributo que não mais lhe competia e cujo débito já estava parcialmente satisfeito pelo sujeito passivo.

Neste cenário, a legislação determina que se deve promover a restituição do tributo pago indevidamente. Na hipótese de se entender necessária prova da assunção do encargo financeiro, o próprio pagamento em duplicidade é o bastante. Se o destinatário — que é o adquirente da mercadoria e, por isso, não se cogita de haver transação econômica aqui — quitou o tributo, ainda que em montante inferior ao devido, e posteriormente a Impugnante quitou o mesmo tributo, ainda que não mais fosse sujeito passivo, é patente a duplicidade de pagamento e óbvio o fato de que a Impugnante assumiu um encargo indevido.

Se o pagamento por parte do destinatário foi parcial ou integral, isto é indiferente para estabelecer o direito da Impugnante à restituição, mas relevante apenas para determinar o quanto deverá ser devolvido, à luz da argumentação desenvolvida pelo Fisco nestes autos.

O certo é que, neste cenário, a Impugnante tem direito à restituição, ao menos, do valor que foi pago pelo destinatário. Como ela acabou por quitar montante

superior — o qual corresponderia ao tributo devido — a diferença, segundo o Fisco poderia ser cobrada do destinatário, mediante emissão de nota fiscal complementar.

Conquanto, realmente, o Fisco possa se ver diante de uma dificuldade administrativa ou, ainda, como argumentado na manifestação fiscal, nada impeça o destinatário da energia elétrica de requerer também a restituição, não há fundamento legal que autorize condicionar a restituição ora analisada à apresentação de declaração subscrita pelo destinatário de que não se apropriou de crédito em valor superior ao que deveria ser destacado no documento fiscal.

A escrituração dos créditos por parte da empresa situada em Minas Gerais é tema adstrito exclusivamente à relação tributária existente entre o Estado e esta última empresa, em nada dizendo respeito à Impugnante, porque a legislação mineira a excluiu do polo passivo da obrigação em questão.

Ademais, não pode ser atribuído à Impugnante o ônus de garantir que terceiros estejam se apropriando regularmente de créditos de ICMS. Esta é uma atribuição exclusiva da administração fiscal e na eventualidade da destinatária vir a pleitear restituição, como aduz o Fisco que seria possível, isto instaurará novo procedimento fiscal que com este não se confunde.

Reconhecido, portanto, o direito à restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente a impugnação para restituição do valor comprovadamente recolhido ao Tesouro Estadual em duplicidade, a título de ICMS devido na operação, bem como dos acréscimos de multas e juros recolhidos sobre esta parcela. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Paula Prado Veiga de Pinho.

Sala das Sessões, 11 de agosto de 2021.

Thiago Álvares Feital
Relator

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor