

Economic Analysis of Law Review

ICMS na Base de Cálculo do Pis/Cofins: A Devolução dos Valores Pagos Indevidamente na Distribuição De Energia Elétrica

ICMS in Tax Base of Pis/Cofins: The Return of Amounts Unduly Paid in The Distribution of Electric Energy

Eduardo Vieira de Souza Barbosa¹
Academia Brasileira de Direito Constitucional
(ABDConst)

Luciano Bernart²
Academia Brasileira de Direito Constitucional (ABDConst)

RESUMO

Com a definição, por parte do STF, de que o ICMS não faz parte da base de cálculo do PIS e da Cofins, surgiu o questionamento sobre a restituição dos créditos tributários em favor das distribuidoras de energia elétrica, uma vez que os valores para pagamento destes tributos haviam sido repassados aos usuários. Mesmo antes de a Aneel decidir sobre a destinação dos indébitos, foi aprovada lei que determinou que o órgão regulador deve fazer com que as distribuidoras restituam os montantes aos consumidores. Além da possível retroatividade do estabelecimento de competência da Aneel para decidir sobre a destinação da restituição, outras questões são abordadas, como a inserção de elementos no cálculo do montante a ser devolvido, a efetivação da restituição e a forma do repasse aos usuários.

Palavras-chave: ICMS; Base de Cálculo PIS e Cofins; Repetição de Indébito, Distribuidoras de Energia Elétrica; Usuários de Serviço Público.

JEL: K34; K23; K32;

ABSTRACT

With the definition by the STF, that the ICMS is not part of the tax base of PIS and Cofins, the question about the refund of tax credits in benefit of the electricity distributors emerged, since the amounts for payment of these taxes had been transferred on to users. Even before Aneel's decision on the destination of the overpayments, a law was approved which has defined that the regulating agency must make the distributors refund the amounts to the consumers. Besides the possible retroactivity of the establishment of Aneel's competence to decide on the destination of the refund, other issues are raised, such as the insertion of elements in the calculation of the amount to be refunded, the effectiveness of the refund and the form that the transfer can be done to users.

Keywords: ICMS; Tax Base of PIS and Cofins; Tax Refund, Electric Power Distributors; Public Service Users.

R: 12/07/22 **A:** 14/12/22 **P:** 31/08/23

¹ E-mail: eduardo.barbosa@copel.com

² E-mail: luciano@bernart.com.br

1. Introdução

No estado de direito, democrático e republicano³, que garante o direito à propriedade impera um fundamento de que ninguém pode se apropriar daquilo que não lhe pertence. Exemplos dessa diretiva são encontrados expressamente no ordenamento jurídico brasileiro, como ocorre com o Código Civil, que possui capítulos que tratam sobre o “Pagamento Indevido” e o “Enriquecimento Sem Causa”, sem esquecer da definição de que quem demandar por mais do que o devido será punido a pagar ao devedor em razão da exigência imerecida⁴. O mesmo ocorre com outros ramos do Direito, como no Direito do Consumidor⁵, Administrativo⁶ e Tributário. Nesse último caso, o Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de restituição de tributos, quando o pagamento efetuado for indevido.

Com a decisão do STF que fixou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins, concluiu-se que numerosos recolhimentos realizados por sujeitos passivos de diversos segmentos econômicos foram indevidos. Assim, surge o direito à restituição, direito à repetição do indébito frente ao estado, mais especificamente face à União.

Ainda que a relação de devolução entre estado e contribuinte deva ser pautada inicialmente por normas tributárias, há, contudo, casos em que a destinação dos montantes repetidos é afetada por normas de outras disciplinas jurídicas. Isso acontece com as distribuidoras de energia elétrica, cuja atividade sofre ingerência do poder concedente, com base no direito administrativo/regulatório. O Direito do Consumidor, por si só ou conciliado com a mencionada regulação, também pode gerar efeitos, haja vista a relação jurídica entre distribuidora e consumidor. A incidência de diversas normas no processo de devolução amplia sua complexidade, pois aumenta a quantidade de partes e relações envolvidas, criando questionamentos diversos, tais como a quem devolver, quanto devolver, como devolver etc.

O objetivo com a presente análise é o de contribuir com propostas de soluções para eventuais problemas advindos da devolução dos indébitos tributários resultantes da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos casos em que a repetição envolva empresas distribuidoras de energia elétrica.

Para tanto, partir-se-á da análise das decisões do STF sobre o tema, bem como sua delimitação. Após, o exame recairá sobre alguns reflexos da liberdade e da regulação sobre o exercício de atividades⁷, quer sejam econômicas ou serviços públicos, e a relação com a repetição. A efetivação da repetição toma espaço junto a esses temas, uma vez que a identificação do momento em que o crédito se viabiliza se mostra importante para determinados efeitos jurídicos. Em seguida se abordará os efeitos do direito do consumidor sobre a repetição e, por fim, a apreciação de algumas disposições e questões do direito administrativo/regulatório quanto ao tema.

³ Nos sentidos tratados por Silva, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39. ed., rev., atual. até a Emenda constitucional n. 90, de 15.09.2015. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 104 a 106 e 114 e segs.

⁴ CC. Art. 940. Aquele que demandar por dívida já paga, no todo ou em parte, sem ressalvar as quantias recebidas ou pedir mais do que for devido, ficará obrigado a pagar ao devedor, no primeiro caso, o dobro do que houver cobrado e, no segundo, o equivalente do que dele exigir, salvo se houver prescrição.

⁵ CDC. Art. 42. Na cobrança de débitos, o consumidor inadimplente não será exposto a ridículo, nem será submetido a qualquer tipo de constrangimento ou ameaça. Parágrafo único. O consumidor cobrado em quantia indevida tem direito à repetição do indébito, por valor igual ao dobro do que pagou em excesso, acrescido de correção monetária e juros legais, salvo hipótese de engano justificável.

⁶ STJ. AgInt no REsp 1703141/PR, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/12/2018, DJe 18/12/2018.

⁷ Atividades em sentido amplo, sem levar em conta se são econômicas ou serviços públicos. Especificação que será feita em momento oportuno.

2. Devolução no Âmbito Tributário

2.1 Decisões do STF sobre o ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins e sua abrangência quanto à devolução

Em 02/10/2017, o STF publicou resultado de julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706/PR⁸, que tinha por objeto a Tese de Repercussão Geral nº 69. O questionamento suscitado na tese era se o valor do ICMS poderia ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins, para fins de incidência desses tributos. A conclusão do Tribunal foi negativa, no sentido de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.”. Em 12/08/2021 novo Acórdão foi publicado, o qual analisou os embargos de declaração opostos pela União. Nessa decisão, o Pleno do STF rejeitou os embargos na parte que questionava omissão, contradição ou obscuridade, mas resolveu deferir a modulação dos efeitos da decisão embargada. Assim, o recurso foi acolhido **“apenas para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado o RE n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins” –, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocolizadas até a data da sessão na qual proferido o julgamento”**⁹.

As duas decisões, proferidas nos termos do voto da Relatora, restringem-se a definir que a base de cálculo do PIS e da Cofins não comportam a inserção do valor do ICMS. Isso significa que a análise foi feita exclusivamente sob a perspectiva dos valores que compõem a base tributável, sem apontar, pelo menos expressamente, qualquer restrição ou definição sobre outros elementos da relação jurídica tributária. Por conseguinte, a aplicação da definição da base de cálculo dos tributos apontados deve ser feita, em regra, em todos os casos. A confirmação dessa assertiva pode ser extraída às fls. 23, 25 e 26 do Acórdão do RE e de fls. 30 do Acórdão dos Embargos. Nas citadas folhas, a Relatora indica exemplo que serve para justificar sua decisão. Apesar de constar no exemplo menção a indústria, distribuidora, comerciante e consumidor, o que poderia significar uma restrição ao tipo de sujeito passivo, observa-se às fls. 25 e 26 na decisão do RE¹⁰ que o enfoque está efetivamente restrito à base de cálculo, independentemente do tipo de atividade desenvolvida, características do contribuinte ou outros aspectos.

Como resultado, conclui-se que as decisões do STF estabelecem que sua aplicação se estende a todas as situações em que houver a inserção do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e/ou da Cofins. Com isso, não se quer dizer que o Supremo tenha autorizado indistintamente a restituição a todos que eventualmente tenham recolhido ou arcado economicamente com o excedente da base tributável, mas apenas que, se houver normas de restrição à restituição, no que diz respeito a outros elementos além da base de cálculo das contribuições, tais normas não foram abordadas pelas sentenças, o que resulta no entendimento que a análise deve ser feita caso a caso.

⁸ STF. RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017.

⁹ STF. RE 574706 ED, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-160 DIVULG 10-08-2021 PUBLIC 12-08-2021.

¹⁰ “9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública.”.

2.2 Repetição de indébito tributário, liberdade e regulação

O art. 165 do CTN prevê que o sujeito passivo tem direito à restituição de valor recolhido indevidamente a título de tributo. Para que o direito à restituição exista, basta se evidenciar que não houve obrigação, sendo desnecessária qualquer outra condicionante prévia em relação à demonstração do caráter indevido do pagamento, independente, inclusive, desse ter sido exigido ou feito espontaneamente¹¹. Apesar do texto normativo ser objetivo¹², semelhantemente ao que ocorre na decisão do Supremo indicada no tópico anterior, há outros fatores não indicados no artigo que podem influenciar na devolução.

Dentre esses fatores, há o fato de que nem todos os credores estão nas mesmas condições, inclusive em virtude de suas atividades (em sentido amplo). Há aqueles cujas atividades são reguladas, a tal ponto dos valores praticados ao consumidor serem pré-definidos. Diferentemente das atividades econômicas, que, de maneira geral, não possuem regulação, pelo menos quanto à política de preços.

A relação do resultado da regulação, ou de sua ausência¹³, com os elementos formadores das obrigações tributárias é notável, pois, por exemplo, há efeitos na base de cálculo do tributo, uma vez que, em regra, o valor do serviço ou da mercadoria se constitui na grandeza da referida base. Mais do que isso, a regulação pode resultar na definição de que os valores repetidos sejam repassados pelo sujeito passivo tributário a terceiros, inseridos no âmbito regulatório¹⁴. Pela importância do tema, convém se fazer alguns apontamentos sobre a liberdade econômica e a regulação.

2.2.1 Atividade e liberdade econômicas

Partindo da divisão entre serviço público e atividade econômica¹⁵, essa é tratada pela Constituição a partir do art. 170. De maneira geral o regramento constitucional, por conseguinte o ordenamento jurídico, proporciona àqueles que desenvolvem atividades econômicas maior liberdade de escolha, uma vez que a regulação a tais atividades é menor e tem como enfoque principal a não intervenção do Estado, salvo para coibir abusos ou para preservar os próprios princípios do ordenamento¹⁶. Nesse sentido, o art. 170 *caput* da CR define que a ordem econômica está fundada na livre iniciativa e, no inciso IV do mesmo dispositivo, que a livre concorrência se constitui como um de seus princípios. Tratadas pela doutrina¹⁷ e pela jurisprudência¹⁸ como princípios, as duas liberdades tem relação intrínseca entre si, sendo complementares¹⁹. Elas

¹¹ Amaro, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 421.

¹² 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 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.

¹³ No sentido de não intervenção direta na atividade desenvolvida.

¹⁴ Sobre isso, ver tópico 0.

¹⁵ Mello, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed., rev. e atual. até a emenda constitucional 64, de 4.2.2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 794.

¹⁶ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 10. ed., rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 60 e segs.

¹⁷ Figueiredo, Luiz Andrade. A regulação do setor elétrico. In: Rogério Emílio de, coord. **Regulação pública da economia no Brasil**. Campinas: Edicamp, 2003. p. 213-246.

¹⁸ STF. RE 839950, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2018, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-081 DIVULG 01-04-2020 PUBLIC 02-04-2020.

¹⁹ Forgioni, Paula A. **Os fundamentos do antitruste**. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 228.

representam a expressão da liberdade e também da igualdade em relação ao desenvolvimento da atividade econômica, ou seja, ao sujeito deve ser garantido o direito de participar da atividade desejada e de concorrer de maneira igualitária nesse ingresso, assim como lhe deve ser garantido o direito a se manter na atividade pela qual optou, sendo tratado com equivalência em relação a seus concorrentes.

Tal liberdade, inclusive fundamentada pela proteção à propriedade privada, permite que os indivíduos possam definir como gerenciar seu negócio, em sentido amplo, desde as diretrizes até os pequenos detalhes de execução. Dentro desse contexto, destaca-se o preço das mercadorias ou dos serviços, o qual se coloca regularmente²⁰ como um dos elementos a ser definido pelo atuante. Como visto em tópico anterior, o preço se caracteriza como elemento importante para a tributação, tendo, na maioria dos casos, relação direta com a repetição de indébito, com influência significativa sobre os delineamentos dessa. Há casos, inclusive, em que a formação do preço influi na definição do beneficiário para fins restituição de tributos²¹.

O preço, como valor econômico, representa para o vendedor da mercadoria ou do serviço o recurso pecuniário adquirido²² na operação realizada, que servirá para a manutenção da atividade. É por meio da obtenção de novas riquezas que o empreendedor consegue dar andamento em seu negócio, cumprindo a maioria de suas obrigações perante aqueles que lhe são úteis para a continuidade do ofício. É assim que os custos da operação são suportados, de maneira tal que referida obtenção não se constitui apenas importante, mas necessária. É fato que na maioria dos setores econômicos, o custeio de todos os dispêndios, o que inclui a tributação e o resultado positivo do negócio, depende completamente das entradas. A afirmação pode ser comprovada em levantamento feito pelo Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial (IEDI) sobre rentabilidade e endividamento empresarial na pandemia²³. A análise foi feita sobre 245 grandes empresas não financeiras e de capital aberto que operam no país. Ela demonstrou que, para a indústria, a margem de lucro líquida ficou na média de 3,3% em 2017, 6,0% em 2018 e 4,8% em 2019. Para o comércio, a margem seria de 2,2% em 2017, 2,9% em 2018 e 1,8% em 2019. Nos serviços, as médias ficam entre 6,5% a 12,5% no mesmo período

2.2.2 Serviços de energia elétrica, regulação e tarifa

No âmbito jurídico, os serviços de energia elétrica sempre foram considerados de natureza pública, estando, portanto, sob a égide do direito administrativo. Por serem serviços públicos, eles podem ser prestados, nos termos do art. 175 CR, diretamente pelo Poder Público ou por meio de concessão ou permissão, sendo que, nesse caso, alguns dispositivos que os regem têm natureza regulamentar e outros contratual²⁴.

Com base em dados da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) é possível afirmar que a maioria, senão a totalidade, da distribuição de energia elétrica no Brasil é feita por meio de

²⁰ Andrade, Rogério Emílio de. **O preço na ordem ético-jurídica**: análise da intervenção pública na formação de preços no mercado. Campinas: Edicamp, 2003. p. 232.

²¹ Sobre isso, ver tópico 0.

²² Código Civil. Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

²³ Rentabilidade e endividamento empresarial na pandemia. IEDI- Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial, Carta IEDI, Edição 1091, 02 de jul. de 2021. Disponível em: <https://www.iedi.org.br/cartas/carta_iedi_n_1091.html> . Acesso em: 28 de mar. de 2022. Nosso agradecimento à Confederação Nacional da Indústria (CNI), em especial ao Sr. Leandro de Oliveira Almeida, pela indicação e fornecimento de dados que auxiliaram na pesquisa.

²⁴ Girardi, Cláudio. **Regulação da energia elétrica**: uma visão prática. In: Regulação pública da economia no Brasil, por Rogério Emílio de Andrade (coordenador). Campinas, SP: Edicamp, 2003. p. 178.

concessões, permissões e também por designação²⁵. Ainda de acordo com a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE), o capital de grande parte das empresas concessionárias de distribuição de energia é totalmente de origem privada e, mesmo entre as que contenham capital público – a maioria é constituída como sociedade de economia mista – há participação dos particulares²⁶. Essa informação se mostra importante para afirmar que, em regra, tais pessoas jurídicas e sua atuação no setor não possuem benefícios tributários²⁷, lhes incidindo a tributação habitual.

A Lei 8.987/95, ao dispor sobre o regime de concessão e permissão de serviços públicos, trata também da política tarifária. De modo expresso prevê o artigo 9º que a tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação, devendo ela ser preservada pelas regras de revisão previstas pela lei, pelo edital e pelo contrato. Dentre os princípios do serviço público, a modicidade está diretamente ligada ao valor da tarifa, o qual deve ser razoável e permitir o alcance aos destinatários do serviço²⁸. Por outro lado, o fato de grande parte do capital envolvido na prestação ser de natureza privada faz com que haja interesse na obtenção de resultados financeiros positivos. São por esses motivos que ao mesmo tempo em que a tarifa deve observar a modicidade, há também a necessidade de atender o ganho e produção de renda por parte das distribuidoras, constituindo assim um equilíbrio econômico-financeiro na relação contratual.

A preocupação com o equilíbrio levou o legislador a tratar também de questões relacionadas à tributação. O § 3º da do art. 9º da mesma Lei dispõe que ressalvados os “impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais”, comprovado seu impacto no contrato, implica na “revisão da tarifa, para mais ou para menos”, dependendo do caso. Quanto

²⁵ Área de Atuação. ANEEL- Agência Nacional de Energia Elétrica. Disponível em: < <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoieYtDkM2M4MzAtOGQ1Ny00N2Y5LWJhNjctMTFIMTc0OWIxNzUzliwidCI6IjQwZDZmOWI4LWVjYtctNDZhMi05MmQ0LWVhNGU5YzAxNzBIMSImlMiOjR9&pageName=ReportSection>> . Acesso em: 28 de abr. de 2022.

²⁶ Segmento de Distribuição/DISTRIBUIDORAS E ORIGEM DE CAPITAL. ABRADEE-Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica. Disponível em: < <https://www.abradee.org.br/setor-de-distribuicao/distribuidoras-e-origem-de-capital/>>. Acesso em: 28 de abr. de 2022.

²⁷ Apesar de haver decisões do STF, que concedem o benefício da imunidade tributária a algumas empresas públicas e sociedades de economia mista, em virtude de situações específicas, como no caso do ACO 2730 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 31-03-2017 PUBLIC 03-04-2017 e do RE 253472, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/08/2010, DJe-020 DIVULG 31-01-2011 PUBLIC 01-02-2011 EMENT VOL-02454-04 PP-00803 RTJ VOL-00219-01 PP-00558, a regra em relação às pessoas jurídicas que prestam serviços públicos de energia elétrica é de regular incidência tributária. Assim já decidiu o STF: [...] 2. É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência). 3. O Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos (art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição). A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não altera a conclusão. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento.”. RE 399307 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 16/03/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-07 PP-01492 RTJ VOL-00216-01 PP-00529. Há ainda previsão do art. 173, § 2º da CR. Quanto a bens imóveis, o mesmo Tribunal decidiu o seguinte: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI. EMPRESA PRIVADA. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. BENS IMÓVEIS ADQUIRIDOS PARA O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. EXTENSÃO INDEVIDA. 1. A discussão relacionada à extensão da imunidade tributária recíproca para favorecimento de empresa privada fornecedora de energia elétrica encontra solução nos Temas 437 e 385 da repercussão geral. 2. A imunidade tributária recíproca não deve servir de instrumento para a geração de riquezas incorporáveis ao patrimônio de pessoa jurídica de direito privado cujas atividades tenham manifesto intuito lucrativo. 3. É inviável o processamento de recurso extraordinário se, para se divergir do entendimento adotado na origem, for necessário reexaminar fatos e provas. Súmula 279/STF. 4. Agravo regimental a que se nega provimento, com previsão de aplicação de multa, nos termos do art. 1.021, §4º, do CPC. RE 1170302 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 06/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-219 DIVULG 08-10-2019 PUBLIC 09-10-2019.

²⁸ Meirelles, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26. ed., atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Dêlcio Balestero Aleixo, José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 367 e 368.

ao PIS e à Cofins, cujas bases de cálculo são a receita ou o faturamento, nos termos do art. 195, I, “b” CR, a ANEEL dispensou tratamento específico. O Órgão regulador autorizou que o valor dos tributos fosse repassado aos consumidores. A autorização foi feita por meio de Resoluções Homologatórias, que, no caso da Copel, no Paraná, deu-se pela Resolução Homologatória nº 130, de 20 de junho de 2005²⁹. A transferência dos valores tributários de outras distribuidoras é confirmada pela Nota Técnica nº 37/2020–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL³⁰. Assim, pelo menos desde 2005 há autorização por parte da Agência para que referidas pessoas jurídicas repassem aos consumidores o valor do PIS e da Cofins em razão do desenvolvimento do serviço concedido.

2.2.3 Atividade econômica, serviços de energia elétrica e repetição

Não se vislumbra que o tratamento tributário na repetição de indébito para as pessoas que desenvolvem atividades econômicas no presente caso deva ser diferente daquele promovido para as empresas distribuidoras de energia elétrica, essas na qualidade de concessionárias de serviço público, meramente por causa do regime jurídico ao qual as atividades (em sentido amplo) estão adstritas, salvo nos casos e condições em que o STF assim entendeu³¹. A mesma neutralidade, no sentido de igualdade, usada nas decisões do Supremo para não reconhecer tratamento tributário diferenciado às empresas prestadoras de serviço público deve ser observada na repetição do indébito.

Ainda dentro do âmbito tributário, a autorização de repasse de valores³² pode gerar questionamentos sobre a titularidade processual e jurídico-econômica em relação ao direito de repetição do indébito, pois leva à conclusão que a obrigação de recolher é imputada às distribuidoras, em virtude da relação jurídico-tributária, mas o ônus econômico é arcado pelo consumidor. O entendimento é reforçado pela metodologia utilizada na transferência dos valores das contribuições, que destaca nas faturas os montantes a serem pagos pelos consumidores. A questão será abordada nos tópicos seguintes

2.3 Relação jurídica, direito à repetição e legalidade

A indicação de que o “sujeito passivo” tem o direito à restituição, por parte do art. 165 do CTN, engloba tanto o contribuinte como o responsável, definidos pelo art. 121, parágrafo único do CTN³³. Obviamente não cabe restituição total para ambos os sujeitos (contribuinte e responsável), quando as duas situações se configurem na mesma obrigação, a qual foi reconhecida como injustificada, pois isso faria com que a repetição fosse feita em duplicidade. O limite do valor a ser devolvido não pode ultrapassar o valor recolhido indevidamente com os acréscimos das correções previstas pela lei. Caso isso ocorra, haverá prejuízo ao erário público, bem como

²⁹ Art. 9º Fica a COPEL autorizada a incluir no valor total da fatura a ser paga pelo consumidor, a exemplo do ICMS, a partir da entrada em vigor desta resolução, as despesas do PIS/PASEP e da COFINS, efetivamente incorridas pela concessionária, no exercício da atividade de distribuição de energia elétrica. Parágrafo único: Em função de eventual variação mensal da alíquota efetiva do PIS/PASEP e da COFINS, bem como da defasagem entre o valor pago e o correspondente valor repassado para o consumidor, a COPEL poderá compensar essas eventuais diferenças no mês subsequente.

³⁰ [...] 16. Assim, considerando que as Resoluções Homologatórias dos processos tarifários das distribuidoras **autorizaram a cobrança ao consumidor apenas dos valores efetivamente incorridos de PIS/PASEP e COFINS**, promovendo inclusive, a compensação de eventuais diferenças posteriormente, entende-se que os créditos constituídos pelo pagamento a maior do PIS/COFINS deveriam retornar aos consumidores. [...]

³¹ Ver nota de rodapé nº 25. (Apesar de haver decisões do STF, que concedem o benefício...)

³² Ver tópico anterior.

³³ 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.

enriquecimento ilícito por parte do(s) beneficiário(s), situações tidas como ilícitas pelo ordenamento jurídico, portanto, indesejáveis.

Com o fim de evitar qualquer um desses resultados, o correto seria reconhecer o direito de repetição ao sujeito que cumulasse dois requisitos: que ocupasse o polo passivo na relação jurídico-tributária quanto ao tributo indevidamente recolhido e que tivesse arcado com o ônus econômico no valor a ser restituído. Essa última, inclusive, levando em conta também um conceito de justiça econômica, pois restitui aquilo que o sujeito não deveria ter pagado. Nesse sentido, o STJ têm decidido reiteradamente³⁴ que o responsável tributário, no caso de retenção do valor devido pelo contribuinte, não tem legitimidade para requerer a repetição do indébito quando não arcar com o ônus econômico.

Ocorre que, dentro da incidência e da repercussão jurídicas dos tributos³⁵, há casos em que a relação enlaça uma pessoa enquanto o ônus econômico é imputado a outra. Isto pode ser visto em duas formas de repercussão: por reembolso ou por retenção na fonte³⁶. Na primeira situação, a legislação autoriza ao sujeito que deve recolher o tributo que recupere o encargo econômico. Já na segunda situação, aquele que tem a obrigação de recolher pode compensar o montante com débito que tem perante determinada pessoa em virtude de um negócio jurídico³⁷. É de se ressaltar ainda que os contornos do sistema jurídico permitem que a repercussão não atinja apenas o gênero sujeito passivo, mas se estenda a terceiros que não possuam relação jurídica com o sujeito ativo quanto ao ato, fato ou situação que gera a respectiva obrigação tributária, na qual o terceiro arca com o ônus econômico. O CTN prevê expressamente sobre esses casos no art. 166, o qual, em tese³⁸, se constituiria como reembolso, de acordo com a classificação indicada

2.3.1 Art. 166 do CTN e sujeição ativa para repetição.

Ao tratar sobre restituição tributária em caso de transferência do ônus econômico para terceiro, o art. 166 do CTN não o faz indistintamente para todos os tributos, mas apenas para aqueles que “por sua natureza” transfiram o “respectivo encargo financeiro”. O assunto já foi e ainda é bastante discutido pela doutrina e jurisprudência, sendo que tributos indicados pelo dispositivo seriam os chamados de “indiretos”³⁹. Dentre as diversas concepções da classificação

³⁴ STJ. REsp 1083005/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 30/11/2010; EREsp 1318163/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/06/2017, DJe 15/12/2017; REsp 1415441/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/12/2017, DJe 15/12/2017. Nesse último, o parágrafo quatro da ementa dispõe o seguinte: 4. A jurisprudência deste Tribunal Superior firmou compreensão de que “responsável tributário” (entenda aqui responsável tributário como o sujeito passivo da obrigação tributária acessória cujo objeto corresponde ao dever de fazer a retenção do imposto de renda devido pelos contribuintes) não tem legitimidade passiva ad causam para postular repetição de indébito de imposto de renda que foi retido quando do pagamento realizado a contribuintes da exação. Precedente: REsp 1.318.163/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 27/5/2014.

³⁵ Becker, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 532 e segs.

³⁶ Bottallo, Eduardo. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do código tributário nacional. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 75, p. 219-225, 1999. p. 223.

³⁷ Becker, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 534 e segs.

³⁸ “em tese” porque se acredita que o termo “reembolso” pode não corresponder, no sentido literal-jurídico da expressão, à situação prevista no art. 166 do CTN e em outras similares. Contudo, por não ser o objeto da presente pesquisa, não haverá aprofundamento na discussão. Por outro lado, resolveu-se utilizar o termo mesmo assim, uma vez que ele poderia ser cabível para outras hipóteses. Paulo Caliendo entende que o art. 166 CTN trata de situação de repercussão jurídico-econômica de reembolso. Caliendo, Paulo. Repetição de indébito de ICMS: legitimidade ad causam. In: **Temas de direito tributário**: em homenagem a Gilberto Ulhôa Canto. Vol. 2, por Gustavo Brigagão, & Juselder Cordeiro da Mata (organizadores). Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 516.

³⁹ STF. [...] Destaque-se a incidência da regra do art.166 do CTN, nos casos de repetição de pagamento de tributo indireto, assim entendido como aquele em que há o repasse do ônus tributário ao contribuinte de fato, ou seja, ao consumidor final do serviço.[...] AI 829292 AgR-AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 20/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 24-04-2012 PUBLIC 25-04-2012. Ver ainda Amaro, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 424; Álvares, Manoel. “Art. 166.” In: **Código Tributário Nacional**

dos tributos em diretos e indiretos, inclusive as históricas⁴⁰, a doutrina predominante assumiu que os “indiretos” se caracterizam como aqueles em que o sujeito legalmente obrigado a recolher o tributo transfere o ônus econômico a outro⁴¹, geralmente o consumidor.

Tanto a nomenclatura quanto a apontada caracterização desses tributos se amoldam aos dispositivos e aos fundamentos das súmulas n^{os} 71 e 546 do STF⁴². Essa, mais recente, define que a repetição é cabível quando comprovado por decisão que o contribuinte (de direito) não tenha recuperado de terceiro (contribuinte de fato) o ônus econômico do tributo. Ocorre que o art. 166 do CTN, como visto, traz outro requisito a ser levado em conta para a análise da devolução dos tributos indiretos. Segundo o dispositivo, a previsão não se aplica em todos os casos em que possa haver ou tenha havido a transferência do encargo financeiro, mas sim nos casos em que a natureza do tributo comporte tal transferência.

Não se concebe que a expressão “por sua natureza” remeta à natureza jurídica do tributo. O fato de ser um imposto, taxa, contribuição ou outro tributo não influi no exame de sua repetição, dentro da interpretação e raciocínio desenvolvidos até o momento. O que se entende, a partir de uma análise sistemática, é que referida expressão tem relação com a incidência do tributo, especialmente com o critério material e a base de cálculo. Por exemplo, o ICMS é reconhecido como um caso clássico de tributo indireto⁴³, que se submete ao art. 166 do CTN. Entende-se que isso ocorre principalmente porque a sua incidência se dá sobre a própria operação de circulação de mercadorias entre comprador e vendedor⁴⁴, o que favorece o cálculo específico do valor a ser repassado a terceiro, permitindo que ele seja facilmente inserido no valor do produto⁴⁵. Além disso, há dualidade de pessoas junto ao fato gerador, condição necessária para que ocorra a transferência direta do ônus financeiro a terceiro, caracterizando, assim, a repercussão do tributo por sua natureza⁴⁶. Não basta, portanto, que o ônus econômico seja transferido para que seja aplicado o artigo 166 do CTN no caso de repetição de indébito tributário, mas que o tributo comporte por sua natureza a transferência do encargo financeiro.

O STJ ampliou a discussão ao decidir em Recurso Repetitivo que o ISS, tributo com estrutura similar a do ICMS, pode ter natureza direta ou indireta, dependendo da situação

comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003), por Vladimir Passos de Freitas (coordenador). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 717 dentre outros.

⁴⁰ Sobre isso ver Andrade, José Maria Arruda de, e Maurício Barros. “A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN.” *In: Tributação indireta no direito brasileiro*, por Hugo de Brito Machado (coordenador), 260-297. São Paulo: Malheiros/ICET, 2013. p. 261-268.

⁴¹ Sousa, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**; coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 170.; Machado, Hugo de Brito. “Tributação indireta no direito brasileiro.” *In: Tributação indireta no direito brasileiro*, por Hugo de Brito Machado (coordenador), 180-211. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 182.

⁴² Súmula 71: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Súmula 546: Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.

⁴³ STJ. [...]VI. É certo que, em se tratando de tributo indireto, como o ICMS, a repetição do indébito fica sujeita à prova de assunção do encargo financeiro do tributo ou à prévia autorização por parte de quem o tenha suportado. Não quer isto dizer, porém, que o título judicial declaratório não tenha carga executiva. AgInt no AgInt no AREsp 1515296/DF, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2021, DJe 08/03/2021.

⁴⁴ Nos termos do art. 2º da LC nº 87/96.

⁴⁵ No mesmo sentido Machado Segundo, Hugo de Brito. “Tributação indireta no direito brasileiro.” *In: Tributação indireta no direito brasileiro*, por Hugo de Brito Machado (coordenador), 212-242. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 216.

⁴⁶ Krakowiak, Leo. “Repetição do indébito.” *In: Caderno de pesquisas tributárias*, nº 8, por Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1983. p. 207-209. Em sentido mais restrito, Aliomar Baleeiro entende que apenas dois tributos teriam a natureza indicada no art. 166 do CTN. Seriam eles o ICMS e o IPI. Isto se confirmaria porque a Constituição previu que os princípios da seletividade e da não-cumulatividade seriam aplicáveis sobre os dois impostos, o que caracteriza repercussão jurídica e não apenas econômica. Baleeiro, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 884.

concreta⁴⁷. A interpretação que se extrai da decisão⁴⁸ é que o ISS teria natureza indireta quando houver a transferência do encargo financeiro a terceiro e direta quando o sujeito passivo arcar com o ônus econômico e não o transferir. Tais decisões parecem levar em conta o conceito consolidado com a edição das Súmulas 71 e 546 do STF, de que tributo indireto é aquele em que há o repasse do valor do tributo. Sem entrar na discussão do conceito, o objeto de análise é a aplicação do art. 166 do CTN, cuja incidência não se dá em relação a tributo indireto, mas sim nos casos em que o tributo comporte, pela sua natureza, a transferência do encargo. A questão não é apenas se o ônus financeiro foi repassado ou não, mas sim se a natureza do tributo comporta o repasse. Apenas sobre os tributos que possuam tais características é que deve haver a incidência do art. 166 do CTN, até porque, havendo oportunidade, o encargo financeiro de todas as exações é eventualmente repassado a terceiros⁴⁹.

Tendo em vista que a incidência do PIS e da Cofins se dá sobre a receita ou faturamento, em tese esses tributos seriam caracterizados como diretos, à semelhança do que ocorre com IR⁵⁰. Contudo, percebe-se que o ônus econômico das contribuições pode ser transferido para terceiros, como ocorre no caso das distribuidoras de energia elétrica e os respectivos consumidores⁵¹ e, por isso, há entendimento doutrinário sobre sua caracterização como indiretos⁵².

Por conclusão se entende que à repetição de indébito do PIS e da Cofins não deve incidir o art. 166 do CTN, uma vez que, apesar de poder se transferir o encargo financeiro de tais contribuições, no caso aos consumidores de energia elétrica, estes tributos não comportam, por sua natureza, a referida transferência. Assim, cabe às distribuidoras de energia elétrica a sujeição ativa para requerer a restituição de pagamentos indevidos das exações indicadas⁵³. A ANEEL constatou que o judiciário tem decidido da forma indicada. Na Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL, de 14/01/2021, a Agência identificou, com base nas informações fornecidas pelas distribuidoras de energia elétrica, que 49 delas possuíam ações de repetição de indébito a respeito do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, sendo que, dessas, 23 já tinham trânsito em julgado, o que lhes gerou créditos em favor das empresas no montante de R\$ 36,9 bilhões.

2.3.2 Responsabilidade e repetição

⁴⁷ STJ. REsp 1131476/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010. [...] O ISS, como de sabença, é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto. *In casu*, a pretensão repetitória da ora recorrente consiste em reaver valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta. [...] (pg. 6 de 4 do Acórdão (SIC)).

⁴⁸ No mesmo sentido STF. ARE 726089 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-162 DIVULG 21-08-2014 PUBLIC 22-08-2014; STJ. AgInt no REsp 1889036/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/03/2021, DJe 26/04/2021; REsp 426.179/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/05/2004, DJ 20/09/2004, p. 228.

⁴⁹ Baleeiro entende que “O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado”. Baleeiro, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 884.

⁵⁰ STJ. REsp 426.179/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/05/2004, DJ 20/09/2004, p. 228; [...] 11. Destaque-se, no entanto, que o imposto de renda não se inclui dentre aqueles que se enquadram como “tributos indiretos” a exigir qualquer análise quanto ao art. 166 do CTN, sendo desnecessário tecer mais comentários a respeito de referidos precedentes. [...] EREsp 1318163/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/06/2017, DJe 15/12/2017

⁵¹ Sobre isso, ver tópico 0.

⁵² Machado Segundo, Hugo de Brito. “Tributação indireta no direito brasileiro.” *In: Tributação indireta no direito brasileiro*, por Hugo de Brito Machado (coordenador), 212-242. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 215-216.

⁵³ Complementarmente e sob a perspectiva do consumidor, ver tópico **Erro! Fonte de referência não encontrada..**

Na relação entre distribuidoras de energia elétrica e seus consumidores, quanto ao PIS e à Cofins, não se constata caracterização de responsabilidade tributária. Não há lei prevendo que o consumidor ocupe posição jurídica descrita no art. 121, II do CTN. Nem como responsável, muito menos como contribuinte. Do outro lado, as distribuidoras se caracterizam apenas como contribuintes e não responsáveis na referida relação. Assim, não há porque entender que a responsabilidade possa influenciar de alguma forma a repetição do indébito no contexto apresentado.

2.4 Efetivação da repetição

Como o momento em que o valor repetido estará à disposição do sujeito passivo se mostra importante para a presente análise⁵⁴, justifica-se a consideração das formas de disponibilização dos créditos de PIS e Cofins.

Nos moldes do disposto na Súmula 461 do STJ, a efetivação de repetição do indébito pode ser feita de duas formas. Assim prevê o dispositivo sumular: O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

A compensação, com fundamento no art. 170 do CTN, deve ser feita nos termos previstos pelo art. 74 da Lei 9.430/96. De acordo com o § 2º do artigo, ela se viabiliza pela entrega de declaração por parte do sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal, cujo conteúdo é posteriormente examinado pela autoridade fiscal.

Duas questões merecem destaque na compensação. Ela se constitui como a extinção de obrigações equivalentes entre credor e devedor. Assim, não haverá pagamento à distribuidora de energia elétrica credora do valor repetido, ou seja, não haverá depósito do montante repetido na conta bancária da credora, mas sim serão extintos débitos tributários que ela tem perante a União. A segunda questão diz respeito à homologação da compensação. Ainda que a lei preveja que a compensação declarada extingue o crédito tributário, o dispositivo normativo define que os efeitos jurídicos relativos a essa forma de extinção somente se perfazem com a homologação por parte do fisco. Dessa forma, a efetivação da repetição na compensação ocorre apenas quando houver a referida homologação, com o consequente reconhecimento pela autoridade administrativa da extinção dos débitos indicados. Por mais que o pedido administrativo possa gerar efeitos jurídicos, esses se consumam plenamente apenas com o ato da autoridade fiscal. Ocorre que, de acordo com o § 5º do mesmo art. 74, a autoridade fiscal tem o prazo de 5 anos, contados da data da entrega da declaração de compensação, para homologar. A efetivação nessa forma de repetição pode, portanto, não ser tão célere. Ademais, se por algum motivo não houver a homologação, o processo administrativo pode se estender por mais tempo com a apresentação de defesa do sujeito passivo, podendo, inclusive, a discussão ser direcionada ao judiciário, onde, sem uma das situações de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN, seria feita a cobrança mesmo sem o desfecho da discussão. Caso o sujeito passivo seja perdedor, ao final de todo esse processo, pode ele vir a ter de pagar os valores que pretendia compensar, não possuindo, assim, o benefício esperado da restituição.

Caso a forma escolhida para a repetição seja o precatório, as normas aplicáveis são, inicialmente, as previstas no art. 100 da Constituição da República. Nesse caso, haverá pagamento por parte da União à respectiva empresa de energia elétrica, ou seja, haverá a transferência direta

⁵⁴ Ver também Tópico 0.

de valores para a conta da credora. Quanto ao prazo para pagamento, esse se dará conforme a “ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos”.

3. Relação de Consumo e Repetição

A relação entre distribuidora de energia elétrica e usuário é de natureza contratual, típica de direito privado⁵⁵. Essa relação também é submetida às normas no âmbito do Direito do Consumidor, consequentemente ao respectivo Código⁵⁶, que dispõe sobre as características dos serviços na relação entre o consumidor com os órgãos públicos ou empresas⁵⁷.

Dentro dessa perspectiva, é plausível crer que alguns consumidores de energia elétrica, por mera liberalidade, respaldada, inclusive, no acesso à justiça, ingressem com ações judiciais para que sejam reconhecido o seu direito à repetição dos valores declarados inconstitucionais e que foram repassados para suas respectivas contas de energia. As ações podem ter por objeto a devolução dos valores diretamente pela União, que teria como respaldo as normas tributárias; ou a devolução dos valores pelas distribuidoras de energia elétrica, cuja fundamentação se daria com base no Direito do Consumidor.

A partir de uma interpretação equivocada do art. 166 do CTN, o intento do consumidor de reaver o indébito diretamente da União poderia encontrar justificativa na decisão do STJ sobre o Tema Repetitivo nº 537. A tese firmada pelo Tribunal nessa situação foi de que “Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.”⁵⁸. Contudo, o STJ decidiu no AgInt nos EDcl no REsp nº 1.932.893/RN, que os contribuintes de fato, portanto, os consumidores de energia elétrica, “a despeito de suportarem a exação sob a forma de substituição tributária, não detêm legitimidade para ajuizar ações que visem a discutir a exigência fiscal de recolhimento de tributos incidentes sobre o faturamento (Finsocial, PIS e Cofins).”. Um dos fundamentos para o entendimento foi a decisão proferido pela Primeira Seção do Tribunal, no julgamento do REsp nº 903.394/AL, pela sistemática dos recursos repetitivos. No acórdão desse Recurso Especial, o Tribunal definiu que o contribuinte de fato não possui legitimidade ativa para pleitear restituição de indébitos. É para se destacar que o exame da matéria recaiu sobre IPI e não sobre as contribuições⁵⁹. Independentemente disso, entende-se que a decisão no AgInt nos EDcl

⁵⁵ Girardi, Cláudio. Regulação da energia elétrica: uma visão prática. In: **Regulação pública da economia no Brasil**, por Rogério Emilio de Andrade (coordenador). Campinas, SP: Edicamp, 2003. p. 182.

⁵⁶ STJ. AgInt no AREsp n. 1.621.641/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe de 18/12/2020. Sobre o tema ver Aragão, Alexandre Santos de. “Serviços públicos e direito do consumidor: possibilidades e limites da aplicação do CDC.” In: **Regulação jurídica do setor elétrico**, por Elena Landau (coordenadora), 163-186. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

⁵⁷ Código de Defesa do Consumidor (CDC). Art. 22. Os órgãos públicos, por si ou suas empresas, concessionárias, permissionárias ou sob qualquer outra forma de empreendimento, são obrigados a fornecer serviços adequados, eficientes, seguros e, quanto aos essenciais, contínuos.; A lei 8.631/93 prevê ainda, em seu art. 13, que “O concessionário de serviço público de distribuição de energia elétrica criará no âmbito de sua área de concessão, Conselho de Consumidores, de caráter consultivo, composto por igual número de representantes das principais classes tarifárias, voltado para orientação, análise e avaliação das questões ligadas ao fornecimento, tarifas e adequações dos serviços prestados ao consumidor final.”.

⁵⁸ Recurso paradigma: STJ. REsp n. 1.299.303/SC, relator Ministro Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, DJe de 14/8/2012.

⁵⁹ Outro fundamento apontado para a decisão do AgInt nos EDcl no REsp nº 1.932.893/RN foi o AgRg no AgRg no REsp n. 1.228.837/PE, relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, na Segunda Turma, DJe de 17/9/2013. Esse julgado tratou especificamente do PIS e Cofins, mas em relação ao regime de substituição tributária em comercialização de combustíveis.

no REsp nº 1.932.893/RN está adequada, pois, tanto o PIS como a Cofins não se enquadram como tributos que comportem por sua natureza a transferência de seus encargos financeiros⁶⁰.

Sobre as eventuais ações dos consumidores para devolução dos valores pelas distribuidoras de energia elétrica, tal hipótese já é uma realidade. A Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL aponta que a EDP São Paulo Distribuição de Energia S.A. informou, em 2019, que consumidores teriam ingressado com ações judiciais objetivando a devolução dos valores obtidos em decisões judiciais favoráveis ao Grupo⁶¹. No Paraná, há também medidas, em menor número, como é o caso do mandado de segurança nº 0025381-54.2021.8.16.0001, em trâmite perante a 3ª Vara da Fazenda Pública de Curitiba, na justiça estadual.

Sobre a relação consumidor-empresa de energia elétrica, tomando em conta que os valores do PIS/Cofins repassados aos consumidores podem ser considerados como exigência indevida pelo judiciário, inclusive, com base no equilíbrio econômico-financeiro do contrato de prestação de serviço, pois as empresas de energia elétrica receberiam, em tese, valor que não lhes seria cabível, então a conclusão é que as medidas judiciais dos consumidores contra as empresas poderiam ser procedentes, obrigando aquelas a devolver os valores repetidos da União. Há decisões no STJ que indicam a plausibilidade dessa afirmação. Foi o que ocorreu no AgRg no REsp 1303833/MS, que confirmou a possibilidade de restituição de valores ao consumidor, quando houver na tarifa valor exigido ilegítimamente decorrente de erro justificável⁶². Dentro dessa perspectiva poderia se interpretar que se o valor indevido nas contribuições foi cobrado do usuário do serviço por força de presunção de constitucionalidade de norma tributária ou sua interpretação, mas, declarada sua incompatibilidade com o sistema jurídico, caberia a devolução ao consumidor do que foi ou do que deve ser repetido. Assim, deve-se levar em conta a possibilidade de o Judiciário determinar a devolução dos valores repetidos aos respectivos consumidores.

4. Devolução e o Regramento Administrativo/Regulatório

A Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL e o Parecer nº 00050/2022/PFANEEL/PGF/AGU já trabalhavam com a hipótese e a operacionalização da devolução dos valores aos consumidores pelas distribuidoras de energia elétrica que tivessem repetido os montantes recolhidos indevidamente a título de tributo, citando, inclusive, casos de distribuidoras que já iniciaram a devolução dos créditos⁶³. Há de se citar também que houve, recentemente, a aprovação do projeto de lei que dispõe sobre o tema.

A Lei nº 14.385, de 27 de junho de 2022, alterou a Lei nº 9.427/96, que instituiu a Agência Nacional de Energia Elétrica e disciplinou o regime das concessões de serviços públicos de energia

⁶⁰ Sobre isso ver Tópico 0.

⁶¹ “9. A EDP São Paulo Distribuição de Energia S.A. – EDP SP, por meio da Carta CT-PR-4/20, de 24 de janeiro de 2019, a exemplo da EDP ES, informou à ANEEL o trânsito em julgado, em 21 de novembro de 2019, da decisão proferida no processo judicial aberto para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Assim como, informou que diversos consumidores teriam ingressado com ações judiciais objetivando a devolução dos valores obtidos nas decisões judiciais favoráveis ao Grupo EDP.”

⁶² [...] 1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que a repetição do valor exigido ilegítimamente, referente às tarifas de água, esgoto ou energia elétrica, quando decorrer de engano justificável por parte da concessionária, deve ser restituído de forma simples.[...]. STJ. AgRg no REsp n. 1.303.833/MS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe de 12/8/2016.

⁶³ Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL. [...] ”145. Para as distribuidoras que já iniciaram a devolução de forma individualizada e possuem, portanto, os sistemas adaptados para essa forma devolução, recomenda-se mantê-la até a efetiva conclusão. Para as demais formas de devolução, caso tenham sido opção do conjunto de distribuidoras que iniciou a devolução, inclusive aquelas que o fizeram mediante pedido à ANEEL, havendo valores remanescentes a devolver, as distribuidoras deverão se adaptar ao regulamento aqui discutido.” [...].

elétrica, bem como deu outras providências. A nova lei insere no art. 3º da lei original um inciso e um parágrafo, bem como cria o art. 3º-B.

Na primeira alteração, com a inserção do inciso XXI⁶⁴, o legislador inclui expressamente na competência do Órgão Regulador a possibilidade de “promover” a destinação integral de valores objeto de repetição de indébito recebido pelas distribuidoras de energia elétrica em proveito dos usuários. Já a inserção do § 8º no mesmo artigo visa dar os contornos operacionais à devolução.

Na segunda alteração, com a criação do art. 3º-B, o legislador trata especificamente da devolução, chamada de “destinação”, no caso do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins⁶⁵. O dispositivo prevê que a ANEEL promoverá nos processos tarifários a destinação integral dos valores repetidos que sejam objeto de ações judiciais transitadas em julgado em favor dos usuários. Na mesma sistemática da alteração anterior, o artigo traz ainda parágrafos e incisos que dispõem sobre a operacionalização da devolução.

A nova lei trouxe previsões para algumas das muitas dúvidas que estão sendo levantadas pelo setor em relação à repetição do indébito do PIS e da Cofins. Sem ter a pretensão de abordar todas, também por não ser o enfoque do presente exame, passa-se a examinar alguns pontos relativos à normatização.

4.1 Competência e irretroatividade

Com a alteração legislativa promovida pela Lei nº 14.385/22, a ANEEL passa expressamente a ter competência para “promover” a destinação integral dos valores repetidos, relativamente ao serviço público afetado. O recente inciso XXII do art. 3º da Lei 9.427/96 prevê que a ANEEL tem competência para promover, de ofício, inclusive, a destinação dos valores tributários repetidos por recolhimento a maior em benefício dos usuários dos respectivos serviços.

Inicialmente cumpre destacar que o dispositivo é específico em relação às distribuidoras de energia elétrica, não se estendendo aos outros participantes do Sistema Elétrico brasileiro. Tal restrição é mantida também no art. 3º-B.

Obviamente que a interpretação do termo “promover” deve ser feita no contexto do processo tarifário, uma vez que a relação de repetição de indébito tributário, pelo menos no caso em comento, se dá diretamente entre o contribuinte (distribuidora) e a União. Portanto, não teria como a ANEEL, diretamente e “de ofício”, interferir nas finanças de tais empresas de forma a “promover” a destinação dos montantes em proveito dos consumidores. Isso se confirma no § 8º do artigo, o qual dispõe que, para a destinação, a Aneel deverá considerar os procedimentos tarifários e disposições contratuais, bem como de normas e procedimentos aplicáveis à espécie, dentre outras disposições.

Sem abordar a discussão se a Aneel possuía ou não competência para tratar sobre o tema antes das alterações promovidas pela Lei nº 14.385/22, uma questão que deve ser examinada é a

⁶⁴ XXII – promover, de ofício, a destinação integral, em proveito dos usuários de serviços públicos afetados na respectiva área de concessão ou permissão, dos valores objeto de repetição de indébito pelas distribuidoras de energia elétrica em razão de recolhimento a maior, por ocasião de alterações normativas ou de decisões administrativas ou judiciais que impliquem redução de quaisquer tributos, ressalvados os incidentes sobre a renda e o lucro.

⁶⁵ Art. 3º-B. A Aneel deverá promover, nos processos tarifários, a destinação integral, em proveito dos usuários de serviços públicos afetados na respectiva área de concessão ou permissão, dos valores objeto de repetição de indébito pelas distribuidoras de energia elétrica relacionados às ações judiciais transitadas em julgado que versam sobre a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). [...]

possível retroatividade dessa lei. Obviamente que o Princípio da Irretroatividade somente seria aplicável caso a Aneel tenha recebido a competência por força dos novos dispositivos. Se for reconhecido que a Agência já tinha aptidão para regulação da repetição de tributos em serviços de energia elétrica antes da alteração, nos moldes expressos pelos atuais dispositivos, então não se teria motivos para fazer a análise da eventual retroação.

Quanto à irretroatividade, essa tem relação direta com o Princípio da Legalidade, uma vez que permitir a retroatividade da lei seria também permitir efeitos jurídicos dela enquanto inexistente, ou seja, não havia lei no momento em que se sucederam os fatos, atos ou situações jurídicas⁶⁶. É ainda um dos fundamentos do Princípio da Segurança Jurídica⁶⁷. Em suma, é possível afirmar que o direito deve disciplinar o presente e o futuro, não o passado, não havendo cabimento a normatização de eventos ocorridos no passado, por meio de normas posteriores⁶⁸. Portanto, para situações jurídicas anteriores, completamente consumadas, não pode haver tolerância quanto à retroatividade da lei⁶⁹.

Para o caso em questão, inicialmente é necessário avaliar se houve consumação da situação jurídica que se regula. Poderia essa se constituir com a realização do contrato entre a distribuidora e a Aneel ou com a aquisição do direito à repetição do indébito pela distribuidora.

Parece que a situação que deveria ser considerada é a assinatura do contrato administrativo que concede o serviço⁷⁰, pois é essa que estabelece a relação jurídica entre a Aneel e a distribuidora, fazendo com que essa pessoa jurídica se submeta à regulação da Agência. Assim, se o contrato foi firmado antes da entrada em vigor da nova lei, não pode a recente norma ser aplicada sobre as condições estabelecidas pelo acordo. Esse entendimento se amolda não somente ao art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, que prevê que a lei não deve prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, mas também à jurisprudência do STF. O Tribunal já decidiu que: [...] “Se a lei alcançar os efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa, que é um ato ou fato ocorrido no passado. - O disposto no artigo 5, XXXVI, da Constituição Federal se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva.” (*sic*) [...]”⁷¹.

Interessante é que a decisão deixa claro que a irretroatividade se aplica à lei, independentemente dela tratar de matéria de direito público ou de direito privado. Desta forma, a atribuição de nova competência da Aneel não poderia ser aplicada a contratos já firmados, valendo tão somente, quanto à irretroatividade, para os contratos que forem firmados a partir de sua vigência.

⁶⁶ Silva, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39. ed., rev., atual. até a Emenda constitucional n. 90, de 15.09.2015. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 433.

⁶⁷ Tavares, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 765.

⁶⁸ Mendes, Gilmar Ferreira, e Paulo Gustavo Gonet Branco. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. E-Book. Capítulo 4 Direitos fundamentais em espécie, IV – Direito adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada e segurança jurídica, 1. Considerações preliminares.

⁶⁹ Mello, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**. 3ª. Vol. I. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 321.

⁷⁰ Mesmo que se entenda que a situação consumada para fins de irretroatividade seja o direito ao indébito, a consumação teria se dado antes da vigência da lei, pois teria ocorrido com as decisões do Supremo, definindo o direito ao crédito. Como visto no tópico 0., as decisões foram publicadas em 2017 e 2021, sendo que a Lei 14.385/22 apenas entrou em vigor em 28 de junho de 2022. Conclui-se, portanto, que se a referida Lei inovar e for aplicada sobre o direito de repetição indicado, então haveria retroatividade.

⁷¹ ADI 493, Relator(a): MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/1992, DJ 04-09-1992 PP-14089 EMENT VOL-01674-02 PP-00260 RTJ VOL-00143-03 PP-00724.

4.2 Montante a ser devolvido aos usuários⁷²

4.2.1 Montante da devolução e custos

Os recentemente introduzidos incisos I e II, do § 1º, do art. 3º-B na Lei 9.427/96 definem que a Aneel considere no processo tarifário, para fins de destinação dos valores objeto da repetição aos usuários, o valor total do crédito utilizado em compensação, acrescido de juros, bem com a integralidade dos valores dos créditos a serem compensados até o processo tarifário subsequente.

Importante ressaltar que os dispositivos não preveem que todos esses valores devam ser devolvidos aos usuários, mas, destaca-se, levados em consideração. Tal ênfase se justifica porque devem ser descontados eventuais importes que se caracterizam como repasses já efetuados pelas distribuidoras, montantes indevidos ou custos para a destinação ao consumidor. A Lei tem disposição expressa quanto aos valores já repassados aos consumidores em razão de decisões administrativas ou judiciais (art. 3º-B, § 1º, IV).

Quanto aos montantes indevidos, há de se concluir que os usuários têm direito apenas a receber até o limite do ônus econômico que arcaram, corrigido de acordo com a lei, tanto individualmente como na soma dos valores de todos os usuários, observado ainda o limite da quantia disponível para devolução. Dentre as situações que podem gerar certo conflito, cita-se o caso em que alguma distribuidora, independente do motivo, não repassou ao consumidor parcial ou o totalmente o valor do tributo que deveria ser recolhido e, agora, deve ser repetido pela União. Nessa situação, não há como o consumidor exigir da distribuidora aquilo que não lhe pertence.

Sobre os custos, apesar de não haver previsão expressa na lei, não se vislumbra que haja proibição para que eles devam ser considerados para o cálculo da devolução aos usuários. Entrariam em custos os valores que serviram ou servirão para existência e viabilidade da devolução. Como exemplo, poderia se citar situação hipotética em que a forma de devolução definida pela Aneel venha a gerar dispêndios extras e significativos com pessoal e com programas de computador. Tais despesas poderiam ser caracterizadas como custos e, portanto, computadas no cálculo da devolução para fins de abatimento. O objetivo é não gerar enriquecimento ilícito, nem desequilíbrio econômico-financeiro.

4.2.2 Antecipação da destinação

Prevê o artigo 3º-B, § 3º da Lei 9.427/96 que, ressalvada a forma de destinação que leva em consideração a totalidade do que foi compensado e a integralidade do que foi requerido para se compensar à Receita (§ 1º, II, do mesmo artigo), a Agência Nacional de Energia Elétrica pode determinar a destinação do crédito aos usuários, mesmo antes do pleito junto à Secretaria da Receita Federal, desde que haja remuneração do valor antecipado (§ 3º, II).

Tal determinação somente pode ocorrer se houver anuência da distribuidora de energia elétrica, conforme inciso I, também do § 3º. Isso quer dizer que a obrigação de destinação dos valores aos usuários de forma antecipada somente existirá se a distribuidora assim aceitar. A segurança jurídica que essa sistemática proporciona é que a distribuidora pode fazer a análise de viabilidade e vantagem das condições estabelecidas pela Aneel para a antecipação.

Com o intuito de tornar a antecipação factível, deve a Aneel estabelecer a remuneração prevista no inciso II do parágrafo terceiro de maneira que ela não beneficie despropositadamente

⁷² Abstraída a questão da irretroatividade, continua-se o exame dos demais pontos.

as distribuidoras, nem que ela seja desestimulante, sob risco de não haver interesse em antecipar. Devem ainda ser observadas as demais normas aplicáveis à concessão.

4.2.3 Requerimento à Receita e efetivação da repetição

Uma questão a ser examinada é a consideração da integralidade dos valores dos créditos requeridos à Secretaria da Receita, nos termos do art. 3º-B, § 1º, II da Lei 9.427/96, no que diz respeito à efetivação da repetição. Como visto no tópico 0. desse trabalho, a efetivação da repetição na compensação se dá apenas com a homologação dessa por parte da autoridade fiscal. Obviamente é possível considerar os valores requeridos para a compensação, contudo, as distribuidoras somente devem ser obrigadas a restituí-los aos consumidores a partir do momento em que as respectivas compensações forem homologas pelo fisco, ou seja, somente a partir do momento em que o crédito seja efetivamente homologado na compensação. A obrigação de restituição ao usuário antes do ato administrativo caracteriza antecipação, uma vez que o uso do crédito pela distribuidora ainda não se efetivou. Isso porque a homologação expressa pode ser feita no prazo de cinco anos da entrega da declaração de compensação (art. 74, § 5º da Lei 9.430/96), sendo que, na hipótese de problema documental ou outro, pode haver ainda o tempo de finalização dos processos administrativo e/ou judicial. Assim, salvo se a Receita eventualmente se dispuser a informar o cronograma de análise para a referida declaração, não há como se prever quando se efetivará a repetição.

4.3 Forma de Devolução.

A devolução dos valores repetidos aos usuários deve levar em conta, dentre outros aspectos, a eficiência, a praticabilidade e a neutralidade. Na eficiência, a destinação deve ser feita de forma mais célere o possível, nos moldes definidos pelas normas aplicáveis. Na praticabilidade, deve ser utilizado método de devolução viável e factível. Quanto à neutralidade é importante que não haja enriquecimento ilícito, nem prejuízo ou danos a qualquer das partes envolvidas, sem esquecer do equilíbrio econômico do contrato.

A Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL tratou sobre a forma de devolução aos consumidores. Após discutir algumas questões sobre a devolução, os elaboradores da Nota entenderam que a melhor alternativa seria a adoção do “Desconto na Fatura, cota-parte do consumo corrente”, constante no item 4.2 da tabela de fls. 36-37. Levando-se em conta “(i) montantes a serem devolvidos a cada ciclo tarifário, (ii) tempo necessário para a devolução, (iii) operacionalização da devolução”, a conclusão exteriorizada no documento foi de que devem ser “considerados os créditos efetivamente aproveitados com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil nos doze meses anteriores ao processo tarifário, somados a eventuais depósitos judiciais já recebidos pela concessionária/permissionária.”⁷³. Para a “operacionalização da devolução”, o entendimento foi de que “os montantes a serem devolvidos a cada ciclo tarifário (créditos efetivamente aproveitados nos doze meses anteriores com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, somados a eventuais depósitos judiciais já recebidos pela concessionária/permissionária) serão descontados na fatura de energia elétrica, por meio de seu rateio pelo conjunto de consumidores, sendo definidas cotas-partes de cada um deles a cada ciclo de faturamento, de modo que se considere sua participação no faturamento mensal.”⁷⁴.

Concentrando-se na operacionalização da devolução, por ser o objeto desse tópico, entende-se que o mais adequado seria a devolução individual, ou seja, a devolução deve ser feita de maneira proporcional e individualizada aos usuários que efetivamente arcaram com o ônus dos valores recolhidos indevidamente a título de tributos. Adota-se essa postura por se entender que a

⁷³ Parágrafo 142 nas ps. 38-39 da Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL, de 14/01/2021.

⁷⁴ Parágrafo 144 na p. 39 da Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL, de 14/01/2021.

praticabilidade não deve ser o ponto de partida para a definição da forma de devolução. Mesmo que o que se extraia da Nota Técnica nº 9 tenha sido esse entendimento, por essa considerar que a devolução individualizada seria muito complexa e esbarraria em dificuldades operacionais⁷⁵, o critério que deveria ser utilizado por primeiro para se definir a forma de ressarcimento deveria ser a real e efetiva contribuição para o pagamento do montante recolhido.

Como citado anteriormente, deve a praticabilidade ser levada em conta, mas, no caso em questão, sua precedência como critério definidor da forma de devolução pode trazer prejuízo considerável, não somente para as distribuidoras, mas também para vários consumidores que tenham direito sobre a devolução. Na perspectiva da Nota, os valores seriam devolvidos para os atuais consumidores, independente deles terem arcado com os valores do PIS e Cofins à época.

Fato é que ao longo do tempo da prestação do serviço, os consumidores se mudam, consomem mais ou menos, pessoas jurídicas abrem, fecham, fusionam, etc., o que interfere diretamente no montante contribuído. Restituir os valores aos consumidores, de forma indiscriminada, pode caracterizar o privilégio a alguns e prejuízo a outros. Sem falar que, se os usuários prejudicados resolverem recorrer ao judiciário para terem seu direito a restituição garantidos⁷⁶, o valor excedente que as distribuidoras terão de arcar pode ser elevado.

Com base nesse contexto, o mais adequado seria fazer a devolução individualizada. Obviamente que problemas surgirão, como os citados na Nota Técnica, especialmente para identificar consumidores mais antigos, que podem ser, em alguns casos, até do ano de 1996⁷⁷. Parte do problema pode ser resolvido com o auxílio dos próprios usuários, estabelecendo que eles requeiram e se manifestarem sobre seu direito, para somente então efetuar a devolução. Outra possibilidade seria a adoção de forma híbrida, inicialmente individualizada, com a determinação de prazo para requerimento dos usuários e, havendo transcorrido o prazo sem que todo o montante seja restituído, então poderia se devolver aos atuais consumidores. De qualquer sorte a medida deve ser estudada e bem planejada, mas, ressalta-se, de forma a evitar beneficiar ou prejudicar qualquer das partes.

5. Conclusão

Nos termos da Lei 14.385/22, que alterou a Lei 9.427/96, os valores provenientes da repetição de indébito pela declaração de inconstitucionalidade da inserção do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins deveriam ser devolvidos aos consumidores de energia elétrica pelas distribuidoras, ainda que essas sejam titulares dos direitos relativos à repetição no âmbito tributário.

Deixando de lado o eventual problema da retroatividade da Lei, especialmente em relação do estabelecimento de competência da ANEEL, algumas questões merecem atenção quanto à devolução dos montantes aos usuários. Dentre elas, o cômputo para o cálculo da restituição aos consumidores, pois é necessário se levar em conta valores como custos, pagamentos efetuados etc. de forma que não haja benefício indevido ou prejuízo para nenhuma das partes envolvidas. A efetivação da repetição se mostra outro assunto importante, já que na compensação se perfaz com a homologação da declaração apresentada à receita, o que pode acontecer em até cinco anos após a entrega da declaração de compensação, isso se não houver discussão administrativa ou judicial.

⁷⁵ 99. O primeiro ponto que deve ser observado da avaliação das contribuições recebidas no âmbito da Tomada de Subsídios nº 5/2020 é que a devolução de forma difusa se apresenta como melhor alternativa, considerando o conjunto de todas as distribuidoras. A devolução individualizada, além de muito complexa, esbarra em dificuldades operacionais, como será abordado adiante. p. 28 da Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL, de 14/01/2021.

⁷⁶ Ver tópico 0.

⁷⁷ Conforme tabela na p. 9 da Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL, de 14/01/2021.

Talvez a mais importante discussão gire em torno da forma de devolução. Essa deve ser feita com observância da eficiência, praticabilidade e neutralidade, bem como, do equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Mesmo que as superintendências da Aneel tenham se manifestado que a melhor forma de devolução ao usuário seria por meio de “Desconto na Fatura, cota-parte do consumo corrente”, entende-se que o mais adequado seria a devolução individualizada, partindo do pressuposto de que quem efetivamente contribuiu, nos limites das respectivas contribuições, é quem deve ter seu direito reconhecido, sem descartar a possibilidade híbrida de devolução.

6. Referências.

- ABRADEE-Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica. Segmento de Distribuição/DISTRIBUIDORAS E ORIGEM DE CAPITAL. s.d. <https://www.abradee.org.br/setor-de-distribuicao/distribuidoras-e-origem-de-capital/> (acesso em 28 de abril de 2022).
- Álvares, Manoel. “Art. 166.” *In: Código Tributário Nacional comentado*: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003), por Vladimir Passos de Freitas (coordenador). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- Amaro, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- Andrade, José Maria Arruda de, e Maurício Barros. “A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN.” *In: Tributação indireta no direito brasileiro*, por Hugo de Brito Machado (coordenador), 260-297. São Paulo: Malheiros/ICET, 2013.
- ANEEL-Agência Nacional de Energia Elétrica. Área de Atuação. s.d. <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYTdkM2M4MzAtOGQ1Ny00N2Y5LWJhNjctMTFIMTc0OWIxNzUzIiwidCI6IjQwZDZmOWI4LWVjYTctNDZhMi05MmQ0LWVhNGU5YzAxNzBlMSIsImMiOiR9&pageName=ReportSection> (acesso em 28 de Abril de 2022).
- Aragão, Alexandre Santos de. “Serviços públicos e direito do consumidor: possibilidades e limites da aplicação do CDC.” *In: Regulação jurídica do setor elétrico*, por Elena Landau (coordenadora), 163-186. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- Baleeiro, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- Becker, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- Bottallo, Eduardo. “Repetição do indébito tributário e o art. 166 do código tributário nacional.” **Revista de Direito Tributário** (Malheiros) 75 (1999): 219-225.
- Caliendo, Paulo. Repetição de indébito de ICMS: legitimidade ad causam. *In Temas de direito tributário*: em homenagem a Gilberto Ulhôa Canto, por Gustavo Brigagão, & Juselder Cordeiro da Mata. Belo Horizonte: Arraes Editores, Vol. 2. 2020.
- Figueiredo, Luiz. “A regulação do setor elétrico.” *In: Regulação pública da economia no Brasil*, por Rogério Emílio de Andrade. Campinas: Edicamp, 2003.

- Forgioni, Paula A. **Os fundamentos do antitruste**. 2. ed., rev. e atual. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2005.
- Girardi, Cláudio. “Regulação da energia elétrica: uma visão prática.” *In: Regulação pública da economia no Brasil*, por Rogério Emilio de Andrade. Campinas, SP: Edicamp, 2003.
- Grau, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação. 10. ed., rev. atual. São Paulo, SP: Malheiros, 2005.
- Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial. Carta IEDI-Edição 1091. 02 de julho de 2021. https://www.iedi.org.br/cartas/carta_iedi_n_1091.html (acesso em 28 de março de 2022).
- Krakowiak, Leo. “Repetição do indébito.” *In: Caderno de pesquisas tributárias*, nº 8, por Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária / Resenha Tributária, 1983.
- Machado Segundo, Hugo de Brito. “Tributação indireta no direito brasileiro.” *In: Tributação indireta no direito brasileiro*, por Hugo de Brito Machado (coordenador), 212-242. São Paulo: Malheiros, 2013.
- Machado, Hugo de Brito. “Tributação indireta no direito brasileiro.” *In: Tributação indireta no direito brasileiro*, por Hugo de Brito Machado (coordenador), 180-211. São Paulo: Malheiros, 2013.
- Meirelles, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26. São Paulo: Malheiros, 2001.
- Mello, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**. 3ª. Vol. I. São Paulo: Malheiros, 2007.
- Mendes, Gilmar Ferreira, e Paulo Gustavo Gonet Branco. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.
- Silva, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39. ed., rev. e atual. / até a Emenda Constitucional n. 90, de 15.09.2015. São Paulo: Malheiros, 2016.
- Sousa, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**; coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- Tavares, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 10 e. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.