

PIS E COFINS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E LEGALIDADE DO REPASSE DO CUSTO RESPECTIVO NO VALOR DAS CONTAS AOS CONSUMIDORES

SUMÁRIO

1. Exposição da Consulta. 2. Parecer. 2.1 – Introdução. 2.2 – Distinção Essencial entre o Repasse do PIS e da COFINS na Energia Elétrica e na Telefonia. 2.2.1 – O Repasse Jurídico. 2.2.2 – O Repasse Econômico. 2.2.3 – Espécies de Repasse Jurídico e o Repasse Econômico. 2.2.4 – Diferença da Prática de Repasse na Energia Elétrica e na Telefonia. 2.3 – Tarifas de Energia Elétrica: Controle pelo Poder Concedente e Direito dos Consumidores. 2.4 – Configuração Constitucional e Legal do PIS e da COFINS. 2.5 – Tributos Diretos e Tributos Indiretos. 2.5.1 – Tributos Indiretos e Repercussão como Questões Jurídicas. 2.5.2 – Conclusão Incidental sobre Tributos Diretos e Indiretos. 2.6 – Fatos Geradores Unilaterais e Bilaterais ou Multilaterais e Repercussão dos Tributos. 2.6.1 – Repercussão Econômica: Tributos Unilaterais e Diretos. 2.6.2 – Repercussão Econômica: Tributos Bilaterais ou Multilaterais e Indiretos. 2.6.3 – Conclusões Incidentais sobre Repercussão Econômica, Repasse Jurídico e Repasse Econômico. 2.7 – O PIS e a COFINS como Tributos Diretos e Unilaterais. 2.8 – Repasse Jurídico e Repasse Econômico: distinções. 2.9 – Fixação, Reajuste e Revisão de Tarifas segundo a ANEEL. 2.9.1 – Fixação da Tarifa Inicial no Contrato de Concessão. 2.9.2 – Reajustes e Revisões das Tarifas Fixadas no Contrato de Concessão. 2.9.3 – Modificações da Tarifa e Modo de Inclusão do PIS e da COFINS. 2.9.3.1 – Um Exemplo da Demonstração do Repasse Econômico Antes e Depois da Implantação da Não-cumulatividade. 2.9.4 – Cálculo por Dentro e por Fora e Repasse Jurídico e Econômico de Tributos. 2.10 – Conclusões. 2.11 – Respostas aos Quesitos.

P A R E C E R

1. Exposição da Consulta

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DISTRIBUIDORES DE ENERGIA ELÉTRICA – ABRADÉE expõe que consumidores que contratam com as distribuidoras de energia elétrica, suas filiadas, têm buscado judicialmente excluir diversos valores relativos à carga tributária incidente sobre a atividade de venda e distribuição de energia elétrica.

Entre os valores pretendidos excluir estão os correspondentes ao PIS e à COFINS, em relação aos quais estão sendo ajuizadas ações em profusão.

Relata que a principal alegação, em tais ações, é a de que há ilegalidade por haver deturpação da relação jurídico-tributária consistente no fato de que a empresa concessionária-distribuidora assume o papel de sujeito ativo da relação tributária e o usuário a condição de sujeito passivo, sendo o valor da conta de consumo de energia a base de cálculo das contribuições referidas.

Aduz a Consulente que, no seu entender, é legalmente admitida a repercussão econômica do PIS e da COFINS na tarifa de energia elétrica, a teor do disposto no art. 9º, § 3º, da Lei nº 8.987/1995, que estabelece que todas as alterações na carga tributária implicam revisão de tarifas, exceto aquelas relativas ao imposto sobre a renda.

Acentua que a celeuma teria principiado com a modificação do sistema de apuração e pagamento das aludidas contribuições, que antes eram cumulativas, cobradas pelas alíquotas de 0,65% e de 3%, respectivamente, tendo passado para o sistema não-cumulativo com elevação das alíquotas para 1,65% e 7,6%.

Esclarece que no âmbito tarifário, a forma de recompor o custo, no sistema cumulativo, era destinar exatos 3,65% na tarifa para cobrir o pagamento desses tributos, independentemente de variação do faturamento ou receita, sendo que nessa época não havia informação ao consumidor sobre o valor do custo das referidas contribuições na composição tarifária.

Relata exemplificativamente que, com o advento da não-cumulatividade em decorrência das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, a ANEEL

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

editou, em relação às três maiores empresas filiadas do Rio Grande do Sul, as Resoluções Homologatórias n.ºs. 92, de 18/04/2005, 93, de 18/04/2005, e 234, de 18/10/2005, que determinaram a alteração da sistemática de apuração do custo das aludidas contribuições, que impacta as faturas, após a implantação da não-cumulatividade.

Daí decorre que, ao contrário do sistema cumulativo, não é mais possível prever o percentual do faturamento que servirá para fazer frente ao custo das contribuições mencionadas, pois, a contabilização dos abatimentos ou créditos, torna variável essa proporção, com o que se passou a aferir, primeiro, o percentual exato pago em determinado mês, para, depois, repercutir tal percentual proporcionalmente na tarifa de dois meses depois.

Em tais circunstâncias, na visão da Consulente, o PIS e a COFINS continuaram integrando proporcionalmente o custo como parcelas autônomas dentro da tarifa, mas a repercussão do custo respectivo não ocorre tal qual o ICMS, sendo que o único ponto em comum, entre as contribuições referidas e o imposto mencionado, é o fato de todos estarem localizados fora das Parcelas 'A' e 'B' que compõem as tarifas, pois o ICMS incide por sua alíquota nominal resultando no valor a ser pago pelo usuário, enquanto o PIS e a COFINS incidem por alíquota efetiva representando proporcionalmente o custo dessas contribuições dentro da tarifa.

Aduz que suas filiadas informam aos consumidores, nas contas respectivas, por determinação da ANEEL, o valor que se destina ao pagamento das mencionadas contribuições, sendo que algumas filiadas informam tal valor também aos consumidores de alta tensão. Entretanto, argumenta a Consulente, essa atitude não significa qualquer transferência do ônus financeiro das contribuições, mas apenas dá efetividade ao princípio da transparência nas relações de consumo.

Isso exposto, indaga a Consulente:

1. É legal, na fixação e aprovação de tarifas pela prestação de serviços públicos concedidos, permitidos ou delegados, considerar, com a maior exatidão possível, o ônus representado pelos tributos incidentes sobre a atividade da pessoa jurídica permissionária, concessionária ou delegatária?

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

2. É legítima a revisão tarifária sempre que houver a criação, extinção, elevação ou redução da carga tributária incidente sobre a atividade da pessoa jurídica permissionária, concessionária ou delegatária?

3. A inclusão no custo, das contribuições ao PIS e à COFINS, na formação do valor das tarifas de energia elétrica, encontra respaldo legal e constitucional?

4. Há alguma ilegalidade ou inconstitucionalidade na sistemática disciplinada pela ANEEL, para a recomposição do custo das tarifas de energia elétrica, após a introdução da sistemática da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e à COFINS?

Por fim, postula a Consulente que o parecer aborde todos os aspectos julgados necessários para corretamente apreciar as questões, ainda que não tenham sido alvo de específico questionamento.

2. Parecer

2.1 – Introdução

A matéria objeto da consulta envolve fundamentalmente a análise de três ordens de questões: a) o regime jurídico tributário do PIS e da COFINS e o respectivo repasse do ônus desses tributos aos consumidores de energia; b) o regime jurídico dos preços públicos da energia elétrica; e c) a análise das práticas adotadas pelas distribuidoras de energia elétrica na composição das tarifas cobradas dos consumidores, segundo as disposições legais e regulamentares e as determinações do Órgão Regulador, a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL.

O estudo objetiva demonstrar que o **repasse jurídico**, embora permitido constitucional e legalmente em alguns tributos (IPI, ICMS e ISS), é vedado no âmbito de outros tributos, como no caso do PIS e da COFINS, em relação aos quais somente é permitido, constitucional e legalmente, apenas o **repasse econômico**.

Ao final, apresenta-se a conclusão do estudo e as respostas aos quesitos formulados pela Consulente.

2.2 – Distinção Essencial entre o Repasse do PIS e da COFINS na Energia Elétrica e na Telefonia

Antes de qualquer outra análise, releva evidenciar, no início deste estudo, que a sistemática de repasse das contribuições do PIS e da COFINS, nas contas de energia elétrica, é completamente diferente da sistemática adotada nas contas de telefonia.

Existe, portanto, uma radical distinção nos modos de repasse das referidas contribuições, uma vez que o setor de energia elétrica utiliza, corretamente, o repasse econômico, e o setor de telefonia utiliza, equivocadamente, o repasse jurídico.

Essa distinção radical será demonstrada resumidamente neste primeiro tópico e, posteriormente, detalhada em tópicos subseqüentes, ao longo do presente estudo.

É certo que, na área da telefonia, há forte corrente jurisprudencial que vem solidificando-se no STJ,¹ a partir de precedentes do TJRS.²

Essa linha jurisprudencial acolhe e afirma, correta e coerentemente, a vedação do repasse jurídico do PIS e da COFINS nas contas telefônicas.

Referida vedação decorre, fundamentalmente, do fato de que, nas contas telefônicas, a transferência do ônus financeiro do PIS e da COFINS aos consumidores é feita mediante o proibido repasse jurídico, e não mediante o permitido repasse econômico, como seria o correto em razão da conformação constitucional e legal e do respectivo tipo de tributo a que pertencem as contribuições aludidas.

¹ Recurso Especial nº 1.053.778 – RS, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. em 09/09/2008, unânime, DJ de 30/09/2008. Embargos Declaratórios nos Embargos Declaratórios no Recurso Especial nº 625.767 – RJ, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. em 20/11/2008, unânime, DJ de 15/12/2008.

² Apelação Cível nº 70016228116, TJRS, 1ª C. Cível, Rel. Des. Irineu Mariani, j. em 08/08/2007, DJE de 28/08/2007. Apelação Cível nº 70014576516, TJRS, 2ª C. Cível, Rel. Des. Adão Sergio do Nascimento Cassiano, j. em 04/10/2006, DJE de 26/10/2006.

O repasso jurídico é constitucional e legalmente permitido apenas nos tributos indiretos e de atos geradores bilaterais ou multilaterais, como são o IPI, o ICMS e o ISS, mas é vedado pelo sistema jurídico nos tributos diretos e de atos geradores unilaterais, como são o PIS, a COFINS, o IRPJ, a CSLL, o ITR, o IPVA, o IPTU, entre outros, em relação aos quais o sistema jurídico somente admite o repasso econômico, mecanismo adequado de repasse de custos que, além de não ser vedado pelo sistema jurídico, é próprio e natural em relação a todos os custos, inclusive tributários, em toda e qualquer atividade econômica, como se verá ao longo deste parecer.³

Assim, até mesmo em razão do contexto jurisprudencial referido, é imprescindível que se demonstre a diferença existente entre o regime de cobrança do PIS e da COFINS na telefonia e o regime de cobrança dessas contribuições nas contas de energia elétrica.

Essa distinção, portanto, diz diretamente com o regime jurídico da repercussão ou translação do ônus financeiro dos tributos aos consumidores, que pode ser feito mediante repasso econômico ou mediante repasso jurídico, conforme a configuração jurídico-constitucional e legal do tributo a ser transferido.

Como já aludido, o repasse das mencionadas contribuições aos consumidores será objeto de resumida análise no presente tópico,⁴ ao efeito de demonstrar-se que o repasso jurídico é realidade diversa do repasso econômico, e que, nas contas de telefonia, o repasso que vem sendo praticado é o jurídico, vedado pelo sistema para o PIS e a COFINS, e que, nas contas de energia elétrica, o repasso que vem sendo empregado é o econômico, o qual é permitido pelo sistema jurídico e é próprio de tributos como o PIS e a COFINS.

2.2.1 – O Repasse Jurídico

³ Ver adiante o item 2.5 e seus subitens, o item 2.6 e seus subitens, o item 2.7 e o item 2.8, sobre os tributos diretos e indiretos, tributos unilaterais e bilaterais ou multilaterais, repercussão financeira ou econômica do ônus tributário e repasse jurídico e repasse econômico.

⁴ Esse mesmo tema será analisado em detalhes mais adiante e ao longo deste estudo.

O repasso jurídico é determinado pela configuração constitucional e legal do tributo respectivo, a qual define a exação como tributo indireto e de fato gerador bilateral ou multilateral.⁵

Nessa modalidade de tributo, a repercussão ou translação do ônus financeiro respectivo a terceira pessoa está *in re ipsa* e decorre de determinação legal expressa ou de determinação implícita no sistema jurídico que configura constitucional e legalmente o tributo.

O repasso jurídico é juridicamente possível somente nos tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais, cujo fato gerador envolve duas ou mais pessoas, podendo qualquer uma delas ser escolhida pela lei para ser contribuinte.

Além disso, o fato gerador desses tributos está integrado numa cadeia econômica, à qual está ligado um mecanismo de preços, por via do qual o conseqüente ônus financeiro do tributo é transferido a terceira pessoa que pode estar localizada atrás ou à frente no âmbito da referida cadeia econômica.

Nesses tributos, o contribuinte de direito (contribuinte *de jure*), que faz o pagamento à Fazenda, é pessoa diversa do contribuinte de fato (contribuinte *de facto*), o qual suporta o encargo da exação.

Tais tributos incidem individualmente sobre cada fato, operação a operação, prestação a prestação, tendo como base de cálculo o preço final do produto ou serviço. A esse preço final, o tributo é acrescido e cobrado do comprador ou consumidor, mediante cálculo por uma alíquota nominal estabelecida em lei, podendo o cálculo ser realizado 'por fora' ou 'por dentro'.

Exemplo de tributo dessa espécie é o ICMS, que incide tanto nas tarifas telefônicas, como nas tarifas de energia elétrica e, em ambos os casos, é incluído no preço final cobrado individualmente do consumidor, de forma automática, direta e imediata, operação a operação, prestação a prestação.

⁵ Ver adiante o item 2.5 e seus subitens, o item 2.6 e seus subitens, o item 2.7 e o item 2.8, sobre os tributos diretos e indiretos, tributos unilaterais e bilaterais ou multilaterais, repercussão financeira ou econômica do ônus tributário e repasse jurídico e repasse econômico.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Outro tributo dessa espécie – semelhante ao ICMS – é o IPI, cujo repasse também é jurídico. Nesse imposto, a sua configuração constitucional e legal pré-ordena o tributo à transferência do ônus financeiro a terceiro, de modo que a repercussão ou translação do encargo está *in re ipsa* e é feita mediante repasse jurídico.

O IPI, como o ICMS, também incide diretamente sobre o preço final de cada produto industrializado vendido, operação a operação, de maneira individualizada e de forma automática, direta e imediata.

A diferença entre o repasse jurídico do ICMS e o repasse jurídico do IPI está apenas no fato de que, no primeiro (ICMS), o valor do imposto incidente é calculado 'por dentro'⁶ e há determinação legal expressa e explícita de repasse jurídico⁷ e, no segundo (IPI), o valor do imposto incidente é calculado 'por fora'⁸ e o

⁶ A Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 13, § 1º, inciso I, estabelece que o ICMS está incluído na sua própria base de cálculo, o que significa que, por disposição legal expressa, o tributo incidente em cada operação ou prestação deve ser calculado por dentro.

⁷ A Lei Complementar nº 87/1996, assim dispõe sobre a inclusão do imposto na sua própria base de cálculo:

“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é: (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

⁸ Veja-se a diferença entre a cobrança por dentro e a cobrança dita por fora. Imagine-se uma conta telefônica no valor de R\$ 500,00 sem o ICMS, isto é, o valor líquido de ICMS, como valor que a empresa pretende receber líquido, já descontado o ICMS. Suponha-se uma alíquota de 17%. Para facilitar a demonstração matemática, imagine-se uma ‘prestação de serviço’ no valor de R\$ 100,00, com o ICMS já incluído nesse valor como determina a Lei, calculado pela referida alíquota de 17%. Se o valor da ‘prestação’, já incluído o imposto representa R\$ 100,00, então esse valor representa os 100% da prestação, isto é, a integralidade ou o total do valor da prestação com imposto incluído, valor esse sobre o qual incide o imposto à alíquota de 17%. Em tais circunstâncias, o valor da ‘prestação’, sem o ICMS, isto é, líquido de ICMS, corresponde a 83%, de modo que o coeficiente, para se saber o valor da ‘prestação’ com o ICMS incluído – calculado ‘por dentro’ – será obtido dividindo-se 100 por 83, cuja fórmula é: $100 \div 83 = 1,20481$ ou uma alíquota efetiva e real de 20,48% e não a de 17% que é tão-somente a alíquota nominal legal. O mesmo cálculo pode ser feito por uma ‘regra de três’ em que os 83% (valor sem o ICMS) está para 17% (que é o valor do imposto), assim como 100% (valor da prestação com imposto incluído) está para ‘X’, assim:

$$83 \rightarrow 17$$

$$100 \rightarrow X$$

$$\text{Com o que se tem } 100 \times 17 = 1700$$

$$1700 \div 83 = 20,48\%$$

Retornando ao exemplo inicial, com base no raciocínio acima desenvolvido, se a empresa pretende receber R\$ 500,00, líquido de ICMS, pela prestação do serviço, deve crescer a esse valor de R\$ 500,00 mais o ICMS de 17% a ser calculado ‘por dentro’, isto é, de forma que, na base de cálculo do imposto, já esteja incluído o próprio imposto, o que é obtido aplicando-se o coeficiente de 1,20481 ou o percentual de 20,48% sobre os R\$ 500,00, como segue: $500 \times 1,20481 = 602,40$ ou $500 \times 20,48 \div 100 = 102,40 + 500 = 602,40$.

Assim, a empresa terá que cobrar do usuário-consumidor o valor de R\$ 602,40 na conta ou fatura, para pagar ao Estado o imposto de R\$ 102,40 e ainda receber líquido para si o valor de R\$ 500,00.

repasso jurídico é implícito na configuração constitucional e legal do tributo,⁹ pois o sistema jurídico pré-ordena a exação à repercussão, de modo que a transferência do ônus está *in re ipsa*.

Assim, observa-se que tributos como o ICMS e o IPI não compõem proporcionalmente os custos do produto ou serviço para formar o preço de venda, pois tais tributos incidem diretamente na fase final, de forma individualizada, em cada operação ou prestação, sendo repassados ao comprador ou consumidor mediante inclusão automática, direta e imediata por acréscimo ao preço final, mediante cálculo por dentro (ICMS) ou cálculo por fora (IPI).

Portanto, no ICMS e no IPI há apenas uma diferença no que respeita ao modo de repercussão ou translação do ônus financeiro: o primeiro (ICMS), é calculado por dentro, e o repasse jurídico decorre de disposição legal expressa, o segundo (o IPI), é calculado por fora, e o repasse jurídico decorre do sistema jurídico que configura a natureza do imposto, estando *in re ipsa* a translação do ônus a terceiro.

2.2.2 - O Repasse Econômico

O repasso econômico, diversamente do que ocorre com o repasse jurídico, comum a impostos como o ICMS e o IPI, é próprio dos tributos diretos e de

Veja-se que 17% sobre R\$ 602,40 corresponde exatamente a R\$ 102,40 que é o valor do ICMS, cujo cálculo é o seguinte: $602,40 \times 17\% \div 100 = 102,40$. Portanto, R\$ 500,00 é o valor da 'prestação do serviço', líquida de ICMS, e R\$ 102,40 é o valor do ICMS devido e cobrado diretamente do usuário-consumidor, embutido no preço da 'prestação do serviço' (R\$ 602,40), sendo que o imposto incide de forma individualizada, prestação a prestação, conta a conta, como determinam a legislação do tributo (ICMS).

Na cobrança por fora, que é o caso do IPI, se o valor do produto é R\$ 500,00 e o imposto incide, por exemplo, por uma alíquota de 10%, o cálculo seria: $R\$ 500 \times 10 \div 100 = R\$ 50,00$. Na nota fiscal constará o valor do produto R\$ 500,00 e o valor do IPI de R\$ 50,00, sendo o total da nota R\$ 550,00. Veja-se que nesse caso os R\$ 50,00 de IPI não estão incluídos de antemão nos R\$ 500,00, mas, ao contrário, são calculados sobre os R\$ 500,00, que é o valor líquido do produto vendido, e a ele são acrescidos os R\$ 50,00, de modo que o total da nota fiscal será R\$ 550,00, sendo R\$ 500,00 o valor líquido recebido pela empresa e R\$ 50,00 o valor do IPI. Nesse caso, diversamente do ICMS, não se calculam os 10% sobre os R\$ 550,00, mas somente sobre os R\$ 500,00, precisamente porque o cálculo é 'por fora' e não 'por dentro'.

⁹ A Lei nº 4.502/1964, com as alterações posteriores, assim dispõe:

“Art. 13. O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas constantes da Tabela anexa sobre o valor tributável dos produtos na forma estabelecida neste Capítulo.

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (...)

§ 1º O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

fato gerador unilateral, em que há apenas **um envolvido** no fato gerador, o qual será **obrigatoriamente** escolhido pela lei como contribuinte.

Nesses tributos, o fato gerador **não está integrado** numa cadeia econômica, na qual exista um mecanismo de preços que permita a transferência do ônus tributário de maneira automática e imediata a terceira pessoa, a qual não existe porque há apenas **uma pessoa** envolvida no fato gerador.

Em tais tributos, não há um **contribuinte de direito** diferente de um **contribuinte de fato**, pois ambas as figuras jurídicas estão **reunidos na mesma pessoa**, precisamente porque, em tais tributos, existe **impossibilidade jurídica e fática** de repercussão ou translação do imposto por ausência da referida cadeia econômica e do mecanismo de preços a ela inerente.

Esses tributos não incidem individualizadamente operação a operação, prestação a prestação, e nem incidem sobre o preço final de cada uma das transações, mas incidem, ‘como um todo’, sobre o patrimônio, a propriedade, o lucro (acréscimo patrimonial), o faturamento, a receita, etc.

Exemplos desses tributos são o IRPJ, a CSLL, o ITR, o IPVA, o ITCD, o IPTU, e, especialmente, o PIS e a COFINS.

Tais exações tratam-se de **tributos diretos**, cujo fato gerador é **unilateral** porque não há mais de uma pessoa envolvida no fato tributável que possa ser eleita pela lei tributária como contribuinte,¹⁰ pois neles o contribuinte ***de jure*** e o contribuinte ***de facto*** estão reunidos na mesma pessoa.

O PIS e a COFINS, que inicialmente incidiam sobre o faturamento, e mais recentemente incidem sobre a receita,¹¹ são tributos que pertencem à espécie

¹⁰ Ver adiante o item 2.5 e seus subitens, o item 2.6 e seus subitens, o item 2.7 e o item 2.8, sobre os tributos diretos e indiretos, tributos unilaterais e bilaterais ou multilaterais, repercussão financeira ou econômica do ônus tributário e repasse jurídico e repasse econômico.

¹¹ Anteriormente à Emenda Constitucional nº 20/1998, a Constituição Federal previa no art. 195, inciso I, a contribuição sobre o ‘faturamento’. A Lei nº 9.718/1998, editada antes da Emenda referida, em seu art. 3º e § 1º, estabeleceu a incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita bruta entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. O STF declarou inconstitucional essa disposição legal (RREE nºs. 350950, 346084, 390840 e 358273). A Emenda nº 20, entretanto, incluiu no art. 195, inciso I, alínea ‘b’, da Constituição Federal, além do faturamento, também a receita, sendo então editadas novas leis para sujeitar ao PIS/PASEP e à COFINS a totalidade das receitas da pessoa jurídica, englobando tanto a receita operacional

de tributos diretos e unilaterais, aos quais é próprio o repasso econômico e não o repasse jurídico.

2.2.3 – Espécies de Repasse Jurídico e o Repasse Econômico

É relevante acentuar que há duas espécies de repasse jurídico. Uma, de que é exemplo o ICMS, cujo repasse está expressa e explicitamente determinado pela lei,¹² e outra, diversa daquela do ICMS, em que o repasse não decorre de determinação legal expressa, de que são exemplos o IPI e o ISS, cujo repasse está implícito e in re ipsa e deriva da circunstância de tratar-se simplesmente de tributos indiretos e de fato gerador bilateral ou multilateral, isto é, tributos em que o fato gerador envolve duas ou mais pessoas que podem ser eleitas como contribuintes pelo legislador inferior.

O ISS, cujo fato gerador é a prestação de serviços, é exemplo de tributo no qual estão envolvidas no fato tributável duas ou mais partes, mas a legislação respectiva não determina expressamente que o valor do imposto incidente seja repassado ao consumidor ou tomador do serviço. Nessa hipótese, o repasse está in re ipsa e pré-ordenado pelo sistema jurídico.

Assim, nos tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais, como o IPI e o ISS, mesmo não havendo disposição legal expressa, determinando a repercussão do tributo sobre terceira pessoa – ao contrário do que ocorre com o ICMS – ainda assim o ônus financeiro será transferido porque o fenômeno da repercussão está pré-ordenado no sistema e in re ipsa, sendo próprio da teleologia jurídica desses tributos, de modo que a carga tributária será sempre repassada no mecanismo

como aquela de natureza extra-operacional (Lei nº. 10.637/2002, art. 1º, para o PIS; e Lei nº. 10.833/2003, art. 1º, para a COFINS).

¹² A Lei Complementar nº 87/1996, assim dispõe sobre a inclusão do imposto na sua própria base de cálculo:

“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é: (...)”

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

econômico dos preços.¹³ Nesses tributos, o **contribuinte de direito** é sempre **pessoa diversa** daquela do **contribuinte de fato**.

O **repasso econômico**, diversamente, é próprio dos **tributos diretos** e **unilaterais**, nos quais, pela configuração constitucional e legal de seu fato gerador, existe apenas uma pessoa envolvida no fato tributável, a qual será obrigatoriamente o contribuinte. São exemplos desses tributos além do PIS e da COFINS, o IRPJ, a CSLL, o ITR, o IPVA, o IPTU e o IRPF.

Nesses **tributos diretos** e **unilaterais**, por haver apenas um envolvido na realidade jurídica que constitui o respectivo fato gerador, o contribuinte, que deve efetuar o respectivo pagamento à Fazenda, não dispõe de um mecanismo econômico de preços e de mercado, mediante o qual possa repassar o encargo financeiro da exação a outra pessoa, precisamente porque não há outra pessoa envolvida no fato gerador. Nesses tributos, **concentram-se na mesma pessoa**, tanto o **contribuinte de direito**, quanto o **contribuinte de fato**.

Observe-se, nos exemplos antes lembrados, dos impostos sobre a propriedade (IPTU, IPVA e ITR) em que só há um envolvido no fato gerador: o proprietário; lembre-se também o exemplo do IRPJ, da CSLL e do IRPF em que também só há um envolvido no fato gerador: aquela pessoa jurídica ou física que obteve o acréscimo patrimonial (lucro ou renda líquida). Nesses casos o contribuinte de direito é a mesma pessoa que encarna o contribuinte de fato.

A situação referida é em tudo e por tudo idêntica à do PIS e da COFINS, em que o fato gerador ‘receita’ – e antes o ‘faturamento’ – somente ocorre para uma pessoa: aquela que obtém a ‘receita’, ainda que o montante da receita seja oriundo de vários negócios bilaterais ou multilaterais, os quais não são o fato gerador dessas contribuições, como adiante se verá.

Nesse ponto, o PIS e a COFINS são semelhantes ao IRPJ, à CSLL e ao IRPF, em que vários negócios jurídicos – que não são o fato gerador desses tributos – geram a receita, e vários negócios jurídicos geram as despesas dedutíveis. Do

¹³ Ver adiante o item 2.5 e seus subitens, o item 2.6 e seus subitens, o item 2.7 e o item 2.8, sobre os tributos diretos e indiretos, tributos unilaterais e bilaterais ou multilaterais, repercussão financeira ou econômica do ônus tributário e repasse jurídico e repasse econômico.

confronto entre receita e despesas dedutíveis vai resultar o ‘**acréscimo patrimonial**’, este sim, fato gerador, único e isolado, dos tributos referidos. Observe-se que os vários negócios jurídicos bilaterais ou multilaterais que geram renda não são, isoladamente, o fato gerador dos aludidos tributos, o qual é constituído, como afirmado, pelo ‘**acréscimo patrimonial**’,¹⁴ traduzido no lucro real, no lucro presumido ou no lucro arbitrado na pessoa jurídica, e na renda líquida na pessoa física, mas sempre configurando um fato tributável único e isolado: o acréscimo patrimonial.

No caso dos tributos diretos e unilaterais, como o PIS e a COFINS, **há impossibilidade fática e jurídica** do ônus financeiro ser repassado a terceiros, precisamente porque, não existindo mais de uma pessoa envolvida no fato gerador e não existindo um mecanismo econômico de preços pertencente a uma cadeia econômica, à qual o fato gerador esteja integrado, inviabiliza-se a repercussão ou translação do ônus em relação a terceiros. O **contribuinte de direito** é o mesmo **contribuinte de fato**.

Nesse caso a repercussão da carga tributária não está *in re ipsa* e nem está pré-ordenada pelo sistema jurídico.

Assim, nos **tributos diretos e unilaterais**, a repercussão ou translação do ônus tributário somente pode ser feita por meio de **repasso econômico**, mas isto somente quando se tratar do **regime empresarial**, hipótese em que a carga financeira do tributo só pode ser repassada aos preços **como custo**, mediante seu cômputo proporcional no conjunto geral dos custos da empresa, que, juntamente com o lucro líquido esperado, vai formar o preço final de venda do produto ou da prestação dos serviços.

¹⁴ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 460/461, assim se expressa sobre esse tema: “No caso do imposto de renda, que necessariamente incide sobre o acréscimo patrimonial com disponibilidade econômica ou jurídica adquirida, é sobre o próprio fato do acréscimo patrimonial que a tributação incide e é do próprio montante do acréscimo que o imposto deve ser apartado em favor dos cofres públicos. Existente o fato acréscimo patrimonial, ordinariamente o sujeito passivo deve ser o titular desse acréscimo, por ser ele o titular do patrimônio acrescido, mas quando a lei o substitui na condição de sujeito passivo, para atribuí-la à fonte, não pode afastar o titular do acréscimo patrimonial do encargo de arcar economicamente com o ônus do imposto, sob pena de atribuir tal encargo à terceira pessoa cujo patrimônio não foi aumentado e, portanto, não detém capacidade contributiva. Se assim não fosse, a exação seria de outra espécie tributária diversa do imposto de renda e talvez nem sequer pudesse ser cobrada, por falta de competência constitucional.”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

E assim é porque, no **regime empresarial**, todos os custos – e não somente os tributários – são computados proporcionalmente, para, juntamente com o lucro líquido esperado, formar o preço unitário de venda final, que permitirá à empresa sobreviver, remunerar o capital e fazer reinvestimentos.

É por isso que os tributos diretos e unilaterais não são repassados automática, direta e imediatamente nos preços finais dos produtos e serviços, e nem são calculados sobre esses preços finais, porque a configuração constitucional e legal de seu fato gerador não é uma realidade jurídica que expresse negócios ou transações jurídicas finais bilaterais ou multilaterais, próprias dos fatos geradores dos tributos indiretos.

Assim, na hipótese do PIS e da COFINS, o **repasse** só pode ser **econômico** por seis razões básicas: a) são tributos diretos e unilaterais; b) não são tributos cujo fato gerador esteja ligado a uma cadeia econômica na qual haja um mecanismo de preços que possibilite a repercussão automática, direta e imediata do ônus tributário respectivo; c) a repercussão do ônus financeiro não é – e nem poderia ser – determinada, nem expressa nem implicitamente, pela lei; d) o valor dos aludidos tributos não é calculado individualizadamente, prestação a prestação, sobre o preço final, porque o fato tributável é a receita como um todo; e) o valor de tais tributos não é acrescido automática e diretamente ao preço final; e f) o valor desses tributos somente pode ser repassado mediante cômputo como custo, proporcionalmente, na composição geral dos custos, para, junto com o lucro líquido esperado, formar o preço final do produto ou serviço.

2.2.4 – Diferença da Prática de Repasse na Energia Elétrica e na Telefonia

No setor de energia elétrica, por essas razões, **o repasse** do PIS e da COFINS só pode ser o **econômico**.

E, de fato, o repasse praticado no setor de energia elétrica é somente o econômico.

A normatização e a sistemática de **fixação**, **reajuste** e **revisão** das tarifas, **estabelecidas e determinadas pela ANEEL**, demonstram que **na prática das**

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

tarifas da energia elétrica, efetivamente, o repasse é econômico,¹⁵ situação totalmente diversa da prática das tarifas da telefonia, cujo repasse é jurídico, o qual é vedado para o PIS e a COFINS, por contrariar a sistemática constitucional e legal desses tributos.

Em razão do contexto até aqui exposto, ressaí a radical diferença entre as duas situações – a da energia elétrica e a da telefonia – motivo pelo qual o raciocínio e a *ratio decidendi* empregados, até o momento, na jurisprudência¹⁶ relativa ao PIS e à COFINS sobre as contas telefônicas, não se aplicam ao caso das contas de energia elétrica e não podem ser para estas transpostos, por ser, a realidade do setor de energia elétrica, totalmente distinta daquela da telefonia.

No *leading case* do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, o qual também serviu de base para os fundamentos do *leading case* do Superior Tribunal de Justiça, já ficara expresso no voto do Relator que o repasse jurídico era diferente do repasse econômico,¹⁷ e que o cálculo por dentro era permitido apenas para o ICMS, porque para esse tributo havia autorização legal expressa considerada constitucional pelo Pleno do STF,¹⁸ autorização legal essa que não havia e não há para o PIS e a COFINS.¹⁹

Esclareça-se, entretanto, em se tratando de repasso econômico de custos em geral, inclusive tributários, os quais devem compor o preço de venda de produtos ou serviços, que o cálculo por dentro de tais custos, para efeito de repasso econômico, não é inconstitucional e nem ilegal.

¹⁵ A comprovação de que o repasse nas tarifas de energia elétrica é o econômico, diversamente do que ocorre na telefonia, pode ser comprovado pela exposição feita adiante no subitem 2.9.3.1 deste estudo.

¹⁶ O raciocínio desenvolvido na jurisprudência, para o caso da Telefonia, pode ser visto na Apelação Cível nº 70014576516, TJRS, 2ª Câmara Cível, Rel. Des. Adão Sergio do Nascimento Cassiano, j. em 04/10/2006, DJE/RS de 26/10/2006, na Apelação Cível nº 70016228116, TJRS, 1ª C. Cível, Rel. Des. Irineu Mariani, j. em 08/08/2007, DJE de 28/08/2007 e no Recurso Especial nº 1053778/RS, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. em 09/09/2008, DJe de 30/09/2008.

¹⁷ Apelação Cível nº 70014576516, TJRS, 2ª Câmara Cível, Rel. Des. Adão Sergio do Nascimento Cassiano, j. em 04/10/2006, DJE/RS de 26/10/2006, especialmente fls. 13 a 16 do voto do Relator.

¹⁸ Recurso Extraordinário nº 212209/RS, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/o acórdão Min. Nelson Jobim, j. em 23/06/1999, maioria, DJU de 14/02/2003, p. 60, cuja ementa tem o seguinte teor: “EMENTA: Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.”

¹⁹ Apelação Cível nº 70014576516, TJRS, 2ª Câmara Cível, Rel. Des. Adão Sergio do Nascimento Cassiano, j. em 04/10/2006, DJE/RS de 26/10/2006, especialmente fls. 34 a 44 do voto do Relator.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

O cálculo por dentro só se torna inconstitucional e ilegal quando se trate de repasso jurídico de tributos, em relação aos quais a lei, não só estabeleça uma alíquota nominal legal, mas também não autorize e nem determine o cálculo por dentro, diversamente do que ocorre com o ICMS, por exemplo, que, como visto, a lei, tanto fixa uma alíquota nominal, quanto autoriza o cálculo por dentro, o que foi considerado constitucional pelo STF.²⁰

O cálculo por dentro, em si mesmo, não é inconstitucional ou ilegal por natureza. O que o torna inconstitucional ou ilegal é a maneira como ele é adotado na prática, pois depende do tipo de tributo na sua configuração legal e constitucional e depende do tipo de repasse, se jurídico ou econômico.

Ora, no caso do PIS e da COFINS, além de serem tributos que não comportam repasse jurídico, também não há lei – e nem poderia haver, por contrariar a configuração constitucional desses tributos – que autorize o cálculo por dentro para fazer o repasse jurídico ao consumidor, como ocorre com o ICMS.

O exposto demonstra que a situação da telefonia é muito diferente do que ocorre no setor de energia elétrica.

Com efeito, na energia elétrica, desde antes da implantação da não-cumulatividade²¹ das contribuições do PIS e da COFINS, as tarifas sempre foram homologadas pela ANEEL já com o cômputo, como custo, na formação do preço final, do valor do PIS e da COFINS, e isto desde a tarifa inicial, que constava da proposta vencedora da licitação,²² até os reajustes e revisões posteriores homologados pelo Órgão Regulador, por determinação expressa e clara do art. 9º, *caput*, da Lei nº 8.987/1995, que assim estabelece:

“Art. 9º – A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.”. (Os sublinhados foram acrescentados).

²⁰ Veja-se o subitem 2.9.4, em que se demonstra que o cálculo ‘por dentro’ viola não só a relação constitucional de inerência e pertinência lógica que deve existir entre o fato gerador e a base de cálculo, como também implica na mudança de alíquota do tributo, pois importa na aplicação, sem autorização legal, de uma alíquota real e efetiva muito superior à alíquota nominal estabelecida em lei, segundo o que determina o sistema jurídico constitucional.

²¹ Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

²² Lei nº 8.631/1993, art. 1º; Lei nº 8.987/1995, art. 9º; e Lei nº 9.427/1996, art. 3º, inciso XVI.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

O custo do PIS e da COFINS compunha a chamada **Parcela 'B'** da conta de energia elétrica, como determinado pela ANEEL²³ e como estabelecido no contrato de concessão²⁴ e nos aditivos posteriores,²⁵ redigidos segundo padrão

²³ Conforme se observa, nos Cadernos Temáticos da ANEEL 4 – Tarifas de Fornecimento de Energia. Brasília: ANEEL, 2005, pp. 16 e segs. Disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno4capa.pdf>. Acesso em 21/08/2009, assim está consignado sobre a **inclusão do PIS e da COFINS** e a **exclusão do ICMS** na Parcela 'B' da tarifa:

COMPOSIÇÃO DA RECEITA REQUERIDA	
PARCELA A (custos não-gerenciáveis)	PARCELA B (custos gerenciáveis)
Encargos Setoriais	Despesas de Operação e Manutenção
Cotas da Reserva Global de Reversão (RGR)	Pessoal
Cotas da Conta de Consumo de Combustível (CCC)	Material
Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica (TFSEE)	Serviços de Terceiros
Rateio de custos do Proinfra	Despesas Gerais e Outras
Conta de Desenvolvimento Energético (CDE)	
	Despesas de Capital
Encargos de Transmissão	Cotas de Depreciação
Uso das Instalações da Rede Básica de Transmissão de Energia Elétrica	Remuneração do Capital
Uso das Instalações de Conexão	
Uso das Instalações de Distribuição	Outros
Transporte da Energia Elétrica Proveniente de Itaipu	P&D e Eficiência Energética
Operador Nacional do Sistema (ONS)	PIS/COFINS
Compra de Energia Elétrica para Revenda	
Contratos Iniciais	
Energia de Itaipu	
Contratos Bilaterais de Longo Prazo ou Leilões	

²⁴ Veja-se a subcláusula quinta da cláusula sétima do contrato de concessão da CEEE:
“Parcela A: parcela da receita correspondente aos seguintes custos: Cota da Reserva Global de Reversão - RGR; cotas da Conta de Consumo de Combustíveis - CCC; valores relativos à taxa de fiscalização do serviço público de distribuição concedido; compra de energia elétrica para revenda; compensação financeira pela exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, quando aplicável; e, encargos de conexão e uso das instalações de transmissão e distribuição de energia elétrica.
Parcela B: valor remanescente da receita da CONCESSIONÁRIA, **excluído o ICMS**, após a dedução da Parcela A.” (O negrito e sublinhado foram acrescentados).

²⁵ Veja-se a subcláusula quinta da cláusula sétima do contrato de concessão, na nova redação dada pelo aditivo contratual, **após a implantação da não-cumulatividade**:
“Parcela A: parcela da receita correspondente aos seguintes custos: Cota de Reserva Global de Reversão – RGR; cotas da Conta de Consumo de Combustíveis – CCC; valores relativos à taxa de fiscalização do serviço público

legalmente estabelecido e adotado pela ANEEL, com observância das disposições legais pertinentes.²⁶

Como se verifica pelas determinações da ANEEL, pelos teor dos contratos e respectivos aditivos, na redação original dos contratos de concessão – anteriores à implantação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS – excluía-se da Parcela ‘B’ o ICMS, e incluía-se o PIS e a COFINS, o que demonstra que as duas contribuições referidas sempre fizeram parte do custo, pois compunham a Parcela ‘B’ referida, para a formação do preço final da tarifa homologada pela ANEEL, e o ICMS não era incluído no custo, pois era excluído da Parcela ‘B’, precisamente porque era e é calculado e acrescido ao preço final mediante repasso jurídico.

de distribuição concedido; compra de energia elétrica em função do “Mercado de Referência”, que inclui o montante de energia elétrica decorrente dos empreendimentos próprios de geração distribuída; contribuições ao ONS; compensação financeira pela utilização de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, quando aplicável; encargos de conexão e uso das instalações de transmissão e distribuição de energia elétrica; encargos de serviços do sistema; Conta de Desenvolvimento Energético – CDE; cotas do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA; Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética.

Parcela B: valor remanescente da receita da CONCESSIONÁRIA, excluído o PIS/PASEP, a COFINS e o ICMS, após a dedução da Parcela A.” (Os negritos e sublinhados foram acrescentados).

²⁶ Lei nº 8.897/1995, no art. 23, dispõe o seguinte:

“Art. 23. São cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas:

I - ao objeto, à área e ao prazo da concessão;

II - ao modo, forma e condições de prestação do serviço;

III - aos critérios, indicadores, fórmulas e parâmetros definidores da qualidade do serviço;

IV - ao preço do serviço e aos critérios e procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas;

V - aos direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e conseqüente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e das instalações;

VI - aos direitos e deveres dos usuários para obtenção e utilização do serviço;

VII - à forma de fiscalização das instalações, dos equipamentos, dos métodos e práticas de execução do serviço, bem como a indicação dos órgãos competentes para exercê-la;

VIII - às penalidades contratuais e administrativas a que se sujeita a concessionária e sua forma de aplicação;

IX - aos casos de extinção da concessão;

X - aos bens reversíveis;

XI - aos critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas à concessionária, quando for o caso;

XII - às condições para prorrogação do contrato;

XIII - à obrigatoriedade, forma e periodicidade da prestação de contas da concessionária ao poder concedente;

XIV - à exigência da publicação de demonstrações financeiras periódicas da concessionária; e

XV - ao foro e ao modo amigável de solução das divergências contratuais.

Parágrafo único. Os contratos relativos à concessão de serviço público precedido da execução de obra pública deverão, adicionalmente:

I - estipular os cronogramas físico-financeiros de execução das obras vinculadas à concessão; e

II - exigir garantia do fiel cumprimento, pela concessionária, das obrigações relativas às obras vinculadas à concessão.”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Essa sistemática sempre foi observada não só na tarifa inicial constante da proposta vencedora da licitação, como também foi sempre observada, **por força de lei e de contrato**, nos reajustes e revisões posteriores.

Após a implantação da não-cumulatividade, em razão das Leis nºs. 10.637/2002 (PIS/PASEP) e 10.833/2003 (COFINS), a ANEEL emitiu a Nota Técnica nº115/2205-SFF/SER/ANEEL, de 18/04/2005,²⁷ **excluindo o PIS e a COFINS da Parcela 'B'** e estabelecendo nova sistemática de imputação de tais contribuições aos custos dos concessionários, para a formação do preço final da tarifa.

A nova sistemática passou a consistir no cômputo do **valor real e efetivamente pago**, a título de PIS e COFINS, correspondente aos dados do segundo mês anterior àquele no qual aludido valor efetivamente pago será computado **como custo, real e efetivamente incorrido**, na formação do preço final da tarifa.

Por se tratarem, o PIS e a COFINS, de tributos diretos e unilaterais, como antes exposto, a **alíquota nominal legal** (1,65% e 7,6%) não pode incidir diretamente sobre o valor final da tarifa, prestação a prestação, individualizadamente, para efeito de repasse ao consumidor, pois isso configuraria simplesmente proibido repasse jurídico.

Por isso, a imputação somente pode ser feita, mediante **repasse econômico, como custo**, no conjunto de custos, que, juntamente com o lucro líquido esperado, forma o preço final, **calculado o valor do custo** do PIS e da COFINS mediante uma **alíquota real e efetiva** – e não pelas alíquotas nominais legais – correspondente ao **valor efetivamente pago** dois meses antes da imputação nos custos, mediante **repasse econômico, do custo real e efetivamente incorrido**.

Com a implantação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, há ainda uma particularidade, que, a par de tornar mais complexa a imputação como custo mediante repasse econômico, também demonstra a **impossibilidade fática e jurídica** de simplesmente se calcular o valor das contribuições pela alíquota nominal

²⁷ Nota Técnica nº 115/2205-SFF/SER/ANEEL, de 18/04/2005 disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2005/014/documento/notatcnicapiscofins.pdf>. Acesso em 15/07/2009.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

legal, incidente sobre o valor das faturas, e, sem mais, acrescer ao preço final, como equivocadamente é feito na telefonia.

É que o custo real e efetivo das contribuições do PIS e da COFINS não pode ser apurado pela simples incidência das alíquotas nominais legais (do PIS, 1,65%; da COFINS, 7,6%)²⁸ sobre a receita do concessionário, pois, para apurar o valor real, que efetivamente deve ser pago à Fazenda, deve-se cumprir os mandamentos do **preceito da não-cumulatividade**, abatendo-se, do valor incidente sobre a receita da empresa pelas alíquotas nominais legais, os valores das referidas contribuições que incidiram sobre as aquisições de bens, serviços, energia elétrica e térmica, bens do imobilizado, aluguéis, entre outros itens, de modo que **o custo** a ser computado, para a formação do preço final da tarifa a ser cobrada do consumidor, jamais pode ser simplesmente o valor que incidiu, de forma linear, pela alíquota nominal sobre a receita, mas **um custo** que, segundo a metodologia estabelecida pela ANEEL, é calculado com base na já referida **alíquota real e efetiva**, apurada, como dito, com suporte nas operações do segundo mês anterior ao da inclusão do custo respectivo na tarifa, mediante repasse econômico.

Adiante se demonstra em detalhes, no subitem 2.9.3.1 deste Parecer, ao se analisar a Nota Técnica nº 115/2005-SFF/SRE/ANEEL, de 18/04/2005, como é feito o cálculo para apuração da alíquota real e efetiva, e como se faz a imputação, na tarifa de energia elétrica, do PIS e da COFINS, comprovando-se que o cômputo é feito **como custo** e, portanto, como simples **repasso econômico** e jamais como repasse jurídico.²⁹

Assim, mesmo depois da implantação da não-cumulatividade, o repasse do PIS e da COFINS nas tarifas de energia elétrica **continua** sendo, unicamente, **o repasse econômico**, não se tratando, portanto, de repasse jurídico.

²⁸ Respectivamente, Lei nº 10.637/2002, art. 2º, e Lei nº 10.833/2003, art. 2º;

²⁹ Ver adiante, subitem 2.9.3.1 deste Parecer, o exemplo da empresa RGE, sobre a questão da inclusão do PIS e da COFINS como custo, nos reajustes tarifários antes da implantação da não-cumulatividade, e a mudança de sistemática, com a inclusão do PIS e da COFINS como custo, na formação do preço final da tarifa mediante cálculo pela alíquota real e efetiva do tributo, incidente no segundo mês anterior àquele do cômputo do valor como custo e respectivo repasse econômico aos consumidores. No exemplo lá examinado – cuja sistemática corresponde também às demais concessionárias-distribuidoras –, o qual considera e demonstra tanto a sistemática anterior como a posterior à implantação da não-cumulatividade, ver-se-á que fica definitivamente demonstrado o repasse econômico, isto é, a inclusão do PIS e da COFINS como custo para formação do preço final da tarifa, e também se verá que fica comprovado que não há repasse jurídico.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Por outro lado, nas contas de telefonia, o PIS e a COFINS sempre foram incluídos nas contas respectivas mediante repasso jurídico e cálculo por dentro, conforme se pode observar pelos seguintes dados tomados como exemplo da empresa OI-Brasil Telecom:³⁰

PLANO BÁSICO		
HABILITAÇÃO		
Valores (R\$)		
Líquido	Com Impostos	
	RS	
13,61	14,99	
ASSINATURA BÁSICA (mensal)		
Valores (R\$)		
Categoria	Líquido	Com imposto
	RS	
Residencial	28,60	40,08
Não residencial	39,76	55,72
Tronco	39,76	55,72

Observe-se que os 'impostos', que, no caso das contas de telefonia, são o ICMS e as contribuições para o PIS e a COFINS, com alíquotas nominais legais de 25%, 0,65% e 3%, respectivamente, num total de 28,65%, são calculados por dentro e acrescidos aos valores líquidos de tributos. Nesse caso, o PIS e a COFINS incidem pela modalidade cumulativa. A alíquota por dentro (real e efetiva) é de 40,1541%, obtida pela regra de três seguinte:

$$71,35 \rightarrow 28,65\%$$

³⁰ Dados colhidos e disponíveis no site:

<http://www.novoi.com.br/portal/site/NovaOi/menuitem.69086a042c45d97e30197402f26d02a0/?vgnnextoid=fcc401d33d430210VgnVCM10000021d0200aRCRD>. Acesso em 19/08/2009.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

$$100 \rightarrow x$$

Na habilitação, como não é serviço de comunicação, não há incidência do ICMS, sendo a incidência apenas do PIS e da COFINS, pela modalidade **não-cumulativa**, com as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, cuja soma é 9,25% de alíquota nominal legal. A alíquota por dentro (real e efetiva) nesse caso é de 10,1928%, obtida pela regra de três seguinte:

$$90,75 \rightarrow 9,25\%$$

$$100 \rightarrow x$$

Assim, o 'cálculo por dentro' é feito com uma **alíquota real e efetiva** de 10,1928% (não-cumulativa), englobando os dois tributos (PIS e COFINS), no caso da **habilitação**, e por uma **alíquota real e efetiva** de 40,1541% (cumulativa), englobando os três tributos (ICMS, PIS e COFINS), no caso da **assinatura básica**.

Tomando-se os dados acima, os cálculos podem ser assim demonstrados:

Habilitação:

$$13,61 \times 10,1928\% \div 100 = 1,38$$

$13,61 + 1,38 = \underline{14,99}$ tarifa total da habilitação com tributos, que consta na página da empresa.

Se o cálculo fosse por fora, isto é, sobre o valor líquido de contribuições, o valor devido seria de R\$ 1,25 e não o que foi cobrado de R\$ 1,38. A diferença de R\$ 0,13 é o valor da lesão ao consumidor nesse item.

Assinatura básica:

Residencial:

$$28,60 \times 40,1541\% \div 100 = 11,48$$

$28,60 + 11,48 = \underline{40,08}$ tarifa total com tributos, que consta na página da empresa.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

E assim se pode proceder aos cálculos com as demais modalidades de assinatura e com as demais tarifas da telefonia, com o que se demonstra que essa sistemática adotada pelo setor da telefonia, embora vedada constitucional e legalmente, é a de **repasse jurídico**, a qual é totalmente diversa daquela adotada pelo setor de energia elétrica, **cujo repasse praticado é o econômico**, como antes demonstrado.

O inconstitucional e ilegal aí é o repasse jurídico, agravado pelo cálculo por dentro, que, tratando-se de repasse jurídico, e não econômico, deveria ter prévia e expressa autorização legal e, no caso, não tem.

Lembre-se que o cálculo por dentro no repasse econômico não é juridicamente proibido, mas no repasse jurídico carece de autorização constitucional e legal expressa, pois do contrário, viola-se a alíquota nominal legal ou a relação constitucional de inerência e pertinência lógica que tem que existir entre a base de cálculo e o fato gerador.³¹

Conclui-se, portanto, que a prática do repasse das contribuições ao PIS e à COFINS nas contas de energia elétrica é totalmente diversa da prática adotada no repasse dessas mesmas contribuições nas contas de telefonia.

Nas contas de **energia elétrica** pratica-se o permitido **repasse econômico**.

Nas **contas de telefonia** pratica-se o proibido **repasse jurídico**, agravado por um cálculo por dentro não autorizado legalmente.

Também se conclui que, tanto anteriormente à implantação da não-cumulatividade, como posteriormente à adoção desta, o repasse do custo do PIS e da COFINS nas contas de energia elétrica sempre foi o repasse econômico e jamais o repasse jurídico.

³¹ Veja-se o subitem 2.9.4, em que se demonstra que o cálculo ‘por dentro’ viola não só a relação constitucional de inerência e pertinência lógica que deve existir entre o fato gerador e a base de cálculo, como também implica na mudança de alíquota do tributo, pois importa na aplicação, sem autorização legal, de uma alíquota real e efetiva muito superior à alíquota nominal estabelecida em lei, segundo o que determina o sistema jurídico constitucional.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Como já referido, no decorrer do presente estudo o tema será abordado em maiores detalhes.

Passa-se a seguir ao exame dos demais temas pertinentes, iniciando-se no tópico seguinte com a questão do controle do poder concedente sobre as tarifas e os direitos do consumidor, especialmente o direito de informação.

2.3 - Tarifas de Energia Elétrica: Controle pelo Poder Concedente e Direito dos Consumidores

Nos chamados serviços públicos concedidos ou delegados estabelecem-se duas relações jurídicas básicas: uma do concessionário com o poder concedente e outra do concessionário com os consumidores.

A primeira relação jurídica referida é regulada pelo Direito Constitucional e pelo Direito Administrativo e, a segunda, é disciplinada tanto pelo Direito Administrativo, como pelo Direito do Consumidor.

Na relação do concessionário com o poder concedente, sobressaem as questões relativas à regulamentação, controle, fiscalização, prestação de contas e informações (Lei nº 8.987/1995, arts. 3º, 23, 29 e 30, e Lei nº 9.427/1996, art. 3º).

Por outro lado, a relação que se estabelece entre o usuário dos serviços públicos delegados – em particular dos usuários de energia elétrica – e o concessionário, é uma relação de consumo que se afeiçoa aos conceitos dos arts. 2º e 3º do Código de Defesa do Consumidor.

Por isso a Lei nº 8.987/1995 estabelece em seu art. 7º, inciso II, que, sem prejuízo das disposições do CDC, é direito do usuário receber, do poder concedente e da concessionária, informações para a defesa de interesses individuais ou coletivos.

Portanto, a relação de fornecimento de energia elétrica trata-se, sem sombra de dúvida, de relação jurídica de consumo, regulada harmonicamente, tanto pelas leis que tratam dos serviços públicos delegados como pelo CDC.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Nessa perspectiva sistêmica, é de notar ainda que os direitos dos consumidores, previstos no CDC, não excluem outros decorrentes de outros diplomas legais, como dos tratados ou convenções internacionais, da legislação interna ordinária e regulamentos administrativos, além de não se excluírem também direitos que derivem de princípios gerais de direito, da analogia, dos costumes e da equidade (CDC, art. 7º).

O direito de ampla informação do usuário-consumidor, e o conseqüente dever de informar do fornecedor de serviços públicos delegados, estão consagrados de maneira harmônica e sistêmica, tanto na legislação relativa aos serviços públicos delegados, como no CDC.

Em linha de coerência e harmonia sistemática com as disposições relativas aos serviços públicos delegados, o CDC estabelece que são direitos básicos do consumidor, além de outros, a informação adequada e clara especialmente sobre o preço dos serviços (CDC, art. 6º, III), sob pena de responsabilidade civil, independentemente de culpa, em hipótese de dano, caso as informações sejam insuficientes ou inadequadas (CDC, art. 14).

Ademais, qualquer modalidade de informação, que de algum modo seja capaz de induzir em erro o consumidor, particularmente sobre o preço do serviço, é considerada enganosa (CDC, § 1º do art. 37), cabendo ao fornecedor, que a patrocina, o ônus da prova da veracidade e da correção da informação (CDC, art. 38).

Além disso, a oferta e apresentação do serviço devem assegurar informações corretas, claras, precisas, ostensivas, inclusive particularmente sobre o preço (CDC, art. 31).

Logo, além do consumidor ter direito de não ser lesado, também tem o indeclinável direito de ser bem e corretamente informado e de conhecer exatamente a composição do preço das tarifas que deve pagar pelo uso do serviço, inclusive com relação aos tributos incidentes ou componentes do respectivo preço.

Feita essa necessária observação, nos itens que se seguem, passa-se ao exame do fato gerador do PIS e da COFINS ao efeito de se demonstrar juridicamente que se tratam de tributos que não repercutem diretamente no

consumidor e só podem ser repassados na tarifa, mediante repasse econômico, como custo, computado proporcionalmente para a composição do valor ou preço final a ser cobrado do usuário.

Para isso é imprescindível examinar-se não só a questão dos fatos geradores, mas também, a partir do estudo do fato gerador, analisar se o PIS e a COFINS são tributos diretos ou indiretos, e se seus fatos geradores são unilaterais, ou bilaterais ou multilaterais, pois daí decorre a possibilidade ou não de repasse jurídico ou de repasse econômico.

Relembre-se que o repasse jurídico somente é permitido nos tributos indiretos, de fato gerador bilateral ou multilateral, sendo vedado nos tributos diretos, de fato gerador unilateral, e se caracteriza pelo fato de estar expressamente previsto em lei ou de estar implícito no sistema, *in re ipsa*, e se dá de forma automática, direta e imediata por meio do mecanismo de preços integrado a uma cadeia econômica, mediante inclusão no preço final, operação a operação, prestação a prestação, individualizadamente.

O repasse econômico é permitido nos tributos diretos e de fato gerador unilateral, no âmbito do regime empresarial. Caracteriza-se pelo fato de só poder realizar-se mediante o cômputo do valor do tributo como custo, proporcionalmente, no conjunto de custos que, conjugado com o lucro líquido esperado, forma o preço final do produto ou serviço.

Principia-se a referida análise pelo exame do fato gerador do PIS e da COFINS nos seus contornos constitucionais e legais.

2.4 – Configuração Constitucional e Legal do PIS e da COFINS

O exame da configuração constitucional e legal do PIS e da COFINS é indispensável para se demonstrar se são tributos diretos e unilaterais, ou se são tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais, para o que se impõe a análise do fato gerador, da base de cálculo, do contribuinte e da alíquota, para então se verificar se há possibilidade de repercussão ou translação do ônus financeiro e, uma vez sendo possível a transferência do ônus, se tal ocorre mediante repasse jurídico ou

mediante repasse econômico e se a espécie de repasse adotada na prática, pelo setor de energia elétrica, seguindo as determinações da ANEEL, é constitucional e legal.

Para tanto é relevante lembrar questões – as quais aqui serão tratadas apenas sinteticamente, pois seu detalhamento desborda dos limites deste estudo – como a temática da competência tributária, dos conceitos ou núcleos de significado constitucionais, da norma tributária e do tipo tributário, além da relação constitucional de inerência e pertinência lógica que sempre deve existir entre fato gerador, base de cálculo, contribuinte e alíquota, categorias que são elementares dos tributos e da norma tributária.

A Constituição Federal, embora não crie tributos, autoriza a sua criação e limita o poder de tributar, por isso a competência é vista como outorga e limite do poder de tributar.

Assim, ao dispor sobre a competência, como autorização e limitação de tributação aos entes federativos, a Constituição Federal estabelece, como decorrência lógica e imanente da autorização e da limitação, **núcleos de significado** que devem ser observados pelo legislador infraconstitucional e pelo intérprete e aplicador.³²

Em tais circunstâncias, a norma tributária ou regra-matriz de incidência depende e decorre do núcleo semântico que brota, primeiro, do texto

³² ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 206/207, fala em reserva constitucional material posta e pressuposta. Na reserva material posta, segundo o autor citado, a Constituição estabelece a reserva diretamente, utilizando termos expressos ou implícitos. Expressamente quando a Constituição faz referência a um termo já construído pela doutrina ou pela jurisprudência, como, por exemplo, ‘salário’. Implicitamente quando a Constituição utiliza expressões similares que permitem ao intérprete, mediante operações conceituais, chegar ao conceito constitucional, como, por exemplo, o termo ‘renda’. Na reserva constitucional material pressuposta, segundo o mesmo autor, a Constituição estabelece a reserva de maneira indireta, de modo que, na divisão que a Constituição faz das competências tributárias, ao atribuir a um ente federado o poder de tributar determinado fato, implicitamente atribui a outro ente federado a autorização para tributar fato diverso. O mesmo autor citado, (op. cit. p. 207) conclui que “... é lícito afirmar que a Constituição pressupõe conceitos que não podem ser desprezados pelo legislador ordinário...”, acentuando que “... a instituição de um sistema rígido inserto numa República Federativa conduz a uma repartição de competências marcada exatamente por conceitos mínimos, na medida em que os mesmos fatos não poderão ser tributados por mais de uma pessoa política de direito interno. Por fim, é preciso registrar também que os princípios gerais incluídos no Sistema Tributário Nacional revelam uma índole claramente garantista, como é o princípio da segurança jurídica, construído indutivamente por meio das regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Todas essas considerações revelam uma tendência conceitualizante, que afasta pura e simplesmente a argumentação casuística de instituir tributos porque o Estado necessita do produto de sua arrecadação.”

constitucional e, depois, dos textos legais, os quais devem obedecer e estar de acordo com o texto constitucional, tanto semântica como sistemicamente.

A Constituição Federal, quando estabelece um núcleo semântico como passível de instituição de tributo, ela não só define explícita ou implicitamente o **'fato tributável'**, mas também já define implícita ou explicitamente a **'base de cálculo'** e o **'contribuinte'**. Já a **'alíquota'** é elemento implícito sem o qual, combinado com a base de cálculo, não será possível apurar o valor do tributo devido.

Nessa linha de pensamento, quando a Constituição define a possibilidade de instituição, por exemplo, de um tributo sobre a **'propriedade'**, além de ela definir implicitamente que a **'base de cálculo'**³³ só pode ser o valor dessa mesma propriedade, ela também define, implicitamente, o **'contribuinte'**, que só pode ser o proprietário.³⁴ E disso decorre a necessidade impostergável da alíquota para que seja possível apurar o valor do tributo a pagar.

Vê-se aí algumas elementares do tipo tributário e da norma jurídica tributária, havendo, como se pode observar, uma relação constitucional de inerência e de pertinência lógica entre tais elementares.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 502. O autor assim disserta sobre o tema: “A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma padrão de incidência* (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível*, e a *alíquota possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição.” (Os destaques em itálico são do original).

³⁴ ARAÚJO FALCÃO, Amílcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 76, ao tratar das conseqüências da noção de fato gerador, após referir à utilidade da noção em relação à questão da irretroatividade, assim leciona sobre o tema da relação do fato gerador com o contribuinte: “Mas não é só esse o préstimo do fato gerador. Em verdade, ele afeiçoa, modela ou determina a relação tributária sob outros aspectos. Assim é que a definição do sujeito passivo principal da obrigação tributária, que deve resultar de lei, nela pode estar implícita sob a simples menção do fato gerador e, pois, somente através deste ser identificável. Em tal hipótese, a sujeição passiva direta ou principal se determinará pela natural e necessária atribuição do fato gerador, ou da relação econômica subjacente nele, a certo sujeito ou a certos sujeitos. Enquanto os sujeitos passivos indiretos quer por transferência (sucessor e responsável tributário), ou por substituição (substituto legal tributário) só podem resultar de disposição legal expressa, a configuração do sujeito passivo principal ou direto (contribuinte), como dito, pode encontrar-se implícita na lei: o exame do fato gerador será decisivo para a concreta definição.”

Em razão da definição de competências tributárias, pode-se afirmar que a Constituição estabelece o **tipo tributário**,³⁵ o arcabouço da **regra-matriz de incidência**,³⁶ o arquétipo da **norma tributária**³⁷ de cada tributo previsto no sistema.

A norma tributária possui uma **estrutura lógica** formada por uma **'hipótese de incidência'** e por uma **'conseqüência jurídica'**. E dessa estrutura não diferem todas as demais normas jurídicas em geral,³⁸ civis, processuais, administrativas, constitucionais, etc.

Como acentua NAVARRO COELHO³⁹ a **'hipótese de incidência'** da norma tributária descreve o fato tributável (aspecto material), com as coordenadas de tempo (aspecto temporal) e lugar (aspecto espacial), sendo que o fato tributável é referido **a pessoas** nele envolvidas (**aspecto pessoal**).

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 503, aduz que “O *tipo tributário* é revelado, no Brasil, após a análise conjunta da *hipótese de incidência* e da *base de cálculo* da exação. Assim, a Lei das Leis, ao discriminar as competências tributárias das várias pessoas políticas, estabeleceu, igualmente, as *bases de cálculo 'in abstracto' possíveis* dos vários tributos federais, estaduais, municipais e distritais. Melhor esclarecendo, se o tributo é sobre a renda, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da renda (v. g., a renda líquida); se o tributo é sobre a propriedade, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da propriedade (v. g., o valor venal da propriedade); se o tributo é sobre serviços, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida dos serviços (v. g., o valor dos serviços prestados). Os exemplos poderiam ser multiplicados, até porque a base de cálculo e a hipótese de incidência de todo e qualquer tributo devem guardar sempre uma relação de inerência. Em suam, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (imposto, taxa ou contribuição), uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária.” (Os destaques em itálico e entre aspas simples são do original).

³⁶ BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 260, acentua que a norma tributária em sentido estrito, que marca o núcleo do tributo, é a regra-matriz de incidência, e sua construção é obra do cientista do Direito, de modo que essa norma tributária ou regra-matriz apresenta-se com a estrutura dos juízos hipotético-condicionais, com “... uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma conseqüência ou estatuição.”

³⁷ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 454/456.

³⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 319 disserta assim sobre o tema: “A fenomenologia do ‘fato gerador’ (hipótese de incidência, suporte fático, etc.) não é especificidade do Direito Tributário e nem do Direito Penal, pois *toda e qualquer regra jurídica* (independentemente de sua natureza tributária, civil, comercial, processual, constitucional, etc.) tem a mesma estrutura lógica: a *hipótese de incidência* (‘fato gerador’, suporte fático, etc.) e a *regra* (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência sobre a hipótese de incidência fica condicionada à *realização* desta hipótese de incidência.” (Os destaques ente aspas simples e em itálico são do original). Em sentido semelhante, BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 258, leciona que “... As normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se entrelaça determinada conseqüência à realização condicional de um fato. E, quanto a essa arquitetura lógica interior, nenhuma diferença há entre as regras jurídica tributárias, comerciais, civis, penais, administrativas, processuais, constitucionais, etc., porque pertence à própria substância formal do juízo normativo.”

³⁹ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 454/456.

Daí a questão antes referida relativamente à temática dos **tributos unilaterais** e **bilaterais ou multilaterais**, conforme haja **uma, duas ou mais pessoas envolvidas no fato tributável** descrito na hipótese de incidência.

Na ‘**conseqüência jurídica**’ da norma está descrito o conteúdo do dever jurídico ou da obrigação tributária, envolvendo o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota, o valor a pagar e a definição de quando, onde e como pagar o valor devido.⁴⁰

Assim, da necessária delimitação constitucional da atividade tributante do Estado, formulada em termos de competência constitucional tributária, decorrem princípios como o da **legalidade** e o da **tipicidade**, que são institutos e garantias que têm antigüíssimas raízes históricas, representando, na verdade, conquistas históricas da civilização. A legalidade é a forma e a tipicidade⁴¹ é o conteúdo que preenche aquela forma.

A legislação inferior – complementar ou ordinária – deve ater-se aos núcleos semânticos ou de significado, constantes das disposições de competência estabelecidas na Constituição Federal, não podendo, a legislação infraconstitucional,

⁴⁰ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 454/456.

⁴¹ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 214/215, assim leciona sobre o tema: “Faz-se necessário, todavia, encetar quatro observações quanto ao princípio da *tipicidade*, o qual *nunca é expresso* nas Constituições e nas leis *nominalmente*. *Tipicidade* ou *precisão* conceitual é o outro nome do princípio da legalidade material. Por primeiro, é preciso dizer que, enquanto a legalidade formal diz respeito ao veículo (*lei*), a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (*norma*). O princípio de tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. O princípio da legalidade originariamente cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do Direito, como vimos de ver, passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de *tipificar* a relação jurídica-tributária. Por isso, em segundo lugar, é preciso observar que a tipicidade não é só do fato jurígeno-tributário, como também do dever jurídico decorrente (sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo, alíquotas, fatores outros de quantificação, *quantum debeatur* – como, onde, quando pagar o tributo). *Tipificada*, isto é, regorosamente legislada, deve ser a norma jurídico-tributária, por inteiro, envolvendo o *descriptor* e o *prescritor*, para usar a terminologia de Lorival Vilanova. Assim, se a lei institui imposto sem alíquota, não pode a Administração integrar a lei. Esta restará inaplicada e inaplicável.... Em terceiro lugar, a tipicidade tributária é *cerrada* para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa. Comparada com a norma de Direito Penal, verifica-se que a norma tributária é mais rígida. No Direito Penal, o *nullum crimen, nulla poena sine lege* exige que o delito seja típico, decorra de uma previsão legal precisa, mas se permite ao juiz, ao sentenciar, a dosimetria da pena, com relativa liberdade, assim como diminuir e afrouxar a pena *a posteriori*. No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas *fórmulas de quantificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis*.” (Os grifos em itálico são do original).

desbordar desses conceitos, pois a interpretação das disposições constitucionais sobre competência tributária deve observar uma teoria conceitual jurídica e uma teoria da argumentação jurídica respeitadas do princípio democrático e do ordenamento jurídico vigente.⁴²

A conformação dos tributos por legislação inferior tem que poder ser reconduzida aos quadrantes constitucionais conceituais da competência tributária, com justificação de fundamentabilidade sustentada por uma teoria conceitual jurídica e por uma teoria da argumentação jurídica, tudo de forma atenciosa com o princípio democrático e com o Direito positivo vigente.

A lei complementar, assim como a lei ordinária, não pode alterar os núcleos de significado utilizados pela Constituição,⁴³ pois, do contrário, não seria necessário uma Constituição e bastaria simplesmente a lei inferior.

Linha semelhante de raciocínio foi seguida pelo STF em dois precedentes em que se cuidou, num deles, de definir o conceito de prestação de serviços, para efeito de incidência do ISS, e, no outro, de definir o conceito de faturamento, para efeito de incidência do PIS e COFINS.

No primeiro caso, no RE 116121 entendeu-se que locação não é serviço e por isso era inconstitucional a lei complementar que incluía locação como prestação de serviços.⁴⁴

No segundo caso, no RE 390840, entendeu-se que faturamento não é a mesma coisa que receita e declarou-se inconstitucional a lei ordinária que equiparava a receita ao faturamento.⁴⁵

⁴² ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 212, assim disserta sobre essa questão: “A interpretação conceitual das regras de competência é muito importante para compreender os limites do poder de tributar. Ela precisa, contudo, ser *complementada* por uma *teoria jurídica da argumentação*. Uma teoria jurídica da argumentação não se confunde com uma teoria racional da argumentação, que opta, entre os argumentos que podem ser utilizados, pelo mais racional, plausível ou sustentável. Uma teoria jurídica da argumentação procura fundamentar no próprio ordenamento jurídico a escolha entre os argumentos.” (Os itálicos são do original).

⁴³ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Atual. de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 48, acentua que “... a Lei Complementar não pode ir além do que está dito, expressa ou implicitamente, na Constituição. Esta será violada por Lei Complementar que regule diversamente o que ela regulou. É caso de inconstitucionalidade da Lei Complementar. Complementa, mas não corrige nem inova.”

⁴⁴ Recurso Extraordinário nº 116121-SP, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Otávio Gallotti, Relator para o Acórdão Ministro Marco Aurélio, julgado em 11/10/2000, DJU de 25/05/200, p. 17.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Em linha de coerência com o que se vem expondo, pode-se afirmar, como já referido, que, entre outras, são **elementares** de qualquer tipo tributário o fato gerador, a base de cálculo, o contribuinte e a alíquota.

Essas elementares são também partes da norma tributária, por isso elas devem harmonizar-se mutuamente, sustentando-se umas às outras, numa relação de parte e todo e todo e parte, por isso que têm que estar sempre em relação coerente e imanente de referibilidade, inerência e pertinência lógica. A essa relação também pode ser chamada de coerência interna da norma tributária.

As **contribuições** em geral, e em particular o PIS e a COFINS, como espécie tributária diversa dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, submetem-se, como todos os tributos, aos requisitos e princípios constitucionais tributários e às condicionantes a que acima se acaba de referir.

A diferença específica das contribuições em relação aos demais tributos, é que elas têm sempre, como elemento integrante de sua hipótese de incidência (fato gerador) ou tipo tributário, **as finalidades** a que se destinam e às quais normalmente estará vinculada a sua arrecadação.

Assim, também é **elementar do tipo** tributário da contribuição a vinculação a finalidades.⁴⁶

Feita essa necessária e sumária exposição, passa-se ao exame específico da configuração constitucional e legal do PIS e da COFINS.

A Constituição Federal assim dispunha no seu art. 195, inciso I, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/1998:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

⁴⁵ Recurso Extraordinário nº 390840, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 09/11/2005, DJU de 15/08/2006, p. 25.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 254/257, ao ferir o tema da delimitação positiva da competência constitucional tributária, afirma, com propriedade, que quando há indicação das atividades estatais, tem-se a hipótese das taxas e das contribuições de melhoria. Quando há indicação de fatos econômicos então se está no campo dos impostos e quando há indicação de fatos em conjunto com as finalidades, então a situação é de que se está no campo das contribuições.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;”

A redação do mesmo dispositivo, após a Emenda nº 20/1998, ficou assim disposta:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;”

Nos dois dispositivos transcritos estão os núcleos semânticos constitucionais das contribuições para o PIS e para a COFINS: primeiro, era o faturamento somente, depois, o faturamento ou a receita.

Aliás, a Lei nº 9.718/1998 teve o § 1º de seu art. 3º declarado inconstitucional pelo STF precisamente por ter pretendido redefinir o termo ‘faturamento’, atribuindo a essa expressão o sentido de ‘total das receitas’, incluindo tanto as receitas operacionais como as receitas estranhas ao objeto social da pessoa jurídica.

No art. 239 da Constituição Federal está prescrita a finalidade como elementar do tipo tributário dessas duas contribuições. Referido art. 239 está assim redigido:

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

§ 1º Dos recursos mencionados no caput deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o caput deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.”

No âmbito da legislação infraconstitucional, a contribuição ao PIS foi criada pela Lei Complementar nº 7/1970, que em seu art. 3º, alínea ‘b’, estabelecia que dita contribuição incidiria sobre o **‘faturamento’** da empresa.

A COFINS foi criada pela Lei Complementar nº 70/1991 que em seu art. 2º estabeleceu como fato gerador da referida contribuição o **‘faturamento mensal’**, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Observe-se que ambas as leis complementares referidas estavam de acordo com a redação original do art. 195 da Constituição Federal.

A Lei nº 9.718/1998 foi editada em 27/11/1998, portanto antes da Emenda Constitucional nº 20, que foi editada em 15/12/1998. Referida lei estabeleceu no seu art. 3º e § 1º que o **‘faturamento’** corresponderia à **‘receita bruta’** e esta era entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Observe-se aí a diferença de conceitos e a sua relação com as disposições constitucionais definidoras da competência, do tipo tributário e do núcleo semântico de ambas as contribuições.

Nas Leis Complementares mencionadas, que estavam concordes com a Constituição, estabeleceu-se que o fato gerador era o 'faturamento mensal' e que tal faturamento era equivalente à receita bruta de vendas de mercadorias e serviços. Logo, nesse conceito, que estava de acordo com o núcleo semântico da Constituição, não se incluíam as receitas que não decorressem do objeto social da empresa.

Entretanto, a Lei nº 9.718/1998, ao equiparar faturamento e receita bruta à totalidade das receitas percebidas pela empresa, foi além do tipo tributário ou do núcleo semântico constitucional, pois faturamento é a receita auferida em função do objeto social e não abrange outras receitas, como, por exemplo, aquelas decorrentes de aplicações financeiras.

Por essa razão a Lei nº 9.718/1998 foi declarada inconstitucional pelo STF, em relação a esse ponto.⁴⁷

Recentemente, o § 1º da Lei nº 9.718/1998 foi revogado pelo art. 79, inciso XII, da Lei nº 11.941, de 27/05/2009.

Após a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998, como se observa pelos dispositivos constitucionais acima transcritos, a mudança do tipo tributário e do núcleo semântico das duas contribuições passou a permitir a incidência não só sobre o faturamento, mas também sobre a '**receita**'.

E a expressão '**receita**' pode ser entendida como a totalidade dos valores auferidos pela pessoa jurídica, sejam os operacionais, sejam os não decorrentes diretamente do objeto social da empresa.

Então vieram as Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), as quais, ambas em seu art. 1º, estabeleceram que, ditas contribuições, têm como fato

⁴⁷ Recurso Extraordinário nº 390840, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 09/11/2005, DJU de 15/08/2006, p. 25.

gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.⁴⁸

Essa redação, como se vê, está de acordo com a nova redação da Constituição Federal após a Emenda nº 20, pois, estando autorizada constitucionalmente a tributação da **'receita'** ou **'faturamento'**, nada impede que o faturamento seja entendido como **'receita'** para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS.

Portanto, está atendida a competência tributária e respeitado o núcleo semântico constitucional na definição do **'fato gerador'** do PIS e da COFINS.

A **'base de cálculo'** está estabelecida, no § 2º do art. 1º de ambas as leis referidas,⁴⁹ como sendo o **'valor do faturamento'** definido na cabeça do art. 1º.

Assim, foi atendido o sentido semântico constitucional e a relação constitucional de inerência e pertinência lógica entre o fato gerador e a base de cálculo.

No que atina ao **'contribuinte'**, as Leis o definiram (a Lei nº 10.637/2002, no art. 4º; a Lei nº 10.833/2003, no art. 5º)⁵⁰ como a **'pessoa jurídica que auferir a receita'** definida no art. 1º

⁴⁸ A redação do art. 1º e § 1º de ambas as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, tem o seguinte teor:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”

⁴⁹ A definição da base de cálculo de ambas as contribuições vem no § 2º do art. 1º das duas leis, com a seguinte redação, respectivamente:

“Art. 1º - (...)

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.”

“Art. 1º - (...)

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Sendo o fato gerador ‘o faturamento mensal’ entendido como ‘receita total’, o contribuinte somente poderia ser efetivamente quem auferiu tal receita, e não outra pessoa sem vinculação com tal fato.

Em tais circunstâncias, também foi respeitada a relação de inerência e de pertinência lógica entre fato gerador, base de cálculo e contribuinte.

Examinado o fato gerador de PIS e COFINS, nos tópicos seguintes se analisará a questão de saber se PIS e COFINS tratam-se de **tributos diretos e unilaterais**, à semelhança de tributos como o IRPJ, a CSLL, o IRPF, o ITR, o IPVA, o IPTU, entre outros, ou se se cuidam de **tributos indiretos e bilaterais** ou **multilaterais**, a semelhança de IPI, ICMS e ISS.

Como decorrência disso serão analisados em seguimento os temas da repercussão ou translação do ônus financeiro do tributo, quando e como isso é possível dentro da constitucionalidade e da legalidade, em particular no que respeita ao PIS e à COFINS incidente sobre as tarifas de energia elétrica, objeto do presente Parecer.

A relevância da correta definição do fato gerador de PIS e COFINS, a partir da competência, do tipo tributário e do núcleo semântico ou de significado revela-se no fato de que a definição e distinção entre tributos diretos unilaterais e indiretos e bilaterais ou multilaterais é feita a partir do fato gerador.

E a partir dessas premissas é que se pode definir o tipo de repasse e sua relação com os tipos de tributos, para então se concluir quando é permitido o repasse jurídico e quando é permitido o repasse econômico e, fundamentalmente, qual tipo de repasse é feito nas tarifas de energia elétrica e se ele é constitucional e legal.

Examina-se a seguir a temática dos tributos diretos e indiretos e a repercussão financeira do ônus tributário.

⁵⁰ Os arts. 4º e 5º, respectivamente, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, estão assim redigidos:

“Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.”

“Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.”

2.5 – Tributos Diretos e Tributos Indiretos

A questão da repercussão ou translação do ônus financeiro dos tributos dá origem ao difícil tema, discutido pela doutrina, relativo à classificação dos tributos em diretos e indiretos.

Nos **impostos diretos**, em que não ocorre o fenômeno da repercussão ou translação do ônus financeiro, a pessoa que paga o tributo à Fazenda, é a mesma que suporta o peso da carga tributária. Nesse caso, o chamado **contribuinte de direito**, que paga o tributo à Fazenda, é o mesmo que suporta o encargo financeiro, denominado **contribuinte de fato**. Portanto, nos impostos diretos, contribuinte de direito e contribuinte de fato estão reunidos na mesma pessoa.

Nos **impostos indiretos**, em que ocorre a repercussão ou translação do ônus financeiro do tributo, a pessoa que paga o tributo à Fazenda, não suporta o ônus tributário porque, em razão de disposição legal expressa ou por meio do mecanismo de preços, repassa esse ônus para terceira pessoa que então suporta o peso da carga tributária. Nessa hipótese, o **contribuinte de direito**, que paga o tributo à Fazenda, é pessoa diversa do **contribuinte de fato**, que suporta o peso do encargo financeiro.

Parte da doutrina, entretanto, tem entendido que essa classificação não é jurídica, porque, do ponto de vista do Direito, seria desnecessário saber quem suporta o encargo econômico do tributo, pois o que importa é saber quem realizou o fato tributável, independentemente da translação do ônus financeiro do tributo.⁵¹

Todavia, se existem fundamentos para se afirmar que a repercussão não é tema jurídico, há também boa doutrina e fortes fundamentos para se afirmar que, tanto o tema da repercussão ou translação, como o tema dos tributos diretos e indiretos, são temas genuinamente jurídicos.

Nessa linha de pensamento, releva acentuar que não é importante somente saber quem promove o fato tributável, pois é importante e de absoluta relevância saber também quem suporta o encargo financeiro.

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 519/520, nota de rodapé n° 44.

Primeiro, porque isso diz diretamente com a temática da capacidade contributiva constitucionalizada no Brasil, especialmente no que respeita à instituição de tributos, sob pena de a criação do tributo ser tida por inconstitucional se não atendido aquele requisito primordial da capacidade contributiva.⁵²

Segundo, porque o tributo não se esgota apenas na relação entre o poder tributante e o contribuinte, mas é, antes, uma instituição jurídica completa e complexa, que abrange as relações entre particulares, que dizem respeito ao ônus tributário, especialmente no que atina com a sujeição passiva indireta e o princípio da capacidade contributiva.⁵³

Como se verá a seguir, o tema da repercussão ou translação do tributo, no Brasil, tem reconhecimento jurídico tanto da lei quanto da jurisprudência.

Ademais, também há boa doutrina sustentando que a matéria é entendida como jurídica.⁵⁴

TIPKE e LANG, entre outros, reconhecem que “Na orientação do sistema tributário pelo consumo deve-se distinguir a orientação dos impostos sobre a renda da oneração tributária do consumo através dos mencionados (Rz. 94 *in fine*) impostos *indiretos*, investidos de repercutibilidade (Überwälzbarkeit).”⁵⁵

Assim, nos tributos sobre o consumo e especialmente naqueles em que **o fato gerador** se constitui em atos ou fatos bilaterais ou multilaterais,⁵⁶ nos

⁵² A Constituição Federal abraça o princípio da capacidade contributiva tanto expressamente quanto implicitamente. Expressamente faz referência ao princípio no art. 145, § 1º. Implicitamente, em diversos dispositivos adota deliberações para respeitar a capacidade contributiva, ao vedar o uso do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), ao proibir a exigência de taxas dos reconhecidamente pobres (art. 5º, LXXVI), ao buscar assegurar a todos a existência digna e proteger a propriedade privada (arts. 170, II, e 5º, XXII), ao objetivar proteger a livre iniciativa e a livre concorrência (art. 170, IV), ao determinar tratamento favorecido às empresas de pequeno porte (arts. 146, III, ‘d’, e par. único, e 170, IX).

⁵³ MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Trad. de M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 240, com propriedade leciona: “... el tributo no se agota en una relación entre ente público y contribuyente, sino que es una institución completa que abarca también las relaciones entre particulares ordenadas al fin de actuar una determinada detracción fiscal. Todas las disposiciones jurídicas que manifiestan una opción del legislador relativa a la distribución de la carga fiscal se comprenden, de tal manera, en su compleja estructura.”

⁵⁴ MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Trad. de M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pp. 240 e segs.

⁵⁵ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Trad. da 18ª ed. alemã de Luiz Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 220.

⁵⁶ Ver adiante, no item 2.6, o tema dos tributos unilaterais e dos tributos bilaterais ou multilaterais.

quais há mais de um envolvido no aspecto material da hipótese, haverá repercussão porque a pessoa legalmente obrigada ao pagamento à Fazenda procurará sempre transferir o encargo para o outro envolvido por meio do mecanismo de preços que compõe a respectiva cadeia econômica.

Nesses tributos sobre o consumo e sobre fatos bilaterais ou multilaterais, a repercussão, como se pode ver pela abalizada doutrina de MOSCHETTI, está *in re ipsa*, porque é um fenômeno tão certo que dispensa referência por parte do legislador, estando, nesses casos, a translação do ônus tributário, implícita no ordenamento, sendo desnecessária a sua referência explícita, razão pela qual se constitui num fenômeno genuinamente jurídico e não num fenômeno meramente econômico.⁵⁷

Ademais, em razão precisamente do tipo de tributo (sobre o consumo, por isso indireto) e do tipo de fato tributável (fato bilateral ou multilateral) é que a repercussão faz parte da *ratio legis* da exação⁵⁸ e se encontra *in re ipsa*, constituindo um fenômeno genuinamente jurídico e não um fenômeno simplesmente econômico ou meramente factício.

Não é por outra razão que TIPKE e LANG sustentam com propriedade que “... vale o princípio da capacidade contributiva para todos os impostos, inclusive para os *impostos indirectos* sobre o consumo (...). A tributação indireta do consumo também necessita de justificação; (...).”⁵⁹

⁵⁷ MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Trad. de M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 244, doutrina no sentido de que “... la ley, aun no afirmando expresamente un derecho de repercusión, preordena el tributo al gravamen del adquirente *de manera implícita*. Esto ocurre cuando se elige como hecho imponible un fenómeno de fabricación o de cambio y como sujeto pasivo un productor o un comerciante: en tal caso, en efecto, la traslación (total o parcial) del impuesto está *in re ipsa* y no puede ser evitada. Tómese, por ejemplo, el Impuesto de fabricación de los aceites minerales. En él no está expresamente previsto ningún derecho de repercusión, pero no hay duda de que la exacción está implícitamente preordenada a recaer sobre el definitivo adquirente. El derecho de repercusión no se ha plasmado en ninguna norma no porque sea extraño a la *ratio legis*, sino porque es tan cierto que no requiere expresa mención. Existe, por tanto, un *derecho de repercusión* implícito al que no puede atribuirse un relevancia distinta del derecho de repercusión expreso.” (Os destaques em itálico são do original).

⁵⁸ MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Trad. de M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 245, na nota de rodapé nº 55, o autor faz a seguinte observação sobre o tema: “Este planteamiento, al apoyar-se en la *ratio legis*, nos parece escapar a la crítica de confusión entre aspecto jurídico y aspecto económico....” (O destaque em itálico é do original).

⁵⁹ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Trad. da 18ª ed. alemã de Luiz Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 203.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Entretanto, nos tributos diretos e de fato gerador unilateral, como são, por exemplo, os casos do IRPJ, da CSLL, do IRPF, do ITR, do IPVA, do IPTU, do ITCD, entre outros, e, no que interessa diretamente a este estudo, os casos do PIS e da COFINS, o sistema jurídico não os pré-ordena a serem transferidos ao consumidor final, sendo o ônus financeiro suportado pelo próprio contribuinte que satisfaz o tributo perante a Fazenda respectiva.

A repercussão ou translação desses tributos diretos somente pode ocorrer em circunstâncias anômalas, não decorrentes do sistema jurídico e da legislação, precisamente porque decorrem do regime empresarial, em que os tributos diretos, como todos os demais custos, são imputados, proporcionalmente, juntamente com o lucro líquido esperado pelo empresário, para formar o preço final de venda dos produtos ou da prestação dos serviços.

Esse é o repasso econômico que se dá nos tributos diretos e unilaterais.

Nos tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais o repasse que ocorre é o repasso jurídico.

Adiante se abordará o tema dos repasses econômico e jurídico. Antes, entretanto, é necessário examinar a repercussão ou translação do tributo nos impostos indiretos.

2.5.1 – Tributos Indiretos e Repercussão como Questões Jurídicas

Mesmo que o exposto no item 2.5 não bastasse para que se reconhecesse *status* jurídico aos chamados impostos indiretos e, especialmente, ao fenômeno da repercussão ou translação do ônus tributário, o fato é que, no Brasil, o tema tem reconhecimento explícito da lei⁶⁰ e da jurisprudência.⁶¹

⁶⁰ O CTN, em seu art. 166, reconhece tanto os tributos indiretos quando a repercussão do ônus tributário nos seguintes termos: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

⁶¹ Os verbetes da Súmula de Jurisprudência do STF, reconhecendo a repercussão do ônus do tributo indireto, assim estabelecem, respectivamente: “Súmula nº 71: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.” “Súmula nº 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.”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Parece evidente que, no Brasil, se a noção de tributo indireto e a noção de repercussão ou translação do ônus tributário não tivessem nenhuma relevância jurídica e fossem, por isso mesmo, ‘um nada jurídico’, então não se justificaria a existência do art. 166 do CTN, das Súmulas n.ºs. 71 e 546 do STF, e nem de toda a jurisprudência, não só do STF, mas também do STJ, que reconhecem a repercussão do tributo como um fenômeno jurídico e não simplesmente como um fenômeno econômico.

Além disso, não é apenas para efeito de restituição ou repetição de indébito que as noções de tributo indireto e de repercussão ou translação têm sido utilizadas na jurisprudência como temas genuinamente jurídicos.

Com efeito, a jurisprudência do STF já considerou a natureza jurídica de tributo indireto do ICMS e a respectiva repercussão do ônus tributário para o efeito de reconhecer a imunidade ao tributo nas aquisições de bens, feitas por entidades imunes, seja em razão da imunidade recíproca, seja em razão da imunidade das entidades de assistência social.

Nesses casos, a imunidade foi reconhecida precisamente em face da repercussão do tributo, porque, na aquisição dos bens, o ICMS vem incluído no preço e é pago pela entidade imune, hipótese em que esse pagamento está constitucionalmente vedado em razão mesmo da imunidade.⁶²

Coerente com esse entendimento, de que a entidade imune não pode sofrer a repercussão do imposto quando compra bens tributados, o STF também já entendeu que, em razão da repercussão do ônus tributário, a entidade imune, quando vende mercadorias, deve recolher o ICMS, não sendo alcançadas pela imunidade as vendas feitas pela entidade imune.⁶³

⁶² Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 535922/RS, STF, 2ª Turma, Relatora Min. Ellen Gracie, j. em 30/09/2008, unânime, DJU de 14/11/2008. Eis a ementa do julgado: “ICMS. IMUNIDADE. (ART. 150, VI, C, DA CF). AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO MERCADO INTERNO. ENTIDADE BENEFICENTE. 1. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, compreende as aquisições de produtos no mercado interno, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio dessas entidades beneficentes. 2. Agravo regimental improvido.”. No mesmo sentido podem-se ver, dentre outros, os seguintes precedentes: RE 203755, AI 389118 e RE 237497.

⁶³ Recurso Extraordinário n.º 281433/SP, STF, 1ª Turma, Relator Min. Moreira Alves, j. em 06/11/2001, unânime, DJU de 14/12/2001, p. 88. A ementa desse precedente está assim redigida: “ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade. - Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RRE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela,

Aliás, talvez por desconhecimento do tema dos tributos indiretos e por ignorar a repercussão desses tributos, é que tantas vezes tem-se interpretado equivocadamente o art. 166 do CTN, sustentando-se que o contribuinte de fato não tem legitimidade para discutir o tributo incidente nos bens que adquire ou que não tem direito de postular eventual repetição do indébito frente à Fazenda.

Entretanto, se bem examinado o disposto no art. 166 do CTN,⁶⁴ não é difícil perceber que ali não está dito que o contribuinte de fato não tem legitimidade, ou que não pode discutir o não-pagamento do imposto que lhe é repassado por repercussão.

Nem está dito, nessa disposição legal, que o contribuinte de fato não pode postular, diretamente do Poder Público, a restituição do imposto que indevidamente pagou em razão da repercussão do ônus tributário.

Nem muito menos o dispositivo legal referido estabelece que a postulação de não-pagamento ou de restituição somente pode ser feita pelo contribuinte de direito.

Bem pelo contrário, o dispositivo expressamente estabelece que a restituição somente será feita **a quem prove haver assumido o encargo financeiro**, reconhecendo com isso, expressamente, não só a juridicização da repercussão do tributo como também a legitimidade do contribuinte de fato para discutir a tributação e postular eventual repetição de indébito. Não entender dessa forma é ignorar, sem justificativa prestante e sem base numa teoria jurídica da argumentação, o conteúdo semântico de um dispositivo legal expresso, além representar desprezo e má vontade com a mais ampla eficácia que deve ser sempre emprestada ao sistema jurídico.

Ora, tanto o contribuinte de fato como o contribuinte de direito, um ou outro, podem provar que assumiram o encargo financeiro, por isso que a lei não estabelece de antemão quem é o legitimado ao pedido de restituição: se o

porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Recurso extraordinário não conhecido.”

⁶⁴ O dispositivo legal referido tem a seguinte redação: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

contribuinte de fato ou o contribuinte de direito. Em relação ao contribuinte de fato, até pelo que foi anteriormente exposto, há na verdade uma presunção de que ele sempre suporta o encargo financeiro do tributo.

E, se bem lido o dispositivo legal, percebe-se que ele ainda acrescenta que, em caso de ter havido transferência do encargo a terceiro (o contribuinte de fato), quem pede a restituição tem que estar autorizado, por este terceiro e contribuinte de fato, que suportou o encargo, a postular a restituição.

Portanto, resta evidente, então, que se há um legitimado a postular a restituição, este é unicamente aquele que suportou o encargo, pois, aquele que transferiu o ônus – e que, portanto, não suportou o encargo – tem sempre que estar autorizado, por quem efetivamente arcou com o ônus do tributo, a pedir a restituição.

A autorização, à evidência, não é para evitar que o contribuinte de direito enriqueça ilícitamente, como muitas vezes de forma simplista se tem sustentado. Pode até ser também para isso, mas não é só. Aliás, os que sustentam que o evitar o enriquecimento ilícito é a única razão da previsão legal de autorização, esquecem da principal e fundamental pergunta: por que há o enriquecimento ilícito do contribuinte de direito se ele receber a restituição? Precisamente porque ele não é o titular do direito de repetição que pertence sempre ao contribuinte de fato porque é este, unicamente, quem suporta o ônus tributário.

Assim, a autorização é exigida pela lei, fundamentalmente, porque, quem não suportou o encargo não tem legitimidade para postular a restituição, e isto por duas singelas razões. A primeira, porque a legitimidade é de quem suportou o encargo, que é o contribuinte de fato. A segunda, porque a legitimidade do contribuinte de direito só vem com a autorização ou com a prova de que não fez repercutir o encargo.

A autorização permite apenas que se presuma que, se aquele que suportou o ônus deu a autorização, é porque ele não tem interesse no pedido de restituição, abrindo mão, assim, **de seu legítimo e genuíno direito de restituição.**

E tanto assim é – e não para evitar o enriquecimento ilícito como se sustenta – que, embora tenha ocorrido a repercussão sobre o contribuinte de fato, se este autorizar o contribuinte de direito a postular a repetição, ela será deferida

independentemente da indagação sobre se houve ou não enriquecimento ilícito do contribuinte de direito, isto é, havendo autorização, não se perquire se haverá ou não enriquecimento ilícito do contribuinte de direito. Isso demonstra, definitivamente, que a autorização não tem nada a ver com a temática do enriquecimento ilícito, mas com o direito disponível do contribuinte de fato que pode renunciá-lo em favor do contribuinte de direito.

Portanto, o art. 166 do CTN, antes de impedir, pelo contrário, autoriza e confirma tanto o direito à restituição como a legitimidade ativa do contribuinte de fato. O contribuinte *de jure* somente tem direito e legitimidade para a repetição de indébito se provar que não fez repercutir ou, que tendo transferido o ônus do tributo, está autorizado por quem o suportou a postular a repetição.

Não é por outra razão que o STJ, em diversas oportunidades, já proclamou o direito do contribuinte de fato de discutir a base de cálculo e de postular a repetição do tributo, cujo ônus lhe é atribuído por repercussão ou translação.⁶⁵

A exposição até aqui feita permite que se chegue a uma primeira e incidental conclusão que vai deduzida no subitem seguinte.

2.5.2 – Conclusão Incidental sobre Tributos Diretos e Indiretos

⁶⁵ Veja-se nesse sentido, dentre outros, o Recurso Especial nº 846607/PE, STJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 15/08/2006, unânime, DJU de 24/08/2006, p. 118, o qual está assim ementado: “PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. TRIBUTÁRIO. IPI. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. LEGITIMIDADE ATIVA. ART. 166 DO CTN. 1. Não viola o art. 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. 2. A distribuidora de bebidas, ao adquirir o produto industrializado da fabricante para posterior revenda ao consumidor final, suporta o encargo financeiro do IPI, cujo valor vem, inclusive, destacado na nota fiscal da operação. A fabricante, portanto, ostenta a condição de contribuinte de direito (responsável tributário) e a distribuidora a de contribuinte de fato. Nessa condição, a distribuidora tem legitimidade para questionar judicialmente a composição da base de cálculo do tributo, bem como para pleitear a repetição dos valores pagos indevidamente a tal título. 3. Recurso especial a que se dá provimento.” No mesmo sentido foi decidido no Recurso Especial nº 817323/CE, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 06.04.2006, DJU de 24/04/2006, p. 377. No mesmo sentido: Recurso Especial nº 1039442/PR, STJ, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. em 19/03/2009, unânime, DJU de 30/03/2009. É verdade que, contraditoriamente, o STJ – abandonando o entendimento inicial sufragado, de que o consumidor podia pedir restituição – não tem mais reconhecido esse direito aos consumidores na qualidade de contribuintes de fato. A análise dessa contradição e incoerência jurisprudencial, entretanto, extrapola os limites deste estudo e por isso não será aqui desenvolvida.

O exposto demonstra que a repercussão do ônus econômico do tributo é, efetivamente, um fenômeno jurídico e não apenas um fenômeno simplesmente econômico. E, como tal, faz parte da disciplina jurídica do tributo entendido como uma realidade jurídica completa e complexa.

É por essas razões que a repercussão do tributo, como tema jurídico que é, representa o mecanismo jurídico pelo qual opera o princípio da capacidade contributiva, por exemplo, na substituição tributária, na sujeição passiva indireta e nos tributos indiretos.⁶⁶

Assim, como se pode observar pelo exposto, os **tributos diretos** são aqueles em que o contribuinte não tem condições de repassar adiante o ônus do tributo automaticamente, no mecanismo de preços da respectiva cadeia econômica, porque tais tributos **não são** legalmente preordenados a repercutirem no consumidor final.

Os **tributos indiretos**, entretanto, pela natureza do respectivo fato gerador, são tributos preordenados pela legislação a repercutirem o ônus tributário no consumidor final por meio do mecanismo de preços da cadeia econômica respectiva.

Nesse caso a repercussão pode ser determinada por disposição legal expressa e explícita, como é o caso do ICMS, ou a repercussão pode ser simplesmente implícita, decorrendo da configuração jurídica do tributo, que o preordena implicitamente à repercussão do ônus no consumidor final, independentemente de disposição legal expressa, por via do mecanismo de preços da respectiva cadeia econômica, como é o caso, por exemplo, do IPI e do ISS municipal.

A temática dos tributos diretos e indiretos e da repercussão ou translação do ônus tributário leva a outro tema que também é relevante para o presente estudo que tem por objeto a demonstração de que o repasse do PIS e da COFINS nas tarifas de energia elétrica é um repasse econômico e não um repasse jurídico.

⁶⁶ Os limites do presente estudo não permitem que se aborde a questão da repercussão ou translação do ônus tributário na substituição tributária e na sujeição passiva indireta em geral, devendo apenas se consignar que esses são institutos que só são tidos por constitucionais quando têm, na sua base, uma espécie de repercussão ou translação do tributo que possibilita o atendimento do princípio da capacidade contributiva.

A seguir se verá que, nos tributos chamados unilaterais e diretos, a repercussão financeira não está preordenada pelo sistema e ela só pode ser feita **como custo** e mediante **repasso econômico** e **jamais** como **repasso jurídico**.

Ver-se-á também que o repasse do PIS e da COFINS, que é feito nas tarifas de energia elétrica, **é repasse econômico** e não o jurídico.

2.6 – Fatos Geradores Unilaterais e Bilaterais ou Multilaterais e Repercussão dos Tributos

A chamada repercussão ou translação do ônus financeiro do tributo pode ser jurídica ou econômica.

A doutrina tem entendido que existem duas espécies de repercussão: a repercussão jurídica e a repercussão econômica.⁶⁷

A **repercussão jurídica** dar-se-ia quando o contribuinte, que tem o dever legal de recolher o tributo à Fazenda, também deve, **por determinação legal expressa, repassar o ônus financeiro do tributo a determinada pessoa**, que se encontra **antes ou depois** na cadeia econômica composta pelos fatos que são objeto de tributação.

No sistema brasileiro, seria exemplo dessa situação o caso do ICMS, cuja legislação determina expressamente que o imposto seja **incluído** no preço da mercadoria ou serviço.⁶⁸

⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 534, assim se pronuncia sobre ambos os temas: “**Repercussão econômica do tributo** – O contribuinte *de jure* ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico. O contribuinte *de jure* procurará transferir o ônus econômico do tributo a *outras* pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte *de jure* tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico do tributo, do contribuinte *de jure* para uma outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas. A pessoa que tiver sofrido a repercussão do ônus econômico do tributo procurará transladar este ônus econômico para outra pessoa. E assim sucessivamente. Este fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se repercussão econômica do tributo. **Repercussão jurídica do tributo** – A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte *de jure* o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra *determinada* pessoa. Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão *jurídica* do tributo, de modo algum, significa a realização da repercussão *econômica* do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar, embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por *reembolso* ou por *retenção na fonte*.” (Os destaques em negrito e em itálico são do original).

A **repercussão econômica** estaria presente quando o contribuinte, que tem o dever legal de recolher o tributo à Fazenda, trata de repassar o ônus financeiro do tributo, por meio do mecanismo de preços da cadeia econômica respectiva, para as pessoas com as quais mantém relações econômicas ou jurídicas, tudo **sem que haja qualquer disposição legislativa que determine expressamente o aludido repasse a terceiros.**

Na **repercussão econômica** de que fala a doutrina, entretanto, é indispensável fazer uma **distinção fundamental**: entre tributos unilaterais e diretos e tributos bilaterais ou multilaterais e indiretos.

Esses dois temas serão tratados nos dois tópicos a seguir.

2.6.1 – Repercussão Econômica: Tributos Unilaterais e Diretos

Releva observar que há tributos cujo fato gerador é unilateral no sentido de que o fato tributável é situação em que há apenas um envolvido no fato ou negócio jurídico, de modo que somente esse único envolvido no fato tributado pode ser escolhido pelo legislador inferior como contribuinte.

Exemplos desse caso seriam os impostos sobre a propriedade (ITR, IPVA e IPTU) e os tributos sobre o acréscimo patrimonial (IRPJ, IRPF), o qual é traduzido no lucro presumido, lucro arbitrado e lucro real na pessoa jurídica, e na renda líquida na pessoa física.

Observe-se que, nesses tributos mencionados, que são também tributos **diretos**, o fato gerador é uma **situação unilateral**, em que não há mais de um envolvido no fato tributado, de modo que o legislador só tem uma pessoa para eleger como contribuinte, não podendo optar entre duas ou mais pessoas. Nos tributos referidos, o legislador somente poderá escolher o proprietário ou aquele que obteve o acréscimo patrimonial, não havendo qualquer possibilidade de opção para eleger outra pessoa como eventual contribuinte.

⁶⁸ Assim dispõe o art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996:

“Art. 13 - (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

Por outro lado, tratando-se, nesse sentido, de **tributos unilaterais**, constituem-se por isso mesmo em **tributos diretos**, isto é, tributos em que o contribuinte de direito (contribuinte *de jure*) **não tem** possibilidade ou condições de repassar adiante a carga tributária, a um possível contribuinte *de facto*, de forma automática, direta e imediata, por meio do mecanismo de preços ligado a uma cadeia econômica.

E isso porque, nesses **tributos diretos e unilaterais**, o contribuinte de direito está reunido na mesma pessoa do contribuinte de fato, seja porque não há mais de uma pessoa envolvida no fato gerador, seja porque esse fato gerador não está integrado numa cadeia econômica que possibilite a repercussão financeira automática, *in re ipsa*, por via do mecanismo de preços.

Como acentua BALEEIRO, “... excluem-se da repercussão os tributos pessoais puros e todos aqueles estranhos aos negócios bilaterais ou multilaterais. Não se concebe repercussão do imposto sobre heranças, doações, ganhos de fortuna ou acaso, como prêmios de loterias ou lucros de jogo, e captações etc.”⁶⁹

Observe-se que, mesmo no caso do Imposto de Renda, na modalidade de retenção na fonte, não há qualquer dúvida de que a chamada fonte pagadora não participa do fato tributável ‘acréscimo patrimonial’, pois tal fonte pagadora não tem relação de inerência e pertinência lógica com o fato tributável e, portanto, não tem relação pessoal e direta com o fato gerador (CTN, art. 121, par. único, I),⁷⁰ já que sua participação limita-se ao fato do pagamento do rendimento, mas não na participação no fato ‘acréscimo patrimonial’ que é o fato gerador do tributo. O fato tributável ‘acréscimo patrimonial’ ocorre apenas para o **recebedor do rendimento** e não para a fonte pagadora, que somente efetua o pagamento. Não pode, portanto, a fonte pagadora, ser escolhida pelo legislador como contribuinte do imposto.⁷¹ Pode

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 16ª ed. Atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 166.

⁷⁰ É a essa relação constitucional de inerência e de pertinência lógica que se fez referência no item 2.4.

⁷¹ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 460/461, assim leciona sobre o tema sobre que ora se discute: “No caso do imposto de renda, que necessariamente incide sobre o acréscimo patrimonial com disponibilidade econômica ou jurídica adquirida, é sobre o próprio fato do acréscimo patrimonial que a tributação incide e é do próprio montante do acréscimo que o imposto deve ser apartado em favor dos cofres públicos. Existente o fato acréscimo patrimonial, ordinariamente o sujeito passivo deve ser o titular desse acréscimo, por ser ele o titular do patrimônio acrescido, mas quando a lei o substitui na condição de sujeito passivo, para atribuí-la à fonte, não pode afastar o titular do acréscimo patrimonial do encargo de arcar economicamente com o ônus do imposto, sob pena de atribuir tal

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

ser escolhida como ‘responsável’, modalidade de sujeito passivo indireto (CTN, arts. 121, par. único, II, 134 e 135), mas não como ‘contribuinte’, modalidade de sujeito passivo direto (CTN, art. 121, par. único, I).

Nos tributos unilaterais e diretos, a única maneira de repassar adiante a carga tributária é no **regime da empresa e somente como custo** a ser computado no conjunto de custos para formação do preço final de venda.

Assim, quando o contribuinte de tais tributos é uma empresa, ela somente pode computar ditos tributos **como custo**, proporcionalmente em relação a cada tipo de produto ou serviço, dentro do conjunto dos custos que serão considerados para a formação do preço final de venda ou de prestação.

Esse é precisamente o **repasse econômico** de que aqui se cuida neste estudo.

Observe-se que o PIS e a COFINS são tributos que, como visto, incidem sobre a **‘receita mensal’** entendida como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Note-se que embora a receita provenha de inúmeros fatos jurídicos ao longo de um mês – assim como o rendimento para o IRPJ provém de inúmeros negócios jurídicos durante o ano-base ou ano-calendário – não são essas operações ou transações que constituem o fato gerador do PIS e da COFINS, assim como não são também essas operações e transações que constituem o fato gerador do IRPJ.

O que constitui o fato gerador de PIS e COFINS, para utilizar a terminologia legal,⁷² é o **‘faturamento mensal’** entendido como a **‘receita total’** auferida pela pessoa jurídica, e não as operações, transações e prestações de serviços.

encargo à terceira pessoa cujo patrimônio não foi aumentado e, portanto, não detém capacidade contributiva. Se assim não fosse, a exação seria de outra espécie tributária diversa do imposto de renda e talvez nem sequer pudesse ser cobrada, por falta de competência constitucional.”

⁷² O art. 1º, § 1º, de idêntica redação em ambas as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, tem a seguinte redação:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”

Portanto, sendo o PIS e a COFINS tributos diretos e unilaterais, semelhantes ao IRPJ, CSLL, IRPF, ITR, IPVA e IPTU, entre outros, não há possibilidade de ser repassado adiante o respectivo encargo financeiro, exceto no regime empresarial, como custo para formar o preço de venda, mediante repasso econômico.

2.6.2 – Repercussão Econômica: Tributos Bilaterais ou Multilaterais e Indiretos

A outra temática importante, envolvida na distinção fundamental antes referida, relativa à chamada repercussão econômica, é a dos tributos bilaterais ou multilaterais e indiretos.

O que caracteriza esses tributos é a circunstância de que seu fato gerador é um fato ou negócio jurídico bilateral ou multilateral que se dá integrado numa cadeia econômica.

Nesses tributos há sempre mais de um envolvido que participa do fato gerador e que, portanto, tem relação pessoal e direta com o fato tributado (CTN, art. 121, par. único, I) e, por isso, o legislador inferior pode escolher qualquer um dos envolvidos como contribuinte, pois ambos manifestam capacidade contributiva por estarem ligados diretamente ao fato tributado.

Num imposto sobre compra e venda, por exemplo, tanto comprador como vendedor estão envolvidos no fato tributado. Em razão disso ambos manifestam capacidade contributiva – um porque vende, o outro porque compra – e qualquer um deles pode ser eleito pela lei como contribuinte, precisamente por ambos atenderem ao requisito constitucional da capacidade contributiva.

Além disso, aquele que for escolhido pela lei como contribuinte tratará de fazer repercutir sobre o outro – ‘para frente’ ou ‘para trás’, conforme a posição, na cadeia econômica, de quem paga o tributo à Fazenda – por via do mecanismo de preços, o ônus financeiro do tributo que terá de pagar para a Fazenda.

Nessas circunstâncias, tratando-se de tributo indireto, em que o fato gerador é um negócio bilateral ou multilateral, no qual há duas ou mais pessoas envolvidas, como a repercussão está *in re ipsa*, ocorrerá que, aquele envolvido no fato tributável, que for escolhido pela lei para como contribuinte de direito, fará

repercutir o peso da carga tributária sobre o contribuinte de fato, de forma automática, direta e imediata, por via do mecanismo de preços, próprio da cadeia econômica respectiva.

Nesses tributos, bilaterais ou multilaterais e indiretos, a repercussão ou translação pode ocorrer tanto ‘para trás’ (regressiva) como ‘para frente’ (progressiva) considerando-se o mecanismo de preços e a cadeia econômica à qual tal mecanismo está ligado.

Nesse sentido BALEEIRO afirma que “Nem sempre o contribuinte de direito logra descarregar no retalhista, nem este no consumidor, todo o gravame sofrido pela percussão. Às vezes, a repercussão é parcial. Outras vezes, nenhuma, em certas condições, ela se realiza *para trás*, isto é, do comprador para o vendedor, que, então, suporta, no todo ou em parte, o tributo. No exemplo acima dos cigarros, *houve repercussão para frente*. É o que geralmente acontece.”⁷³

Ocorre que, como acentua MOSCHETTI,⁷⁴ “La *ratio* del tributo es gravar al adquirente definitivo, pero este fin se obtiene imponiendo verdaderas y propias obligaciones tributarias sobre todos los sujetos pasivos. Estas obligaciones están además concatenadas entre sí a través de mecanismos de repercusión, deducciones, devoluciones, etc., para trasladar el peso del tributo a la persona no sujeta al mismo.”

Além disso, segundo o mesmo autor por último citado, o tributo não se esgota na relação entre o ente tributante e o contribuinte, pois é uma instituição completa, que abarca também as relações entre particulares, ordenadas com a finalidade de fazer atuar um determinado ônus fiscal, de modo que todas as disposições jurídicas que manifestam uma opção do legislador, relativa à distribuição da carga fiscal, compreendem-se na complexa estrutura jurídica do tributo.⁷⁵

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 16ª ed. Atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 165. É de se esclarecer que o exemplo dos cigarros a que o autor refere é o do IPI que é pago pelo fabricante, mas quem suporta o sacrifício é o consumidor. (Os destaques em itálico na transcrição são do original).

⁷⁴ MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Trad. de M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 240.

⁷⁵ MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Trad. de M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 240.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Em tais circunstâncias, mesmo nos tributos em que não está previsto expressamente um dever ou direito de repercussão, a lei pré-ordena o tributo a gravar o adquirente final de maneira implícita.⁷⁶

Exemplo de tributos dessa natureza no sistema brasileiro, em que a repercussão não está expressa e explícita na lei, mas o sistema legal pré-ordena o tributo para a repercussão, são o IPI e o ISS, cujas leis não determinam expressamente a repercussão, mas, tanto o industrial como o prestador do serviço, naturalmente, embutem no preço, de forma direta e automática, o valor do tributo que deverão pagar à Fazenda. E isso ocorre porque esses dois impostos tratam-se de tributos bilaterais e indiretos.

Essa característica, de a normatividade do tributo ser teleologicamente ordenada ou pré-ordenada a gravar o consumidor final, por meio da repercussão do ônus tributário, é própria e da gênese dos tributos que oneram o consumo ou a chamada renda consumida, isto é, dos tributos bilaterais ou multilaterais e indiretos.

O ICMS, por exemplo, é tributo que tem essa característica, de alcançar a renda consumida por meio da despesa, realizada pelo consumidor final, na aquisição de bens.⁷⁷ A diferença desse tributo para tributos como o ISS e o IPI é que no ICMS a legislação expressa e explicitamente já determina a repercussão, ordenando a inclusão do imposto no preço dos bens e serviços, e no IPI e no ISS não há disposição expressa determinando a repercussão, mas por se tratarem de tributos bilaterais ou multilaterais e indiretos, a repercussão decorre do sistema jurídico e está *in re ipsa*.

⁷⁶ Ibidem, p. 244.

⁷⁷ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 719, por exemplo, reconhece essa característica para o ICMS, conforme se vê da seguinte passagem: “De notar que o ICMS é imposto geneticamente derivado da família dos impostos sobre a renda gasta. Significa que é o consumidor final que deve suportá-lo. A capacidade contributiva visada é a dele. Os agentes econômicos apenas antecipam o pagamento sobre o valor que adicionam aos bens e o repassam. Por isso cada agente só deve ser responsável pelo imposto incidente sobre o valor por ele agregado.”

Pode-se dizer que nos casos em que se grava a fabricação ou as trocas em geral e se elege como contribuinte o produtor ou o comerciante, o efeito de repercussão total ou parcial do imposto está *in re ipsa*.⁷⁸

Nesses casos, mesmo que não esteja expressamente previsto em lei o dever de repercussão, como adverte MOSCHETTI, não há dúvida de que o tributo está implicitamente pré-ordenado a recair sobre o consumidor final, sendo a repercussão um fenômeno tão certo que não necessita de previsão legislativa, havendo, nessas hipóteses, um dever ou direito de repercussão implícito, ao qual não se pode atribuir relevância diferente daquela que se atribui nas hipóteses em que a repercussão tem previsão legal expressa.⁷⁹

Nesse caso, a repercussão, por se compreender na *ratio legis* do tributo, deixa “... de ser un fenómeno exclusivamente económico, para convertirse en un fenómeno jurídico,...”⁸⁰

Portanto, nos tributos cujos fatos geradores são fatos bilaterais ou multilaterais, se o aspecto material é, *v. g.*, uma compra e venda de bem imóvel, o legislador inferior tem liberdade de escolher entre o vendedor e o comprador, para elege um deles como contribuinte, pois ambos estão ligados diretamente, em relação de inerência e pertinência lógica, com o fato tributável ‘transmissão da propriedade imobiliária’ ou ‘compra e venda de imóvel’, de modo que o legislador pode escolher qualquer um dos dois envolvidos no fato para elegê-lo como contribuinte do tributo.⁸¹ É a essa relação que o CTN refere quando no art. 121, par.

⁷⁸ MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Trad. de M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 244.

⁷⁹ MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Trad. de M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 244.

⁸⁰ MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Trad. de M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pp. 244/245.

⁸¹ Ontologismos à parte, não se pode dizer que, numa compra e venda, a pessoa que faz o fato gerador é o vendedor em razão de uma questão ‘naturalística’ que apontaria no sentido de que ele, vendedor, seria o único ou o maior beneficiado pela operação. Basta observar a realidade para se ver que assim não acontece. Pense-se numa grande construtora e incorporadora que adquire um terreno com uma velha e pequenina casa de um trabalhador aposentado do INSS que não tem condições financeiras nem de reformar a casa e muito menos de construir outra. A venda é feita em troca de um ou mais apartamentos no prédio que será construído no local pela adquirente. Na verdade, nesse caso, nenhum nem outro, em razão do negócio que realizam, têm mais ou menos capacidade contributiva. Em realidade, ambos manifestam capacidade contributiva porque ambos estão envolvidos num fato signo presuntivo de riqueza: um porque vende, o outro porque compra. E o tributo pode ser cobrado de qualquer um deles, pois ambos apresentam, em relação a esse fato, capacidade contributiva. Por isso o CTN no seu art. 42 estabelece que o contribuinte do ITBI, nesses casos, é qualquer das partes envolvidas no

único, inciso I, alude a ‘... *relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.*’⁸²

Além disso, não é por outra razão, que não essa, de ser o fato ‘transmissão da propriedade imobiliária’ ou ‘compra e venda de imóvel’, um fato bilateral ou multilateral, em que ambos os envolvidos manifestam capacidade contributiva em razão do próprio fato – um porque compra, o outro porque vende – que o CTN prevê, em seu art. 42, de acordo com a Constituição Federal, que no ITBI o “*contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.*”.

Nesse sentido, aliás, é a lição de MARIZ DE OLIVEIRA, ao acentuar que “... há casos em que mais de uma pessoa pode ser contribuinte e outros em que apenas uma pessoa pode receber tal intitulação, variando essas possibilidades conforme a natureza específica de cada tributo. Um exemplo de tributo que comporta ter mais de uma pessoa como contribuinte é o imposto de transmissão imobiliária ‘inter vivos’, o qual tanto pode ser cobrado do alienante quanto do adquirente, e inclusive é assim que prevê o art. 42 do CTN. Já o imposto sobre a propriedade territorial ou predial urbana somente pode ser cobrado do proprietário, consoante o próprio CTN o declara no art. 34.”⁸³

Assim, nos tributos bilaterais ou multilaterais e indiretos, a repercussão econômica do tributo ou está expressa e explícita na lei (caso do ICMS) ou está implícita e pré-ordenada na sistemática legal do tributo, casos do IPI e do ISS, por exemplo.

Mas nessa hipótese, **a repercussão** – mesmo que não determinada expressa e explicitamente em lei – configura um **repasse jurídico** porque ela decorre do sistema jurídico que configura o fato gerador do tributo e o pré-ordena a repercutir automática e diretamente por via do mecanismo de preços da cadeia econômica respectiva.

fato da transmissão de propriedade imobiliária, podendo o legislador ordinário municipal optar por escolher como contribuinte o vendedor ou o comprador.

⁸² É a essa relação constitucional de inerência e de pertinência lógica que se fez referência no item 2.4.

⁸³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 450.

Em tais circunstâncias, a conclusão é uma só: tanto nos casos de repercussão determinada expressa e explicitamente na lei, como nos casos de repercussão implícita, pré-ordenada no sistema jurídico, o fato é que ela se dá automaticamente no mecanismo de preços, e se trata sempre de hipótese de **repasso jurídico**, o qual ocorre diretamente pela inclusão do tributo no preço final, individualmente, operação a operação, prestação a prestação.

O exposto permite algumas conclusões que serão expostas no subitem seguinte.

2.6.3 – Conclusões Incidentais sobre Repercussão Econômica, Repasse Jurídico e Repasse Econômico

Portanto, a **repercussão jurídica** de que fala a doutrina, configura sem dúvida nenhuma o chamado **repasso jurídico**, caso do ICMS, por exemplo.

A **repercussão econômica**, de que também cuida a doutrina,⁸⁴ pode configurar tanto **repasso jurídico** quanto **repasso econômico**.

Configurará repasse jurídico sempre que se tratar de tributos bilaterais ou multilaterais e indiretos, como é o caso do IPI e do ISS, ainda que a legislação desses impostos não determine expressa e explicitamente a repercussão.

Entretanto, essa mesma repercussão econômica de que cuida a doutrina pode configurar mero e simples **repasso econômico** quando ela se dá no âmbito de tributos unilaterais e diretos, como o IRPJ, a CSLL, o ITR, o IPVA, o IPTU, o ITCD, e, no que interessa ao presente estudo, também o PIS e a COFINS.

E isto porque, nestes últimos tributos mencionados, por se tratarem de tributos diretos e unilaterais, a repercussão por via do mecanismo de preços é impossível, de modo que, a única repercussão plausível, é por meio do **repasso econômico**, que só pode ser feito no âmbito da **atividade empresarial**, por meio da inclusão do valor do tributo **como custo**, imputado proporcionalmente no conjunto

⁸⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 534.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

dos custos totais da empresa para, juntamente com o lucro líquido esperado, formar o preço final de venda dos produtos e serviços.

Esse é o **repasso econômico** que acontece em todas as empresas em relação aos tributos unilaterais e diretos, os quais não podem ser repassados de forma automática e direta, no mecanismo de preços da cadeia econômica respectiva por simples inclusão ou acréscimo sobre o preço final, de forma individualizada, operação a operação, prestação a prestação.

Esse tipo de repasse econômico ocorre em **toda e qualquer empresa**, em relação a **todo e qualquer custo**, e **não só em relação aos tributários**, pois a empresa somente sobreviverá, remunerará o capital e fará os reinvestimentos necessários se o preço final de seus produtos e serviços cobrir todos os custos e mais o lucro líquido esperado, já que, do contrário, a empresa não sobreviverá e irá à bancarrota.

2.7 – O PIS e a COFINS como Tributos Diretos e Unilaterais

No que atina com a configuração constitucional e legal do fato gerador, vê-se que o PIS e a COFINS têm fato gerador diferente dos fatos geradores de IPI, ICMS e ISS.

Entretanto, essa mesma configuração constitucional e legal demonstra que o fato gerador do PIS e da COFINS é semelhante ou idêntico ao fato gerador de tributos como o IRPJ, a CSLL, o IRPF, o ITR, o IPVA, o IPTU e o ITCD.

A diferença, em razão da natureza constitucional e legal do fato gerador, é a circunstância de que, em impostos como o IPI, o ICMS e o ISS, o fato gerador é **bilateral ou multilateral** e os tributos são **indiretos**.

E no caso de impostos como o IRPJ, a CSLL, o IRPF, o ITR, o IPVA, o IPTU e o ITCD, o fato gerador é **unilateral** e os tributos são **diretos, como são o PIS e a COFINS**.

Observa-se que o IPI, o ICMS e o ISS são tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais, pois há mais de uma pessoa envolvida nos seus fatos geradores, os

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

quais sempre fazem parte de uma cadeia econômica, de modo que o seu ônus financeiro pode ser repassado adiante, direta e automaticamente, no mecanismo de preços, independentemente de disposição legal expressa que assim determine.

O PIS e a COFINS sobre a receita das tarifas de energia elétrica, diferentemente dos tributos referidos (IPI, ICMS e ISS), não incidem sobre o preço final de cada operação ou transação, individualizadamente, operação a operação, prestação a prestação, e nem podem e não são calculados e incluídos sobre o valor final de cada operação ou prestação ao consumidor.

Além disso, o fato gerador do PIS e da COFINS, sendo o 'faturamento mensal' entendido como o 'total da receita' obtida pela empresa, demonstra que tais contribuições são **tributos unilaterais e diretos**, como são o IRPJ, a CSLL, o IRPF, o ITR, o IPVA, o IPTU e o ITCD, por exemplo, cujos fatos geradores **não são** bilaterais ou multilaterais, mas fatos unilaterais, que não estão numa cadeia econômica, e por isso sequer existe um mecanismo de preços a ela ligado, que possibilite a repercussão automática e direta do respectivo ônus financeiro sobre terceira pessoa, diversa da empresa contribuinte.

Portanto, o PIS e a COFINS não têm qualquer semelhança com tributos como o IPI, o ICMS e o ISS, pois estes são tributos indiretos, bilaterais ou multilaterais, sujeitos a repasse jurídico no mecanismo de preços da cadeia econômica respectiva.

Ao contrário, o fato gerador do PIS e da COFINS guarda semelhança com os fatos geradores do IRPJ, da CSLL, do IRPF, do ITR, do IPVA, do IPTU e do ITCD, que são tributos diretos e unilaterais, que não estão numa cadeia econômica e não dispõem de um mecanismo de preços para repercussão automática, direta e imediata, sendo que a única repercussão possível é mediante o repasse econômico como custo para, juntamente com o conjunto dos demais custos, mais o lucro líquido esperado, formar o preço final.

Mais especificamente, o IPVA e o IPTU, por exemplo, não podem ser repassados adiante no mecanismo de preços de uma cadeia econômica, porque são tributos diretos e unilaterais e seus fatos geradores não fazem parte de cadeia econômica alguma. Assim também o IRPJ, que, a despeito de incidir sobre o

acréscimo patrimonial das empresas (o lucro), trata-se de um tributo direto e unilateral, cujo fato gerador não faz parte de uma cadeia econômica, de modo que não há, por isso mesmo, um mecanismo de preços que permita a automática e direta repercussão de seu ônus financeiro sobre terceira pessoa diversa da empresa contribuinte.

Assim também o PIS e a COFINS, como tributos diretos e unilaterais, somente podem repercutir no consumidor mediante repasso econômico, entendido este como a inclusão do valor dessas contribuições como custo, que deve ser computado proporcionalmente no conjunto de custos, que, juntamente com o lucro líquido esperado, vai formar o preço final da tarifa.

Tal repasse econômico é permitido pelo ordenamento jurídico e não se confunde com o repasse jurídico, que, no que respeita aos tributos diretos e unilaterais, é vedado pelo sistema jurídico, somente sendo permitido nos tributos indiretos, de fatos geradores bilaterais ou multilaterais, com os quais o PIS e a COFINS não guardam qualquer semelhança.

2.8 – Repasse Jurídico e Repasse Econômico: distinções.

O valor da tarifa de energia elétrica, como qualquer preço de produto ou serviço de qualquer empresa, é composto, passo a passo, item por item que integra o conjunto dos custos próprios do tipo de atividade desenvolvida, inclusive e especialmente, os custos tributários, e mais o lucro líquido esperado para possibilitar a sobrevivência e o progresso da empresa.

A diferença está apenas em que as tarifas públicas, e as de energia elétrica em particular, são controladas, dentro de certos limites, pelo poder concedente, como se viu no item 2.3, e como se verá ainda no item 2.9, deste Parecer.

Imaginando-se um exemplo simples, de uma indústria qualquer, a composição do conjunto de custos mais o lucro líquido esperado, para a formação do preço unitário final de venda dos produtos, ter-se-ia uma estrutura de formação do preço mais ou menos semelhante à seguinte, de forma resumida:

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

$$MP+MO+GGF=CI+GA+GV+GP+GT+ \dots +LLE = PV+TV = VF$$

Onde:

MP = matéria-prima

MO = mão de obra da linha de produção

GGF = gastos gerais de fabricação

CI = custo industrial

GA = gastos administrativos

GV = gastos com vendas

GP = gastos com propaganda

GT = gastos tributários (custo) = tributos diretos e unilaterais = repassse econômico

LL = lucro líquido esperado

PV = preço de venda sem os impostos incidentes diretamente sobre as vendas

TV = tributos incidentes diretamente sobre vendas ou prestações de serviços = tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais = repassse jurídico

VF = valor ou preço final cobrado do consumidor ou usuário

A demonstração acima indica que o preço unitário final é formado a partir de **todos os custos** da empresa, **inclusive os tributários**, computados **proporcionalmente**, segundo sua participação no conjunto dos custos da empresa para, juntamente com o lucro líquido esperado, formar o preço de venda do bem ou da prestação do serviço.

Entretanto, **os custos tributários**, que compõem a estrutura do conjunto de custos e a respectiva formação do preço de venda ou da prestação, são somente aqueles relativos a **tributos diretos** e **unilaterais**, que não incidem **diretamente** sobre o fato '**venda**' ou '**prestação**'.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Assim, no caso dos tributos diretos e unilaterais, em razão mesmo de sua configuração constitucional e legal, como antes se viu, não pode haver disposição legal expressa determinando a repercussão e nem o sistema jurídico pré-ordena esses tributos à repercussão ou translação do ônus financeiro. Nem tampouco, nesses tributos, a repercussão está *in re ipsa*. Esse é o caso do PIS e da COFINS e de tributos como IRPJ, CSLL, IRPF, ITR, IPVA, IPTU, ITCD, etc.

Nesses tributos diretos e unilaterais, o repasse ou translação do ônus financeiro é impossível do ponto de vista da natureza jurídica do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte. Como o tributo é direto, o contribuinte *de jure* está reunido na mesma pessoa do contribuinte *de facto*, razão pela qual é somente esse contribuinte, como única pessoa, que suporta, solitariamente, o peso do encargo financeiro da exação.

E assim é porque, nesses tributos diretos e unilaterais, não há duas pessoas envolvidas no fato gerador definido constitucional e legalmente, isto é, compondo a norma tributária e o tipo tributário. Daí que o encargo financeiro só pode recair sobre a única pessoa que o legislador inferior pode escolher como contribuinte.

Além disso, em razão da natureza de tributo direto e unilateral, o fato gerador não está integrado numa cadeia econômica à qual esteja ligado um mecanismo de preços mediante o qual pudesse ser feita a repercussão ou translação do ônus financeiro do tributo.

E não sendo possível a repercussão ou translação da carga tributária dos tributos diretos e unilaterais pelas razões que se vêm expondo, a conclusão a que se chega é que só resta uma maneira de repassar o ônus financeiro desses tributos, a qual é plausível apenas no regime empresarial, e se dá pela inclusão desses tributos como custo, proporcionalmente no conjunto de custos que, agregado ao lucro líquido esperado, vai formar o preço final do produto ou da prestação de serviço.

Esse é o chamado repasse econômico que é constitucional e legalmente permitido para a repercussão do encargo financeiro dos tributos diretos e unilaterais, pois em relação a eles o repasse jurídico está vedado.

Em relação aos **tributos indiretos, bilaterais ou multilaterais**, incidentes **diretamente** sobre o fato '**venda**' ou sobre o fato '**prestação de serviço**', **operação a operação, prestação a prestação**, o sistema jurídico, na configuração constitucional e legal do tributo, ou **determina expressa e explicitamente** que o valor de tais tributos seja **acrescido ao preço** de venda ou da prestação, a ser cobrado do comprador, ou tais tributos, mesmo sem determinação legal expressa de repercussão, são igualmente acrescidos ao preço final porque **a repercussão está pré-ordenada no sistema e in re ipsa**.

Nesse caso, os tributos são **acrescidos** diretamente ao preço final cobrado do consumidor, no momento da venda ou da prestação do serviço.

Em tais circunstâncias, o valor desses tributos **não é computado como custo** para formação do preço final do produto ou serviço, e isso pelo singelo motivo de que o seu valor é simplesmente **acrescido diretamente** ao preço final mediante cálculo 'por dentro'⁸⁵ ou cálculo 'por fora'.⁸⁶ Esse é precisamente o caso de tributos como o IPI, o ICMS e o ISS.

Em termos mais simples, os tributos indiretos e de fato gerador bilateral ou multilateral, incidentes **diretamente** sobre a venda de bens ou prestação de serviços, não compõem os custos para formação do preço ou tarifa, mas são acrescidos ao preço final a ser cobrado do consumidor ou usuário final.

Nesses tributos, por serem indiretos, bilaterais ou multilaterais, é própria de sua configuração constitucional e legal, a repercussão ou translação do encargo financeiro, pois seu fato gerador está integrado numa cadeia econômica –

⁸⁵ Esse é o caso do ICMS, em que a lei expressa e explicitamente determina a repercussão mediante cálculo por dentro. Nesses termos, a Lei Complementar nº 87/1996, assim dispõe sobre a inclusão do imposto na sua própria base de cálculo:

“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é: (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

⁸⁶ Esse é o caso do IPI, em que, embora não haja determinação expressa e explícita para repercussão do imposto, a lei estabelece a forma de cálculo 'por fora'. Com efeito, a Lei nº 4.502/1964, com as alterações posteriores, assim dispõe:

“Art. 13. O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas constantes da Tabela anexa sobre o valor tributável dos produtos na forma estabelecida neste Capítulo.

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (...)

§ 1º O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

ainda que seja de apenas duas pessoas – em que existe um mecanismo de preços por meio do qual o valor do tributo é repassado.

Nesse caso, o tributo não é computado como custo para formar o preço final, senão que o próprio tributo, em razão de sua natureza jurídica de tributo indireto e de fato gerador bilateral ou multilateral, já incide diretamente sobre o preço final ao qual o valor do tributo é acrescido e cobrado do consumidor ou usuário final.

Esse é o **repasso jurídico**, o qual somente pode ser adotado nesses tributos indiretos e bilaterais, e jamais pode ser adotado nos tributos diretos e unilaterais, como se viu.

Nas tarifas de energia elétrica, como dito, acontece a mesma situação que ocorre em outros ramos de atividade, como, por exemplo, nas tarifas do transporte coletivo, em que compõem a formação do preço, **proporcionalmente**, segundo o grau de participação individual, os custos com pneus, combustíveis, peças, depreciação, renovação da frota, etc., mais os tributos diretos, de fato gerador unilateral, não incidentes diretamente sobre a prestação do serviço, como IPTU, IPVA, IRPJ, CSLL, entre outros, o que se dá, portanto, mediante **repasso econômico**.

Esse é o caso também do PIS e da COFINS sobre as tarifas de energia elétrica.

Entretanto, é sobre o preço final, formado por todos os custos, inclusive o custo dos tributos diretos e unilaterais, que incidirão os tributos indiretos, de fato gerador bilateral ou multilateral, que alcançam **diretamente** a prestação do serviço, **individualmente, prestação a prestação**, como, por exemplo, o ICMS, em relação aos qual a lei determina expressamente o acréscimo ao preço final, ou como o IPI e o ISS, em que tal acréscimo, mesmo não estando expressamente determinado, decorre da teleologia jurídica do tributo e por isso está *in re ipsa*, o que se traduz no **repasso jurídico** ao consumidor.

Portanto, **repasso econômico** e **repasso jurídico** são coisas absolutamente distintas.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Imputar tributos **como custos** para formar a estrutura do preço final é diferente de imputar tributos **diretamente** sobre o preço final, operação a operação ou prestação a prestação, e repassar ao consumidor.

Assim, há tributos que somente **podem** compor **economicamente** os custos e há tributos que, **por força de determinação de legal explícita ou implícita, só podem ser acrescidos** ao preço final.

Assim, uma coisa é o **repasse econômico**, porque o tributo só pode compor os custos da empresa, por isso que não incide **diretamente** sobre a prestação do serviço ou a venda de bens.

Outra coisa, muito diversa, é o **repasse jurídico**, que representa o **acréscimo** do tributo sobre o preço final dos serviços ou bens porque o tributo incide **diretamente** sobre a prestação do serviço ou a venda dos bens, **individualmente, operação a operação, prestação a prestação, usuário a usuário, consumidor a consumidor, conta a conta.**

O direito é realidade diversa e diferente da economia, até porque, se fossem iguais ou a mesma coisa, não haveria necessidade do direito, bastaria apenas a economia para que se revolvessem os conflitos sociais.

Como antes se acentuou no subitem 2.4.3, a teoria dos conceitos jurídicos e a teoria da argumentação jurídica impõem uma hermenêutica jurídica, com resolução dos conflitos segundo uma fundamentabilidade jurídica e não com base em conceitos de outras ciências, ainda não juridicizados.⁸⁷

E, assim como o direito é diferente da economia, também **'custo'** é diferente de **'preço'**, e **'repasse jurídico'** é diferente de **'repasse econômico'**, como acima se demonstrou.

⁸⁷ Exemplo do que se está a referir são os julgamentos do STF, anteriormente invocados (item 2.4), em que a Corte Suprema optou por solucionar os casos utilizando conceitos jurídicos, e não conceitos econômicos, diferentemente de como era a antiga jurisprudência da Corte. Os precedentes referidos são o Recurso Extraordinário nº 390840, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 09/11/2005, DJU de 15/08/2006, p. 25, e o Recurso Extraordinário nº 116121-SP, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Otávio Gallotti, Relator para o Acórdão o Ministro Marco Aurélio, julgado em 11/10/2000, DJU de 25/05/200, p. 17.

E o **PIS e a COFINS**, como **tributos diretos e unilaterais**, só podem ser repassados nas tarifas de energia elétrica mediante **repasso econômico**, jamais mediante repasse jurídico.

O que se passa a expor, nos itens e subitens que se seguem, **comprova e demonstra** que, nas tarifas de energia elétrica, o PIS e a COFINS, como tributos diretos e unilaterais, são incluídos **como custo** para formar o preço final, sendo utilizado, portanto, o **repasso econômico**, o qual é permitido, constitucional e legalmente, para os tributos diretos e unilaterais de maneira geral.

2.9 – Fixação, Reajuste e Revisão de Tarifas segundo a ANEEL

A fixação das tarifas de fornecimento de energia elétrica aos consumidores, por determinação legal, é feita pela ANEEL⁸⁸ a partir de proposição das concessionárias, cujos valores são homologados pelo referido Órgão Regulador, sendo que os níveis das tarifas devem ser os necessários para a cobertura do custo do serviço de cada concessionário distribuidor, segundo suas características específicas, de modo a garantir a prestação de serviços adequados.⁸⁹

Observe-se que essa determinação legal está de acordo com a premissa sustentada ao longo deste estudo, no sentido de que o preço final deve ser suficiente para cobrir todos os custos, inclusive tributários, e ainda aportar

⁸⁸ Lei nº 9.427/1996, art. 3º, inciso XVI.

⁸⁹ O art. 1º da Lei nº 8.631/1993 assim dispõe sobre o tema:

“Art. 1º Os níveis das tarifas de fornecimento de energia elétrica a serem cobradas de consumidores finais serão propostos pelo concessionário, ao Poder Concedente, que os homologará, observado o disposto nesta Lei.

§ 1º A ausência de manifestação de inconformidade do Poder Concedente, no prazo de quinze dias após a apresentação da proposta pelo concessionário, representará a homologação da mesma.”

§ 2º Os níveis das tarifas a que se refere o caput deste artigo corresponderão aos valores necessários para a cobertura do custo do serviço de cada concessionário distribuidor, segundo suas características específicas, de modo a garantir a prestação dos serviços adequados.

§ 3º No custo do serviço mencionado no parágrafo anterior, além dos custos específicos dos concessionários públicos e privados, serão obrigatoriamente incluídos os valores relativos aos preços da energia elétrica cobrada aos concessionários supridores, inclusive o transporte da energia gerada pela Itaipu Binacional, os relativos às quotas anuais da Reserva Global de Reversão - RGR ao rateio do custo de combustíveis e às compensações financeiras pela utilização de recursos hídricos devidos por usinas próprias.

§ 4º Respeitado o valor médio das tarifas de fornecimento, devidamente homologadas na forma do disposto neste artigo, fica facultado ao concessionário distribuidor promover alterações compensatórias entre os níveis das tarifas de fornecimento relativos a cada classe de consumidor final.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

algum lucro, tudo para permitir a sobrevivência da empresa, a remuneração do capital e o reinvestimento para tornar cada vez mais adequada a atividade ou serviço.

Como a concessão do serviço de energia elétrica depende de licitação (CF, arts. 21, XII, 'b', e 175), a proposta inicial dos níveis de tarifa já consta na proposta vencedora da licitação, de modo que a tarifa inicial a ser homologada pelo Órgão Regulador é aquela que constou da proposta vencedora da licitação.⁹⁰

Nesse valor inicial homologado, como se verá a seguir, já estão incluídos os tributos incidentes, em particular o PIS e a COFINS, estando dele excluído, entretanto, o ICMS, por ser tributo indireto e bilateral, que onera o preço da operação ou prestação final, individualmente.

Assim, o regime econômico e financeiro da concessão é estabelecido no contrato respectivo, decorrente da proposta vencedora da licitação, e compreende, entre outros elementos, a contraprestação pela execução do serviço, paga pelo consumidor, com tarifas baseadas no serviço pelo preço, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.427/1996.⁹¹

Por força de disposição legal explícita, entende-se a expressão 'serviço pelo preço', como sendo o regime econômico-financeiro mediante o qual as tarifas máximas são fixadas, entre outras hipóteses previstas em lei, no contrato de concessão decorrente da licitação, no contrato de prorrogação da concessão nos

⁹⁰ A Lei nº. 8.987/1995 assim estabelece em seu art. 9º sobre a fixação das tarifas de serviços públicos em geral: "Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.

§ 1º A tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito para o usuário.

§ 2º Os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro.

§ 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.

§ 4º Em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração."

⁹¹ A Lei nº 9.427/1996, assim dispõe em seu art. 14:

Art. 14. O regime econômico e financeiro da concessão de serviço público de energia elétrica, conforme estabelecido no respectivo contrato, compreende:

I - a contraprestação pela execução do serviço, paga pelo consumidor final com tarifas baseadas no serviço pelo preço, nos termos da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; (...)

casos legalmente autorizados e em ato específico da ANEEL, autorizativo de aplicação de novos valores resultantes de reajuste ou revisão nos termos do respectivo contrato.⁹²

2.9.1 – Fixação da Tarifa Inicial no Contrato de Concessão

Os contratos de concessão seguem modelo padrão da ANEEL, o qual, na cláusula sétima, estabelece a disciplina das tarifas aplicáveis na prestação dos serviços.⁹³

Em anexo ao contrato de concessão, estão os valores da tarifa inicial, constantes da proposta vencedora, homologados pela ANEEL. Tais valores da tarifa inicial já contêm o custo das contribuições para o PIS e para a COFINS, sendo que o único tributo que não está incluído como custo no valor dessa tarifa homologada é o ICMS, precisamente porque ele é calculado sobre o valor final da tarifa e não compõe o custo para formação do preço, como longamente já foi visto ao longo deste Parecer.

O valor da tarifa, assim fixado, é dividido em duas parcelas denominadas 'A' e 'B', as quais estão compostas como a seguir, tomando-se como exemplo o contrato da CEEE, uma das filiadas da Consulente, que possui pequena

⁹² Art. 15. Entende-se por serviço pelo preço o regime econômico-financeiro mediante o qual as tarifas máximas do serviço público de energia elétrica são fixadas:

I - no contrato de concessão ou permissão resultante de licitação pública, nos termos da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995;

II - no contrato que prorogue a concessão existente, nas hipóteses existente, nas hipóteses admitidas na Lei nº 9.074, de 07 de julho de 1995;

III - no contrato de concessão celebrado em decorrência de desestatização, nos casos indicados no art. 27 da Lei nº 9.074, de 07 de julho de 1995;

IV - em ato específico da ANEEL, que autorize a aplicação de novos valores, resultantes de revisão ou de reajuste, nas condições do respectivo contrato.

§ 1º A manifestação da ANEEL para a autorização exigida no inciso IV deste artigo deverá ocorrer no prazo máximo de trinta dias a contar da apresentação da proposta da concessionária ou permissionária, vedada a formulação de exigências que não se limitem à comprovação dos fatos alegados para a revisão ou reajuste, ou dos índices utilizados.

§ 2º A não manifestação da ANEEL, no prazo indicado, representará a aceitação dos novos valores tarifários apresentados, para sua imediata aplicação.

⁹³ Vejam-se os contratos de concessão e respectivos aditivos disponíveis no site: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/contrato/contrato.cfm?idramo=3>. Acesso em 28/07/2009.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

variação de redação, em relação às outras duas maiores empresas de distribuição do Rio Grande do Sul, a AES-SUL e a RGE:⁹⁴

“Parcela A: parcela da receita correspondente aos seguintes custos: Cota da Reserva Global de Reversão – RGR; cotas da Conta de Consumo de Combustíveis – CCC; valores relativos à taxa de fiscalização do serviço público de distribuição concedido; compra de energia elétrica para revenda; compensação financeira pela exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, quando aplicável; e, encargos de conexão e uso das instalações de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Parcela B: valor remanescente da receita da CONCESSIONÁRIA, excluído o ICMS, após a dedução da Parcela A.” (Os sublinhados foram acrescentados).

Observe-se que, corretamente, do ponto de vista constitucional e legal, o ICMS é excluído da fixação do valor da tarifa, de modo que tal tributo não compõe o custo da tarifa para formação do preço final, porque, em razão da natureza jurídica de tributo indireto e de fato gerador bilateral, o ICMS é calculado precisamente sobre esse valor final da tarifa, individualmente, conta a conta, prestação a prestação ou operação a operação, em relação a cada consumidor.

Além disso, a par de ser calculado sobre o preço final e de não compor o custo para formação desse preço, o ICMS, por determinação legal expressa,⁹⁵ é

⁹⁴ Veja-se a mesma disposição contratual das empresas RGE e AES-SUL, respectivamente:

“Parcela A: parcela da receita correspondente aos seguintes custos: cota da Reserva Global de Reversão - RGR; cotas da Conta de Consumo de Combustíveis - CCC; encargos da compensação financeira pela utilização de recursos hídricos e aqueles decorrentes da compra de energia elétrica para revenda.

Parcela B: valor remanescente da receita da CONCESSIONÁRIA, excluído o ICMS, após a dedução da Parcela A.”

“Parcela A: parcela da receita correspondente aos seguintes custos: cota da Reserva Global de Reversão - RGR; cotas da Conta de Consumo de Combustíveis - CCC; encargos da compensação financeira pela utilização de recursos hídricos e aqueles decorrentes da compra de energia elétrica para revenda.

Parcela B: valor remanescente da receita da CONCESSIONÁRIA, excluído o ICMS, após a dedução da Parcela A.”

Os contratos estão disponíveis no site: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/contrato/contrato.cfm?idramo=3>. Acesso em 28/07/2009.

⁹⁵ Assim dispõe o art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996:

“Art. 13 - (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

calculado ‘por dentro’,⁹⁶ estando seu valor incluído no preço final sobre o qual será aplicada a alíquota para apuração do imposto devido.

Assim, o repasse do ICMS ao consumidor de energia é o **repasse jurídico**, como antes referido, o que está permitido, constitucional e legalmente, porque esse é um tributo indireto e bilateral.

O repasse jurídico não é permitido para os tributos diretos e unilaterais, em relação aos quais, constitucional e legalmente, somente é admitido o **repasse econômico**, o qual é aplicável ao PIS e a COFINS, mas não ao ICMS.

2.9.2 – Reajustes e Revisões das Tarifas Fixadas no Contrato de Concessão

Os reajustes e as revisões tarifárias incidem sobre as Parcelas ‘A’ e ‘B’, antes referidas, componentes das tarifas.

Segundo a metodologia e a sistemática da ANEEL, a Parcela ‘A’ refere-se aos custos ditos não-gerenciáveis porque seus valores, quantidade e variação no tempo independem e não se sujeitam ao controle da empresa.⁹⁷

A Parcela ‘B’ refere-se aos custos ditos gerenciáveis em relação aos quais a concessionária tem condições e capacidade plenas de administração, como são os casos dos gastos com pessoal e com material.⁹⁸

Até a implantação da não-cumulatividade, que ocorreu a partir de 01/07/2005, a ANEEL incluía no rol dos custos gerenciáveis, componentes da Parcela ‘B’, as despesas com PIS e COFINS.⁹⁹

⁹⁶ A discussão sobre a constitucionalidade do cálculo ‘por dentro’ do ICMS foi pacificada no STF a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 212209/RS, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, Relator para o Acórdão Ministro Nelson Jobim, j. em 23/06/1999, DJU de 14/02/2003, p. 60.

⁹⁷ Cadernos Temáticos ANEEL 4 – Tarifas de Fornecimento de Energia. Brasília: ANEEL, 2005, pp. 16 e 18/20. Disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno4capa.pdf>. Acesso em 21/08/2009.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 17.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 17. Na p. 16 do mesmo Caderno pode-se ver o seguinte e elucidativo quadro:

COMPOSIÇÃO DA RECEITA REQUERIDA	
PARCELA A (custos não-gerenciáveis)	PARCELA B (custos gerenciáveis)

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Ocorre que tal classificação, como custo gerenciável, a nosso juízo, era até mesmo inadequada, pois, em relação a tais tributos – assim como em relação a qualquer tributo –, não tem o concessionário a menor possibilidade de controlá-los ou administrá-los diretamente. É que, pelo só fato de determinado custo tratar-se de tributo, já resta evidente que não podem ser reduzidos ou modificados pela vontade do particular, pois são parcelas compulsórias, imperativas e decorrentes de lei (CTN, art. 3º).

Certamente pode ter sido também uma das razões pelas quais, a partir da implantação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, em decorrência das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, os contratos de concessão foram aditados e as despesas com referidas contribuições foram excluídas da Parcela 'B',¹⁰⁰ sendo estabelecida nova sistemática para sua inclusão **como custo** nas tarifas,

Encargos Setoriais	Despesas de Operação e Manutenção
Cotas da Reserva Global de Reversão (RGR)	Pessoal
Cotas da Conta de Consumo de Combustível (CCC)	Material
Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica (TFSEE)	Serviços de Terceiros
Rateio de custos do Proinfra	Despesas Gerais e Outras
Conta de Desenvolvimento Energético (CDE)	
	Despesas de Capital
Encargos de Transmissão	Cotas de Depreciação
Uso das Instalações da Rede Básica de Transmissão de Energia Elétrica	Remuneração do Capital
Uso das Instalações de Conexão	
Uso das Instalações de Distribuição	Outros
Transporte da Energia Elétrica Proveniente de Itaipu	P&D e Eficiência Energética
Operador Nacional do Sistema (ONS)	PIS/COFINS
Compra de Energia Elétrica para Revenda	
Contratos Iniciais	
Energia de Itaipu	
Contratos Bilaterais de Longo Prazo ou Leilões	

¹⁰⁰ Sempre tomando como exemplo as três maiores concessionárias-distribuidoras de energia do RS, observa-se que a RGE firmou aditivo contratual em 07/04/2005, a AES-SUL em 08/04/2005 e a CEEE em 17/10/2005. Esses aditivos estão disponíveis no site: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/contrato/contrato.cfm?idramo=3>. Acesso em 28/07/2009.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

continuando, entretanto, tais tributos, sempre como custo na formação do preço e, por conseguinte, incluídos na tarifa e repassados ao consumidor mediante **repasse econômico**, mas não como repasse jurídico.

Os aditivos contratuais, elaborados segundo modelo padrão da ANEEL, deram nova redação à cláusula sétima dos contratos de concessão, cuja subcláusula quinta ficou assim redigida:¹⁰¹

Parcela A: parcela da receita correspondente aos seguintes custos: Cota de Reserva Global de Reversão – RGR; cotas da Conta de Consumo de Combustíveis – CCC; valores relativos à taxa de fiscalização do serviço público de distribuição concedido; compra de energia elétrica em função do “Mercado de Referência”, que inclui o montante de energia elétrica decorrente dos empreendimentos próprios de geração distribuída; contribuições ao ONS; compensação financeira pela utilização de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, quando aplicável; encargos de conexão e uso das instalações de transmissão e distribuição de energia elétrica; encargos de serviços do sistema; Conta de Desenvolvimento Energético – CDE; cotas do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA; Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética.

Parcela B: valor remanescente da receita da CONCESSIONÁRIA, excluído o PIS/PASEP, a COFINS e o ICMS, após a dedução da Parcela A.” (Os sublinhados foram acrescentados).

Observa-se, portanto, que o PIS e a COFINS, antes incluídos na Parcela ‘B’, são agora excluídos, à semelhança do ICMS.

Entretanto, a semelhança com o ICMS fica apenas nisso: no fato da exclusão.

É que, tanto o PIS quanto a COFINS, embora excluídos da Parcela ‘B’, continuaram, corretamente, como antes se afirmou, a ser **incluídos no custo**, agora calculados por uma **alíquota real e efetiva**, apurada a partir do valor decorrente da incidência das **alíquotas nominais** sobre **a diferença** decorrente da não-cumulatividade, valor esse que corresponde ao PIS e à COFINS efetivamente pagos no segundo mês anterior àquele da respectiva inclusão, **como custo**, no valor da tarifa.

¹⁰¹ A transcrição é do aditivo contratual firmado pela RGE, sendo que os aditivos firmados pela AES-SUL e pela CEEE têm, no ponto, exatamente a mesma redação e estão disponíveis no site: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/contrato/contrato.cfm?idramo=3>. Acesso em 28/07/2009.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Dito de outro modo, a inclusão do PIS e da COFINS, como custo, nas tarifas, a partir de 01/07/2005, passou a ser feita no segundo mês subsequente ao do pagamento das referidas contribuições,¹⁰² a partir da incidência de uma alíquota

¹⁰² Eis o que dispõe a Nota Técnica nº 115/2205-SFF/SER/ANEEL, de 18/04/2005 (disponível no site <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2005/014/documento/notatcnicapiscofins.pdf>. Acesso em 15/07/2009), sobre esse tema:

“13. Contextualizando o PIS/PASEP e a COFINS, no arcabouço legal citado anteriormente, é fato que tais tributos vinham compondo a Parcela B, que tem como características: reajustes anuais e revisões periódicas em média, de 4 em 4 anos e, quando necessárias, revisões extraordinárias. (...)”

19. As alíquotas efetivas do PIS/PASEP e da COFINS serão apuradas pelos agentes de distribuição, para serem adicionadas ao valor da tarifa homologada pela ANEEL, conforme a seguinte metodologia:

- Para os agentes de distribuição que migraram do sistema cumulativo para o não cumulativo, apurar a base de cálculo e as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS com os dados a seguir discriminados

1. Base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS

Composição da base para cálculo do PIS/PASEP e da COFINS no mês de referência	Valor em R\$
(1) Receita de Fornecimento	
(2) Receita de Suprimento	
(3) Receita de Uso do Sistema de Distribuição	
(4) Total da Receita (1 + 2 +3)	
(5) Total de Créditos	
(6) Base para cálculo do PIS/PASEP e da COFINS – (4 – 5)	

2. Apuração das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS

Apuração das Alíquotas no mês de referência	Valor/Percentual
(1) Total da Receita (apurada na linha 4 do quadro anterior)	
(2) Base para cálculo do PIS/PASEP (Receita – Créditos)	
(3) Base para cálculo da COFINS (Receita – Créditos)	
(4) Valor do PIS/PASEP apurado (1,65% x Base para cálculo do PIS/PASEP (2))	
(5) Valor da COFINS apurada (7,6% x Base de cálculo da COFINS (3))	
(6) Alíquota efetiva do PIS/PASEP (4 / 1)	
(7) Alíquota efetiva da COFINS (5 / 1)	

3. As alíquotas apuradas no quadro anterior (mês de referência), deverão ser utilizadas conforme tabela estabelecido a seguir:

Mês de Referência	Mês de utilização das alíquotas
Janeiro	Março

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

real e efetiva, apurada com base num cálculo que leva em consideração os abatimentos da não-cumulatividade para apuração das respectivas bases de cálculo de PIS e COFINS e sobre tais bases de cálculo, já considerada a não-cumulatividade, são aplicadas as alíquotas nominais, cujo resultado é dividido pela receita total, obtendo-se a alíquota real e efetiva de cada uma das contribuições referidas.

Observe-se que o valor obtido pela aplicação da alíquota nominal sobre a base de cálculo respectiva, apurada após a consideração dos abatimentos da não-cumulatividade, é o valor efetivamente pago no mês a título de PIS e COFINS.

Os abatimentos da não-cumulatividade são os valores decorrentes das aquisições de bens, serviços, energia elétrica e térmica, bens do imobilizado, aluguéis, entre outros.

O cálculo da alíquota efetiva é feito pelos dados de dois meses antes do mês da inclusão como custo do PIS e da COFINS no valor das tarifas.

Fevereiro	Abril
Março	Maio
Abril	Junho
Maio	Julho
Junho	Agosto
Julho	Setembro
Agosto	Outubro
Setembro	Novembro
Outubro	Dezembro
Novembro	Janeiro
Dezembro	Fevereiro

20. Apurada a alíquota e definida a forma de aplicação, os agentes de distribuição deverão utilizar as seguintes fórmulas, conforme a opção tributária e ou a forma de constituição da empresa.

- Agentes de distribuição sob o regime do sistema de apuração não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS:

$$\text{Valor com a inclusão das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS} = \frac{\text{Tarifa homologada pela ANEEL}}{(1 - (\text{Alíquotas efetivas do PIS/PASEP} + \text{COFINS}))}$$

No que atina com o valor das tarifas, após a fixação inicial, existem três mecanismos de recomposição: a) o reajuste tarifário anual; b) a revisão tarifária periódica; e c) a revisão tarifária extraordinária.¹⁰³

O reajuste tarifário anual tem por objetivo restabelecer o poder de compra da receita do concessionário.¹⁰⁴

A revisão tarifária periódica tem por finalidade analisar e manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão, após um período geralmente de quatro anos definido no contrato de concessão.¹⁰⁵

Por fim, a revisão tarifária extraordinária será efetivada a qualquer tempo caso haja comprovada e significativa alteração nos custos do concessionário e, também, quando haja criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos, cujo impacto seja devidamente comprovado, ressalvados o IRPJ e a CSLL ou outros eventuais tributos que venham a ser criados e que tenham por base o resultado da atividade econômica.¹⁰⁶

2.9.3 – Modificações da Tarifa e Modo de Inclusão do PIS e da COFINS

Nos itens anteriores demonstrou-se como a tarifa inicial é composta e como são efetivados os reajustes e revisões.

Agora é o momento de demonstrar como o PIS e a COFINS são computados na tarifa, já que desde o início vem se afirmando que tais contribuições são computadas **como custo**, mediante **repasso econômico**, diversamente do ICMS, cujo repasse é jurídico.

¹⁰³ Cadernos Temáticos ANEEL 4 – Tarifas de Fornecimento de Energia. Brasília: ANEEL, 2005, pp. 21/27. Disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno4capa.pdf>. Acesso em 21/08/2009.

¹⁰⁴ Ibidem, pp. 21/23. Contratos de concessão, cláusula sétima, na redação dada pelos aditivos contratuais, das três maiores empresas de distribuição do RS, já referidas, disponíveis no site: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/contrato/contrato.cfm?idramo=3>. Acesso em 28/07/2009.

¹⁰⁵ Cadernos Temáticos ANEEL 4 – Tarifas de Fornecimento de Energia. Brasília: ANEEL, 2005, pp. 23/26. Disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno4capa.pdf>. Acesso em 21/08/2009.

¹⁰⁶ Ibidem, p. 27. Contratos de concessão e respectivos aditivos, cláusula sétima, disponíveis no site: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/contrato/contrato.cfm?idramo=3>. Acesso em 28/07/2009.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Como se pode ver pelos contratos de concessão, alterados pelos respectivos aditivos, em cumprimento do que dispõe a Lei,¹⁰⁷ a cláusula sétima estabelece que os reajustes e revisões de tarifas são feitos mediante uma fórmula matemática em que se apura o IRT - Índice de Reajuste Tarifário. A fórmula é a seguinte:

$$\text{IRT} = \frac{\text{VPA1} + \text{VPB0} \times (\text{IVI} \pm \text{X})}{\text{RA}}$$

Em que:

a) **RA** - é a receita de referência composta pela receita anual de fornecimento, a receita de suprimento e a receita de uso dos sistemas de distribuição, considerando as tarifas homologadas na data de referência anterior e o mercado de referência, **não incluindo o PIS/PASEP, a COFINS e o ICMS.**

Aqui um importante e decisivo detalhe: na redação original dos contratos, antes dos aditivos, **essa receita apenas não incluía o ICMS.**¹⁰⁸

¹⁰⁷ Lei nº 8.897/1995, no art. 23, dispõe o seguinte:

“Art. 23. São cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas:

I - ao objeto, à área e ao prazo da concessão;

II - ao modo, forma e condições de prestação do serviço;

III - aos critérios, indicadores, fórmulas e parâmetros definidores da qualidade do serviço;

IV - ao preço do serviço e aos critérios e procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas;

V - aos direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e conseqüente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e das instalações;

VI - aos direitos e deveres dos usuários para obtenção e utilização do serviço;

VII - à forma de fiscalização das instalações, dos equipamentos, dos métodos e práticas de execução do serviço, bem como a indicação dos órgãos competentes para exercê-la;

VIII - às penalidades contratuais e administrativas a que se sujeita a concessionária e sua forma de aplicação;

IX - aos casos de extinção da concessão;

X - aos bens reversíveis;

XI - aos critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas à concessionária, quando for o caso;

XII - às condições para prorrogação do contrato;

XIII - à obrigatoriedade, forma e periodicidade da prestação de contas da concessionária ao poder concedente;

XIV - à exigência da publicação de demonstrações financeiras periódicas da concessionária; e

XV - ao foro e ao modo amigável de solução das divergências contratuais.

Parágrafo único. Os contratos relativos à concessão de serviço público precedido da execução de obra pública deverão, adicionalmente:

I - estipular os cronogramas físico-financeiros de execução das obras vinculadas à concessão; e

II - exigir garantia do fiel cumprimento, pela concessionária, das obrigações relativas às obras vinculadas à concessão.”

¹⁰⁸ Veja-se a redação original dos contratos, cláusula sétima, quinta subcláusula: “RA0 - Receita Anual, calculada considerando-se as tarifas vigentes na “Data de Referência Anterior” e o “Mercado de Referência”,

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

É relevante lembrar, neste ponto, para que não parem dúvidas, que, nas empresas tomadas como exemplo ao longo deste Parecer – que são as três maiores distribuidoras de energia do RS: RGE, AES-SUL e CEEE – os aditivos foram firmados, respectivamente, em 07/04/2005 (RGE), 08/04/2005 (AES-SUL) e 17/10/2005 (CEEE).¹⁰⁹

Observe-se que, quando dos contratos originais – e, portanto, antes dos aditivos – o PIS e a COFINS compunham o valor da tarifa e eram incluídos **como custo** na Parcela ‘B’, como antes se demonstrou.

Posteriormente, em razão da implantação da sistemática da não-cumulatividade dessas contribuições, por meio da Nota Técnica nº 115/2205-SFF/SER/ANEEL, de 18/04/2005, a ANEEL estabeleceu nova sistemática de cálculo do custo das aludidas contribuições, quando elas passaram a ser igualmente imputadas no custo das tarifas, mas agora mediante uma alíquota efetiva e real, calculada com suporte no **valor efetivamente pago a título de PIS e COFINS** e apurado com base no valor decorrente da incidência da alíquota nominal sobre a base de cálculo apurada com a consideração dos abatimentos decorrentes da não-cumulatividade, dados esses do segundo mês anterior ao da imputação do valor ao custo da tarifa.

A expressão ‘data de referência anterior’ significa a data inicial das tarifas constantes da proposta vencedora da licitação ou a data do reajuste ou revisão anterior, conforme o caso.

VPA1 – é o valor da Parcela ‘A’ considerando as condições vigentes na data do reajuste em processamento e o mercado de referência.

O ‘mercado de referência’ é composto pelos mercados de energia e de demanda definidos na Resolução ANEEL nº 166, de 10/10/2005, art. 2º, incisos IX e X,¹¹⁰ e também definido no contrato de concessão com as alterações do aditivo.¹¹¹

não incluindo o ICMS.” (O negrito e o sublinhado foram acrescentados). Disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/contrato/contrato.cfm?idramo=3>. Acesso em 28/07/2009.

¹⁰⁹ Os aditivos estão disponíveis no site: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/contrato/contrato.cfm?idramo=3>. Acesso em 28/07/2009.

¹¹⁰ O art. 2º da Resolução referida assim dispõe:

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

b) **VPBO** – é o valor da Parcela ‘B’ considerando as condições vigentes na data de referência anterior e o mercado de referência.

Para encontrar o **VPBO**, que compõe a fórmula do **IRT**, utiliza-se a seguinte fórmula:

$$\text{VPBO} = \text{RA} - \text{VPAO}$$

Onde:

VPAO – é o valor da Parcela ‘A’ considerando as condições vigentes na data de referência anterior e o mercado de referência, levando em conta a energia comprada, valorada pelo preço médio de repasse considerado no reajuste ou revisão anterior, os montantes de demanda de potência valorados pelas tarifas consideradas no reajuste ou revisão anterior e os demais itens da Parcela ‘A’ pelos valores considerados no reajuste ou revisão anterior.

IVI – é o número índice obtido pela divisão dos índices do **IGPM-FGV** do mês anterior à data do reajuste em processamento e o do mês anterior à data de referência anterior.

X – é o valor a ser estabelecido pela **ANEEL**¹¹² a ser subtraído ou acrescido ao **IVI**, conforme o caso.

“Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução são adotados os seguintes termos e respectivos conceitos:

(...)

IX – Mercado de Referência de Demanda: composto pela quantidade de demanda de potência faturada para o atendimento a consumidores cativos, consumidores livres, autoprodutores, geradores, outras concessionárias ou permissionárias de distribuição de energia elétrica, nos 12 (doze) meses que antecedem a data do reajuste em processamento, não considerando a quantidade de demanda faturada por ultrapassagem do valor contratado;

X – Mercado de Referência de Energia: composto pela quantidade de energia elétrica faturada para o atendimento a consumidores cativos, autoprodutores, outras concessionárias ou permissionárias de distribuição de energia elétrica, bem como pela quantidade de energia relativa aos consumidores livres no que tange ao uso dos sistemas de distribuição, nos 12 (doze) meses que antecedem a data do reajuste em processamento;”

¹¹¹ O contrato com as alterações aditadas assim estabelece:

“Mercado de Referência: composto pelas quantidades de energia elétrica e de demanda de potência faturadas para o atendimento a consumidores cativos, consumidores livres, autoprodutores, outras concessionárias de distribuição, permissionárias e autorizadas, bem como pelas quantidades de energia elétrica e potência contratada para uso dos sistemas de distribuição e de transmissão pelos geradores, no período de referência.”

¹¹² O fator X está assim descrito nos Cadernos Temáticos ANEEL 4 – Tarifas de Fornecimento de Energia. Brasília: ANEEL, 2005, pp. 23/26. Disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno4capa.pdf>. Acesso em 21/08/2009:

Assim, como se pode ver por essa composição tarifária, antes da implantação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, essas contribuições compunham o custo que formava o preço das tarifas que era homologado pela ANEEL e estavam incluídas na Parcela 'B',¹¹³ (veja-se o quadro 'Composição da Receita Requerida', segunda coluna, em rodapé dos subitens 2.9.2 e 2.9.3.1)

Após a implantação da não-cumulatividade, o custo dessas contribuições apenas foi retirado da Parcela 'B', estabelecendo-se uma nova metodologia de cálculo, de modo que o custo delas passou a ser computado no mês presente com base no valor efetivamente pago de dois meses antes.

2.9.3.1 – Um Exemplo da Demonstração do Repasse Econômico Antes e Depois da Implantação da Não-cumulatividade

Como antes referido, no setor de energia elétrica, desde antes da implantação da não-cumulatividade,¹¹⁴ as tarifas sempre foram homologadas pela ANEEL com o cômputo, como custo, na formação do preço final, do valor do PIS e da COFINS, e isto desde a tarifa inicial que constava da proposta vencedora da licitação¹¹⁵ até os reajustes e revisões posteriores homologados pelo Órgão

“O Fator X é resultante da composição dos seguintes elementos:

I. componente X_e – reflete, por meio de um índice, os ganhos de produtividade esperados pelo natural incremento do consumo de energia elétrica na área de concessão da distribuidora, em função do maior consumo dos consumidores existentes, como pela incorporação de novos consumidores, no período entre revisões tarifárias;

II. componente X_c – reflete, por meio de um índice, a avaliação dos consumidores sobre a empresa de distribuição que lhe fornece energia, sendo obtido mediante a utilização do resultado da pesquisa Índice ANEEL de Satisfação do Consumidor (IASC);

III. componente X_a – reflete um índice de ajuste ao reajuste do componente “pessoal” da “Parcela B”, quando dos reajustes tarifários anuais, que reflita adequadamente o valor da remuneração da mão de obra do setor formal da economia brasileira.”

¹¹³ Embora essa inclusão na Parcela 'B', que corresponde aos custos não-gerenciáveis, fosse, ao nosso juízo, equivocada, como antes se acentuou. Esse fato, entretanto, não afeta o raciocínio e a sistemática de inclusão como custo para formação do preço final da tarifa. O que realmente importa, para os efeitos deste estudo, é que ocorre a efetiva inclusão e como essa inclusão é feita – como custo imputado proporcionalmente para formar o preço final – **e não 'onde' ela é incluída.**

¹¹⁴ Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

¹¹⁵ Lei n.º 8.631/1993, art. 1.º; Lei n.º 8.987/1995, art. 9.º; e Lei n.º 9.427/1996, art. 3.º, inciso XVI, e art. 15, I.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Regulador, por determinação expressa e clara do art. 9º, *caput*, da Lei nº 8.987/1995, que assim estabelece:

“Art. 9º – A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.”. (Os sublinhados foram acrescentados).

O custo do PIS e da COFINS compunha a chamada Parcela ‘B’ da conta de energia elétrica, como determinado pela ANEEL¹¹⁶ e como estabelecido no contrato de concessão¹¹⁷ e nos aditivos posteriores,¹¹⁸ redigidos segundo padrão legalmente estabelecido.¹¹⁹

¹¹⁶ Conforme se observa, nos 4 – Tarifas de Fornecimento de Energia. Brasília: ANEEL, 2005, pp. 16 e segs. Disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno4capa.pdf>. Acesso em 21/08/2009, assim está consignado sobre a inclusão do PIS e da COFINS na Parcela ‘B’ da tarifa:

COMPOSIÇÃO DA RECEITA REQUERIDA	
PARCELA A (custos não-gerenciáveis)	PARCELA B (custos gerenciáveis)
Encargos Setoriais	Despesas de Operação e Manutenção
Cotas da Reserva Global de Reversão (RGR)	Pessoal
Cotas da Conta de Consumo de Combustível (CCC)	Material
Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica (TFSEE)	Serviços de Terceiros
Rateio de custos do Proinfra	Despesas Gerais e Outras
Conta de Desenvolvimento Energético (CDE)	
	Despesas de Capital
Encargos de Transmissão	Cotas de Depreciação
Uso das Instalações da Rede Básica de Transmissão de Energia Elétrica	Remuneração do Capital
Uso das Instalações de Conexão	
Uso das Instalações de Distribuição	Outros
Transporte da Energia Elétrica Proveniente de Itaipu	P&D e Eficiência Energética
Operador Nacional do Sistema (ONS)	PIS/COFINS
Compra de Energia Elétrica para Revenda	
Contratos Iniciais	
Energia de Itaipu	
Contratos Bilaterais de Longo Prazo ou Leilões	

¹¹⁷ Veja-se a subcláusula quinta da cláusula sétima do contrato de concessão da CEEE:

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Como se observa pela redação original dos contratos de concessão – anteriores à implantação da não-cumulatividade – excluía-se da Parcela ‘B’ apenas o ICMS, e incluíam-se o PIS e a COFINS, o que demonstra que as duas contribuições referidas sempre fizeram parte do custo para a formação do preço final da tarifa

“Parcela A: parcela da receita correspondente aos seguintes custos: Cota da Reserva Global de Reversão - RGR; cotas da Conta de Consumo de Combustíveis - CCC; valores relativos à taxa de fiscalização do serviço público de distribuição concedido; compra de energia elétrica para revenda; compensação financeira pela exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, quando aplicável; e, encargos de conexão e uso das instalações de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Parcela B: valor remanescente da receita da CONCESSIONÁRIA, excluído o ICMS, após a dedução da Parcela A.”

¹¹⁸ Veja-se a subcláusula quinta da cláusula sétima do contrato de concessão, na nova redação dada pelo aditivo contratual:

“Parcela A: parcela da receita correspondente aos seguintes custos: Cota de Reserva Global de Reversão – RGR; cotas da Conta de Consumo de Combustíveis – CCC; valores relativos à taxa de fiscalização do serviço público de distribuição concedido; compra de energia elétrica em função do “Mercado de Referência”, que inclui o montante de energia elétrica decorrente dos empreendimentos próprios de geração distribuída; contribuições ao ONS; compensação financeira pela utilização de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, quando aplicável; encargos de conexão e uso das instalações de transmissão e distribuição de energia elétrica; encargos de serviços do sistema; Conta de Desenvolvimento Energético – CDE; cotas do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA; Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética.

Parcela B: valor remanescente da receita da CONCESSIONÁRIA, excluído o PIS/PASEP, a COFINS e o ICMS, após a dedução da Parcela A.” (Os sublinhados foram acrescentados).

¹¹⁹ A Lei nº 8.897/1995, no art. 23, dispõe o seguinte:

“Art. 23. São cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas:

I - ao objeto, à área e ao prazo da concessão;

II - ao modo, forma e condições de prestação do serviço;

III - aos critérios, indicadores, fórmulas e parâmetros definidores da qualidade do serviço;

IV - ao preço do serviço e aos critérios e procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas;

V - aos direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e conseqüente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e das instalações;

VI - aos direitos e deveres dos usuários para obtenção e utilização do serviço;

VII - à forma de fiscalização das instalações, dos equipamentos, dos métodos e práticas de execução do serviço, bem como a indicação dos órgãos competentes para exercê-la;

VIII - às penalidades contratuais e administrativas a que se sujeita a concessionária e sua forma de aplicação;

IX - aos casos de extinção da concessão;

X - aos bens reversíveis;

XI - aos critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas à concessionária, quando for o caso;

XII - às condições para prorrogação do contrato;

XIII - à obrigatoriedade, forma e periodicidade da prestação de contas da concessionária ao poder concedente;

XIV - à exigência da publicação de demonstrações financeiras periódicas da concessionária; e

XV - ao foro e ao modo amigável de solução das divergências contratuais.

Parágrafo único. Os contratos relativos à concessão de serviço público precedido da execução de obra pública deverão, adicionalmente:

I - estipular os cronogramas físico-financeiros de execução das obras vinculadas à concessão; e

II - exigir garantia do fiel cumprimento, pela concessionária, das obrigações relativas às obras vinculadas à concessão.”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

homologada pela ANEEL, e isto foi observado não só na tarifa inicial constante da proposta vencedora da licitação, como também sempre foi observado, por força de Lei e de contrato, nos reajustes e revisões posteriores.

Após a implantação da não-cumulatividade, em razão das Leis n.ºs. 10.637/2002 (PIS/PASEP) e 10.833/2003 (COFINS), a ANEEL emitiu a Nota Técnica n.º 115/2205-SFF/SER/ANEEL, de 18/04/2005,¹²⁰ excluindo o PIS e a COFINS da Parcela 'B' e estabelecendo nova sistemática de imputação de tais contribuições aos custos dos concessionários, para a formação do preço final da tarifa.

Tal sistemática passou a consistir no cômputo do valor efetivamente pago a título de PIS e COFINS sobre a base de cálculo do segundo mês anterior àquele no qual o valor real e efetivamente pago será computado como custo para a formação do preço final da tarifa.

É que, com a implantação da não-cumulatividade, o custo real e efetivo das contribuições ao PIS e à COFINS não pode ser apurado pela simples incidência das alíquotas nominais (do PIS, 1,65%; da COFINS, 7,6%)¹²¹ sobre a receita do concessionário, pois, para apurar o valor efetivo a ser pago, deve-se abater, do valor incidente sobre a receita da empresa, os valores das referidas contribuições que incidiram nas aquisições de bens, serviços, energia elétrica e térmica, bens do imobilizado, aluguéis, entre outros.

Assim, o custo a ser computado, para a formação do preço final da tarifa a ser cobrada do consumidor, após a implantação da não-cumulatividade, não é o valor calculado pela alíquota nominal que incidiu sobre a receita, mas um custo que leva em consideração não só esse valor, mas também os abatimentos decorrentes da não-cumulatividade.

Para apurar esse custo a ANEEL estabeleceu uma metodologia a ser seguida pelos concessionários, segundo a qual tal custo é calculado com base numa

¹²⁰ Nota Técnica n.º 115/2205-SFF/SER/ANEEL, de 18/04/2005 disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2005/014/documento/notatcnicapiscofins.pdf>. Acesso em 15/07/2009.

¹²¹ Respectivamente, Lei n.º 10.637/2002, art. 2º, e Lei n.º 10.833/2003, art. 2º;

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

alíquota real e efetiva apurada, como anteriormente referido,¹²² sobre as operações do segundo mês anterior ao mês da inclusão do custo na tarifa, mediante o respectivo **repasso econômico**.

O repasse econômico do PIS e da COFINS como custo, na formação do preço final das tarifas, pode ser demonstrado com um exemplo que revela essa realidade, tanto na sistemática anterior à não-cumulatividade, como na sistemática adotada depois da implantação da não-cumulatividade.

O exemplo que aqui será tomado é o da empresa RGE, uma das filiadadas da Consulente, o qual é aplicável às demais distribuidoras de energia elétrica, em razão da padronização normativa estabelecida pela ANEEL.

Esse exemplo está constituído pela Resolução Homologatória nº 92, de 18/04/2005,¹²³ pela respectiva Nota Técnica nº 118/2005-SER/ANEEL, de 08/05/2005,¹²⁴ e pela Nota Técnica nº 115/2005-SFF/SRE/ANEEL, de 18/04/2005.¹²⁵

A importância do exemplo ora invocado está precisamente no fato de que a Resolução Homologatória nº 92, de 18/04/2005, não só concedeu reajuste das tarifas computando no custo, para formação do preço final, o PIS e a COFINS segundo a **sistemática anterior** à implantação da não-cumulatividade, como também considerou a **nova sistemática** a ser seguida, a partir da implantação da não-cumulatividade, para o cômputo do custo das referidas contribuições na composição do preço final da tarifa.

Sobre o cômputo do custo das contribuições ao PIS e à COFINS do período remanescente, anterior à não-cumulatividade, a Resolução nº 92 assim estabeleceu nos seus arts. 3º e 4º:

¹²² Ver, no subitem 2.9.2, a exposição sobre a nova metodologia determinada pela ANEEL, após a implantação da não-cumulatividade.

¹²³ Disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/cedoc/REH2005092.pdf>. Acesso em 22/06/2009.

¹²⁴ Disponível no site: <http://www.aneel.gov.br/cedoc/nota2005092sre.pdf>. Acesso em 22/06/2009.

¹²⁵ Disponível no site:

<http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2005/014/documento/notatcnicapiscofins.pdf>. Acesso em 15/07/2009.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

“Art. 3º As tarifas constantes do Anexo I estarão em vigor no período de 19 de abril a 30 de junho de 2005 e contemplam o respectivo reajuste tarifário anual, o passivo de PIS/PASEP e COFINS, o efeito da majoração das alíquotas econômicas do PIS/PASEP e da COFINS e os componentes financeiros externos ao reajuste tarifário anual.

Art. 4º As tarifas constantes do Anexo II estarão em vigor no período de 1º de julho de 2005 a 18 de abril de 2006, contemplam o respectivo reajuste tarifário anual, o passivo de PIS/PASEP e COFINS, o efeito da majoração das alíquotas econômicas do PIS/PASEP e da COFINS, os componentes financeiros externos ao reajuste tarifário anual, com a exclusão das alíquotas econômicas do PIS/PASEP e da COFINS.”

Como se observa pelas disposições transcritas, estabeleceu-se dois níveis de tarifas (Anexos I e II), um para cada período indicado na norma, sendo que, em ambos os níveis de tarifas, o valor do PIS e da COFINS foi computado como custo para formar o preço final da tarifa que foi homologado pela ANEEL para os períodos de 19/04/2005 a 30/06/2005 e de 01/07/2005 a 18/04/2006, contemplando valores das contribuições referidas, anteriores à implantação da não-cumulatividade, e valores decorrentes da própria não-cumulatividade, mas correspondentes ao período de transição para a nova sistemática determinada pela ANEEL, a qual constou do art. 10 da aludida Resolução nº 92, que adiante será examinado.

Esse contexto fica claro quando se examina a Nota Técnica nº 118/2005-SER/ANEEL, de 08/05/2005, que serviu de fundamento para a Resolução nº 92, cujos itens 30, 43, 44, 46 e 69 deixam claro o tratamento dado à matéria, *verbis*:

“30. O reajuste tarifário da RGE, calculado pela Superintendência de Regulação Econômica – SRE, para aplicação em 19 de abril de 2005, tendo como base o período de abril de 2004 a março de 2005, resultou em 21,93%, sendo assim composto:

- a) Índice de Reajuste Tarifário – IRT de 14,57%**
- b) Compensação do saldo positivo da CVA de 4,70%, sendo;**
 - 1) CVA anual 2005= 2,26%**
 - 2) CVA diferida 2003 (50%) = 2,27%**
 - 3) CVA a compensar IRT 2004 = 0,17%**
- c) Passivo financeiro do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS da RGE, de 0,61%;**
- d) Passivo financeiro referente ao PIS/COFINS dos ajustes financeiros do IRT 2004, de 0,08%;**
- e) Passivo financeiro referente ao PIS/COFINS dos Contratos Iniciais da CEEE, de 0,04%;**
- f) Passivo financeiro referente ao PIS/COFINS dos Contratos Iniciais da TRACTEBEL, de 0,05%;**
- g) Ajuste referente a RTE excedente, de –0,37%;**
- h) Elevação da alíquota do PIS/COFINS = 2,25%.**

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

43. Também está sendo considerado o passivo financeiro do PIS/PASEP e da COFINS, como decorrência da mudança de alíquotas e da base de cálculo desses tributos, estabelecida pelas Leis nº 10.637/02, nº 10.833/03 e nº 10.865/04. O passivo do PIS/PASEP refere-se ao período de dezembro de 2002 a março de 2005 e o da COFINS, ao período de fevereiro de 2004 a março de 2005. Os valores que estão sendo informados pela SFF por meio do Memorando no 182/2005-SFF/ANEEL, de 04 de abril de 2005, são provisórios.

44. Os valores definitivos do passivo do PIS/PASEP e da COFINS, após validação pela SFF, serão compensados a partir do próximo reajuste tarifário.

46. Também neste reajuste foi implementado o efeito da elevação da alíquota econômica do PIS/PASEP e da COFINS, para a RGE, sendo consideradas as seguintes alterações: a) alíquota do PIS/PASEP, de 0,650% para 0,843%, e b) alíquota da COFINS, de 3,000% para 3,965%. Assim, a alíquota total passou de 3,650% para 4,808%, representando um aumento no reajuste tarifário de 2,25%. Assim, do reajuste total de 19,67%, 3,03% são relativos às modificações dos tributos do PIS/PASEP e da COFINS, provocadas pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

69. Ao índice de reajuste de acima, foram agregados por conta das elevações de alíquotas do PIS/PASEP e COFINS, chegando ao reajuste final de 19,67%, que deverá ser aplicado às tarifas de fornecimento de energia elétrica da RGE, no período de 19 de abril de 2005 até 30 de junho de 2005, quando os efeitos econômicos e financeiros do PIS/PASEP e da COFINS serão retirados totalmente das tarifas, representando um reajuste de 15,32% sobre as tarifas básicas.”

No art. 5º da mesma Resolução nº 92, foram estabelecidas as tarifas, agora sem os valores do PIS e da COFINS, os quais passaram a constituir a base para os reajustes posteriores, tendo em conta a nova sistemática de imputação do custo do PIS e da COFINS, decorrente da não-cumulatividade, para a formação do preço final da tarifa, que foi determinada no art. 10 da Resolução nº 92 e na Nota Técnica nº 115/2005-SFF/SRE/ANEEL, de 18/04/2005. Eis a letra do art. 5º referido:

Art. 5º As tarifas constantes do Anexo III contemplam somente o respectivo reajuste tarifário anual e deverão constituir a base de cálculos tarifários subsequentes.

As tarifas do Anexo III contemplam valores **sem o PIS e a COFINS** porque, a partir de então, pela Nota Técnica nº 115/2005-SFF/SRE/ANEEL, de 18/04/2005, passou-se à nova sistemática de computar as contribuições como custo na tarifa, para formar o preço final, com base na **alíquota real e efetiva** calculada com base no valor efetivamente pago, decorrente da diferença – imposta pela técnica da não-cumulatividade – entre o valor das contribuições incidentes

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

sobre a receita, com base nas alíquotas nominais (1,65% e 7,6%), e o valor das mesmas contribuições incidente sobre as aquisições de bens, serviços, energia elétrica e térmica, bens do imobilizado, aluguéis, entre outras rubricas legalmente dedutíveis.

A partir do valor efetivamente pago no segundo mês anterior ao mês de imputação como custo na tarifa, a ANEEL determinou a nova sistemática de cálculo a ser seguida pelos concessionários. Com base nesse valor efetivamente pago, apura-se uma alíquota efetiva e com ela calcula-se o valor do custo efetivo que deve integrar a tarifa como custo para formar o preço final.

Em razão dessa sistemática é que o art. 10 da Resolução nº 92 determina o repasse econômico do custo das contribuições aludidas na formação do preço final da tarifa, com base nas ‘despesas efetivamente incorridas’ no segundo mês anterior ao do repasse. Em razão disso o dispositivo referido determina no § 2º que o **repasse econômico** deve ser feito a partir do valor das tarifas, **que não inclui o PIS/PASEP, a COFINS e o ICMS.**

Eis o inteiro teor do aludido art. 10:

Art. 10. Fica a RGE autorizada a incluir, no valor total a ser pago pelo consumidor, a partir de 1º de julho de 2005, a exemplo do ICMS, as despesas do PIS/PASEP e da COFINS efetivamente incorridas pela concessionária, no exercício da atividade de distribuição de energia elétrica.

“§ 1º O repasse de que trata o “caput” deverá ser feito a partir das tarifas que não incluem PIS/PASEP, COFINS e ICMS, com base em valores constantes do Anexo II, II-A, II-B e III-B desta Resolução.”;

§ 2º 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 RGE poderá compensar essas eventuais diferenças no mês subsequente.”

Observe-se que o fato de o art. 10 transcrito determinar a inclusão do PIS e da COFINS no valor total a ser pago pelo consumidor, utilizando a expressão ‘a exemplo do ICMS’, não significa que o repasse seja feito de maneira igual ao deste imposto. Ao contrário, o repasse do PIS e da COFINS é feito de forma muito diversa.

Primeiro, porque o ICMS é repassado automática e diretamente sobre o preço final pela **alíquota nominal, sem consideração dos abatimentos** do regime da

não-cumulatividade desse tributo. Portanto, no ICMS, o que é repassado – mediante **repasso jurídico** – é o valor integral resultante da aplicação linear da alíquota nominal sobre o preço final, sem consideração dos créditos fiscais desse tributo, decorrentes da não-cumulatividade.

Segundo, porque o PIS e a COFINS são repassados mediante **repasso econômico**, por uma **alíquota real e efetiva**, e não pelas alíquotas nominais de 1,65% e 7,6%. Essa alíquota real e efetiva representa **o real e efetivo custo incorrido** – o que realmente foi pago à Fazenda Federal – após a consideração dos abatimentos decorrentes da não-cumulatividade e respeitada a estrutura de custos peculiar de cada empresa. Esse valor real e efetivo, recolhido a título de PIS e COFINS dois meses antes, é que se integra no valor da tarifa como custo, formando o preço final a ser cobrado do consumidor, sobre o qual, aliás, incidirá o ICMS pela sua alíquota nominal, sem consideração de quaisquer abatimentos da não-cumulatividade desse imposto.

Por fim, a Nota Técnica nº 115/2005-SFF/SRE/ANEEL, de 18/04/2005, tratou de estabelecer a nova sistemática de cálculo do custo das contribuições ao PIS e à COFINS para a formação do preço final das tarifas.

Primeiro, reconheceu que o valor dos abatimentos (créditos fiscais) determinados e permitidos por lei, no âmbito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, é determinante para calcular o custo, porque, além da própria questão dos abatimentos, cada empresa tem **uma estrutura peculiar de custos e despesas**, o que acarreta diferenças consideráveis no cálculo que apura a **alíquota real e efetiva** para efeito de imputação como custo e respectivo **repasso econômico**.¹²⁶

Segundo, referida Nota Técnica fundamentou o modelo de aditivo de contrato de concessão para efeito de fazer a exclusão do PIS e da COFINS do âmbito da chamada Parcela ‘B’, cujo custo, antes da não-cumulatividade, integrava a

¹²⁶ Assim foi consignado pelos técnicos da ANEEL na referida Nota Técnica nº 115/2005, em seu item 9:

“ 9. Embora as alíquotas tenham sofrido uma majoração significativa em relação às anteriormente praticadas, o impacto real dessas contribuições nas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não segue a mesma relação direta. O valor dos créditos apurados é determinante para calcular a alíquota efetiva do PIS/PASEP e da COFINS, motivado pelo fato de que cada empresa possui uma estrutura de custos e despesas própria, que fatalmente acarretará diferenças consideráveis no valor da alíquota efetiva em cada empresa, mesmo sendo do mesmo setor econômico.”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

referida Parcela, e tratou de estabelecer a nova sistemática de cálculo para apuração da alíquota real e efetiva.¹²⁷

Além disso, a Nota Técnica nº 115/2005, também considerou o fato de que o custo do PIS e da COFINS, que antes da não-cumulatividade era integrado nas tarifas por ocasião dos reajustes e revisões, seria excluído no momento da primeira revisão ou reajuste subsequente,¹²⁸ fato que, como antes referido, constou do art. 5º da Resolução nº 92, em relação à empresa RGE.

A nova sistemática de cálculo estabelece o procedimento para apuração dos dados que possibilitam o cálculo da **alíquota real e efetiva**. Com base nessa alíquota, apurada com os dados do segundo mês anterior àquele em que o valor apurado irá integrar a tarifa **como custo**, será então feito o **repasso econômico** ao consumidor, com base na fórmula matemática estabelecida na aludida Nota Técnica nº 115/2005.¹²⁹

¹²⁷ Assim constou nos itens 16 e 17 da Nota Técnica nº 115/2005–SFF/SRE/ANEEL, de 18/04/2005:

“16. Em função do exposto e de ampla discussão no âmbito da ANEEL envolvendo a Procuradoria Federal e as Superintendências de Fiscalização Econômica e Financeira e de Regulação Econômica, a Diretoria da ANEEL, na 9ª Reunião Pública Ordinária, realizada em 14/03/2005 (Processo nº 48500.003826/04-03), aprovou por unanimidade o modelo de aditivo ao contrato de concessão, que entre outros aspectos excluiu o PIS/PASEP e a COFINS do cálculo das tarifas dos agentes de distribuição.

17. Assim devem ser excluídas as alíquotas do PIS/PASEP (0,65%) e da COFINS (3%) do cálculo das tarifas dos agentes de distribuição, competindo à ANEEL regular a metodologia para inclusão pelo agente no preço final praticado, bem como estabelecer critérios e procedimentos para apuração dos impactos incorridos a partir de dezembro/2002, até o início da nova sistemática de cobrança desses tributos fora das tarifas e, conseqüentemente, o reconhecimento nas tarifas de energia elétrica das diferenças apuradas.”

¹²⁸ Veja-se o teor do item 18 da Nota Técnica nº 115/2005:

“18. Para efeito da operacionalização do anteriormente exposto, a ANEEL excluirá o percentual efetivamente incluído nas tarifas, que como regra geral é de 3,65%, relativo a PIS/PASEP e a COFINS, na primeira ocorrência de reajuste ou revisão de tarifas de cada agente de distribuição, após a publicação da Resolução Normativa decorrente deste processo.”

¹²⁹ Eis as disposições da Nota Técnica nº 115/2005, sobre apuração da alíquota real e efetiva e a fórmula respectiva para o repasse econômico aos consumidores:

“19. As alíquotas efetivas do PIS/PASEP e da COFINS serão apuradas pelos agentes de distribuição, para serem adicionadas ao valor da tarifa homologada pela ANEEL, conforme a seguinte metodologia:

- Para os agentes de distribuição que migraram do sistema cumulativo para o não cumulativo, apurar a base de cálculo e as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS com os dados a seguir discriminados

1. Base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS

Composição da base para cálculo do PIS/PASEP e da COFINS no mês de referência	Valor em R\$
---	--------------

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

(1) Receita de Fornecimento	
(2) Receita de Suprimento	
(3) Receita de Uso do Sistema de Distribuição	
(4) Total da Receita (1 + 2 +3)	
(5) Total de Créditos	
(6) Base para cálculo do PIS/PASEP e da COFINS – (4 – 5)	

2. Apuração das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS

Apuração das Alíquotas no mês de referência	Valor/Percentual
(1) Total da Receita (apurada na linha 4 do quadro anterior)	
(2) Base para cálculo do PIS/PASEP (Receita – Créditos)	
(3) Base para cálculo da COFINS (Receita – Créditos)	
(4) Valor do PIS/PASEP apurado (1,65% x Base para cálculo do PIS/PASEP (2))	
(5) Valor da COFINS apurada (7,6% x Base de cálculo da COFINS (3))	
(6) Alíquota efetiva do PIS/PASEP (4 / 1)	
(7) Alíquota efetiva da COFINS (5 / 1)	

3. As alíquotas apuradas no quadro anterior (mês de referência), deverão ser utilizadas conforme tabela estabelecido a seguir:

Mês de Referência	Mês de utilização das alíquotas
Janeiro	Março
Fevereiro	Abril
Março	Maiο
Abril	Junho
Maiο	Julho
Junho	Agosto
Julho	Setembro
Agosto	Outubro
Setembro	Novembro
Outubro	Dezembro
Novembro	Janeiro
Dezembro	Fevereiro

20. Apurada a alíquota e definida a forma de aplicação, os agentes de distribuição deverão utilizar as seguintes fórmulas, conforme a opção tributária e ou a forma de constituição da empresa.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Assim, com base nesse exemplo da RGE, fica **demonstrado e comprovado** que tanto antes como depois da implantação da não-cumulatividade, o repasse do PIS e da COFINS, nas tarifas de energia elétrica, **sempre foi e continua sendo o repasse econômico**, não se tratando, portanto, de repasse jurídico.

Em tais circunstâncias, a conclusão é uma só: não há repasse jurídico, mas somente repasse econômico, como ocorre em qualquer empresa, em qualquer ramo de negócio, em que são verificados e computados os custos para efeito de formação do preço de venda de produtos ou mercadorias ou da prestação de serviços.

2.9.4 – Cálculo por Dentro e por Fora e Repasse Jurídico e Econômico de Tributos

Tendo em vista a fórmula matemática recomendada pela ANEEL, para o **repasse econômico** do PIS e da COFINS nas contas de energia elétrica, tal como estampada na Nota Técnica nº 115/2005-SFF/SRE/ANEEL, de 18/04/2005, é indispensável analisar a questão para se demonstrar que, mesmo a fórmula prevendo o **cálculo por dentro**, trata-se de situação que **não é vedada pelo ordenamento jurídico**, cuidando-se de expediente **que se revela constitucional e legal**.

A fórmula referida é a seguinte:

$$\text{Valor com a inclusão das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS} = \frac{\text{Tarifa homologada pela ANEEL}}{(1 - (\text{Alíquotas efetivas do PIS/PASE} + \text{COFINS}))}$$

A fórmula, como se vê, determina o cálculo por dentro.

- Agentes de distribuição sob o regime do sistema de apuração não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS:

$$\text{Valor com a inclusão das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS} = \frac{\text{Tarifa homologada pela ANEEL}}{(1 - (\text{Alíquotas efetivas do PIS/PASEP} + \text{COFINS}))}$$

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Ocorre que, como também já referido neste estudo, no item 2.2 e seus subitens, o **cálculo por dentro**, em si mesmo, **não é inconstitucional ou nem ilegal por natureza**.

Na verdade, existem circunstâncias em que o cálculo por dentro **depende de autorização constitucional e legal** e, nessa hipótese, **inexistindo a autorização**, o cálculo por dentro **é proibido e se revela inconstitucional e ilegal**.

Mas há também circunstâncias em que o cálculo por dentro é tido como constitucional e legal, seja porque há autorização constitucional e legal para sua utilização, seja porque, independentemente de autorização constitucional e legal, ele simplesmente não contraria nenhuma norma jurídica e obedece apenas técnicas contábeis, econômicas e de mercado.

Na verdade, há **tributos** em que a **repercussão** do ônus tributário só pode ocorrer mediante **repasse jurídico**, caso em que o **cálculo por dentro** depende de autorização constitucional e legal. E há **tributos** em que a **repercussão é impossível** e o **repasse** só pode ser **econômico** e no **regime empresarial**, caso em que o cálculo, como todo cálculo de todo e qualquer custo, pode ser por dentro porque se destina simplesmente a imputar custos para a formação do preço de venda ou prestação.

Como já referido ao longo deste estudo,¹³⁰ nos **tributos indiretos** e de **fato gerador bilateral ou multilateral**, a repercussão ou translação do ônus financeiro é feita, mediante **repasse jurídico**, no **mecanismo de preços** da **cadeia econômica** à qual está integrado o fato gerador, caso em que, em tal fato gerador, sempre há **duas ou mais pessoas envolvidas**, de modo que, aquele que paga o tributo à Fazenda (contribuinte de direito), transfere ao outro (contribuinte de fato) a carga tributária. Tudo isso ocorre em razão da configuração constitucional e legal desses tributos.

Em tal hipótese, o contribuinte de direito é pessoa diversa daquela do contribuinte de fato.

¹³⁰ Ver itens 2.2, 2.5, 2.6, 2.7 e 2.8, sobre os tributos diretos e indiretos, tributos unilaterais e bilaterais e multilaterais, repercussão financeira ou econômica do ônus tributário, repasse jurídico e repasse econômico e cálculo por dentro e cálculo por fora.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Nesses tributos, a repercussão financeira somente se dá mediante **repasso jurídico** porque a translação do encargo está **pré-ordenada** no sistema, **expressa ou implicitamente**, e *in re ipsa*. Por isso o repasse jurídico tem duas variantes: a) uma determinada expressamente pela lei, caso do ICMS; e b) uma implícita no ordenamento jurídico e *in re ipsa*, não expressa em lei, mas pré-ordenada no sistema, casos do IPI e do ISS.

Nos **tributos diretos** e de **fato gerador unilateral**, ao contrário, há **impossibilidade fática e jurídica** de repercussão do ônus financeiro porque há apenas **um envolvido no fato tributável**, que paga o tributo à Fazenda (contribuinte de direito) e também suporta o ônus financeiro (contribuinte de fato), e isto porque o fato gerador não está integrado numa cadeia econômica, na qual exista um mecanismo de preços que permita a translação da carga tributária. Isso decorre da configuração constitucional e legal desses tributos.

Em tal caso, o contribuinte de direito é a mesma pessoa que encarna o contribuinte de fato.

Em tais tributos, a transferência do encargo financeiro a terceiros somente é possível no **regime empresarial**, em que esses tributos sempre representam **custos** que são computados proporcionalmente no conjunto geral de custos da empresa, para, juntamente com o lucro esperado, formar o preço final de venda ou da prestação dos serviços. Por isso, nessa hipótese, o repasse somente pode ser econômico, como são os casos do IRPJ, da CSLL, do ITR, do IPVA, do IPTU, e especialmente do PIS e da COFINS.

Nesses tributos, a imputação do seu valor como custo, pode ser feita pelas mais variadas formas e métodos de cálculo, em particular mediante cálculo por dentro, pois a apropriação de custos, inclusive os tributários, para formar o preço de venda, obedece apenas a regras técnicas de contabilidade, economia e de mercado.

O que está vedado nesses tributos diretos e de fato gerador unilateral, em razão da sua configuração constitucional e legal, é fazer proibido **repasso jurídico** e, além disso, **fazê-lo mediante cálculo por dentro** – como é o caso da telefonia, no PIS e na COFINS – agravando, contra a lei, a situação do consumidor, e

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

violando a relação constitucional de inerência lógica que existe entre fato gerador, base de cálculo, contribuinte e alíquota, como adiante se verá.

Nos tributos sujeitos a repasso jurídico, como IPI, ICMS e ISS, o cálculo do tributo a ser repassado pode ser por dentro ou por fora. Entretanto, para que possa ser calculado por dentro deve haver autorização constitucional e legal, como é o caso do ICMS.

Mas essa não é a hipótese do IPI e do ISS, em que não há autorização constitucional e legal para que o cálculo seja feito por dentro, daí porque, nesses dois últimos tributos, o cálculo por dentro revela-se inconstitucional e ilegal, como a seguir se verá.

Assim, o cálculo por dentro, nos tributos indiretos e de fato gerador bilateral ou multilateral, somente é admitido juridicamente se a conformação constitucional e legal do tributo assim determinar e permitir.

E isto porque em todos os tributos, cuja conformação constitucional e legal adote alíquotas *ad valorem*, sempre se estará diante de uma alíquota nominal fixada em lei.

Ocorre que a determinação de cálculo por dentro, isto é, a determinação legal de inclusão do próprio tributo na própria base de cálculo, acarreta um paradoxo lógico-jurídico que pode ser assim expresso: ou a alíquota nominal incide sobre uma base de cálculo superior àquela constitucionalmente permitida, ou a alíquota aplicada não é a nominal fixada em lei, mas outra alíquota, superior à nominal estabelecida em lei, que não tem amparo na Constituição Federal.

O referido paradoxo lógico jurídico pode ser demonstrado como segue, tomando-se o exemplo dos dados utilizados na exposição feita em rodapé no item 2.2 e seus subitens deste estudo.

Lembre-se que deve existir uma relação de inerência e de pertinência lógica entre as elementares do tributo, componentes da norma jurídica tributária, isto é, deve haver tal relação entre o fato gerador, a base de cálculo, o contribuinte e a alíquota.

Assim, como foi exemplificado no item 2.4, se o fato gerador de um tributo é a propriedade, a base de cálculo só pode ser o valor da propriedade; o contribuinte só pode ser o proprietário e a alíquota deve ser um percentual que aplicado sobre o valor da propriedade possibilite apurar o valor a ser pago a título de imposto, o qual deve ter relação direta com a base de cálculo.

Tome-se o exemplo do ICMS incidente na energia elétrica.

O fato gerador do ICMS, por definição da regra-matriz constitucional (CF, art. 155, II) é a **‘operação de circulação de mercadoria’**, estando, a energia elétrica, constitucionalmente equiparada à mercadoria (CF, art. 155, § 2º, X, ‘b’, e § 3º).

Assim, tomando-se o fato gerador **‘operações relativas a energia elétrica’**,¹³¹ a **base de cálculo** só pode ser **‘o valor da operação’**, isto é, o valor do fornecimento da energia, pois, tal valor, por força da **relação de inerência e pertinência lógica**, decorrente da **configuração constitucional e legal do tributo**, tem que ser sempre **a expressão ou dimensão econômico-financeira do fato tributado**.

Assim, o valor da ‘operação’ é o valor da tarifa cobrada do consumidor pelo fornecimento da energia.

Para demonstrar a cobrança do ICMS por dentro, ou a incidência do imposto sobre o próprio imposto, ou, ainda, a inclusão do próprio imposto na sua própria base de cálculo, adote-se o exemplo de uma conta de energia cujo valor é R\$ 500,00 sem o ICMS, isto é, o valor do fornecimento líquido de ICMS, como valor que a empresa distribuidora pretende angariar, após pagar o ICMS ao Estado. Suponha-se, ainda, uma alíquota de 17%.

Para facilitar a demonstração matemática utiliza-se, num primeiro momento, uma ‘operação’ no valor de R\$ 100,00, com o valor do ICMS já incluído nesses R\$ 100,00 – pois assim determina a Constituição¹³² e a lei – sendo o imposto cobrado pela alíquota de 17%, calculado por dentro.

¹³¹ A expressão o ‘operações relativas a energia elétrica’ é utilizada pela Constituição Federal no § 3º do art. 155.

¹³² O STF considerou constitucional o cálculo por dentro no ICMS no Recurso Extraordinário nº 212209/RS, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/o acórdão Min. Nelson Jobim, j. em 23/06/1999, maioria, DJU de 14/02/2003, p. 60, cuja ementa tem a seguinte redação: “EMENTA: Constitucional. Tributário. Base de

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Se o valor da ‘operação’, já contendo incluído o imposto, representa R\$ 100,00, então tal valor significa os 100% da operação de fornecimento de energia, isto é, representa a integralidade ou o total da operação, abarcando o valor da energia mais o valor do imposto incluído.

Sobre esse valor (100%) incide o imposto à alíquota de 17%, com o que o valor da ‘operação’, sem o ICMS, isto é, líquido de ICMS, corresponde a 83% do valor total (R\$ 100,00, que são os 100%).

Assim, o coeficiente, que permitirá conhecer a alíquota real e efetiva, que traduz o valor do ICMS calculado por dentro, será conhecido dividindo-se 100 por 83, cuja fórmula é: $100 \div 83 = 1,20481$ ou uma **alíquota real e efetiva de 20,48%** ($1,20481 - 1 \times 100$) e não **17%** que é a **alíquota nominal legal**.

O mesmo cálculo pode ser feito por uma ‘regra de três’ em que os 83% (valor sem o ICMS) está para 17% (que é o valor do imposto), assim como 100% (valor da prestação com imposto incluído) está para ‘X’, como segue:

$$83 \rightarrow 17$$

$$100 \rightarrow X$$

$$\text{com o que se tem } 100 \times 17 = 1700$$

$$1700 \div 83 = 20,48\%$$

Com base nesse raciocínio, retornando-se ao exemplo inicial da conta de energia, se a empresa fornecedora pretende receber R\$ 500,00, líquido de ICMS, pelo fornecimento da energia, então deve acrescer a esse valor de R\$ 500,00 mais o ICMS de 17% a ser **calculado por dentro**, isto é, de forma que, na base de cálculo do imposto, já esteja incluído o próprio imposto, o que é obtido aplicando-se o coeficiente de 1,20481 ou o percentual de 20,48% sobre os R\$ 500,00, com o que se terá o seguinte: $500 \times 1,20481 = 602,40$ ou $500 \times 20,48 \div 100 = 102,40 + 500 = 602,40$.

cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.”

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Observa-se que a empresa fornecedora terá que cobrar do consumidor o valor de R\$ 602,40 para pagar ao Estado o imposto de R\$ 102,40 e ainda receber R\$ 500,00 líquidos para si.

Veja-se que 17% sobre R\$ 602,40 corresponde exatamente a R\$ 102,40 que é o valor do ICMS, assim: $602,40 \times 17\% \div 100 = 102,40$.

Portanto, R\$ 500,00 é o valor da 'operação relativa energia elétrica', líquida de ICMS, e R\$ 102,40 é o valor do ICMS devido e cobrado diretamente do consumidor, embutido no preço total da 'operação' (R\$ 602,40), que incide de forma individualizada, prestação a prestação, conta a conta, como determinam a Constituição Federal e a lei para esse tributo (ICMS).

Nesse contexto do cálculo por dentro, o paradoxo lógico-jurídico antes referido está expresso na seguinte conclusão: a) ou a base de cálculo que está sendo utilizada não é a constitucional e legalmente estabelecida, pois não expressa o valor do fato tributado, mas expressa o valor do fato tributado mais o imposto; ou b) a alíquota legal e nominal, que no exemplo é de 17%, não é a que está sendo aplicada, pois a alíquota que efetivamente está sendo utilizada é uma alíquota real e efetiva de 20,48%, que não está prevista, como determina a Constituição Federal.

Assim, dentro da relação constitucional de inerência e de pertinência lógica que deve existir entre fato gerador, base de cálculo, contribuinte e alíquota (elementares do tributo e da norma tributária) é certo que, lógica e cronologicamente, para se ter a base de cálculo é necessário que antes se tenha o fato gerador, e para se ter o valor do imposto a pagar é necessário que antes se tenha a alíquota nominal legal fixada, a qual será aplicada à base de cálculo que, por sua vez, deve expressar a quantificação econômico-financeira do fato gerador.

Observa-se então, do ponto de vista lógico-jurídico e até cronológico, que o valor do imposto é estranho e posterior à base de cálculo e ao fato gerador.

Ora, se para se obter o valor do imposto a pagar é necessário que, antes, se tenha a base de cálculo (e também o fato gerador e a alíquota), como realidade jurídica que o antecede, então resta evidente que o valor do imposto não pode, fática, lógica, cronológica e juridicamente, compor ou estar incluído na própria base de cálculo.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

E isto pela singela razão de que, se o valor do imposto só pode existir depois da existência do fato gerador, da base de cálculo e da alíquota, então o valor do imposto não pode estar incluído na própria base de cálculo.

Se a base de cálculo é a quantificação ou expressão econômico-financeira do fato tributado, sem o que o valor do imposto não existe, então o valor do imposto não pode jamais estar incluído na própria base de cálculo.

Em síntese, se o valor do imposto só pode existir, fática, lógica, cronológica e juridicamente após a existência do fato gerador, da base de cálculo e da alíquota, então ele não pode nunca integrar a base de cálculo.

Por isso, a inclusão do valor do imposto na própria base de cálculo, nos **tributos indiretos e bilaterais**, sujeitos a **repasso jurídico**, **só é possível** se houver **determinação constitucional e legal expressa**.

Um grave problema adicional se faz presente ainda quando se utiliza o cálculo por dentro em tributos como o ICMS (indiretos e bilaterais), nos quais há também a não-cumulatividade. Observe-se que o valor repassado ao consumidor, além de ser maior do que aquele relativo à incidência da alíquota nominal sobre a base de cálculo correta, ainda não representa o efetivo valor que é pago à Fazenda, senão que um valor muito maior é carregado ao consumidor. E isto pelo singelo motivo de que, do valor repassado ao consumidor, são abatidos os créditos relativos ao imposto incidente nas operações de aquisições feitas pela empresa, de modo que o que é pago à Fazenda não é o que foi repassado ao consumidor, mas um valor menor, após abatidos os créditos da não-cumulatividade.

Essas são as razões constitucionais e legais pelas quais, no repasse jurídico de tributos indiretos e bilaterais, em que há fixação de alíquota nominal legal, o cálculo por dentro somente é admitido quando a Constituição Federal e a lei expressamente determinam.

No campo do ICMS, embora a doutrina afirme que o cálculo por dentro é inconstitucional, não há como negar que o STF já se pronunciou pela

constitucionalidade do cálculo por dentro,¹³³ de modo que, nesse ponto, *Roma locuta, causa finita est*.

Seja como for, o fato é que nos tributos indiretos, de fato gerador bilateral, que somente se sujeitam a repasse jurídico, só é possível tal repasse mediante cálculo por dentro quando a Constituição e a lei expressamente determinam e autorizam, sob pena de violação da relação de pertinência e de inerência lógica que deve existir entre o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota nominal legal.

Mas, se assim é para os tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais, sujeitos que estão somente a repasse jurídico, **o mesmo não ocorre** com os **tributos diretos e unilaterais**, sujeitos unicamente a **repasse econômico**, se e quando se tratar de **regime empresarial**, no qual, sempre, todos os custos, inclusive os tributários (exceto, por óbvio, os tributos indiretos e bilaterais),¹³⁴ são computados proporcionalmente no conjunto geral de custos, para, juntamente com o lucro esperado, formar o preço final de produtos ou serviços.

Portanto, nos **tributos diretos e unilaterais**, que somente podem ser repassados **como custo** quando se tratar de **regime empresarial**, mediante simples **repasse econômico**, não há nenhuma vedação constitucional ou legal de que tal repasse seja feito mediante as mais diversas formas de cálculo, pois se trata de cômputo de custos para formar o preço de venda, não existindo normas jurídicas tributárias reguladoras de tal atividade. Tais cálculos dizem respeito a uma

¹³³ No caso do ICMS, tributo sujeito a repasse jurídico por determinação legal expressa, o cálculo ‘por dentro’ só é admitido porque a Constituição permite e a lei assim determina. A despeito de a doutrina sustentar, com poderosas razões científicas, que o cálculo por dentro no ICMS é inconstitucional (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, pp. 298 e segs.), o fato é que o STF, por sua composição plenária, já reconheceu a constitucionalidade do cálculo por dentro no ICMS, conforme precedente tomado no Recurso Extraordinário nº 212209/RS, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/o acórdão Min. Nelson Jobim, j. em 23/06/1999, maioria, DJU de 14/02/2003, p. 60. É de registrar-se que o autor do presente estudo também já defendeu em sede doutrinária, em texto publicado antes do referido julgamento do STF, a orientação de que o cálculo por dentro no ICMS era inconstitucional (CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento *et alii*. Direito Tributário. Porto Alegre: Síntese, 2000, pp. 201/203).

¹³⁴ Como foi exposto ao longo deste estudo, os únicos tributos que só são repassados mediante repasse econômico, nos casos em que se trate do regime de empresa, são os tributos diretos e unilaterais, pois nestes não há um mecanismo de preços ligado a uma cadeia econômica na qual está integrado o fato gerador, ao contrário do que ocorre com os tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais, em que tal mecanismo existe e a configuração constitucional e legal desses tributos os pré-ordena para a repercussão do ônus, a qual está *in re ipsa*, por isso esses tributos não podem e não são computados como custos, mas são simplesmente acrescidos ao preço final, operação a operação, prestação a prestação.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

deliberação econômica e contábil da organização empresarial, à qual está sujeita apenas às técnicas contábeis, econômicas e de mercado.

Logo, além de não haver normas regulamentadoras para o **repasso econômico** de tributos **como custo**, também muito menos existem normas proibitivas.

Nesse caso, existem apenas as normas do Direito do Consumidor, para os casos de abuso contra o consumidor, e, tratando-se de tarifas públicas, existem ainda as normas que tratam do controle e fiscalização pelo Poder Concedente, conforme já referido no item 2.3 deste estudo.

Assim, o que não pode ocorrer, sem autorização constitucional e legal expressa, é que seja repassada uma **carga tributária maior** do que aquela decorrente da incidência da **alíquota nominal legal** sobre a base de cálculo do tributo, pois isto ofende a Constituição e a lei tributária em razão da violação da relação constitucional de inerência e pertinência lógica entre os elementos do tributo e de ofensa às regras que protegem o direito do consumidor.

Como no caso, a fórmula utiliza alíquota real e efetiva menor que a alíquota nominal legal e, por conseqüência, repassa carga tributária menor do que a decorrente da aplicação da alíquota nominal sobre a receita, não há qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade e nem violação das regras do Código de Defesa do Consumidor.

Na energia elétrica, como visto, antes da não-cumulatividade, tanto nas tarifas iniciais, como nas posteriores revisões e reajustes, o PIS e a COFINS **sempre** foram incluídos **como custo** no valor da tarifa homologada, compondo a chamada **Parcela 'B'**.

Após a implantação da não-cumulatividade, o que é repassado é o **custo efetivamente incorrido** relativo ao segundo mês anterior ao da inclusão do PIS e da COFINS, mediante **repasso econômico**, nas tarifas.

Essa inclusão do custo nas tarifas – repita-se até à exaustão – é feita mediante **repasso econômico**, por uma **alíquota real e efetiva**, sempre **muito inferior** à alíquota nominal legal do PIS e da COFINS.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

A alíquota real e efetiva, utilizada na fórmula transcrita no início deste subitem, é apurada a partir do recolhimento real e efetivo do PIS e da COFINS, o qual leva em consideração os abatimentos do regime da não-cumulatividade.

Esse recolhimento real e efetivo, portanto, não corresponde ao valor resultante da aplicação linear das alíquotas nominais legais, de 1,65% e 7,6%, sobre a receita. É que, desse valor apurado com a aplicação das alíquotas nominais legais sobre a receita, é deduzido, em razão da não-cumulatividade, o valor do PIS e da COFINS incidente sobre as aquisições de bens, serviços, energia elétrica e térmica, bens do imobilizado, aluguéis, entre outros itens, sendo que essas aquisições são diferentes de empresa para empresa, pois cada uma delas tem peculiaridades de estrutura de custos que somente a elas corresponde, e que não são universalizáveis a todas as empresas do setor.

A alíquota real e efetiva que serve para o repasse econômico é obtida da relação entre o valor efetivamente pago – após considerados os abatimentos da não-cumulatividade – e a receita total da empresa. É por isso que a ANEEL recomenda a divisão, do valor das contribuições efetivamente pago, pelo valor da receita total, cujo quociente é a **alíquota real e efetiva** a ser utilizada para o **repasse econômico** das contribuições como custo no segundo mês posterior àquele a que se referem os dados do pagamento e da receita.

Portanto, o repasse do PIS e da COFINS nas contas de energia com a utilização da fórmula matemática transcrita no início deste subitem, ainda que utilize o cálculo por dentro, é uma daquelas hipóteses em que esse modo de cálculo não está proibido e não se revela inconstitucional ou ilegal, e nem viola as regras do Código do Consumidor, pois se trata de **repasse econômico** que é feito segundo as técnicas da contabilidade, da economia e do mercado.

2.10 – Conclusões

Em face do exposto, podem-se formular as seguintes conclusões:

2.10.1 – Existe uma radical diferença entre o repasse do PIS e da COFINS nas contas de energia elétrica e o repasse das mesmas contribuições nas

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

contas de telefonia, de modo que não podem ser transpostos, para o setor da energia elétrica, o raciocínio e a *ratio decidendi* das decisões judiciais relativas ao setor da telefonia. Nas contas da telefonia é utilizado o repasse jurídico, e nas contas de energia elétrica é utilizado o repasse econômico.

2.10.1.1 – O repasse jurídico é próprio de tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais, como o IPI, o ICMS e o ISS, cujo fato gerador possui dois ou mais envolvidos que podem ser escolhidos como contribuinte pelo legislador inferior. O fato gerador dos referidos tributos dá-se numa cadeia econômica à qual está integrado um mecanismo de preços em que é própria a repercussão ou translação do ônus financeiro da exação, seja porque há legislação expressa determinando a repercussão, seja porque o sistema pré-ordena à repercussão, de modo que a translação do ônus está *in re ipsa*. Nesses tributos o contribuinte *de jure* é pessoa diversa daquela do contribuinte *de facto*.

2.10.1.2 – O repasse econômico é próprio dos tributos diretos e unilaterais, como são o IRPJ, a CSLL o ITR, o IPVA, o IPTU, e como são, especialmente, o PIS e a COFINS. Nesses tributos há apenas uma pessoa envolvida no fato gerador, só podendo ser contribuinte obrigatoriamente essa mesma pessoa. Nos tributos referidos, o fato gerador não se dá integrado numa cadeia econômica à qual esteja ligado um mecanismo de preços que possibilite a repercussão ou translação do ônus financeiro da exação. Nesses tributos, por serem diretos, o contribuinte *de jure* é a mesma pessoa que encarna o contribuinte *de facto*. Em tributos desse tipo, ao qual pertencem o PIS e a COFINS, não há possibilidade de translação do ônus tributário no mecanismo de preços. A repercussão somente pode dar-se no âmbito do regime empresarial, computando-se tais tributos como custo, proporcionalmente, no conjunto de custos que, juntamente com o lucro líquido esperado, vai formar o preço final da tarifa.

2.10.1.3 – No repasse jurídico o tributo é calculado diretamente sobre o preço final da tarifa e a ele é acrescido e cobrado do usuário ou consumidor. No repasse econômico o tributo é incluído como custo para formação do preço final, sendo desse modo repassado ao consumidor da mesma maneira como são repassados todos os demais custos que compõem o preço final.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

2.10.1.4 – O repasse jurídico é constitucional e legalmente vedado em tributos diretos e unilaterais como o PIS e a COFINS, em relação aos quais somente é possível, fática e juridicamente, apenas o repasse econômico.

2.10.1.5 – O setor de telefonia pratica o repasse jurídico, calculando e acrescentando diretamente o PIS e a COFINS sobre o preço final das tarifas, com base na alíquota nominal, mediante cálculo por dentro em cada conta telefônica, individualmente. O setor de energia elétrica pratica o repasse econômico, com o valor das contribuições referidas sendo computado como custo, proporcionalmente, no conjunto de custos da empresa, o qual, juntamente com o lucro líquido esperado, vai formar o valor final da tarifa.

2.10.1.5.1 – O cálculo por dentro não é inconstitucional e ilegal por natureza. Entretanto, o repasse jurídico, mediante cálculo por dentro, nos tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais, somente é possível quando a Constituição Federal e a lei assim o autorizam expressamente.

2.10.1.6 – Em razão de o setor da telefonia praticar o repasse jurídico e o setor da energia elétrica praticar o repasse econômico, é que há uma radical diferença entre a sistemática de repasse nos dois setores, e por isso o raciocínio e a *ratio decidendi* das decisões judiciais relativas à telefonia, não podem ser transpostos para o setor da energia elétrica.

2.10.2 – Nos serviços públicos concedidos existem duas relações jurídicas básicas, a do concessionário com o poder concedente, e a do concessionário com o consumidor. Na primeira, sobressaem as questões relativas à regulamentação, controle, fiscalização, prestação de contas e informações (Lei nº 8.987/1995, arts. 3º, 23, 29 e 30, e Lei nº 9.427/1996, art. 3º). Na segunda, existe uma relação de consumo, regulada harmonicamente, tanto pelas leis que tratam dos serviços públicos delegados, como pelo CDC. Em razão dessa relação de consumo, o consumidor deve receber informações adequadas e claras, inclusive sobre a composição do preço dos serviços (CDC, arts. 6º, III, 14, 31, 37, § 1º, e 38).

2.10.3 – As questões relativas ao repasse jurídico e ao repasse econômico dos tributos, no que respeita ao PIS e à COFINS, exige a análise do fato gerador dessas contribuições para se saber se são tributos indiretos e de fato

gerador bilateral ou multilateral, ou se são tributos diretos e de fato gerador unilateral, para então se verificar a possibilidade de repercussão ou translação do ônus financeiro respectivo e qual o tipo de repasse que pode ser utilizado.

2.10.3.1 – A competência tributária é, ao mesmo tempo, limite e outorga do poder de tributar. A Constituição Federal, ao estabelecer a competência, estabelece núcleos semânticos ou de significado que devem ser observados pelo legislador inferior na instituição de tributos. Esses núcleos de significado constituem-se nos limites e na própria definição dos fatos geradores, daí a idéia de tipos tributários, de regra-matriz tributária e de norma tributária. Ao definir o tipo tributário a Constituição estabelece o fato gerador possível e também já define, implicitamente, numa relação de inerência e pertinência lógica, a base de cálculo, o contribuinte e a exigência de uma alíquota.

2.10.3.2 – O núcleo semântico do PIS e da COFINS era o faturamento e, posteriormente, com a Emenda Constitucional nº 20/1998, passou a ser a receita total. A lei inferior, que pretendeu equiparar faturamento à receita total (Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 1º), foi declarada inconstitucional pelo STF, precisamente porque não respeitou o núcleo semântico do tipo tributário constitucional. Agora, pelo núcleo de significado constitucional, o fato gerador só pode ser a receita total, a base de cálculo só pode ser o valor de tal receita e o contribuinte só pode ser aquele que aufere essa receita.

2.10.4 – Tributos diretos são aqueles em que a carga tributária não pode ser transferida a terceiros, pois neles estão reunidas na mesma pessoa as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato. Tributos indiretos são aqueles em que o ônus financeiro da exação é transferido a terceiros no mecanismo de preços de uma determinada cadeia econômica. A repercussão ou translação pode estar expressa em lei ou pode decorrer do sistema jurídico, estando sempre *in re ipsa* e pré-ordenada no sistema.

2.10.5 – A repercussão do ônus financeiro dos tributos indiretos é um fenômeno genuinamente jurídico, sendo reconhecida pela lei (CTN, art. 166) e pela jurisprudência (STF, Súmulas 71 e 546), e reiteradamente afirmada pela jurisprudência superveniente dos Tribunais Superiores.

2.10.6 – Nos tributos diretos e unilaterais, como são o IRPJ, a CSLL, IRPF, o ITR, o IPVA, o IPTU, e, fundamentalmente, como são o PIS e a COFINS, há apenas uma pessoa envolvida no fato gerador, a qual obrigatoriamente será o contribuinte. A repercussão ou translação do tributo só pode ser feita no regime empresarial por meio do cômputo do tributo como custo para formar o preço final do produto ou serviço, pois não há um mecanismo de preços integrado a uma cadeia econômica que permita a repercussão. Nesse caso somente é possível o repasse econômico do tributo.

2.10.7 – Nos tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais, como são o IPI, o ICMS e o ISS, há mais de uma pessoa envolvida no fato gerador, a qual pode ser escolhida como contribuinte, estando, o fato gerador integrado a uma cadeia econômica à qual está ligado um mecanismo de preços que permite a repercussão ou translação do ônus do tributo. A repercussão, nessa hipótese, ou está determinada expressamente por lei ou está pré-ordenada e *in re ipsa* no próprio sistema jurídico. Nesse caso a repercussão é feita mediante repasse jurídico.

2.10.8 – O repasse econômico é próprio dos tributos diretos e unilaterais, em que a repercussão por meio do mecanismo de preços não é possível. Por isso, o repasse econômico só pode ser feito como custo para formação do preço final. O repasse jurídico é próprio dos tributos indiretos e bilaterais, em que a repercussão é expressa ou implícita e está *in re ipsa*. Por isso o repasse jurídico é feito de forma automática e mediante cálculo e acréscimo direto ao preço final.

2.10.9 – O PIS e a COFINS são tributos diretos, de fato gerador unilateral, à semelhança de tributos como o IRPJ, a CSLL, o IRPF, o ITR, o IPVA, o IPTU, entre outros, em relação aos quais não há qualquer possibilidade de repercussão automática, direta e imediata do ônus financeiro sobre terceira pessoa, porque, por serem tributos diretos e de fato gerador unilateral, não há mais de uma pessoa envolvida no respectivo fato gerador, o qual não está integrado numa cadeia econômica na qual exista um mecanismo de preços que permita a repercussão ou translação do ônus financeiro. Por isso, a repercussão ou translação desses tributos só pode ser feita mediante repasse econômico e não mediante o repasse jurídico, o qual é vedado no âmbito dos tributos diretos e unilaterais.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

2.10.10 – As tarifas iniciais de energia elétrica são fixadas pela proposta vencedora da licitação. Antes da implantação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, essas contribuições compunham a Parcela 'B' da tarifa, como custo, desde a tarifa inicial, constante da proposta vencedora da licitação e homologada pela ANEEL, até os posteriores reajustes e revisões nos quais sempre foi observada a mesma sistemática.

2.10.11 – A partir da implantação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, a ANEEL normatizou e determinou nova sistemática de cômputo do valor das referidas contribuições. Nessa nova sistemática, o cômputo continuou a ser como custo no conjunto total de custos, calculado, o respectivo valor, não pelas alíquotas nominais incidentes sobre a receita, mas por uma alíquota real e efetiva apurada a partir do valor efetivamente pago a título de PIS e COFINS, após a consideração dos abatimentos relativos à não-cumulatividade.

2.10.11.1 – A alíquota real e efetiva é apurada com base no valor efetivamente pago, a título de PIS e COFINS, no segundo mês anterior àquele em que o valor das contribuições será computado como custo para formar o preço final das tarifas.

2.10.11.2 – O repasse econômico do PIS e da COFINS não se confunde com o repasse jurídico do ICMS. O PIS e a COFINS são repassados por uma alíquota real e efetiva – apurada com base nos dados do segundo mês anterior ao do repasse – que representa o custo real e efetivo das contribuições que foram pagas à Fazenda, após a consideração dos abatimentos da não-cumulatividade, os quais ainda variam segundo e peculiar estrutura de custo de cada empresa. O repasse do PIS e da COFINS não se dá jamais pelas alíquotas nominais de 1,65% e de 7,6%. O ICMS, diversamente, é incluído no preço mediante repasse jurídico calculado de forma linear com base na sua alíquota nominal, sem consideração de quaisquer abatimentos decorrente da não-cumulatividade desse imposto.

2.10.12 – Assim, a repercussão do PIS e da COFINS nas tarifas de energia elétrica ocorre mediante repasse econômico, que se caracteriza pelo fato de o valor das contribuições ser computado como custo, imputado proporcionalmente no conjunto total de custos que, juntamente com o lucro líquido esperado, vai formar o preço final das tarifas.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

2.10.13 – No PIS e na COFINS está vedado o repasse jurídico, seja porque não há autorização legal expressa, seja porque a repercussão implícita nesse caso é impossível, pois, se tratam de tributos diretos e unilaterais, diferentemente de tributos como o IPI, o ICMS e o ISS, que são indiretos e bilaterais ou multilaterais, em que a repercussão, ou está expressamente determinada em lei, ou está implícita, *in re ipsa* e pré-ordenada no sistema jurídico.

2.10.14 – O repasse econômico não está vedado no ordenamento e é próprio dos tributos diretos e unilaterais, como são o PIS e a COFINS, e como são, também, tributos como o IRPJ, a CSLL, o IRPF, o ITR, o IPVA, o IPTU e o ITCD, entre outros. Tal repasse ocorre em toda e qualquer empresa, pois a sobrevivência e o progresso da atividade empresarial somente é possível se o preço final de produtos ou serviços for suficiente para cobrir todos os custos e ainda sobejar uma parcela a título de lucro para remunerar o capital e possibilitar o reinvestimento.

2.10.15 – O cálculo por dentro para o repasse de tributos não é inconstitucional ou ilegal por natureza. Assim, o cálculo por dentro pode ser utilizado tanto no repasse jurídico como no repasse econômico. Nos tributos indiretos e bilaterais, sujeitos a repasse jurídico, o cálculo por dentro só pode ser utilizado se estiver constitucional e legalmente autorizado. Nos tributos diretos e unilaterais, sujeitos a repasse econômico, não há vedação para utilização do cálculo por dentro, desde que a carga tributária repassada não seja superior àquela decorrente da aplicação da alíquota nominal legal sobre a base de cálculo.

2.10.15.1 – O cálculo por dentro, nos tributos indiretos e de fato gerador bilateral, como o ICMS, somente pode ser utilizado quando há autorização constitucional e legal. O Plenário do STF definiu que o cálculo por dentro no ICMS é constitucional e legal. Entretanto, tributos da mesma espécie, como o IPI e o ISS, sujeitos a repasse jurídico, somente podem utilizar o cálculo por fora, pois não há autorização constitucional e legal para o cálculo por dentro, o qual, se utilizado, viola a relação constitucional de pertinência e inerência lógica entre fato gerador, base de cálculo, contribuinte e alíquota e onera o consumidor com valor superior ao juridicamente autorizado.

2.10.15.2 – Nos tributos diretos e unilaterais, que somente são repassados mediante repasse econômico, como custo quando se tratar de regime

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

empresarial, não há nenhuma vedação constitucional ou legal de que tal repasse seja feito mediante as mais diversas formas de cálculo, pois se trata de cômputo de custos para formar o preço de venda, não existindo normas jurídicas tributárias reguladoras de tal atividade. Tais cálculos dizem respeito a uma deliberação econômica e contábil da organização empresarial, à qual está sujeita apenas às técnicas contábeis, econômicas e de mercado.

2.10.15.2.1 – Nesse caso, existem apenas as normas do Direito do Consumidor, para os casos de abuso contra o consumidor, e, tratando-se de tarifas públicas, existem ainda as normas que tratam do controle e fiscalização pelo Poder Concedente.

2.10.15.2.2 – Assim, o que não pode ocorrer, sem autorização constitucional e legal expressa, é o repasse de carga tributária maior do que aquela decorrente da incidência da alíquota nominal legal sobre a base de cálculo do tributo, pois isto ofende a Constituição e a lei tributária, pela violação da relação constitucional de inerência e pertinência lógica entre os elementos do tributo, e pela ofensa às regras que protegem o direito do consumidor.

2.10.15.2.3 – O repasse do PIS e da COFINS nas contas de energia elétrica, com o uso de fórmula matemática recomendada pela ANEEL, que contém cálculo por dentro, não é inconstitucional e nem ilegal, e nem viola as regras do Código do Consumidor, porque utiliza uma alíquota real e efetiva muito menor que a alíquota nominal legal, e inclui nas tarifas, como custo, mediante repasse econômico e não jurídico, uma carga tributária muito menor do que a carga resultante da aplicação da alíquota nominal legal sobre a receita, sendo uma daquelas hipóteses em que o cálculo por dentro não está proibido, porque se trata de repasse econômico, feito segundo as técnicas da contabilidade, da economia e do mercado.

2.11 – Respostas aos Quesitos

Considerando o exposto, passa-se a responder os quesitos formulados pela Consulente.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Quesito nº 1: É legal, na fixação e aprovação de tarifas pela prestação de serviços públicos concedidos, permitidos ou delegados, considerar, com a maior exatidão possível, o ônus representado pelos tributos incidentes sobre a atividade da pessoa jurídica permissionária, concessionária ou delegatária?

Resposta: É perfeitamente legal. A fixação inicial das tarifas é feita a partir da proposta vencedora da licitação. Essa tarifa inicial, homologada pelo Órgão Regulador, deve ser preservada nos reajustes e revisões posteriores (Lei nº 8.987/1995, art. 9º). Além disso, a transparência e a exatidão não só são exigidas pelas regras legais de controle pelo poder concedente (Lei nº 8.987/1995, arts. 3º, 23, 29 e 30, e Lei nº 9.427/1996, art. 3º), como também são exigidas em razão dos direitos dos consumidores a ampla informação, inclusive sobre preços e composição das tarifas (Lei nº 8.987/1995, art. 7º, II; CDC, arts. 6º, III, 14, 31, 37, § 1º, e 38).

Quesito nº 2: É legítima a revisão tarifária sempre que houver a criação, extinção, elevação ou redução da carga tributária incidente sobre a atividade da pessoa jurídica permissionária, concessionária ou delegatária?

Resposta: Sim. Qualquer criação ou alteração de tributo – inclusive alteração para menos – cujo impacto seja comprovado, deve levar à revisão das tarifas, pois do contrário ficará afetada a equação econômico-financeira do contrato e, sempre que houver alteração nessa equação, é dever do poder concedente proceder à revisão do contrato (Lei nº 8.987/1995, art. 9º, §§ 3º e 4º). Excepcionam-se apenas os casos de alterações do IRPJ, da CSLL e de outros eventuais tributos que tenham como base de cálculo o resultado da atividade econômica (Lei nº 8.987/1995, art. 9º, § 3º).

Quesito nº 3: A inclusão no custo, das contribuições ao PIS e COFINS, na formação do valor das tarifas de energia elétrica, encontra respaldo legal e constitucional?

Resposta: Sim. Os tributos diretos e unilaterais, como o PIS e a COFINS, pela sua sistemática constitucional e legal só podem ter seu ônus repercutido no consumidor por via do repasse econômico, como custo que compõe o conjunto total de custos que, juntamente com o lucro líquido esperado, vai formar o preço final da tarifa.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Sobre o preço final, no qual já estão computados o PIS e a COFINS como custo, é que incidirão os tributos indiretos e bilaterais ou multilaterais, como o ICMS, cujo repasse jurídico ou está determinado expressamente em lei ou está implícito, pré-ordenado e *in re ipsa* no sistema jurídico, sendo que esse repasse jurídico dá-se de forma automática, direta e imediatamente sobre preço final, com o valor dos tributos indiretos e bilaterais sendo acrescido em cada operação ou prestação, individualmente.

Mas, os tributos diretos e unilaterais, como o PIS e a COFINS, somente podem ser objeto de repasse econômico, jamais de repasse jurídico.

A sistemática normatizada e determinada pela ANEEL implica uma prática, pelas empresas filiadas da Consulente, que atesta apenas o repasse econômico, como custo, do PIS e da COFINS nas tarifas de energia elétrica, inexistindo, portanto, a proibida prática do repasse jurídico.

Quesito nº 4: Há alguma ilegalidade ou inconstitucionalidade na sistemática disciplinada pela ANEEL, para a recomposição do custo das tarifas de energia elétrica, após a introdução da sistemática da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e à COFINS?

Resposta: Não. Após a implantação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS o valor dessas contribuições passou a ser imputado no custo das tarifas pelo seu valor real e efetivamente pago à Fazenda, relativo ao segundo mês anterior ao mês do repasse econômico como custo nas tarifas. O repasse econômico se dá mediante utilização de uma alíquota real e efetiva calculada com base no valor efetivamente pago no segundo mês anterior ao do repasse econômico, apurado após considerada a não-cumulatividade dos dois tributos, isto é, após abater, dos débitos apurados pela aplicação da alíquota nominal sobre a receita, os créditos fiscais de PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições de bens e serviços. Se o repasse fosse jurídico, o valor repassado corresponderia ao valor decorrente da incidência das alíquotas nominais sobre a receita, o qual seria acrescido diretamente ao preço final das tarifas, operação a operação, prestação a prestação, de forma individualizada, sem quaisquer outros cálculos ou considerações. Portanto, no repasse econômico, utilizado nas tarifas de energia elétrica por determinação da ANEEL, não há qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Advogado, Professor de Direito Tributário da UFRGS e da Escola Superior da Magistratura da AJURIS, Doutorando em Direito do Estado pela UFRGS, Desembargador aposentado do TJRS.

Quesito nº 5: Por fim, postula a Consulente que o parecer aborde todos os aspectos julgados necessários para corretamente apreciar as questões, ainda que não tenham sido alvo de específico questionamento.

Resposta: No período anterior à implantação da não-cumulatividade também não havia repasse jurídico do PIS e da COFINS nas tarifas de energia elétrica, o qual é vedado legal e constitucionalmente, diversamente do que ocorre com as tarifas da telefonia.

Antes da introdução da não-cumulatividade, o PIS e a COFINS também não eram calculados pela alíquota nominal sobre o preço final e a este acrescido em cada operação ou prestação. Pelo contrário, o valor do PIS e da COFINS estava incluído como custo, computado no conjunto de custos que formavam o preço final da tarifa, compondo, desde a tarifa inicial homologada, a Parcela 'B', da qual era excluído apenas o ICMS precisamente porque, esse tributo, é, por determinação legal expressa, sujeito a repasse jurídico e não a repasse econômico.

O PIS e a COFINS compunham a Parcela 'B' tanto na tarifa inicial constante da proposta vencedora homologada pelo Poder Concedente, como nos reajustes e revisões posteriores, nos quais sempre eram computadas como custo também eventuais diferenças relativas a essas contribuições, as quais passavam a formar o novo preço final da tarifa reajustada ou revisada.

Portanto, não há qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade no repasse econômico do PIS e da COFINS praticado pelas filiadas da Consulente, tanto antes como depois da implantação da não-cumulatividade de tais tributos.

É nosso parecer.

Porto Alegre, 28 de setembro de 2009.

Adão Sergio do Nascimento Cassiano,
Advogado – OAB/RS nº 74.022.