

# O consumidor detém legitimidade para pleitear a restituição de valores pagos a maior em decorrência da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins incidentes na conta de energia elétrica?

*Is the consumer legitimated to plead refund of tax amounts overpaid due to ICMS in the calculation basis for PIS and Cofins taxes on electricity bills?*

Flávio da Silva Andrade

## RESUMO

Discute-se, no ensaio, se o consumidor de energia elétrica possui legitimidade ativa para mover ação tendente à restituição de valores pagos a maior em decorrência da inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins incidentes das contas cobradas pela concessionária do serviço.

**Palavras-chave:** Energia elétrica. Consumidor. Imposto. Base de cálculo. Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços – ICMS. Programas de Integração Social – PIS. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

## ABSTRACT

This essay discusses whether the electricity finer user is legitimated to file a lawsuit to demand refund of tax amounts overpaid due to Value Added Tax on Sales of Goods and Services – ICMS, in the calculation basis for the Social Integration Programme – PIS, and the Social Security Financing Contribution – Cofins, on electricity bill.

**Keywords:** Electricity. Consumer. Tax. Calculation basis. Value Added Tax on Sales of Goods and Services – ICMS. Social Integration Programme Contribution – PIS. Social Security Contribution – Cofins.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, revendo vestuta compreensão jurisprudencial<sup>1</sup>, passou a entender que é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. No RE 574.706/PR (Tema 69), julgado em 15/03/2017, ficou definido que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.

Como consequência dessa inconstitucionalidade reconhecida pela Corte Suprema brasileira, diversos consumidores, pessoas físicas e jurídicas, passaram a mover ações em desfavor da União, almejando a condenação do ente federal à restituição dos valores

pagos a maior a título de PIS e Cofins incidentes sobre sua conta de energia elétrica.

Entretanto, tais ações não estão prosperando<sup>2</sup>, pois, como se verá, o consumidor não detém legitimidade ativa *ad causam* na hipótese em questão.

\* Juiz Federal titular da 4ª Vara da Subseção Judiciária de Uberlândia/MG. Doutorando e mestre em direito pela UFMG.

<sup>1</sup> A Súmula 68 do STJ dispunha que “a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS”. Já a Súmula 94 daquela Corte rezava que “a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.”

<sup>2</sup> “A União Federal – (Fazenda Nacional) recorreu contra sentença que julgou procedente pedido de exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS cobrado sobre o serviço de fornecimento de energia elétrica prestado à parte autora, bem como a condenou a restituir os valores já pagos pelo recorrido nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento da demanda, a pretender a extinção do processo sem resolução do mérito, por ilegitimidade de parte ativa. Tem razão da União, pois o sujeito passivo das obrigações tributárias relativas ao ICMS, ao PIS e à CONFIS é a distribuidora de energia elétrica, nos termos do art. 73, parágrafo único, inciso VIII, da Lei Estadual n.º 2.707/89 (ICMS); art. 2º da Lei n.º 9.715/98; art. 2º da Lei n.º 9.718/98; art. 1º da Lei n.º 10.637/2002; e art. 1º da Lei n.º 10.833/2003 (PIS e COFINS). A discriminação do ICMS na conta de energia não quer significar que ele tenha sido transferido para o consumidor, pois ele integra a sua própria base de cálculo, nos termos do art. 155, inciso XII, alínea “f”, da Constituição Federal de

Tanto em relação à Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) como ao PIS (Programa de Integração Social), os sujeitos passivos das contribuições são as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas<sup>3</sup>. O fato gerador de tais contribuições é o auferimento de faturamento (ou receita bruta) mensal (SABBAG, 2017, p. 738-741). No caso de entidades sem fins lucrativos, o fato gerador do PIS é o pagamento de salários aos empregados.

Note-se que, nesses casos, a relação jurídico-tributária é formada entre a União (Fisco federal) e a concessionária de serviço. Aquela é o sujeito ativo e esta é o sujeito passivo do tributo. Nos termos da lei, a concessionária de serviço público é a pessoa obrigada a recolher o tributo. A relação contributiva, instituída por lei, geradora da obrigação de pagar a contribuição, é entre o Fisco e as concessionárias de serviço público, como as de fornecimento de energia elétrica.

É verdade, como recorda Leandro Paulsen (2017, p. 278), mencionando o entendimento do STJ<sup>4</sup>, que, “em se tratando de concessionária de serviço público, a legislação especial prevê expressamente o repasse

do ônus tributário (art. 9º, § 3º, da Lei 8.987/1995)”, o que acaba por colocar o consumidor na condição de contribuinte de fato, já que a ele é transferido o ônus econômico do tributo. Entretanto, o contribuinte de fato não integra a relação jurídico-tributária em questão, a qual se mantém adstrita apenas ao contribuinte de direito, o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária. Aqui, diferentemente do que acontece quando se discute o ICMS, o consumidor não é sujeito passivo.

Ainda, como bem destacou o ministro Luiz Fux, quando atuava perante o STJ,

[...] o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do “contribuinte de fato” (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166 do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito (REsp. 903394-AL, Primeira Seção. Relator ministro Luiz Fux, Data do julgamento: 24/03/2010).

Conquanto o ônus econômico do PIS e da Cofins seja repassado ao consumidor nas faturas de energia elétrica, isso não altera a natureza jurídica de tais contribuições, isto é, não faz delas tributos indiretos em sua estrutura normativa. O repasse desse ônus financeiro ao consumidor não o transforma em sujeito passivo da obrigação tributária. A configuração jurídica do PIS e da Cofins não permite que sejam enquadrados como tributos indiretos<sup>5</sup>, de modo a autorizar o consumidor a pedir a repetição do indébito

1988 – CF/88 e art. 26 da Lei Estadual n.º 2.707/89. Quem suporta seu encargo (tributário) é a distribuidora de energia elétrica, não o consumidor, ainda que o preço daquela última inclua o montante do tributo devido (encargo econômico), como de resto ocorre com todos os tributos pagos por qualquer empresa, já que eles entram na composição dos custos do produto ou serviço vendido. Somente pode pedir restituição de tributo pago indevidamente o sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional – CTN. Por isso, o autor é parte ilegítima para figurar no polo ativo desta demanda. Amparado em tais razões, voto por conhecer do recurso da União, dar-lhe provimento, reformar a sentença recorrida, declarar o autor parte ilegítima ativa para esta demanda e extinguir o processo sem resolução do mérito por carência de ação. Sem custas e sem honorários, pois sucumbente foi a recorrida, não a recorrente (art. 55 da Lei n.º 9.099/95). É como voto. *Acórdão*: A Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais de Sergipe *deu provimento ao recurso*, nos termos do voto acima transcrito. Composição da sessão e quórum da votação conforme certidão de julgamento” (Processo nº 0501056.41.2017.4.05.8503. Órgão julgador: Primeira Turma. Relator: Marcos Antônio Garapa de Carvalho. Data do julgamento: 25/04/2018).

<sup>3</sup> Vide os seguintes preceitos legais: art. 2º da Lei 9.715/1998; art. 2º da Lei 9.718/1998; art. 1º da Lei 10.637/2002; e art. 1º da Lei 10.833/2003 (PIS e Cofins).

<sup>4</sup> Nesse sentido: *Administrativo. Serviço público concedido. Energia elétrica. Tarifa. Repasse das contribuições do PIS e da Cofins. Legitimidade*. 1. É legítimo o repasse às tarifas de energia elétrica do valor correspondente ao pagamento da Contribuição de Integração Social – PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins devido pela concessionária. 2. Recurso especial improvido. *Acórdão* sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 1185070/RS, rel. ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22/09/2010, DJe de 27/09/2010).

<sup>5</sup> Já o ICMS, por ser um tributo indireto por natureza, enseja o direito de restituição ao consumidor, que é legítimo contribuinte. Veja-se: *Recurso especial. Representativo da controvérsia. Art. 543-C do Código de Processo Civil. Concessão de serviço público. Energia elétrica. Incidência do ICMS sobre a demanda “contratada e não utilizada”. Legitimidade do consumidor para propor ação declaratória c/c repetição de indébito*. – Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. – O *acórdão* proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, ministro Luiz Fux, DJe de 26/04/2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica aos casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. *Acórdão* proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil (REsp 1299303/SC, rel. ministro Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, julgado em 08/08/2012, DJe de 14/08/2012).

com espeque no art. 166 do CTN. Como ensina Ricardo Alexandre (2016, p. 436):

Ao se referir aos tributos que comportam, por sua natureza, a repercussão econômica, o CTN adota a definição de tributo indireto esposada nesta obra. Assim, não basta que seja possível a repercussão econômica, pois, conforme afirmado, tal possibilidade existe praticamente em todo tributo. É necessário que as normas que disciplinam o tributo prevejam a possibilidade oficial de transferência do encargo. Trata-se da repercussão jurídica e não apenas econômica.

Por fim, cabe assinalar que as próprias concessionárias estão ajuizando ações judiciais de restituição de valores, em razão de ter havido a inconstitucional inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins devidos por elas (empresas). Assim, entendimento diverso acarretaria a dupla condenação da União a restituir os valores cobrados a maior por força da supracitada inconstitucionalidade reconhecida pela Corte Suprema.

## Referências

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.