



ISSN: 2230-9926

Available online at <http://www.journalijdr.com>

# IJDR

International Journal of Development Research

Vol. 11, Issue, 09, pp. 50548-50553, September, 2021

<https://doi.org/10.37118/ijdr.22888.09.2021>



RESEARCH ARTICLE

OPEN ACCESS

## A RETIRADA DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NAS CONTAS DE LUZ – UMA INTERPRETAÇÃO SOB ENSINAMENTOS DA TEORIA GERAL DO DIREITO

<sup>1</sup>Daniel Amin Ferraz and <sup>2</sup>Paulo Roberto Alonso Viegas

<sup>1</sup>Mestre em Direito Empresarial, Universidade de Coimbra, Portugal; Doutor em Direito Empresarial Internacional, Universidad de València, Espanha; Pesquisador convidado da OMC, Genebra, Suíça (2004); Professor Titular do PPGD UniCEUB, Brasília – DF; Advogado; <sup>2</sup>Mestre em Ciências Econômicas, Universidade de Brasília – UnB, Brasília, DF; Doutorando em Direito e Políticas Públicas no PPGD do UniCEUB, Brasília – DF; Advogado

### ARTICLE INFO

#### Article History:

Received 20<sup>th</sup> August, 2021  
Received in revised form  
24<sup>th</sup> August, 2021  
Accepted 17<sup>th</sup> September, 2021  
Published online 30<sup>th</sup> September, 2021

#### Key Words:

Direito, Tributos,  
Base de Cálculo,  
Distribuição, Energia Elétrica.

#### \*Corresponding author:

Daniel Amin Ferraz

### ABSTRACT

A complexidade típica de um sistema federativo de organização estatal, aliada à existência de um grande número de tributos e das respectivas competências dos entes federados gera muita confusão na interpretação das leis tributárias brasileiras. No setor de distribuição de energia elétrica, tem ocorrido muita discussão sobre a base de cálculo dos tributos de competência federal PIS e Confins. O centro das discussões refere-se à dúvida sobre a consideração do valor do imposto de competência estadual ICMS na base de cálculo dos dois tributos federais supracitados. Diversas empresas distribuidoras de energia elétrica já entraram na Justiça brasileira requerendo reembolso de valores repassados indevidamente ao Estado. Os casos já chegaram ao Supremo Tribunal Federal, e também consumidores pleitearam semelhante direito. O Tribunal acabou decidindo que o valor da COFINS não deve fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS. Objetivando esclarecer a discussão, este artigo propõe análises do tema sob diferentes abordagens metodológicas oferecidas pela Teoria Geral do Direito, o que poderia ter ensejado a indesejável insegurança trazida a priori pela situação analisada.

Copyright © 2021, Daniel Amin Ferraz and Paulo Roberto Alonso Viegas. This is an open access article distributed under the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

**Citation:** Daniel Amin Ferraz and Paulo Roberto Alonso Viegas. “A retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins nas contas de luz – uma interpretação sob ensinamentos da Teoria Geral do Direito”, *International Journal of Development Research*, 11, (09), 50548-50553.

## INTRODUCTION

O Brasil é organizado como um sistema federativo, formado pela união indissolúvel de Estados, Municípios e do Distrito Federal, nos termos do art. 1º de sua Carta Magna. Essa forma de organização torna diversos aspectos da estrutura estatal mais complexos. Esse é o caso do sistema tributário, que dispõe de diferentes tributos, com incidências distintas - por exemplo, sobre o patrimônio, a renda e o consumo -, com competências<sup>1</sup> diferentes, a partir dos três níveis de entes federados. Essa complexidade contribui para se ter muita confusão na interpretação das leis tributárias brasileiras e, em inúmeras situações, o contribuinte recorre ao Poder Judiciário para

<sup>1</sup> A competência tributária pode ser entendida como uma limitação ao poder de tributar por parte dos entes federados, o que, em boa medida, encontra-se nas disposições constitucionais. Para aprofundar o tema, sugere-se ver: VELLOSO, Carlos M. da S. Competência Constitucional Tributária. Em MARTINS, Ives Gandra da S.; NASCIMENTO, Carlos V. do; MARTINS, Rogério G. da S. (coord.). Tratado de Direito Tributário: 1. São Paulo: Saraiva, 2011.

dirimir dúvidas quanto à correta aplicação da lei. Tal situação ocorre com a busca pelo correto entendimento quanto à base de cálculo de tributos como o PIS/PASEP<sup>2</sup> e a Cofins<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) são contribuições sociais de natureza tributária, devidas pelas pessoas jurídicas, destinados ao financiamento do seguro-desemprego, abono e participação na receita dos órgãos e entidades, para os trabalhadores públicos (PASEP) e privados (PIS). O PIS foi criado pela Lei Complementar (LC) nº 7, de 7 de setembro de 1970, enquanto o PASEP foi criado pela Lei Complementar (LC) nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Para mais informações verificar publicações da LC nº 7, de 1970, no DOU de 08/09/1970 e retificado em 10/09/1970, e da LC nº 8, de 1970, no DOU de 04/12/1970. A MP nº 946, de 07 de abril de 2020, porém, extinguiu o Fundo PIS/PASEP e transferiu o saldo das contas individuais que possuíam cotas remanescentes para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS. Para maiores informações, verificar a Medida Provisória nº 946, de 07 de abril de 2020, publicada no DOU de 7 de abril de 2020.

<sup>3</sup> A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Para mais informações verificar publicação da LC nº 70, de 1991, no DOU de 31/12/1991.

Nesse caso, uma das dúvidas suscitada diz respeito ao valor do ICMS das operações das empresas que deve compor (ou não) a base de cálculo daqueles dois tributos. Tal questionamento ocorreu com muito destaque no setor de distribuição de energia elétrica, em que diversas empresas distribuidoras recorreram ao Poder Judiciário requerendo reembolso de valores repassados indevidamente ao Estado. Os casos já chegaram ao STF, e também consumidores, e não apenas as empresas distribuidoras de energia elétrica, pleitearam semelhante direito. O STF acabou decidindo pela exclusão do valor do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Objetivando enriquecer tais discussões, este artigo propõe análises do tema sob diferentes abordagens metodológicas oferecidas pela Teoria Geral do Direito, o que poderia ter ensejado a indesejável insegurança trazida a priori pela situação analisada e que podem ter ajudado a embasar as decisões do Poder Judiciário sobre o assunto. Dentre essas abordagens encontram-se o normativismo de Hans Kelsen e os princípios de Ronald Dworkin. Essa é a ideia que permeia este artigo, que se propõe, ao final, a oferecer uma análise do Direito à luz das abordagens filosóficas dos autores supramencionados, a partir de um caso concreto relativo ao setor elétrico, que envolve o Direito Tributário, objeto de apreciação pelo STF. Espera-se assim promover a discussão, com vistas a mitigar controvérsias acerca do caso analisado, que em parte já contou com decisão pelo STF.

### Da discussão sobre a base de cálculo de tributos, seu amparo legal e as possibilidades oferecidas pela Teoria do Direito.

### O ICMS e a base de cálculo do PIS e da Cofins, no setor de energia elétrica

**Dos tributos analisados:** Em anos recentes, no Brasil, dentre 53 empresas concessionárias de distribuição de energia elétrica em operação, dentre as quais 49 delas ingressaram em juízo contra a Fazenda Nacional, pretendendo recuperar créditos tributários, em função da tese de que a base de cálculo dos tributos PIS e Cofins não poderia considerar o valor referente ao ICMS como parte do faturamento das empresas<sup>4</sup>. Para se ter conhecimento com propriedade do assunto, é preciso aprofundar, primeiramente, conhecimentos sobre esses tributos. Os dois primeiros tributos mencionados, PIS<sup>5</sup> e Cofins, são tributos<sup>6</sup> de competência federal, enquanto o ICMS é tributo de competência estadual. Tanto o PIS como a Cofins têm como base de cálculo de apuração de sua cobrança, a receita operacional bruta das pessoas jurídicas, sem considerar deduções em relação a custos, despesas e encargos. De acordo com as disposições ordinárias da legislação aplicável,

<sup>4</sup> Consulta ao sítio eletrônico [https://www.aneel.gov.br/sala-de-imprensa-exibicao/-/asset\\_publisher/XGPXSqdMFHrE/content/aneel-abre-consulta-publica-sobre-devolucao-de-creditos-tributarios-aos-consumidores/656877?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.aneel.gov.br%2Fsala-de-imprensa-exibicao%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_XGPXSqdMFHrE%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-2%26p\\_p\\_col\\_count%3D3](https://www.aneel.gov.br/sala-de-imprensa-exibicao/-/asset_publisher/XGPXSqdMFHrE/content/aneel-abre-consulta-publica-sobre-devolucao-de-creditos-tributarios-aos-consumidores/656877?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.aneel.gov.br%2Fsala-de-imprensa-exibicao%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_XGPXSqdMFHrE%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D3), da agência reguladora Aneel, o qual foi acessado em 20 de fevereiro de 2021.

<sup>5</sup> O PIS busca a integração do empregado do setor privado com o desenvolvimento da empresa, sendo o seu pagamento de responsabilidade da Caixa Econômica Federal (CEF). O art. 239 da Constituição Federal alterou a destinação dos recursos provenientes das contribuições de empregados das relações laborais oficiais para o PIS<sup>5</sup>, que passou a ser alocados ao FAT, para o custeio do Programa do Seguro-Desemprego, do Abono Salarial e ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico operados pelo BNDES. Para mais informações sugere-se verificar o sítio eletrônico <https://www.caixa.gov.br/beneficios-trabalhador/pis/Paginas/default.aspx> da empresa pública Caixa Econômica Federal, o qual foi acessado em 20 de fevereiro de 2021.

<sup>6</sup> Esses dois tributos são alvos da prometida reforma tributária que se avizinha, objetos da PEC nº 45, de 2019, da PEC nº 110, de 2019, e do PL nº 3.887, de 2020, que tramitam nas Casas do Congresso Nacional. Para mais informações sugere-se verificar, respectivamente, os sítios eletrônicos <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019> e <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>, ambos acessados em 20 de fevereiro de 2021.

as alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins são aplicáveis, pois, sobre o faturamento, ou a receita operacional bruta, das empresas, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998<sup>7</sup>, *in verbis*:

“**Art. 1º** Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

### CAPÍTULO I DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.” (Grifo nosso)

Cabe destacar que contribuem para esses tributos as pessoas jurídicas em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte, que são submetidas à sistemática denominada Simples Nacional<sup>8</sup>. A mesma Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, prevê, em seu art. 3º, § 2º, exclusões que devem ser feitas da receita bruta supramencionada, para fins de apuração da base de cálculo desses tributos, como pode ser verificado a seguir:

“Art. 3º.....

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

- As vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;
- As reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;
- As receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e
- A receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.” (Grifo nosso)
- Nota-se, pois, que o ICMS não configuraria como uma das exclusões elencadas no dispositivo. O ICMS é cobrado sobre a circulação de produtos em geral (como eletrodomésticos e alimentos), serviços de comunicação, transportes entre municípios e estados, sendo cobrado quando o serviço ou a mercadoria chega às mãos do consumidor. Há alíquotas para operações intraestadual e interestaduais. Compete, a cada estado, instituir o ICMS e cobrá-lo, o que é feito de forma indireta e com base no preço dos produtos.

<sup>7</sup> Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, publicada no DOU de 27 de novembro de 1998.

<sup>8</sup> Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, publicada no DOU em 15.12.2006, republicado em 31.1.2009, republicado em 31.1.2012 e republicado em 6.3.2012. (Republicação em atendimento ao disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

Esse imposto tem aspectos regressivos, pois que, no âmbito interestadual, quem recebe menos paga mais e todos pagam a mesma porcentagem de imposto. Se uma alíquota de ICMS para operação interestadual é 12% entre um Estado X e um Estado Y, então todos os serviços e produtos no qual o ICMS incide terão 12% de imposto. O recolhimento é devido por qualquer pessoa ou empresa (sujeito passivo do imposto) que empreenda operações de circulação de mercadoria ou serviços, seja na venda, transferência e transporte<sup>9</sup>. Na prática, o ICMS é cobrado de forma indireta, isto é, o seu valor é adicionado ao preço do produto comercializado ou do serviço prestado. Quando uma operação em que se aplique o ICMS é realizada, efetua-se o fato gerador<sup>10</sup> quando a titularidade deste bem ou serviço é transferida para o comprador. Assim, o tributo é cobrado apenas quando a mercadoria é vendida, ou o serviço é prestado, ao consumidor, passando esse a ser o titular do item ou do resultado da atividade realizada. Cada estado e o Distrito Federal são responsáveis pela regulamentação do ICMS, estabelecendo os percentuais a serem cobrados em operações internas (dentro do respectivo estado), ou interestaduais. No caso desses últimos, há leis em comum entre os estados para se acordar as alíquotas a serem aplicadas, que são estabelecidas mediante Convênios do ICMS, elaborados pelo Confaz<sup>11</sup>.

**A cadeia produtiva da energia elétrica:** Nos anos de 1990, quando o Governo Fernando Henrique Cardoso encampou um conjunto de reformas institucionais no setor elétrico com vistas a viabilizar um processo de privatização, pode-se dizer que o setor foi segmentado em três grupos de atividades, que fossem possíveis se transformar sem muitas complicações em atividades independentes, que poderiam operar nos moldes de uma economia de mercado. Esses grupos foram classificados como: geração, transmissão e distribuição de energia elétrica<sup>12</sup>. Assim, a Geração compreendia as atividades de produção de energia elétrica que pudessem contratar com grandes consumidores e com de diferentes fontes e com concessionárias de serviço público. Dessa forma, destinam-se a transmitir a energia elétrica das geradoras até as distribuição de energia elétrica. A Transmissão compreendia as linhas de transmissão de longas distâncias e as interligações regionais. A Distribuição compreendia as linhas urbanas em extensas redes, que não comportavam concorrência e se configuravam como mercados monopolísticos. Caracteriza-se, pois, como ofertante de energia elétrica para o consumidor final desses serviços. Tais atividades abrangem o conjunto de instalações e equipamentos elétricos que operam em tensões mais baixas. Essa organização do sistema se mantém até hoje, com algumas diferenças que impactam o ambiente regulatório<sup>13</sup>. É o caso do surgimento de várias empresas geradoras de energia partir de fontes alternativas, viabilizadas pelo avanço tecnológico. Mais recentemente, outros

avanços passaram a permitir que autogeradores fossem compensados por energia excedente que fosse gerada e não utilizada, disponibilizando tal excedente para o uso de outros mediante a conexão com a rede elétrica. O caso ora analisado, compreende empresas de distribuição de energia e seus consumidores, sendo esses os afetados pela incerteza da definição da base de cálculo do PIS e da Cofins, no âmbito do Direito Tributário.

**A base de cálculo do ICMS, do PIS e da Cofins, e seus efeitos na distribuição de energia elétrica:** O ICMS tem previsão constitucional, nos termos do art. 155, II, da Carta. Dentre seus aspectos estruturais está a base de cálculo, que pode ser entendida como uma medida do fato impositivo tributário, ou como uma perspectiva da dimensão da matéria da hipótese de incidência que tenha sido qualificada pela lei. A base de cálculo, assim, corresponde a uma medida de certeza para o aspecto material da hipótese de incidência. Nesse contexto, a base de cálculo do ICMS deve ser uma medida da operação mercantil realizada, e o legislador ordinário então estabeleceu como base de cálculo para o ICMS o valor da saída mercadoria de um estabelecimento, no âmbito de uma transação de bens ou serviços<sup>14</sup>. O valor da mercadoria que sai de um estabelecimento é dado pelo valor (ou preço) unitário de cada item ou fração, objeto da transação. Sendo muitas quantidades transacionadas, tal valor é função desse preço unitário multiplicado pela quantidade de itens transacionados. Nos casos do PIS e da Cofins, trata-se de tributos que incidem sobre a receita bruta das empresas. Sob uma ótica gerencial-financeira simplificada, a receita bruta pode ser entendida, grosso modo, também como o resultado do total de itens vendidos, ou da quantidade unitária de serviços prestados, multiplicados pelo preço unitário desses bens ou serviços. É possível inferir, pois, que ao incidir sobre a receita bruta<sup>15,16</sup> da empresa, esses tributos incidem também sobre as quantidades comercializadas, bem como sobre os respectivos preços unitários, considerando, como já aqui mencionado, que a receita bruta é função dessas variáveis. Contabilmente, esses tributos devem ser abatidos da receita bruta da empresa, o que resulta, por sua vez, na receita líquida (líquida de tributos), base de cálculo para, uma vez descontados os respectivos custos (do produto vendido, ou do serviço prestado), se calcular o denominado lucro bruto da empresa. Esse lucro, após descontadas as despesas operacionais líquidas, o resultado financeiro, e os tributos sobre o respectivo resultado, se chega ao resultado da empresa. Se for positivo, é chamado de lucro. Se for negativo, é chamado de prejuízo. Uma vez que a base de cálculo do ICMS, bem como a do PIS e a da Cofins se assemelham, surgem questionamentos quanto à forma, ao momento e à ordem em que ocorrem as respectivas hipóteses de incidência dos tributos. No que tange a essa última questão, considerando então que dúvidas podem ocorrer quanto à ordem da sequência de momentos em que ocorrem as hipóteses de incidência de cada uma desses tributos, é possível se ter uma ideia sobre os limites de reconhecimento e aplicação da base de cálculo de cada uma das hipóteses de incidência. Voltando as atenções à situação do ICMS, no caso específico da energia elétrica, a produção, a importação, a circulação, a distribuição ou o consumo de energia elétrica também são suscetíveis à tributação por esse imposto. Explica-se a situação porque a Constituição Federal de 1988 considerou a energia elétrica

<sup>9</sup> O ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para, ou serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do crédito (montante) do imposto cobrado nas operações anteriores no âmbito da cadeia produtiva. Para aprofundamento da disciplina, com a base no ICMS, sugere-se ver: CARRAZA, Roque A. ICMS. 10ª ed. rev. e ampl. - São Paulo: Malheiros Editores, 2005, pg 34 e ss.

<sup>10</sup> O Fato Gerador de um imposto pode ser entendido como um pressuposto do imposto, usado como matéria sobre a qual é aplicada a alíquota do imposto para se calcular o valor devido. No caso do ICMS, a base de cálculo tem um conceito ampliado. Para aprofundamento da matéria, sugere-se ver: COELHO, Sacha C. N. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 460 e ss.

<sup>11</sup> O CONFAZ é um conselho formado pelos secretários da fazenda dos Estados e do Distrito Federal. Sua competência encontra-se disposta no art. 2º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, publicada no DOU de 7 de janeiro de 1975.

<sup>12</sup> Um novo marco regulatório para o setor de energia elétrica foi necessário nos anos de 1990, para fins de privatização, o que levou à segmentação das empresas do setor. Para aprofundar conhecimento sobre o tema, sugere-se ver: LEITE, Antônio Dias. A Energia do Brasil. 2ª ed. rev e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 297 e ss.

<sup>13</sup> A partir das transformações institucionais do setor elétrico brasileiro ocorridas na década de 1990, o Governo passou a regular o setor e para isso criou uma agência regulatória específica para o setor – a ANEEL. Para aprofundar conhecimentos sugere-se ver: TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. *Novo modelo do setor elétrico brasileiro*. Rio de Janeiro: Synergia; EPE: Brasília, 2011, p. 35 e ss.

<sup>14</sup> A base de cálculo de um tributo configura-se, juntamente com a hipótese de incidência e a alíquota, dimensões fundamentais para a concretização do aspecto material do tributo. Para aprofundamento da disciplina, com a base no ICMS, sugere-se ver: CARRAZA, Roque A. ICMS. 10ª ed. rev. e ampl. - São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 73 e ss.

<sup>15</sup> Nos termos da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, que criou o PIS:

“Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. (...)

Art. 3.º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas: (...)

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, ...” (Grifo nosso)

<sup>16</sup> A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, *in verbis*: “Art. 2.º A contribuição (...) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.” (Grifo nosso)

como uma mercadoria, para fins de tributação pelo ICMS, o que tem base na aceitação de que tal energia seja um bem móvel, dotado de valor econômico, e que, nos termos do art. 83, I, do Código Civil, “as energias que tenham valor econômico” são consideradas bens móveis, para os fins legais<sup>17</sup>. Conforme o disposto na Constituição Federal, o ICMS tem como hipótese de incidência, assim, a circunstância de uma pessoa produzir, importar, fazer, circular, distribuir ou consumir energia elétrica. Ao legislador competente, estadual ou distrital, ao criar esse imposto, poderia utilizar então qualquer um desses fatos para configurar a hipótese de incidência do imposto. No caso ora discutido, o fato em questão refere-se à distribuição de energia elétrica. Nesse ínterim, a base de cálculo possível do ICMS que incide sobre a energia elétrica corresponde ao valor da operação da qual decorra a entrega da energia elétrica (entendida na condição de mercadoria) ao consumidor final, valor que é representado pelo preço da energia elétrica consumida efetivamente, em consonância com o que dispõe o art. 34, § 9º, do ADCT da Constituição Federal<sup>18</sup>, *in verbis*:

“**Art. 34.** O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

.....  
 .....  
 § 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.” Imagine-se que numa operação de distribuição de energia, essa será entregue ao consumidor, ensejando a hipótese de incidência do ICMS e da materialização do fato gerador. A consequência será a aplicação da alíquota do imposto sobre a consequente base de cálculo. Ao final de um período, a conta de energia será expedida ao consumidor com o lançamento<sup>19</sup> do valor do imposto devido. Uma vez paga a conta, a empresa distribuidora receberá o valor pago e o lançará em sua contabilidade como receita bruta pelo serviço prestado. Sobre essa receita será calculado a *quantum* devido com relação ao PIS e à Cofins. A correta apuração dos impostos devidos na situação anteriormente ilustrada é a geradora de conflito de interpretação. Sobre esse assunto, a Justiça brasileira já avançou na interpretação jurídica.

**Do julgamento do conflito no Supremo Tribunal Federal:** O STF decidiu, em 15 de março de 2017, no julgamento do RE nº 574.706-PR, sob o rito da repercussão geral, questão relativa à base de cálculo do PIS e da Cofins nas empresas distribuidoras de energia elétrica. Ocorre que outro tributo, o ICMS, tem base de cálculo semelhante à dos dois primeiros tributos, qual seja: a receita bruta (ou faturamento) das empresas. O Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu essa posição, entendendo que a apuração do ICMS, considerando cada mercadoria ou serviço, é inviável para as empresas. Outrossim, entende ainda que o montante devido desse imposto deve ser apurado a cada mês, e que a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicada ao ICMS deve atentar ao disposto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, *in verbis*:

<sup>17</sup> Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, publicada no DOU de 10 de janeiro de 2002.

<sup>18</sup> Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, publicada no DOU de 5 de outubro de 1988.

<sup>19</sup> O Lançamento de um tributo constitui ato privativo da autoridade administrativa para constituir um crédito tributário, os termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Para aprofundamento do assunto, ver: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 501 e ss.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.” (Grifo nosso)

Considerando tal entendimento, várias decisões judiciais de instâncias distintas declararam a inconstitucionalidade incidental da inclusão do ICMS na base de cálculo dos dois tributos federais supra. Reconheceram também o direito das distribuidoras de energia elétrica de excluir o ICMS dessa base de cálculo e, além disso, de obter o respectivo crédito que havia sido pago em anos anteriores à decisão judicial (“Créditos PIS/COFINS”). Essas decisões judiciais de 1ª e 2ª instância passaram a ser conhecidas como “Decisões Judiciais PIS/COFINS”. Reconhecendo que o assunto é sobremaneira complexo, a Aneel decidiu por colher a opinião dos agentes regulados sobre o assunto, antes de se manifestar mais decisivamente sobre como esses direitos poderiam ser compartilhados com os consumidores. Uma tomada de subsídios dessa natureza é instrumento mediante o qual a Agência promove a participação da sociedade em seus processos decisórios. A discussão interessa a muitas empresas distribuidoras de energia elétrica, e os valores discutidos alcançavam cifras superiores a R\$ 50 bilhões de reais. A consequência foi que, em 9 de janeiro de 2021, a Aneel anunciou a abertura de consulta pública para discutir como devolver o referido valor, relativo a créditos tributários, para os consumidores de energia elétrica, inclusive as famílias que pagam pelas suas contas de luz. A Aneel previu a devolução via abatimento nos próximos reajustes tarifários, num prazo de cinco anos. A Agência já adiantou a devolução de mais de R\$ 700 milhões a consumidores da distribuidora Cemig, o que também fez para o reajuste de 2020 que seria aplicado aos consumidores da empresa EDP Espírito Santo. Outras empresas distribuidoras de energia elétrica também contavam com ações judiciais questionando o assunto, com o mérito sendo decidido em favor de seus pleitos. Há concessionárias com ações em diversos estágios de tramitação de seus processos, e há também empresas do segmento que ainda não entraram com ações na Justiça.

Pode-se inferir que seriam quatro as decisões possíveis sobre o caso aqui discutido, no sentido de reconhecimento:

- Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS;
- Do direito das distribuidoras de energia elétrica de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS;
- Do direito de obter crédito correspondente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, que haviam pagos em determinados anos anteriores à decisão judicial;
- Do direito de devolução dos valores via abatimento nos próximos reajustes tarifários, num prazo de cinco anos.

**Das possibilidades de solução metodológica oferecidas pela Teoria do Direito:** As decisões firmadas pelo STF e da Justiça como um todo nem sempre se apoiam estritamente na letra da lei, até porque, da mesma forma, nem sempre o Direito Positivado alcança todas as situações que se pretende regular. Assim, utilizar-se-á o caso em tela, e as quatro decisões da Justiça destacadas para se avaliar como as

instâncias decisórias judiciais podem ter usado a Filosofia do Direito, a as distintas soluções metodológicas que oferece, para ter provido soluções às questões inerentes ao Direito Tributário suscitadas pelos interessados: o Ministério da Fazenda (hoje Ministério da Economia) e a respectiva Procuradoria, pelo lado do Governo; e as distribuidoras de energia elétrica, pelo lado do setor privado. Igualmente, oferece caminhos a serem trilhados nos julgamentos de pretensões inerentes ao caso em tela, ainda não encaminhadas à Justiça ou ainda em tramitação sem julgamento. Ao se debruçar sobre a Teoria Geral do Direito, uma primeira obra que sempre é lembrada em nossos tempos é a Teoria Pura do Direito, principal obra do austríaco Hans Kelsen, em que inovou na chamada ciência jurídica, ao tratar como objeto apenas conteúdos jurídicos, procurando afastar motivações diversas, como as de natureza ideológica, econômicas, política e outras. Rejeitava, desse modo, os métodos usados recorrentemente pelas autoridades judiciárias para resolver os conflitos a elas submetidos até então, e procurava descrever como o direito poderia ser utilizado em sua forma mais “pura”, tornando mais previsível os resultados de sua aplicação<sup>20</sup>. Seria essa a situação pretendida quando o Estado coloca normas à sociedade, com a pretensão de regular as relações humanas, sendo respaldado pelo poder de uso da força, caso não haja cumprimento das normas. Kelsen prescreveu que haveria dois tipos de normas: as que descrevem a consequência jurídica; e as que descrevem a conduta regulada. Essas normas se submetem a uma ordem não natural das coisas com que os homens lidam (ordem do que seja, ou não seja), mas do dever-ser (do que deva ser, ou não deva ser). Essa Teoria, então, conhecida como Positivismo (em que se considerava também haver uma hierarquização entre as normas), tem como objeto a norma jurídica, a qual pode ser entendida como uma prescrição dirigida a outrem, suportada por medida coercitiva posta e monopolizada pelo Estado. Por outro lado, cabe mencionar o autor Ronald Dworkin, que rejeitou o Positivismo Jurídico, durante a primeira fase de sua obra, a que considerava como uma teoria autoritária - seria difícil para uma teoria do Direito se divorciar de uma teoria democrática. Nesse sentido, advogou que, nos chamados “hard cases” (para os quais o Direito Positivado não oferecia respostas, ou para situações de haver leis conflitantes), a solução de conflitos deveria se utilizar de Princípios Jurídicos, ideia distinta de uma solução, por exemplo, que defenda o uso de certa discricionariedade pelo juiz. Dworkin opunha, pois, os Princípios ao uso simplório da chamadas “regras do Direito”. As regras compreenderiam: normas binárias, cumpridas por subsunção do fato à regra; soluções pelo “tudo” ou “nada”; análises pouco abstratas; soluções específicas à situação enfrentada; e aplicação direta da regra. De forma diversa, os Princípios defendidos por Dworkin compreendiam: a ponderação de interesses; soluções pelo “mais” ou pelo “menos”; análises muito abstratas; soluções genéricas; e aplicação dependente da interpretação da situação<sup>21</sup>. Dessa forma, Dworkin defendeu a aplicação da chamada Interpretação Construtiva, mediante a qual entende-se o ordenamento jurídico como um todo, composto por princípios, regras e as diretrizes políticas.

### Conclusões finais

Primeiramente, cabe salientar que das quatro decisões apresentadas sobre o caso, a primeira delas, diz-se, da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, não havia norma positivada sobre o assunto até então, tampouco precedente convergente aplicável, havendo a necessidade de o STF alargar os limites da interpretação legal para se pronunciar a respeito do caso.

<sup>20</sup> Na Teoria Pura do Direito, Kelsen advoga que o fundamento de uma unidade de normas é encontrado na vigência das normas que tem fundamento vinculativo, que prescrevem o modo como o indivíduo deve conduzir sua vida. Para aprofundamento da matéria, veja-se: KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. trad. João Baptista Machado - 8ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 2009.

<sup>21</sup> Dworkin defende que as pessoas devem conceber sua comunidade política como um associação de princípios, pois essa apresenta uma base atraente para a legitimação política numa comunidade de pessoas livres e independentes, que divergem sobre moral política e sabedoria. Para aprofundamento da matéria, veja-se: DWORKIN, Ronald. O Império do Direito. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

Não havendo lei, as soluções metodológicas pela via do Positivismo se tornam inócuas. Caem por terra, então, a aplicação direta dos entendimentos de outros positivistas. A aplicação de propostas metodológicas trazidas por Dworkin parecem bem mais promissoras, na medida em que se utilizam da interpretação das normas mediante o uso de Princípios para tomar decisões. O uso do princípio da não-cumulatividade do imposto (ICMS) – aplicado às etapas de incidência do imposto nas cadeias produtivas -, com interpretação expandida para alcançar o caso em tela - aplicado às bases de cálculo do PIS e Cofins -, remete à metodologia trazida por Dworkin. A partir dessa interpretação é possível criar uma regra, a ser aplicada em casos futuros semelhantes, espelhada no Acórdão de Tribunal. A manifestação nesse Acórdão se deu nos seguintes termos: “O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento”.

A análise distingue-se nos casos da segunda e terceira decisões apresentadas, diz-se, do direito das distribuidoras de energia elétrica de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e do direito de obter crédito correspondente a essa exclusão, que haviam pagos em determinados anos anteriores à decisão judicial. Em ambas, uma vez que a primeira decisão se cristalizou no Direito, após acórdão do STF, o Direito Positivado prevê a defesa desses direitos na legislação vigente: direito de não cumprir exigência (estatal) inconstitucional, e ressarcimento por cobrança indevida. Em tais casos, as soluções sustentam-se nas teorias positivistas, e a aplicação direta dos entendimentos oferecidos por Kelsen ganha fôlego. Contudo a forma e o prazo desse ressarcimento, requerem interpretação baseada em Princípios – o princípio da não cumulatividade do imposto, com interpretação expandida, conforme já salientado – o que remete aos ensinamentos de Ronald Dworkin. Indo mais além, o Poder Judiciário, ao interpretar a lei para reconstruir a norma jurídica diante de um caso concreto, fomentou a discussão, depurada agora pelo STF.

O Tribunal, ao se posicionar, elimina conflitos e a inerente insegurança jurídica à questão. Delibera, assim, acerca de um entendimento que doravante servirá como guia para o futuro entendimento, agora convergente, sobre a situação discutida. Portanto, as metodologias suscitadas neste trabalho oferecem um amplo conjunto de alternativas tanto para provocar o aperfeiçoamento do direito, como também para possibilitar soluções aos problemas surgidos na dimensão do Direito. A ideia do trabalho é a de promover uma breve discussão acerca das possibilidades de revisão do Direito a partir de sua Teoria Geral, aplicada a casos concretos: em decisão já tomada pelo STF e em discussões que ainda podem eventualmente advir, que muitas vezes envolvem valores expressivos, e interesses do governo, empresas e consumidores em geral.

## REFERENCES

- Alexy, Robert. Teoria da Argumentação Jurídica: Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva - São Paulo: Landy, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BOBBIO, Norberto. Teoria Geral do Direito. Trad. Denise Agostinetti; rev. da trad. Silvana Cobucci Leite. – São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- CARRAZA, Roque A. ICMS. 10ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- COÊLHO, Sacha C. N. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, publicada no DOU de 5 de outubro de 1988.
- DWORKIN, Ronald. O Império do Direito. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- HART, Herbert. L. A. O Conceito de Direito. Pós escrito organizado por Penélope A. Bulloch e Joseph Raz; tradução de Antônio de

- Oliveira Sette-Câmara; revisão da tradução Marcelo Brandão Cipolla; revisão técnica Luiz Virgílio Dalla-Rosa – São Paulo: Editora WMF, Martins Fontes, 2009.
- KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. trad. João Baptista Machado - 8ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 215 e ss.
- Lei Complementar nº 7, de 7 setembro de 1970, publicada no DOU de 8 de setembro de 1970.
- Lei Complementar nº 8, de 3 de setembro de 1970, publicada no DOU de 4 de setembro de 1970.
- Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, publicada no DOU de 7 de janeiro de 1975.
- Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, publicada no DOU de 31 de dezembro de 1981.
- Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, publicada no DOU em 15 de dezembro de 2006, republicado em 31 de janeiro de 2009, republicado em 31 de janeiro de 2012 e republicado em 6 de março de 2012. (Republicação em atendimento ao disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).
- Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, publicada no DOU de 27 de novembro de 1998.
- Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, publicada no DOU de 10 de janeiro de 2002.
- LEITE, Antônio Dias. A Energia do Brasil. 2ª ed. rev e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- Medida Provisória nº 946, de 07 de abril de 2020, publicada no DOU de 7 de abril de 2020.
- RAWLS, John. Uma teoria da justiça. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008 – Coleção Justiça e Direito.
- REALE, Miguel. Teoria Tridimensional do Direito. 4ª ed. e rev. e aum. – São Paulo: Saraiva, 1986.
- TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. Novo modelo do setor elétrico brasileiro. Rio de Janeiro: Synergia; EPE: Brasília, 2011.
- VELLOSO, Carlos M. da S. Competência Constitucional Tributária. Em MARTINS, Ives Gandra da S.; NASCIMENTO, Carlos V. do; MARTINS, Rogério Gandra da S. (coord.). Tratado de Direito Tributário: 1. São Paulo: Saraiva, 2011.
- Consulta a sítios eletrônicos:
- Consulta ao sítio eletrônico [https://www.aneel.gov.br/sala-de-imprensa-exibicao/-/asset\\_publisher/XGPXSqdmFhRE/content/aneel-abre-consulta-publica-sobre-devolucao-de-creditos-tributarios-aos-consumidores/656877?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.aneel.gov.br%2Fsala-de-imprensa-exibicao%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_XGPXSqdmFhRE%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-2%26p\\_p\\_col\\_count%3D3](https://www.aneel.gov.br/sala-de-imprensa-exibicao/-/asset_publisher/XGPXSqdmFhRE/content/aneel-abre-consulta-publica-sobre-devolucao-de-creditos-tributarios-aos-consumidores/656877?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.aneel.gov.br%2Fsala-de-imprensa-exibicao%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_XGPXSqdmFhRE%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D3), da agência reguladora Aneel, o qual foi acessado em 20 de fevereiro de 2021.
- Consulta ao sítio eletrônico <https://www.caixa.gov.br/beneficios-trabalhador/pis/Paginas/default.aspx>, da empresa pública Caixa Econômica Federal, o qual foi acessado em 20 de fevereiro de 2021.
- Consulta ao sítio eletrônico <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>, o qual foi acessado em 20 de fevereiro de 2021.
- Consulta ao sítio eletrônico <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>, o qual foi acessado em 20 de fevereiro de 2021.

\*\*\*\*\*