DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Companhia de Gás de São Paulo
www.comgas.com.br

comgas

APRESENTAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES – Consulta Pública nº 12/2022

Participante: Marcelo Rebelo Besteiro
Companhia de Gás de São Paulo - COMGÁS
Meios de Contato: mbesteiro@comgas.com.br

(X) agente econômico ( ) representante de órgão de classe ou associação ( ) Consumidor ou usuário ( ) representante de instituição governamental	( ) representante de órgãos de defesa do consumidor ( ) Outros

CRITÉRIOS PARA RESTITUIÇÃO AOS USUÁRIOS, DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS AUFERIDOS PELAS CONCESSIONÁRIAS DE DISTRIBUIÇÃO DE GÁS CANALIZADO, DECORRENTES DOS PROCESSOS JUDICIAIS E ADMINISTRATIVOS ACERCA DA EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS

A Companhia de Gás de São Paulo – Comgás, na qualidade de agente econômico e concessionária de serviços de distribuição de gás canalizado no Estado de São Paulo, vem, respeitosamente, por meio desta, apresentar as suas contribuições no âmbito da Consulta Pública nº 12/2022, anexando, como parte integrante desta, os pareceres dos especialistas: ***(i) Prof. Dr. André Ramos Tavares; (ii) Dr. Orlando Magalhães Maia Neto (integrante da banca do Ilustríssimo Ex Ministro do Supremo Tribunal Federal, Prof. Dr. Ayres Britto); (iii) Prof. Rafael Véras; (iv) Drs. Luis Roberto Peroba, Lucas Simão e Guilherme Villas Bôas (Pinheiro Neto Advogados); e (v) Prof. Gesner Oliveira, que se requer sejam analisados em conjunto com esta manifestação.***

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Antes que se adentre na contribuição pontual de cada dispositivo da minuta de Deliberação, é relevante trazer algumas reflexões de extrema relevância à análise desta r. Agência, a fim de que sua decisão tenha por base as consequências práticas e não se paute apenas em eventuais valores jurídicos abstratos, assim como haja adequação da medida a ser adotada com o fim a que se pretende atingir, tudo em consonância com os preceitos legais vigentes.

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

As decisões do Regulador que prevejam nova orientação, dever ou condicionamento de direito devem ser proporcionais, equânimes e eficientes, observada a devida adequação entre meios e fins e precedida da realização de Análise de Impacto Regulatório (AIR), nos termos do disposto na Lei Geral de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto n 4.657/42 e respectivas atualizações) e na Lei Geral das Agências Reguladoras (Lei n° 13.848/2019 e respectiva regulamentação), ambos diplomas que são diretrizes fundamentais à análise em questão, sempre dialogando com as demais fontes do direito.

Pois bem, na Nota Técnica, a ARSESP contextualiza a temática sob Consulta Pública que abarca, em brevíssima síntese: (i) o julgamento, em 15 de março de 2017, do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (tema nº 69) em sede de repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal – STF, entendendo que o ICMS não se qualifica como faturamento da empresa e fixando a tese de "exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS, PASEP e da COFINS"; (ii) a modulação, em 13 de maio de 2021, pelo STF, em sede de embargos de declaração, dos efeitos de tal decisão, dispondo que: a) os contribuintes poderão reaver os valores pagos indevidamente, desde 15/03/2017, com exceção daqueles contribuintes que ingressaram com ação judicial ou requerimento administrativo em data anterior a 15/03/2017, os quais terão seus direitos preservados; b) o ICMS a ser retirado da base de cálculo do PIS e da COFINS é o destacado na nota fiscal; e (iii) a publicação, em 12 de agosto de 2021, pelo STF, do acórdão do julgamento dos embargos de declaração, que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A ARSESP, então, dividiu em duas etapas a implementação da decisão do STF. A primeira consistiu em estabelecer a retirada do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS das tarifas de gás canalizado no reajuste tarifário da Comgás, em dezembro/2021, por meio da Deliberação ARSESP nº 1.254/2021. A segunda iniciativa, por sua vez, consiste na adoção de metodologia para tratamento dos valores pretéritos aos usuários, valores esses auferidos pelas concessionárias de distribuição de gás canalizado, em razão de processos judiciais e administrativos que versem sobre o tema, cuja proposta é o objeto da Consulta Pública ora sob exame.

2. PREMISSAS FUNDAMENTAIS

Para que se possa seguir nas contribuições, é fundamental que se apresentem as seguintes premissas, de forma bastante objetiva e didática:

2.1. Do que se trata a Consulta Pública?

*A Consulta Pública tem como objeto disciplinar o resultado de uma **decisão judicial** que definiu tratamento tributário específico.*

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

2.2 O que o Poder Judiciário decidiu?

*O STF decidiu que, a partir de março de 2017, deveria ser excluído o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Em 2021, 05 anos após, modulou os efeitos da decisão, em respeito à **coisa julgada**, estabelecendo que para aqueles que haviam judicializado o tema, haveria a extensão dos efeitos para o período anterior a 2017.*

2.3 Quem são os destinatários a que se refere a decisão judicial?

O titular dos créditos tributários, no caso em questão, é a Comgás, pois o PIS e a COFINS são tributos diretos por definição constitucional. Os tributos diretos são aqueles suportados diretamente pela pessoa responsável pelo pagamento do tributo – no caso dessas contribuições, da pessoa jurídica que aufere a receita. Portanto, a concessionária é a única titular dos créditos decorrentes dos valores de PIS e COFINS recolhidos no passado.

2.4 O que é o valor envolvido como resultado da definição judicial e em análise pela ARSESP?

*O valor é uma **receita extraordinária**, oriunda de uma **decisão de risco empresarial**, que podia ou não ser tomada, cujo tratamento já contém regulação estabelecida.*

Importante registrar, portanto, que se a Comgás não tivesse tomado a decisão empresarial e assumido o risco de questionar o tema no âmbito judicial, não haveria que se falar em qualquer valor antes de 2017.

Em outras palavras, quem não judicializou, não tem direito. Antes de 2017, a cobrança era devida. *E, ainda, antes de março de 2017 e após o trânsito em julgado da ação judicial da Comgás, nenhum cliente pleiteou da Companhia eventual devolução. Conforme bem colocado pelo Prof. André Ramos Tavares, o que está sendo proposto pela Arsesp, é "uma extensão indevida dos limites subjetivos expressos e específicos da decisão do STF de modulação dos efeitos, quer dizer, seria uma afronta direta aos efeitos erga omnes dessa limitação subjetiva da retroatividade da inconstitucionalidade". E, segue, "a proposta da ARSESP em favorecer os usuários – e o próprio Poder Concedente – que se quedaram inertes mostra-se equivocada, pois eles não foram e, agora, não mais podem ser alcançados pelos efeitos retroativos da decisão do STF".*

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

O Dr. Orlando Maia Neto, em seu parecer, reforça o ponto acima, ao asseverar que: "emana do STF um comando decisório tão claro quanto peremptório: é válida a inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS até o dia 15/03/2017, senão para aqueles que tenham ingressado em Juízo ou provocado, administrativamente, a Receita Federal até essa data. É dizer: aos sujeitos de Direito que não tenham se insurgido nesses marcos temporais, estabilizam-se como válidas as relações jurídicas pretéritas, proscrevendo-se, consequentemente, qualquer tipo de pretensão restitutória. O que já significa, ao fim e ao cabo, que se tem como legítima a oneração tributária nesse período para todos que não tenham a ela resistido a tempo e modo, nos termos do quanto decidido pelo STF".

A conclusão não pode ser outra senão a de que a proposta regulatória de operacionalizar e concretizar restituições a quem, segundo o STF, não tem o direito de tê-las reconhecidas em Juízo, como direito próprio, é, com o máximo respeito, equivocada. A Comgás foi a Juízo em nome próprio, e na defesa de direito seu - e não como espécie de substituta processual dos usuários dos serviços prestados.

Quadro Resumo

A partir das quatro premissas, depreende-se, claramente, que o fundamento da ARSESP e, por consequência, a proposta, estão equivocados.

Não há que se falar, no presente contexto, de incidência do art. 9°, §3°, da Lei n°8.987/95, pois não se trata de criação, modificação ou extinção de tributo (não estamos diante de "pass through" de tributo), que somente ocorreria prospectivamente, mediante alteração legislativa.[1]

*Os valores envolvidos são **receita extraordinária**, **fruto de decisão e risco corporativo**, com instrumentos já previstos na regulação.*[2] *Tanto é assim que, caso a Comgás não tivesse tomado a decisão empresarial de judicializar o tema desde 2008, não haveria qualquer valor a discutir antes de 2017 (vide exemplos de outras distribuidoras do país).*

Feitas tais considerações e estabelecidas as premissas essenciais, passa-se à análise pormenorizada do que se pretende contribuir.

[1] *O art. 150, I, da Constituição Federal, consagra o princípio da legalidade tributária ao ditar que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".*

[2] *Disponível em: http://www.arsesp.sp.gov.br/ConsultasPublicasBiblioteca/NTF-0030-2019.pdf e http://www.arsesp.sp.gov.br/BancoDadosAudienciasPublicasArquivos/NT-P0eFX-29-05-09.pdf.*

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

3. Eficiência gerada pela Concessionária: modelo "Price Cap"

Importante fixar que se está, no Estado de São Paulo, diante de concessões alicerçadas no modelo "Price Cap". Nos termos do disposto no art. 42, do Decreto estadual n° 43.889/2009, as tarifas para a prestação do serviço público de distribuição de gás canalizado serão tarifas teto, assim entendidas como as tarifas máximas aprovadas, pela entidade reguladora, a serem aplicadas aos usuários, e deverão refletir: (i) preço de aquisição do gás; (ii) custo do transporte; (iii) margem de distribuição. Toda essa complexa cesta de variáveis é equacionada, mediante o estabelecimento de uma estrutura tarifária de tarifa teto (Price Cap).

De acordo com Mario Luiz Possas, João Fagundes Ponde e Jorge Fagundes,[3] tal metodologia "Compreende uma regra de reajuste por índice público de preços, acompanhada de previsão de redução de custos por aumento de produtividade, com o objetivo de estimular, de forma muito simples e transparente, a busca de aumento de eficiência microeconômica". E prosseguem: "A fórmula típica: p = IP – X. Fórmula na qual IP é um índice de preços (originalmente ao consumidor, mas isso não é estritamente necessário) e X um redutor de produtividade predeterminado".

Em termos diretos: o Fator X é um deflator tarifário, que tem por objetivo repassar os "ganhos de eficiência", obtidos pelos concessionários, para os usuários. Nesse quadrante, de acordo com Cláusula Décima Terceira, Décima Quinta Subcláusula, do Contrato de Distribuição de Gás Canalizado, celebrado pela Comgás, tal Fator X é composto: (i) pela tendência histórica da eficiência da Concessionária; (ii) por padrões internacionais de eficiência na indústria; (iii) por índices de produtividade de longo prazo; (iv) por economias de escala; e (v) por comparações com outras concessionárias no país ("yardstick competition").

Isso importa dizer que o regime de "Price Cap", conforme aprofundado no parecer do Dr. Rafael Véras, "delineado no equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão de distribuição de gás canalizado, já prevê os quadrantes de eficiência operacional, materializados em um Fator X, que serão repassados para os usuários. Cuida-se de percentual que, malgrado variável, já foi provisionado, pelos concessionários, quando da apresentação de sua proposta comercial, para exploração do ativo". E, segue, assentando que "o 'risco do advento de Fato do Príncipe' não é equivalente ao 'risco pela produção de efeitos econômicos por decisões judiciais', embora ambos sejam alocados ao Poder Público".

---

[3] POSSAS, M. L.; PONDE, J. L.; FAGUNDES, J. Regulação da concorrência nos Setores de Infraestrutura no Brasil: elementos para um quadro conceitual, 2004. Disponível em: <http://ww2.ie.ufrj.br/grc/pdfs/regulacao_da_concorrencia_nos_setores_de_infraestrutura_no_brasil>. Acesso em: 20 jul. 2022.

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Daí se poder afirmar que o trespasse dos efeitos econômicos de decisão do Supremo Tribunal Federal, que excluiu o ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS, ao equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão de distribuição do gás canalizado, importaria no rompimento da base objetiva do seu equilíbrio econômico-financeiro, já que criaria um racional de repasse de eficiência não previsto nos instrumentos contratuais, nem na regulação setorial, o que será explorado ainda nos itens a seguir.

4. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, § 3º, DA LEI DE CONCESSÕES. INEXISTÊNCIA DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RISCOS JUDICIAIS. PRESCRIÇÃO.

Ato contínuo, necessário enfrentar, com o máximo respeito, que o equívoco no entendimento da ARSESP de que a eficiência gerada pela Comgás seria aquela esperada (sem a possibilidade de ser capturada pela concessionária) deságua, de maneira igualmente equivocada, na aplicação do art. 9º, §3º da Lei nº 8987/95 – Lei das Concessões do Serviços Públicos, que fundamentaria a garantia de repasse aos usuários dos proveitos advindos dos custos desonerados exclusivamente por meio de atuação empresarial específica, assim como asseguraria o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos diante de alterações tributárias (fls. 05-06 da Nota Técnica). Equivoca-se a ARSESP:

- *Houve uma decisão empresarial em busca de eficiência, que gerou uma resposta judicial*
- *Efeitos econômicos produzidos por decisões judiciais não são contempladas como risco das concessionárias*
- *Não houve alteração legislativa sobre o tema*
- *Antes de 2017, o ICMS é incluído a base de cálculo do PIS/COFINS para todos aqueles que não judicializaram o tema*

*O caso em questão, fruto da eficiência gerada pelo comportamento da concessionária em questionar judicialmente o tema, **por força de decisão e risco empresarial** (que poderia não ter sido tomado, assim como ocorreu com outras empresas), está relacionado ao **"risco pela produção de efeitos econômicos produzidos por decisões judiciais**", o que pode ser analisado com bastante robustez no Parecer do Dr. Orlando Neto, a que se extrai o seguinte trecho: "(...) é*

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

preciso assentar a ideia de que um expediente desse tipo não ressai do § 3º do art. 9º da Lei nº 8.987/1995, dispositivo que dá conta de uma das mais típicas hipóteses de fato do príncipe e de seu tratamento normativo nas relações concessórias: a implementação do reequilíbrio econômico-financeiro da avença, em proporção direta com o aumento ou a diminuição da carga tributária afeita ao serviço público concedido". E, segue, "deveras, o que faz o dispositivo normativo é estruturar uma regra de incorporação, à equação econômico-financeira dos contratos de concessão, da realidade tributária incidente sobre a prestação do serviço público. Reformulado, estatutariamente (logo, genérica e abstratamente), esse estado tributário de coisas, deve o pacto concessório absorver essa nova conformação - o que, no caso da distribuição de gás canalizado do Estado de São Paulo, já se fez mediante a Deliberação ARSESP nº 1.253/2021, a Deliberação ARSESP nº 1.274/2021 e a Deliberação ARSESP nº 1.301/2021".

Não é por outra razão que, nas modelagens mais recentes de projetos de infraestrutura, tal risco vem sendo alocado ao ***Poder Público.*** *Tanto é verdade que, no setor de concessão de aeroportos, por exemplo, qualquer exação tributária, que produza alterações no seu equilíbrio econômico-financeiro, decorrente de decisão do STF, é alocado como um risco do Poder Concedente, conforme bem exemplificado no parecer do Dr. Rafael Véras.*

Em igual sentido, cita o mesmo jurista, que as recentes modelagens veiculadas, pela Agência Nacional de Transportes Aquaviários ("ANTAQ"), que, ao tratarem da alocação de riscos, expressamente, reconhecem os impactos provocados pela cobrança superveniente do IPTU, decorrente de decisão do STF, no âmbito do equilíbrio econômico-financeiros dos contratos de arrendamento portuário. Assim, por exemplo, cite-se a Subcláusula 13.5 da Minuta do Contrato de Arrendamento de área e infraestrutura pública para a movimentação e armazenamento de carga geral, de projeto ou conteinerizada, localizada dentro do Porto de Salvador (SSD09), segundo a qual "Caso o valor efetivamente cobrado da Arrendatária a título de IPTU seja superior ou inferior ao valor que foi considerado nos estudos que precederam a elaboração do edital de licitação, a Arrendatária ou o Poder Concedente, conforme o caso, farão jus à recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, caso comprovado o impacto sobre o fluxo de receitas e despesas do terminal portuário arrendado".

Assim é que não há, no Contrato de Concessão da Comgás (e em seus sete aditivos), celebrado com o Estado de São Paulo, nem no Decreto estadual n° 43.889/2009 (Regulamento da Concessão), qualquer previsão no sentido de que o "risco pelos efeitos econômicos produzidos por decisões judiciais" deveria ser alocado ao Concessionário. Inequívoco, pois, que não se aplica o disposto no art. 9°, § 3°, da Lei n° 8.987/1995, na qualidade de uma forma de reequilíbrio reverso para os usuários de forma retrospectiva. Mais que isso, se tal risco não foi distribuído ao concessionário, é de se presumir que ele foi alocado ao Poder Público. O que não é lícito é tentar se forcejar a aplicação do art. 9°, § 3°, da Lei nº 8.987/1995 aos efeitos indefinidos de decisões judiciais repetidoras de indébito tributário, máxime, de forma equânime e retrospectiva, para todas as Concessionárias distribuidoras de Gás Canalizado.

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Outrossim, a título exclusivamente de argumentação, ainda que se entendesse por tal incidência, haveria de se considerar que a "alteração normativa" apenas teria ocorrido a partir de 2017, quando da decisão do STF com efeitos "erga omnes", muito bem estabelecido no parecer do Prof. André Ramos Tavares. Portanto, considerando-se, para quaisquer fins, em relação ao período inicial e impositivo de 2017 adiante, momento em que o "quantum" a ser apurado deve considerar, conforme será exposto a seguir, a exclusão dos clientes que já se beneficiaram na cadeia produtiva dos créditos, os usuários que obtiveram descontos comerciais, os clientes inadimplentes e ainda os custos operacionais das ações judiciais, a tributação dos créditos e as demais despesas administrativas no tratamento do tema.

Independentemente do cenário, por oportuno, ainda é necessária a definição do ***período de prescrição****. Esse período, como bem aportado no parecer do Pinheiro Neto, pode chegar, no máximo, a ser compreendido como decenal, hipótese em que, no caso da Comgás, de 2008 a 2013, não haveria o que se falar em qualquer compartilhamento de receita e, a partir de 2013 em diante, poder-se-ia considerar receita extraordinária, nos termos do tratamento regulatório atinente aos períodos (2013-2021). E, na remota hipótese de se entender, por analogia, aplicável à decisão de 2017 a "alteração legislativa", portanto, o entendimento de "pass through" do tributo, estar-se-ia - na situação de 2017 – 2021 -, diante de devolução aos usuários, nos moldes descritos no parágrafo anterior (abatidos todos os itens mencionados), com o compartilhamento da receita extraordinária restante, igualmente de acordo com a regulação vigente.*

Relevante anotar que, dentro do contexto ilustrado, de se remotamente entender pela devolução dentro de uma analogia da decisão judicial à uma modificação legislativa, o prazo decenal teria sua contagem inicial a partir da nova deliberação da ARSESP com o tratamento regulatório acerca do tema. A exemplo, se houver uma deliberação em 2023, estar-se-á tratando do período de 2013 para frente (2013-2021).

5. TITULARIDADE DO CRÉDITO FISCAL DECORRENTE DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

Adicionalmente, e mesmo sob pena de repetição, de extrema importância o registro de que as empresas distribuidoras de gás são as únicas titulares dos créditos decorrentes dos valores de PIS e COFINS recolhidos no passado, em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.

Isso porque, do ponto de vista tributário, qualquer ato que tenha modificado a forma de cobrança do gás e autorizado o repasse dos tributos não tem competência para a mudança constitucional da natureza do PIS e da COFINS, que permanecem como tributos diretos.

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Neste aspecto, o art. 166 do Código Tributário Nacional ("CTN") visa distinguir a repetição dos tributos diretos (suportados exclusivamente pela pessoa responsável pelo pagamento do tributo) dos indiretos (em que há repasse jurídico do tributo) e, portanto, haveria a separação do contribuinte "de fato" (que suporta o ônus do tributo) e do contribuinte "de direito" (que recolhe o tributo). Esse dispositivo faz referência à natureza jurídica dos tributos, que pela sua constituição jurídica são feitos para repercutir, como é o caso do IPI e do ICMS.

No caso, o repasse jurídico não ocorre no caso do PIS e da COFINS, justamente porque seu fato gerador não é diretamente vinculado a uma operação ou a um negócio jurídico específico. O fato gerador das contribuições nesse caso é o auferimento de receita por parte das empresas distribuidoras de gás.

Assim, o repasse dos tributos com o custo operacional ou na formação do preço das mercadorias não significa transferência jurídica do encargo tributário, necessária para fundamentar o repasse do indébito tributário e, pois, a aplicação da regra do art. 166 do CTN.

Vale ressaltar que, nos autos do RE nº 574.706/PR, essa discussão foi afastada, tendo o STF reconhecido que aquele que recolhe o valor indevido – com a inclusão do ICMS – é o contribuinte que aufere a receita, logo, sendo ele o titular das repetições de indébito perante a Fazenda Pública. Nesse sentido, o Prof. André Ramos Tavares aponta que: "a decisão do STF não transforma o consumidor ou mesmo o usuário dos serviços públicos em 'contribuinte de fato', não lhe atribui a responsabilidade tributária e, muito menos, excepciona esse grupo junto àqueles alcançados pelos efeitos 'ex tunc'. Considerar os usuários os verdadeiros sujeitos passivos da relação tributária em apreço, e não a Consulente, é uma leitura à margem da Constituição".

Nessa linha de raciocínio, os Tribunais Judiciais e Administrativos também reconhecem a inaplicabilidade do art. 166 do CTN para o caso do PIS e da COFINS, por serem tributos classificados como diretos, raciocínio esse bem endereçado nos pareceres anexados a esta contribuição.

Além disso, cabe destacar que o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") já teve a oportunidade de decidir, em sede de recurso repetitivo e envolvendo o setor elétrico, no Recurso Especial nº 1.185.070, pela (i) legitimidade do repasse dos valores correspondentes ao PIS e à COFINS; bem como pela (ii) confirmação de que esse repasse não modifica a natureza dessas contribuições.

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Dito isso e sob o aspecto jurídico-tributário, para além do exposto nos itens antecedentes, e de acordo com o contido nos Pareceres apresentados, as empresas distribuidoras de gás são as únicas titulares dos créditos decorrentes dos valores de PIS e COFINS recolhidos a maior no passado, em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições, valores esses que poderiam, no máximo, ser entendidos como uma receita extraordinária, com tratamento regulatório já estabelecido.[4]

Por fim, ainda que se aventasse a hipótese da legitimidade dos consumidores de requererem os créditos cuja titularidade foi conferida à Comgás pelo STF, faz-se necessário que cada usuário comprove o efetivo pleito dos créditos anterior a março de 2017, sob pena de restarem alcançados pela modulação de efeitos determinada pela Suprema Corte. Tal raciocínio é muito ilustrado no trecho a seguir reproduzido do Parecer do Dr. Orlando Magalhães Maia Neto: "Ora, dotando-se os usuários de inequívoca legitimidade para insurgirem-se contra onerações tributárias que sejam tidas como parte integrante do custo do serviço público, é de se concluir que são alcançados pela regra de modulação firmada pelo STF".

6. DESTINATÁRIOS E FORMA DA DEVOLUÇÃO DOS CRÉDITOS

Conforme exposto acima, aportado nos pareceres já mencionados e com bastante enfoque no parecer do Prof. Gesner, o crédito fiscal pertence exclusivamente às empresas distribuidoras de gás, de forma que a Comgás manifesta discordância com a proposta de devolução de valores objeto da Consulta Pública que, além do que foi apresentado até aqui nesta manifestação (eficiência, inaplicabilidade do dispositivo da Lei de Concessão e o risco judicial não contemplado no contrato de concessão), não garante a coisa julgada e a segurança jurídica considerando as decisões judiciais transitadas em julgado em favor da Comgás. De qualquer forma, mesmo que admitida a devolução de valores aos usuários, a partir da decisão de 2017, a Consulta Pública nº 12/2022 também faz uma avaliação entre a possibilidade de devolução difusa ou individual dos valores aos usuários e acaba por concluir que a devolução difusa dos valores seria mais eficiente.

Note-se que não há qualquer menção quanto ao fato de que os usuários que não forem beneficiados pela devolução difusa (seja porque mudaram de endereço, porque encerraram atividades comerciais ou quaisquer outros motivos) poderão ingressar com medidas judiciais alegando que tinham direito ao recebimento do crédito fiscal na exata proporção daquilo que alegadamente foi pago a maior em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

---

[4] *Disponível em: http://www.arsesp.sp.gov.br/ConsultasPublicasBiblioteca/NTF-0030-2019.pdf e http://www.arsesp.sp.gov.br/BancoDadosAudienciasPublicasArquivos/NT-P0eFX-29-05-09.pdf*

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Portanto, a Consulta Pública nº 12/2022 coloca as empresas distribuidoras de gás em posição de absoluta insegurança, porque potencialmente serão obrigadas a realizar a devolução difusa de valores e ainda assim estarão sujeitas a potenciais ações judiciais de usuários pleiteando o ressarcimento individual do crédito fiscal decorrente da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, conforme acentuado no parecer do Pinheiro Neto.

Ainda que se avance para uma devolução a partir de 2017, a ***devolução difusa*** *- como possível mecanismo de devolução - deve ser feita ao* ***segmento residencial****, porém abatidos: (i) os inadimplementos; (ii) créditos oriundos de faturas com descontos; (iii) custos operacionais da concessionária; e (iv) tributos incidentes sobre os créditos. Já a devolução aos* ***segmentos comercial***[5] ***e industrial*** *deve ser feita de forma* ***individualizada****, mediante comprovação do prejuízo; ou a devolução individualizada, a partir da criação de um fundo, conta específica ou sociedade em conta de participação, cujo valor a ser objeto de seu capital seria contabilizado a partir da exclusão dos descontos e custos operacionais, devendo sua adesão ser feita uma a uma e cujo saldo caracterizaria receita extraordinária.*

As propostas passam pela definição daqueles que seriam atingidos, assim como os valores que seriam parte de tais devoluções, a saber: (i) o reconhecimento de que usuários que não sejam consumidores finais (ou seja, que já tomaram o crédito) não devem receber devoluções; (ii) a exclusão ou o abatimento correspondente aos usuários que se beneficiaram dos descontos tarifários anteriormente concedidos; (iii) o abatimento dos custos que a distribuidora incorreu para ver reconhecido seu crédito fiscal (como, por exemplo, gastos com honorários advocatícios relacionados à ação judicial; tributos aplicáveis no retorno do valor ao caixa; custos operacionais); e (iv) tributação incidente sobre os créditos.

6.1 CLIENTES QUE NÃO SÃO CONSUMIDORES FINAIS E QUE TOMARAM OS "CRÉDITOS CHEIOS"

Para se analisar a situação específica, mostra-se relevante o esclarecimento de como funciona a metodologia não-cumulativa do PIS e da COFINS.

---

[5] Segundo o Prof. Gesner Oliveira, "Os comércios também utilizam o gás canalizado, seja como insumo direto, seja como fonte de energia para finalidades diversas. Independente da forma de uso, ao utilizar o gás canalizado, o comércio assume uma obrigação de pagamento à COMGÁS que é internalizada como saída de caixa do comércio, e considerada para efeito de cálculo de margem de lucro alvo do comerciante. Isto é, independente da finalidade de uso do gás pelo comércio, o comerciante busca passar o ônus financeiro da aquisição do gás para o consumidor de seu comércio".

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

A sistemática não-cumulativa aplicável às Contribuições Sociais foi criada em 2002, com a edição da Medida Provisória nº 66 ("MP 66/02") que instituiu o PIS não cumulativo. A referida medida provisória foi convertida na Lei 10.637/02, com vigência a partir de 1º de dezembro de 2002. Em 19.12.2003, a sistemática não-cumulativa das Contribuições Sociais foi incluída na Constituição Federal de 1988 ("CF/88") por meio da edição da Emenda Constitucional nº 42 ("EC 42/03"), que introduziu o parágrafo 12º ao art. 195 da Carta Magna.[6]

Diferentemente do princípio da não-cumulatividade aplicável ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias ("ICMS"), o princípio trazido no âmbito do parágrafo 12º do art. 195 da CF/88 não possui limitações.

No que tange à COFINS, a sistemática não-cumulativa foi criada pela Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003, que foi convertida na Lei 10.833/03. O que é importante salientar é que ambas as sistemáticas de apuração previstas na Lei 10.637/02 (PIS) e na Lei 10.833/03 (COFINS) são metodologias de apuração de créditos que são outorgados pela legislação, não se referindo ao montante do tributo recolhido na etapa anterior.

A sistemática atualmente vigente no regime não-cumulativo de apuração do PIS e COFINS é a indireta subtrativa, em que a Lei elenca hipótese de apuração de créditos de PIS e COFINS sobre determinadas grandezas, não havendo qualquer correlação entre o valor de PIS e COFINS apurado e recolhido na etapa anterior da cadeia produtiva com o crédito de PIS e COFINS apurado sobre o valor de aquisição de dada mercadoria na etapa subsequente da cadeia econômica. Portanto, desde que haja hipótese de apuração de créditos prevista na legislação, será possível apurar créditos de PIS e COFINS, independentemente do montante recolhido a título dessas Contribuições Sociais na etapa anterior da cadeia econômica.

*Diante disso, **não pode haver o repasse do crédito fiscal para usuários que não são consumidores finais do gás canalizado**, na medida em que os créditos tomados por eles não foram impactados. Isso porque, ao tratar dos créditos de PIS e COFINS apurados sobre a aquisição de bens para revenda e insumos (artigos 3º, incisos I e II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), o parágrafo primeiro dos artigos 3º das leis em questão determina que o crédito será*

---

[6] "Art. 194. 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) 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; (...)
§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. "

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

determinando mediante a aplicação da alíquota do PIS e da COFINS sobre o "valor dos itens [bens e serviços] mencionados nos incisos I e II, do "caput", adquiridos no mês".

Como consequência, os consumidores que tomaram créditos não devem receber indenização correspondente ao crédito fiscal, pois esses contribuintes se aproveitaram integralmente desses exatos valores (i.e. valor dos itens adquiridos no mês), de modo que não houve qualquer prejuízo financeiro.

Além disso, ainda há que se falar nos clientes que não se encontram mais conectados ao sistema da concessionária, sobretudo porque diante do cenário de pandemia muitas indústrias fecharam suas portas no país, não configurando mais como usuários dos serviços da concessionária, de modo que, na modalidade proposta pela ARSESP, não fariam jus a qualquer devolução. Da mesma forma, novos usuários, que não formaram o crédito em questão, serão beneficiados (ou enriquecidos) sem qualquer fundamento.

O argumento apresentado pela ARSESP de que teria sido desconsiderada a sistemática acima, sob o pretexto de uma análise puramente regulatória, é o mesmo que, novamente com o máximo respeito, se "rasgar" o ordenamento jurídico brasileiro. Em outras palavras, não é possível desconsiderar tamanho impacto na tomada de decisão do Regulador, que, diante da ausência de diálogo com as fontes do direito pátrio, provocará situação de absoluta irrazoabilidade, por meio de uma devolução que desconsidera (i) a eficiência da concessionária; (ii) riscos não abarcados à celebração do contrato de concessão (e não simples omissão contratual por sua incompletude que poderia ser regulada pela Agência, como exposto na Nota Técnica); (iii) usuários que já se beneficiaram do crédito na cadeia produtiva, e (iv) ainda os descontos concedidos, custos experimentados, usuários que deixaram o sistema, o inadimplemento do período, entre outros.

Tecidas tais linhas, passa-se à análise dos casos de usuários que foram beneficiados por meio de descontos tarifários.

6.2. DESCONTO TARIFÁRIO: INEXISTÊNCIA DE VALOR A SER DEVOLVIDO PELA CONCESSIONÁRIA AOS USUÁRIOS BENEFICIADOS

Dentre os critérios a serem estabelecidos para tratamento dos créditos tributários decorrentes da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS no cálculo da tarifa de gás da concessionária, é imprescindível sejam desconsiderados, para fim de eventual devolução, os casos de usuários em que descontos concedidos superarem o valor do acréscimo decorrente do repasse tributário majorado, tendo como premissa o valor final cobrado de cada consumidor.

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Explica-se. Os descontos concedidos na tarifa do gás à parcela de consumidores, a título de competitividade comercial, ensejaram benefícios a estes, considerando o valor então vigente – e, equivocado, por erro do Poder Público -, do PIS/COFINS. Isto é, a distribuidora poderia ter sido mais competitiva ou concedido menor desconto, caso, à época, não houvesse o impacto no valor do ICMS na base de cálculo dos referidos tributos e, por consequência, na tarifa final.

O acréscimo decorrente do tributo recolhido acabou por ser neutralizado pelo desconto comercial concedido para o equilíbrio do contrato, de modo que, caso fosse pleiteada qualquer devolução de créditos, não haveria sequer valor a ser restituído.

Isso porque, ao receber descontos tarifários, o consumidor, de fato, já foi beneficiado em um valor maior do que o benefício da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, em detrimento do retorno econômico-financeiro da concessionária.

Portanto, na hipótese de os descontos concedidos superarem o valor do acréscimo decorrente do repasse tributário majorado - tendo como premissa o valor final cobrado de cada consumidor -, demonstra-se que os consumidores se beneficiaram do preço praticado pela concessionária.

6.3 NECESSIDADE DE ABATIMENTO DOS CUSTOS INCORRIDOS PARA DEVOLUÇÃO

A solução regulatória ainda deve levar em conta os custos incorridos pela concessionária para ver reconhecido seu crédito fiscal perante o Fisco. A concessionária deverá abater dos valores a serem devolvidos aos usuários (já excluídos os casos mencionados nos subitens acima) os gastos com: (i) honorários advocatícios contratuais pagos aos advogados que formularam pedido de habilitação de crédito perante a RFB; (ii) a eventual auditoria independente contratada pela para apurar o montante dos tributos recolhidos a maior; (iii) os custos operacionais para habilitar o crédito perante a RFB e para promover a devolução nas contas de gás de cada usuário; e (iv) tributação incidente sobre os créditos.

Nesse último ponto, ainda vale anotar que, a despeito de a Consulta Pública nº 12/2022 e sua Nota Técnica partirem da premissa de que os valores compensados já seriam de titularidade da Companhia, a Comgás esclarece que, na verdade, tais valores ainda estão – juridicamente – pendentes de homologação por parte da RFB.

Isso significa dizer que, até que se tenha a homologação por parte da RFB, seja ela expressa ou tácita, os valores não foram homologados, podendo ainda serem contestados e exigidos contra a Comgás.

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Portanto, a Comgás se encontra em uma situação pretérita e que deve ser levada em consideração nesta Consulta Pública, pois até o presente momento os créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foram meramente pleiteados perante a Administração Pública.

Dessa forma e no entendimento da Comgás, e dos renomados juristas e especialistas que estudaram a temática (pareceres anexos), toda e qualquer discussão relativa à eventual devolução de valores somente deveria ocorrer após a homologação de suas Declarações de Compensação, sob pena de se obrigar a Companhia a devolver valores que ainda podem ser discordados e exigidos pela RFB.

7. Tempo previsto para a eventual devolução: 12 (doze) meses

Não obstante o exposto nos itens antecedentes, ainda é imprescindível destacar - na hipótese que permaneça o entendimento pela devolução dos créditos após 2017 -, o curto período estabelecido pela ARSESP para fins de devolução da integralidade dos créditos, nos termos abaixo (fls. 18 da Nota Técnica):

> *A deliberação determina intervalo de **período de 12 meses** para aferição do saldo a ser aplicado às tarifas, sendo para os segmentos Residenciais e Comercial, e **intervalo de 3 meses** para os demais segmentos. Importante observar que no caso dos Residenciais e Comercial este intervalo pode ser menor caso o indicador IMCG, também estabelecido na já mencionada deliberação, extrapole os limites de ± 0,6%.*
>
> *Os créditos apurados, reconhecidos e em poder das concessionárias poderão ser abatidos nas contas gráficas em períodos com **intervalo de 12 meses,** sendo que para os Segmentos Residenciais e Comercial este crédito abaterá a conta gráfica integralmente quando de sua apuração anual (parcela única para o período de 12 meses), e no caso dos demais segmentos os créditos serão abatidos da conta gráfica em 4 partes (4 parcelas para o período de 12 meses), nos repasses trimestrais atualizados, para minimizar a sazonalidade existente no segmento, que poderia privilegiar algumas indústrias em detrimento de outras.*

Note-se que o período estabelecido é extremamente exíguo e impactará sobremaneira o fluxo de caixa da Concessionária. Ademais, vale dizer que a proposta contraria medidas anteriores adotadas pela própria Agência, em que situações de devolução, inclusive referente a período inferior, foi concedido prazo mais amplo para sua conclusão. A exemplo: http://www.arsesp.sp.gov.br/Documentosgerais/NT.F-0027-2021.pdf.

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

8. DO ESPELHAMENTO DA PROPOSTA DE DELIBERAÇÃO COM O SETOR ELÉTRICO: LEI Nº 14.385/2022

Ponto final é que a ARSESP, na Nota Técnica, registra, de forma clara, que o resultado da proposta da Deliberação é reflexo da evolução do tema no setor elétrico, senão vejamos (fls. 15 da Nota Técnica):

> *"Além disso, a Arsesp, acertadamente mirando a indicação da devolução dos valores na **modalidade difusa**, **teve a corroboração de seu entendimento espelhado na Lei nº 14.385/2022**, que alterou a Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, disciplinando a devolução de valores de tributos recolhidos a maior pelas prestadoras do serviço público de distribuição de energia elétrica, determinando no inciso XXII do artigo 3º, competir à ANEEL: i. promover, de ofício, a destinação integral, em proveito dos usuários de serviços públicos afetados na respectiva área de concessão ou permissão (grifos nossos), dos valores objeto de repetição de indébito pelas distribuidoras de energia elétrica em razão de recolhimento a maior, por ocasião de alterações normativas ou de decisões administrativas ou judiciais que impliquem redução de quaisquer tributos, ressalvados os incidentes sobre a renda e o lucro".*

Nesse ponto, imprescindível anotar que o tema, no setor elétrico, está longe de estar sedimentado. Isso porque a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica – ABRADEE ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI perante o STF, distribuída no dia 12/12/2022, em que se requer: a) a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º-B da Lei nº 9.427/1996, incluído pela Lei nº 14.385/2022; b) a declaração de inconstitucionalidade da aplicação retroativa do inciso XXII e do § 8º da Lei nº 9.427/1996, com a redação atribuída pela Lei nº 14.385/2022, a restituições tributárias anteriormente perfectibilizadas e acobertadas por decisões judiciais transitadas em julgado, o que demonstra a fragilidade e insegurança do referido espelhamento.

*Outrossim, no setor elétrico - que está sendo utilizado como parâmetro pela ARSESP -, **houve a precedente promulgação de lei** - a Lei n° 14.385, de 27 de junho de 2022 -, **para estabelecer a competência da Agência (a Agência Nacional de Energia Elétrica) para tratamento do tema** (ainda que tal fato esteja sendo questionado na mencionada ADI, que argumenta, dentre os diversos pontos, vício constitucional pela ofensa à exigência da temática, que exigiria mais do que uma lei ordinária – mas uma lei complementar).*

*A **norma** - sob análise agora do Supremo Tribunal Federal - prevê que a ANEEL deverá implementar a destinação dos créditos já habilitados, observando critérios equitativos, as normas e os procedimentos tributários aplicáveis e as peculiaridades operacionais e processuais das decisões judiciais e da autoridade tributária, de forma a viabilizar a redução das tarifas de energia elétrica.*

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Houve o entendimento, portanto, de que a Agência não teria competência preliminar para tanto, dependendo de autorização legislativa. E, além disso, a norma estabelece que devolução deve considerar ***critérios equitativos, normas e procedimentos tributários, as peculiaridades operacionais e processuais****, o que não se fez presente na proposta apresentada pela ARSESP.*

O tema de fato exige que sejam analisados diversos pontos, assim como, certamente, o farão os demais participantes da Consulta Pública.

9. IMPACTO EM RENÚNCIAS E CONCESSÕES ANTERIORES DA COMGÁS

Importante ressalvar que o repasse, tal como proposto por essa Agência, pressupõe que os valores autorizados pela ARSESP e praticados pela Comgás até Dez/21 estavam equivocadamente majorados por uma carga tributária supostamente indevida, ensejando sua restituição. A prevalecer esse entendimento da ARSESP (com o que a Comgás não concorda, pelas razões expostas), importante ressaltar que a revisão e restituição desses valores têm o potencial de impactar o equilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão, especialmente, porém sem limitação, em função de renúncias e concessões feitas pela Comgás considerando a estabilidade das tarifas e resultados tarifários até então conhecidos.

10. RESUMO DOS PRINCIPAIS PONTOS ABORDADOS NA CONTRIBUIÇÃO

Em resumo, temos que:

1. *A ARSESP se equivoca ao entender que existiria a necessidade de "um reequilíbrio econômico-financeiro, reverso e retrospectivo", em favor dos usuários, baseando-se na neutralidade fiscal, modicidade tarifária e equilíbrio da concessão, e desestimulando a busca por eficiência da concessionária, nos moldes do modelo de "price cap", em que se sustenta seu contrato de concessão;*
2. *Os créditos são de titularidade da concessionária;*
3. *Ainda que se entendesse que os consumidores tinham legitimidade para pleitear os créditos, aqueles que não o fizeram até março/2017 foram alcançados pela modulação dos efeitos da decisão do STF e, portanto, não têm mais direito;*
4. *Não se pode desconsiderar que os custos incorridos pelas Concessionárias para o ajuizamento de demandas – tais como as despesas processuais, honorários advocatícios, dentre outros – foram experimentados para reduzir os custos finais das tarifas pagas pelos usuários. Inequívoco, pois, que se trata de investida para melhorar a eficiência operacional da Companhia. Segue daí que eventual previsão de ressarcimento, integral e retroativo do indébito obtido, por intermédio de ação judicial, importaria em rompimento da sua base objetiva;*

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

5. *A devolução integral e irrestrita de tais créditos importaria em violação à base objetiva do equilíbrio econômico-financeiro das concessões do serviço de distribuição de gás canalizado, que tem previsão no art. 10 da Lei n° 8.987/1995 e no art. 41 do Decreto n° 43.889/2009, bem como em violação ao art. 20 da Lei de Introdução à Normas do Direito Brasileiro – LINDB;*
6. *Por fim, não se pode olvidar que a entidade reguladora deverá considerar as consequências de tal decisão. É que, se a devolução dos créditos de PIS/COFINS se der integral e retrospectivamente, nenhum concessionário terá incentivos para endereçar investidas judiciais da redução de tributos incidentes sobre as tarifas. Ao fim e ao cabo, providência dessa ordem importaria em prejuízos aos próprios usuários. Tal consequência não pode ser desconsiderada pelas entidades reguladoras. Mais do que uma deferência ao consequencialismo, o regulador deve homenagem à responsividade da decisão.*

Há, portanto, de se concluir que qualquer tentativa do trespasse dos efeitos econômicos da decisão do STF, que excluiu o ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS, não gera um reequilíbrio econômico-financeiro, reverso e retrospectivo, em favor dos usuários, com lastro no art. 9°, § 3°, da Lei nº 8.987/1995. Mais que isso, a devolução integral e irrestrita de tais créditos importaria em violação à base objetiva do equilíbrio econômico-financeiro das concessões do serviço de distribuição de gás canalizado, que tem previsão no art. 10 da Lei n° 8.987/1995 e no art. 41 do Decreto n° 43.889/2009, bem como em violação ao art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB.

11. Questões a serem enfrentadas pela d. Procuradoria Geral do Estado - PGE

*Em respeito aos princípios da legalidade, segurança jurídica, devido processo legal, adequada motivação do ato administrativo e efetiva participação popular, para que a Consulta Pública prossiga, a partir da evidente muldisciplinariedade do tema e dos diversos aspectos jurídicos a serem enfrentados a partir do que foi trazido no decorrer desta Contribuição e ainda nos pareceres que a integram, é fundamental que a d. Procuradoria Geral do Estado – PGE **reanalise** e se pronuncie, **antes de concluída** a análise técnica dos agentes da ARSESP, sobre os seguintes pontos:*

1. *A partir da análise aprofundada do Prof. Rafael Véras e demais pareceristas, a ARSESP seria competente para determinar a eventual devolução de crédito tributário por meio de deliberação? Haveria necessidade de lei complementar para tal definição?*
2. *Caso se entenda pela ARSESP ter competência, considerando o que foi defendido, em especial no parecer do Prof. André Ramos Tavares, é adequada a fundamentação da ARSESP ao embasar a Nota Técnica na incidência do art. 9°, §3°, da Lei de Concessões, quando não houve criação, modificação ou aumento de tributos por lei e, sim, efeitos econômicos de uma decisão judicial fruto de uma assunção de risco empresarial da concessionária?*

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

3. *Considerando os efeitos da modulação estabelecida pelo STF[7], o "pass through" de tributo, como defende a ARSESP, é o fundamento legal adequado para tratar riquezas geradas até 15/03/2017, por decisão judicial transitada em julgado em favor específico e limitado à concessionária? Se a riqueza gerada nesse período fosse tratada como receita extraordinária (conforme defendido nos pareceres dos Professores e Doutores André Ramos Tavares, Orlando Magalhães Maia Neto (escritório Ayres Britto), Rafael Véras e Luis Roberto Peroba (escritório Pinheiro Neto), qual é o tratamento regulatório de compartilhamento estabelecido no contrato de concessão e na regulação vigente a ser aplicável pela ARSESP?*
4. *O STF decidiu que a titularidade dos créditos é da concessionária. Poderia a ARSESP determinar a devolução dos créditos ao consumidor sem dar ensejo a um conflito federativo? Haveria uma violação à coisa julgada, vis a vis os pareceres anexos a esta Contribuição (com especial destaque aos pareceres dos Profs. Dr. Orlando Magalhães Maia Neto – escritório Ayres Britto e Luis Roberto Peroba – escritório Pinheiro Neto)?*
5. *Caso a resposta seja pela possibilidade de devolução dos créditos aos consumidores, os usuários que não ingressaram com medida judicial para pleitear esse direito antes de março de 2017 não estariam atingidos pela modulação de efeitos da decisão do STF, conforme bem acentuado pelo Prof. Orlando Magalhães Maia Neto (escritório Ayres Britto)? Na hipótese de devolução de créditos anteriores a março de 2017, não seria violado o efeito "ex nunc" da decisão do STF?*
6. *Seja o tema endereçado como receita extraordinária e/ou eventual devolução de créditos, qual o prazo prescricional aplicável conforme nosso ordenamento jurídico?*
7. *Todos os pareceristas são unânimes ao dizer que qualquer devolução de riqueza (como crédito tributário ou receita extraordinária) deve abater os descontos comerciais, inadimplemento, custas operacionais e processuais, tributos incidentes sobre o crédito. Há fundamento legal para obrigar a concessionária a devolver os valores brutos sem referidos abatimentos?*
8. *O modelo tarifário da concessão de distribuição de gás canalizado é o" price cap", que incentiva as eficiências geradas pelas concessionárias. A eventual devolução não afronta esse modelo? Aceitar a premissa da ARSESP de que a eficiência gerada pelo resultado da judicialização – por meio de uma decisão que poderia ou não ter sido tomada pela concessionária – não poderia ser capturada pelo agente econômico não desestimula novas tomadas de risco, conforme amplamente explorado nos pareceres apresentados e, também, no decorrer desta manifestação, sem prejuízo do quanto exposto na própria Audiência Pública?*

---

[7] Conforme parecer do *Dr. Orlando Maia Neto, "emana do STF um comando decisório tão claro quanto peremptório: é válida a inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS até o dia 15/03/2017, senão para aqueles que tenham ingressado em Juízo ou provocado, administrativamente, a Receita Federal até essa data. É dizer: aos sujeitos de Direito que não tenham se insurgido nesses marcos temporais, estabilizam-se como válidas as relações jurídicas pretéritas, proscrevendo-se, consequentemente, qualquer tipo de pretensão restitutória. O que já significa, ao fim e ao cabo, que se tem como legítima a oneração tributária nesse período para todos que não tenham a ela resistido a tempo e modo, nos termos do quanto decidido pelo STF".*

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

9. *Na hipótese de devolução dos créditos, para aqueles que não são consumidores finais e já tomaram crédito do PIS/COFINS ou que repassaram o ônus financeiro desses tributos na sua cadeia, não estaríamos diante de um enriquecimento sem causa, conforme pareceres apresentados, com especial destaque à análise econômica descrita no parecer do Prof. Gesner Oliveira?*
10. *Ainda, ao se propor uma devolução integral e difusa, quando os números evidentemente apontam que mais de 80% dos créditos são de clientes industriais que representam uma pequena parcela dos consumidores das concessionárias, portanto, facilmente identificáveis, a fundamentação da ARSESP não está eivada de desvio de finalidade ou de ausência de adequada motivação? A devolução de forma difusa é a mais adequada para todos? Atinge aos que "de fato", em tese, suportaram o ônus?*
11. *Caso se proceda à devolução difusa e integral dos créditos, tal como proposto pela ARSESP, e algum cliente comprove que recebeu um valor inferior ao crédito a que faria jus e exija tal compensação da Concessionária, quem será responsável por essa compensação? O Poder Concedente, a ARSESP ou será arrecadado do sistema, uma vez que a concessionária não deterá mais tal montante?*

Diante de todos os argumentos apresentados, e conforme reforçam os Pareceres anexados, após respostas a serem prestadas pela PGE e ainda a análise conclusiva por parte do time técnico e autoridades da ARSESP, a regulação proposta merece ARQUIVAMENTO, vez que o tema em questão já possui regulação vigente.

No entanto, se porventura permanecer o entendimento de que alguma devolução deva ser concretizada, considerando o período a partir de 2017 – cenário em que a Comgás reserva desde já o seu direito a um pleito de reequilíbrio do contrato de concessão -, sugerem-se as seguintes alterações no texto da deliberação apresentado, *nos moldes solicitados pela ARSESP, sendo que os trechos taxados e marcados em vermelho (~~exemplo~~) serão aqueles excluídos, já os trechos coloridos em verde (**exemplo**) serão aqueles incluídos:*

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Item da minuta de Deliberação	Contribuição	Redação Sugerida
[Criação de novo considerando antes desse] Considerando que o § 3º, do art. 9º, da Lei Federal n° 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, estabelece que 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;	Caso, porventura, permaneça o entendimento de que alguma devolução deva ser concretizada, considerando o período a partir de 2017, a fim de que não se perca oportunidade de manifestação, sugere-se: A inclusão de novo "considerando" para que conste de forma clara que se está aplicando o dispositivo mencionado da Lei de Concessão por analogia, isto é, considera-se a decisão do STF, a partir de março/2017, como uma alteração legislativa tributária, impactando na tarifa dali para frente. A íntegra das justificativas pode ser encontrada na parte preambular desta Contribuição e pormenorizada nos pareceres jurídicos e econômico a ela acostados.	Considerando que, por analogia, uma decisão judicial transitada em julgado com efeitos *erga omnes* pode ser interpretada, de forma prospectiva, como alteração de legislação, para fins do que consta no § 3º, do art. 9º, da Lei Federal n° 8.987, de 13 de fevereiro de 1995;
Considerando a Deliberação Arsesp nº 1.010, de 10 de junho de 2010, que estabelece mecanismo de recuperação do saldo da conta gráfica em razão de variações do preço do gás e do transporte que garante transparência e controle dos montantes apurados;	Caso, porventura, permaneça o entendimento de que alguma devolução deva ser concretizada, considerando o período a partir de 2017, a fim de que não se perca oportunidade de manifestação, sugere-se: A alteração do texto prevendo-se a aplicação da parcela de recuperação na **conta gráfica de tributos** para assegurar a proporcionalidade entre a geração e devolução.	Considerando a Portaria CSPE n° 399, de 30 de janeiro de 2006, que dispõe sobre a alteração da sistemática de aplicação tarifária dos serviços de distribuição de gás canalizado em decorrência de impacto das modificações das alíquotas e forma de apuração das contribuições: Programa de Integração Social – PIS e Programa

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

		de formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS ~~Deliberação Arsesp nº 1.010, de 10 de junho de 2010, que estabelece mecanismo de recuperação do saldo da conta gráfica em razão de variações do preço do gás e do transporte que garante transparência e controle dos montantes apurados~~;
Art. 1º (...). Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica a usuários do segmento de termoelétricas que detiveram isenções tributárias do pagamento de ICMS, ou seja, não foram gerados créditos por inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS.	Caso, porventura, permaneça o entendimento de que alguma devolução deva ser concretizada, considerando o período a partir de 2017, a fim de que não se perca oportunidade de manifestação, sugere-se: A inclusão de formato em incisos para organizar três acréscimos de não incidência do dispositivo, quais sejam: (i) os usuários que tenham apropriado créditos na aquisição do gás, bem como aqueles que transferiram o ônus desses tributos dentro de suas cadeias; (ii) os usuários do segmento residencial que tenham obtido descontos comerciais no período correspondente; e (iii) os usuários inadimplentes no período.	Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica: I - a usuários que tenham apropriado créditos de PIS/COFINS na aquisição do gás, bem como aqueles que transferiram o ônus desses tributos dentro de suas cadeias; II - a usuários do segmento residencial que tenham obtido descontos comerciais no período correspondente;

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

	Explica-se e fundamenta-se. Não pode haver o repasse do crédito fiscal para usuários que não são consumidores finais do gás canalizado, na medida em que os créditos não foram impactados ou ainda para aqueles que transferiram o ônus desses tributos dentro de suas cadeias. Isso porque, ao tratar dos créditos de PIS e COFINS apurados sobre a aquisição de bens para revenda e insumos (artigos 3º, incisos I e II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), o parágrafo primeiro dos artigos 3º das leis em questão determina que o crédito será determinando mediante a aplicação da alíquota do PIS e da COFINS sobre o "valor dos itens [bens e serviços] mencionados nos incisos I e II, do caput, adquiridos no mês". E, na prática, sabemos que aqueles que não são consumidores finais, acrescentam tais tributos dentro de seus preços. Como consequência, os consumidores que tomaram créditos ou repassaram o ônus tributário não devem receber indenização correspondente ao crédito fiscal, pois esses contribuintes se aproveitaram integralmente desses exatos valores, de modo que não houve qualquer prejuízo financeiro. Em relação ao desconto tarifário, dentre os critérios a serem estabelecidos para tratamento dos créditos	**III -** a usuários do segmento de termoelétricas que detiveram isenções tributárias do pagamento de ICMS, ou seja, não foram gerados créditos por inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS; IV – a usuários inadimplentes no período.

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

	tributários decorrentes da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS no cálculo da tarifa de gás da concessionária, é imprescindível que os casos de usuários em que descontos foram concedidos sejam desconsiderados para fim de eventual devolução. Os descontos concedidos na tarifa do gás à parcela de consumidores, a título de competitividade comercial, ensejaram benefícios a estes, considerando o valor então vigente – e, equivocado, por erro do Poder Público -, do PIS/COFINS. Isto é, a distribuidora poderia ter sido mais competitiva ou concedido menor desconto caso, à época, não houvesse o impacto do valor do ICMS na base de cálculo dos referidos tributos e, por consequência, na tarifa final. O acréscimo decorrente do tributo recolhido acabou por ser neutralizado pelo desconto comercial concedido para o equilíbrio do contrato, de modo que, caso fosse pleiteada qualquer devolução de créditos, não haveria sequer valor a ser restituído. Por último, não faz sentido devolver qualquer crédito para clientes que não pagaram as contas de gás (faturas de consumo).	

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

	A íntegra das justificativas pode ser encontrada na parte preambular desta Contribuição e pormenorizada nos pareceres jurídicos e econômico a ela acostados.	
Art. 2º Para os efeitos desta deliberação são adotadas as seguintes definições: I - Segmento de Usuários: classificação das unidades usuárias por atividade ou por uso de gás canalizado.	Sugestão de alteração para harmonização de conceitos com as demais normas vigentes, em especial o art. 2º, XLIII, da Deliberação ARSESP nº 732/2017, que define "Segmento de Usuários" da seguinte forma: *XLIII. Segmento de Usuários: é todo o conjunto de Usuários considerado nas Tabelas de Tarifas que integram a regulamentação especifica da ARSESP, aplicável a cada área de Concessão; (...).*	I - Segmento de Usuários: ~~classificação das unidades usuárias por atividade ou por uso de gás canalizado~~. é todo o conjunto de Usuários considerado nas Tabelas de Tarifas que integram a regulamentação especifica da ARSESP, aplicável a cada área de Concessão.
II – Conta Restituição ICMS dos segmentos residencial e comercial: conta na qual são registrados os montantes, referentes aos valores auferidos pelas concessionárias Comgás, Naturgy (GNSPS) e Gás Brasiliano (GBD), no âmbito de ações administrativas e ações judiciais transitadas em julgado, que tenham por objeto a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento	Caso, porventura, permaneça o entendimento de que alguma devolução deva ser concretizada, considerando o período a partir de 2017, a fim de que não se perca oportunidade de manifestação, sugere-se: A adequação da nomenclatura para que passe a constar o correto tributo (retirando-se o ICMS e a inclusão do PIS e da COFINS). Além disso, o ajuste do texto para que contemple a relativização da devolução (excluindo o texto de "integralidade") e, ainda, conforme tratado em	II – Conta Restituição dos créditos de PIS/COFINS, após março/2017, ~~ICMS~~ do~~s~~ segmento~~s~~ residencial ~~e comercial:~~ conta na qual são registrados os montantes, referentes aos valores auferidos pelas concessionárias Comgás, Naturgy (GNSPS) e Gás Brasiliano (GBD), no âmbito de ações administrativas e ações judiciais transitadas em julgado, que tenham por objeto a exclusão do Imposto

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

da Seguridade Social (COFINS), que serão integralmente restituídos aos usuários dos serviços de distribuição de gás canalizado, na forma estabelecida nesta Deliberação. Os saldos da Conta Restituição ICMS são corrigidos mensalmente pela taxa básica de juros - SELIC - definida pelo Banco Central, ou no caso de sua extinção, a que vier a substitui-la.	contribuição anterior, referente ao art. 1°, parágrafo único, somente possuem direito à eventual devolução de créditos, a partir de março/2017, os clientes residenciais, líquidos de todas as despesas incorridas pela concessionária para obtenção e fruição dos créditos, bem como dos tributos a eles incidentes. A íntegra das justificativas pode ser encontrada na parte preambular desta Contribuição e pormenorizada nos pareceres jurídicos e econômico a ela acostados.	sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que serão ~~integralmente~~ restituídos aos usuários residenciais dos serviços de distribuição de gás canalizado, na forma estabelecida nesta Deliberação, líquidos de todas as despesas incorridas pela concessionária para obtenção e fruição dos créditos, bem como dos tributos a eles incidentes. Os saldos da Conta Restituição PIS/COFINS ~~ICMS~~ são corrigidos mensalmente pela taxa básica de juros - SELIC - definida pelo Banco Central, ou no caso de sua extinção, a que vier a substitui-la.

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

II – Conta Restituição ICMS dos demais segmentos: conta na qual são registrados os montantes, referentes aos valores auferidos pelas concessionárias Comgás, Naturgy (GNSPS) e Gás Brasiliano (GBD), no âmbito de ações administrativas e ações judiciais transitadas em julgado, que tenham por objeto a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que serão integralmente restituídos aos usuários dos serviços de distribuição de gás canalizado, na forma estabelecida nesta Deliberação. Os saldos da Conta Restituição ICMS são corrigidos mensalmente pela taxa básica de juros - SELIC - definida pelo Banco Central, ou no caso de sua extinção, a que vier a substitui-la.	Sugere-se a exclusão do referido inciso (numerado equivocamente como inciso II da minuta, que seria III), tendo em vista as explicações antecedentes, de maneira que restaria sem sentido a manutenção de uma conta de restituição específica para “outros segmentos”.	[Exclusão integral]
IV – Montante para aplicação na Parcela de Recuperação (Deliberação Arsesp 1010/2020): montante apurado com base no percentual do total dos créditos a ser destinado aos segmentos residencial e comercial e aos demais segmentos, de acordo com a média ponderada dos percentuais mensais apurados do período pretérito em relação ao total faturado de cada concessionária.	Caso, porventura, permaneça o entendimento de que alguma devolução deva ser concretizada, considerando o período a partir de 2017, a fim de que não se perca oportunidade de manifestação, sugere-se: A exclusão de remissão à Deliberação 1010/2020, conforme contribuição anterior, na medida em que se	IV – Montante para aplicação na Parcela de Recuperação ~~(Deliberação Arsesp 1010/2020):~~ montante a ser devolvido corresponde aos créditos gerados pelo segmento residencial, relativos às faturas de gás emitidas a partir de março/2017, que serão

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

	propõe, se for o caso, a utilização da conta gráfica de tributos, por sua proporcionalidade. A adequação do texto para que contemple todas as demais contribuições realizadas, garantindo-se que a devolução, se ocorrer, seja destinada ao segmento residencial, obedecendo-se as exceções e os abatimentos necessários. Vale reforçar que a devolução integral e irrestrita de tais créditos importaria em violação à base objetiva do equilíbrio econômico-financeiro das concessões do serviço de distribuição de gás canalizado, que tem previsão no art. 10 da Lei n° 8.987/1995 e no art. 41 do Decreto n° 43.889/2009, bem como em violação ao art. 20 da LINDB.	devolvidos de forma difusa, na sistemática da conta gráfica de tributos. ~~apurado com base no percentual do total dos créditos a ser destinado aos segmentos residencial e comercial e aos demais segmentos, de acordo com a média ponderada dos percentuais mensais apurados do período pretérito em relação ao total faturado de cada concessionária.~~

Público

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602
Público

Art.3°. Os valores auferidos pelas concessionárias Comgás, Naturgy (GNSPS) e Gás Brasiliano (GBD), no âmbito de ações administrativas e ações judiciais transitadas em julgado, que tenham por objeto a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), serão integralmente restituídos aos usuários dos serviços de distribuição de gás canalizado, na forma estabelecida nesta Deliberação. [e parágrafos]	Caso, porventura, permaneça o entendimento de que alguma devolução deva ser concretizada, considerando o período a partir de 2017, a fim de que não se perca oportunidade de manifestação, sugere-se a exclusão da integralidade do dispositivo, uma vez que a eventual devolução deverá seguir a sistemática correspondente à conta gráfica de tributos.	[Exclusão integral]
Inclusão de novo dispositivo	Sugere-se a inclusão do novo dispositivo, a fim de que haja previsão do tratamento regulatório quanto à riqueza gerada pela concessionária que não é objeto desta proposta, conforme argumentos amplamente apresentados no decorrer da manifestação da Comgás e dos respectivos pareceres que a integram.	Novo artigo 3°. A riqueza gerada pela concessionária em função de decisões judiciais relativas a inclusão/exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e não objeto de repasse, nos termos desta Deliberação, será tratada como receita extraordinária decorrente da atividade empresarial e parcialmente compartilhada para fins de modicidade tarifária,

DocuSign Envelope ID: 1FDCD898-4470-47D8-9BF2-BBE5DDE18602

		conforme regulação vigente e observada a prescrição.

DocuSigned by:
Marcelo Rebelo Besteiro
87C9CBEF08214F6...

Anexo I

PINHEIRO NETO
ADVOGADOS

SÃO PAULO
R. Hungria, 1.100
01455-906
São Paulo - SP
t. +55 (11) 3247 8400

RIO DE JANEIRO
R. Humaitá, 275
16º andar
22261-005
Rio de Janeiro - RJ
t. +55 (21) 2506 1600

BRASÍLIA
SAFS. Quadra 2 Bloco B
Ed. Via Office - 3º andar
70070-600
Brasília - DF
t. +55 (61) 3312 9400

PALO ALTO
228 Hamilton Avenue,
3rd floor
CA 94301 USA
t. +1 650 798 5068

TÓQUIO
1-6-2 Marunouchi,
Chiyoda-ku, 21st floor
100-0005
Tokyo - Japan
t. +81 (3) 3216 7191

São Paulo, 9 de janeiro de 2023.

PARA / TO:
Companhia de Gás de São Paulo- COMGÁS

DE / FROM:
Luiz Roberto Peroba
Lucas Simão
Guilherme Villas Bôas

E-MAIL:
lperoba@pn.com.br
lsimao@pn.com.br
gvbsilva@pn.com.br

REF.:
***Memorando* – Tratamento fiscal, cível e regulatório ao crédito fiscal oriundo de decisões que reconhecem o direito de empresas distribuidoras de gás canalizado à exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS**

Prezados,

1. Este *memorando* foi elaborado a pedido da Companhia de Gás de São Paulo ("COMGÁS") e tem por objetivo analisar o tratamento fiscal, cível, administrativo e regulatório a ser dado aos créditos oriundos de decisões judiciais que reconhecem o direito das empresas distribuidoras de gás canalizado à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2. Nesse contexto, conforme será desenvolvido neste memorando, entendemos que, sob o aspecto jurídico-tributário, todos os créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS são de titularidade exclusiva das empresas distribuidoras de gás, não havendo, consequentemente, qualquer valor a ser devolvido aos usuários.

3. Na sequência, indicaremos que, se esse ponto for juridicamente superado, o que se admite por eventualidade, ainda assim a COMGÁS não possui qualquer

valor a devolver perante terceiros, uma vez que, antes de a RFB homologar as compensações efetuadas, tratam-se de créditos meramente precários, ou seja, valores que ainda sequer foram aceitos pelo Fisco.

4. Por fim e na hipótese de se desconsiderarem todos esses pontos jurídicos, o que está sendo levado em consideração neste *Memorando* apenas para fins de avaliação completa do tema, explicaremos que existem diversos critérios e fatores a serem considerados antes do cálculo de qualquer valor a ser devolvido, a fim de não desestimular as empresas distribuidoras de gás por terem sido diligentes e disputado o tema em juízo para garantir a devolução de valores cobrados indevidamente pelo Fisco.

I. A TITULARIDADE DO CRÉDITO FISCAL DECORRENTE DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

5. O primeiro ponto relevante a se destacar é que, sob a ótica tributária, as empresas distribuidoras de gás são as únicas titulares dos créditos decorrentes dos valores de PIS e COFINS recolhidos a maior no passado, em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.

6. Isso porque, do ponto de vista tributário, entendemos que qualquer norma regulatória que tenha modificado a forma de cobrança do gás e autorizado o repasse dos tributos não tem competência para a mudança constitucional da natureza do PIS e da COFINS, que permanecem como tributos diretos.

7. Neste aspecto, o artigo 166 do Código Tributário Nacional ("CTN")[1] visa distinguir a repetição dos tributos diretos (suportados exclusivamente pela pessoa responsável pelo pagamento do tributo) dos indiretos (em que há repasse jurídico do tributo) e, portanto, haveria a separação do contribuinte "de fato" (que suporta o ônus do tributo) e do contribuinte "de direito" (que recolhe o tributo). Esse dispositivo faz referência à natureza jurídica dos tributos, que pela sua constituição jurídica são feitos para repercutir, como é o caso do IPI e do ICMS.

[1] "Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a

8. No caso, entendemos que o repasse jurídico não ocorre no caso do PIS e da COFINS, justamente porque seu fato gerador não é diretamente vinculado a uma operação ou a um negócio jurídico específico. O fato gerador das contribuições nesse caso é o auferimento de receita por parte das empresas distribuidoras de gás.

9. Assim e a nosso ver, o repasse dos tributos com o custo operacional ou na formação do preço das mercadorias não significa transferência jurídica do encargo tributário, necessária para fundamentar o repasse do indébito tributário e, pois, a aplicação da regra do artigo 166 do CTN.

10. Vale ressaltar que, nos autos do RE nº 574.706/PR, essa discussão foi afastada, tendo o STF reconhecido que aquele que recolhe o valor indevido – com a inclusão do ICMS – é o contribuinte que aufere a receita[2], logo, sendo ele o titular das repetições de indébito perante a Fazenda Pública.

11. Nessa linha de raciocínio, os Tribunais Judiciais e Administrativos[3] também

---

terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."

[2] Trechos do voto da Min. Relatora, acompanhado pela maioria dos Ministros no julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela União Federal:

"Os votos que formaram na corrente vencedora, entretanto, consideraram que as matérias não se confundiam, porque aqueles precedentes – como antes mencionado - referiam-se à inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS. No caso examinado no presente processo, cuidou-se da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, que têm natureza, estrutura normativa e finalidades diversas daquele tributo.

(...)

Assim, 'não constitui receita do contribuinte', pois 'ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições'.

(...)

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na 'fatura' é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições .

(...)

O valor integral do ICMS destacado na nota fiscal da operação não integra o patrimônio do contribuinte – e não apenas o que foi efetivamente recolhido em cada operação isolada -, pois o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento, devendo por isso ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS."

[3] "(...) 5. **Segundo entendimento pacificado do STJ, inaplicável, em se tratando de contribuições, como é o caso do PIS e da COFINS, a regra do art. 166 do CTN, visto que se trata de tributo direto, o qual, por sua natureza, não comporta repercussão jurídica**, mas meramente econômica, comum a todas as espécies tributárias, e que, por não possuir mecanismos de comprovação, não interessa ao Direito Tributário. 6. ." (TRF-4, Processo nº 2003.70.00.044704-6/PR, Rel. Desembargador Otávio Roberto Pamplona, D.E. 07.05.2009 – não destacado no original)

"(...) TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. **ART. 166 DO CTN**. ILEGITIMIDADE ATIVA. PRECEDENTES. **1. A respeito da repercussão, a 1ª Seção desta Corte (EREsp nº 168469/SP),**

reconhecem a inaplicabilidade do artigo 166 do CTN para o caso do PIS e da COFINS, por serem tributos classificados como diretos.

12. Além disso, cabe destacar que o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") já teve a oportunidade de analisar, em sede de recurso repetitivo e envolvendo o setor elétrico[4], pela (i) legitimidade do repasse dos valores correspondentes ao PIS e à COFINS; bem como pela (ii) confirmação de que esse repasse não modifica a natureza dessas contribuições.

13. Dito isso e sob o aspecto jurídico-tributário, entendemos que as empresas distribuidoras de gás são as únicas titulares dos créditos decorrentes dos valores de PIS e COFINS recolhidos a maior no passado, em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.

II. A NECESSIDADE DE HOMOLOGAÇÃO DA RFB ANTES DE QUALQUER CÁLCULO SOBRE EVENTUAIS VALORES A SEREM DEVOLVIDOS

14. Também é necessário destacar que, a nosso ver, a discussão envolvendo eventual obrigação de indenização somente poderia se iniciar após o trânsito em julgado, aproveitamento dos créditos fiscais pela COMGÁS **e homologação das compensações pela RFB**.

15. Isso porque, a RFB ainda pode rejeitar total ou parcialmente as compensações fiscais, ou mesmo, futuramente, efetuar glosa de valores relacionados aos créditos fiscais detidos pela COMGÁS considerando o prazo de 5

---

pacificou posição de que ela não pode ser exigida nos casos de repetição ou compensação de contribuições, tributo considerado direto, (...). Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. 2. Apenas em tais casos se aplica a regra do art. 166 do CTN, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, a aludida transferência. (...)" (STJ, Embargos de Divergência 664.374/SP, Primeira Seção, Rel. Ministro José Delgado, DJe 02.10.2006 – não destacado no original)

"(...) IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. **CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS. PAGAMENTO INDEVIDO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO**. PROVA DA ASSUNÇÃO DO ENCARGO FINANCEIRO. DESNECESSIDADE. No caso de pagamento dos Tributos e Contribuições incidentes na importação de mercadorias não coexistem as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato. O importador é o contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, a pessoa que arca com o encargo financeiro correspondente**. Não há que se falar, nestes casos, em prova de que não houve a transferência do encargo financeiro ao contribuinte de fato**." (CARF, Acórdão 3102-001.991, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Terceira Seção, Sessão 22.08.2013 – não destacado no original)

(cinco) anos para a RFB averiguar a existência e suficiência do crédito fiscal da COMGÁS.

16. Dessa forma, na hipótese de a homologação das compensações não ser expressa, entendemos que deve se aguardar os 5 (cinco) anos para fins de homologação tácita, pois somente assim se terá, juridicamente, a garantia de que os valores compensados foram definitivamente aceitos pela RFB.

17. Portanto, entendemos que os valores somente devem ser discutidos e eventualmente calculados após a efetiva homologação pela RFB.

III. ANÁLISE A RESPEITO DO QUE DEVERIA SER ABATIDO EM EVENTUAL DEVOLUÇÃO (CUSTOS OPERACIONAIS, JURÍDICOS E TRIBUTÁRIOS, "CRÉDITOS CHEIOS" DOS CLIENTES INDUSTRIAIS, CLIENTES COM DESCONTOS)

18. Caso os pontos destacados acima sejam juridicamente superados, entendemos que algumas considerações devem ser feitas em relação aos valores que deveriam ser calculados para fins de eventual devolução.

19. No que se refere ao *quantum* indenizatório, entendemos que deve se considerar, para fins dos cálculos, os custos e despesas incorridos pela COMGÁS, incluindo ***(a)*** honorários advocatícios contratuais; ***(b)*** auditoria independente para apurar o montante dos tributos recolhidos a maior pela COMGÁS; ***(c)*** custos operacionais para habilitar o crédito perante a RFB; e ***(d)*** o abatimento dos tributos aplicáveis aos créditos tributários recebidos pela COMGÁS.

20. A premissa a ser adotada é que a devolução deve ter um efeito "neutro" para a COMGÁS. Se a COMGÁS teve que incorrer em custos e despesas para fins de possibilitar a recuperação do PIS/COFINS e obliquamente aproveitar os usuários, os valores a serem eventualmente repassados aos usuários obrigatoriamente devem ser abatidos destes custos e despesas.

[4] Recurso Especial nº 1.185.070, julgado em 22.9.2010; DJe em 27.9.2010.

(A) Abatimento custos operacionais para devolução, jurídicos e tributários.

21. Considerando que o cálculo para eventual devolução pressupõe "*aumento patrimonial*", na eventual necessidade de devolução de valores aos usuários, entendemos pela necessidade de abatimento dos custos que as empresas distribuidoras de gás incorreram para ver reconhecido seu crédito fiscal, por exemplo, gastos com: **(i)** honorários advocatícios contratuais; **(ii)** auditoria independente para apurar o montante dos tributos recolhidos a maior pelas empresas distribuidoras de gás; **(iii)** tributação dos créditos; e **(iv)** custos operacionais para habilitar o crédito perante a RFB.

22. Isso porque, em relação ao conceito de enriquecimento sem causa, a doutrina e a jurisprudência estabelecem que, para sua caracterização, devem ser cumpridos três requisitos: primeiro, deve haver um enriquecimento; em segundo lugar, tal enriquecimento deve ter ocorrido às custas de outrem; e, em terceiro lugar, deve inexistir fundamento para o enriquecimento (ausência de causa justa ao enriquecimento)[5].

23. Assim, entendemos que qualquer análise referente a eventual avaliação de enriquecimento da COMGÁS deve levar em conta os custos incorridos pela COMGÁS para ver reconhecido seu crédito fiscal perante o Fisco.

24. Vale ressaltar que tais descrições são meramente exemplificativas, sendo o crucial, a nosso ver, o direito ao abatimento de todos os custos / despesas que a COMGÁS incorreu para ver reconhecido seu crédito fiscal.

(B) Abatimento em razão de descontos comerciais.

25. A nosso ver, todo e qualquer valor que não tenha sido efetivamente arcado pelo usuário das empresas distribuidoras de gás (i.e. descontos concedidos pelas

[5] BDINE JÚNIOR, Hamid Charaf, Código Civil Comentado, doutrina e jurisprudência, 2ª edição revista e atualizada, Coordenador Cezar Peluso, Manole: Barueri, 2008, p. 833. Recurso Especial nº 972890, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Luiz Fux, j. 16.6.2009; Recurso Especial nº 725.118, 2ª Turma do STJ, Min. Rel. Paulo Galloti, j. 9.12.2005;

empresas distribuidoras de gás) também deveriam ser abatidos, em caso de eventual devolução de valores aos usuários.

26. Isso porque, a despeito de a COMGÁS poder cobrar um valor integral pelo fornecimento de gás aos seus clientes, apenas uma parcela desse montante (i.e. valor reduzido pelo desconto) era posteriormente cobrada, de modo que não havia o repasse sobre o valor integral (com a inclusão do ICMS sobre o valor total), além desses clientes se beneficiarem desse desconto no valor a ser pago.

27. Além disso, nos casos dos usuários com descontos superiores ao valor do acréscimo decorrente do repasse tributário majorado na tarifa do gás, entendemos que não haveria sequer a necessidade de devolução de valores decorrentes da exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS.

28. Ou seja, independente da política comercial que se adote, entendemos que deve haver sempre a exclusão/abatimento dos valores concedidos a título de desconto comercial, pois tais descontos neutralizariam o "efeito enriquecedor" do repasse tributário majorado alegadamente feito pela COMGÁS.

(C) Ausência de devolução para usuários que tomaram "créditos cheios".

29. Ademais, entendemos que as distribuidoras de gás também não teriam que repassar o crédito fiscal para os usuários que tomaram "créditos cheios" dentro da cadeia produtiva, na medida em que os créditos não foram impactados.

30. Isso porque, ao tratar dos créditos de PIS e COFINS apurados sobre a aquisição de bens para revenda e insumos (artigos 3º, incisos I e II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), o parágrafo primeiro dos artigos 3º, das leis em questão determina que o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota do PIS e da COFINS sobre o "***valor dos itens*** *[bens e serviços] mencionados nos incisos I e II, do caput,* ***adquiridos no mês***".

Apelação Cível nº 6134944200, 3ª Câmara de Direito Privado do TJ-SP, Des. Rel. Donegá Morandini, j. 25.8.2009.

31. Como consequência, entendemos que todos os usuários que tomaram créditos não deveriam receber indenização correspondente ao crédito fiscal, pois apesar de a distribuidora de gás ter repassado em suas faturas os valores correspondentes à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, esses contribuintes se aproveitaram integralmente desses exatos valores (i.e. valor dos itens adquiridos no mês), de modo que não houve qualquer prejuízo financeiro.

32. Dessa forma, caso a distribuidora de gás informasse valores de PIS e COFINS nas NF-e superiores aos débitos efetivamente apurados via EFD-Contribuições e constituídos na DCTF **não implicaria alteração no valor de crédito a ser apurado pelos seus clientes.** Isto porque a hipótese de creditamento relativamente à aquisição de insumos, como o gás/combustível, volta-se ao valor dos itens adquiridos, isto é, ao preço do produto, sendo que os valores de PIS e COFINS informados pela distribuidora de gás em nada impactam no crédito desses clientes.

33. Portanto, para os clientes que se encontram nessa situação, ou seja, que tomaram integralmente o crédito decorrente dos valores dos itens, é defensável que não houve qualquer prejuízo financeiro, logo, não deveria haver um repasse a tais clientes, que se beneficiaram do valor integral adquirido.

IV. O DESEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DO CONTRATO

34. Ademais, entendemos que outro ponto que pode ser suscitado, caso superados os pontos acima, é que eventual reconhecimento do direito desses clientes ao reembolso dos valores pagos a maior à título PIS e COFINS implicaria em desequilíbrio econômico-financeiro da equação financeira do próprio Contrato de concessão firmado entre as empresas distribuidoras de gás e as Agências reguladoras estaduais do setor do gás.

35. Isso porque, é vedado à Administração Pública, por meio de suas autarquias, "***prevalecer-se de sua condição de ente público (ou de delegatário do Poder Público) para impor, de alguma forma, a sua vontade com vistas a alterar o***

chamado equilíbrio econômico-financeiro desses pactos"[6].

36. A existência de cláusulas contratuais que prevejam a "***revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico–financeiro***" é uma faculdade das partes em contratos administrativos outorgada pelo artigo 9º, §2º da Lei nº 8.987/95 ("Lei de Concessões").

37. Assim, caso as Agências reguladoras estaduais do setor do gás adotem medidas contra as empresas distribuidoras de gás no sentido de impor reduções excessivas da tarifa do gás, como modo de reembolso dos valores pagos a maior à título PIS e COFINS, é possível que as empresas distribuidoras de gás invoquem a violação do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão.

38. Nesse contexto, vale destacar um dos mais recentes precedentes sobre reequilíbrio econômico-financeiro entre a agência reguladora estadual de transporte do Estado de São Paulo (ARTESP) e a concessionária de serviço público de exploração de rodovias Ecopistas.

39. Naquele caso, a Ecopistas visava a condenação da ARTESP e do Estado de São Paulo à obrigação de fazer consistente na recomposição de equilíbrio econômico-financeiro de contrato de concessão, decorrente do não reajuste tarifário de 2013. Naquele caso, a E. 8ª Câmara de Direito Público do TJ-SP deu ganho de causa à concessionária Ecopistas com base **em conclusão de laudo pericial que apurou prejuízo à Ecopista, mesmo após as medidas compensatórias da ARTESP.**[7]

VI. CONCLUSÃO

40. Diante de todo o acima exposto**,** entendemos que:

(i) do ponto de vista tributário, a COMGÁS é a única titular dos créditos decorrentes dos valores de PIS e COFINS recolhidos a maior no passado, em

[6] Diogo De Figueiredo Moreira Neto, A inadimplência contratual da Administração Pública e suas consequências. Boletim ADCOAS, 1993, p. 635

[7] Apelação Cível nº 1012595-25.2018.8.26.0053, 8ª Câmara de Direito Público, Des. Rel. Antonio Celso Faria, j.

razão da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições, uma vez que que qualquer norma regulatória que tenha modificado a forma de cobrança do gás e autorizado o repasse dos tributos não tem competência para a mudança constitucional da natureza do PIS e da COFINS, que permanecem como tributos diretos, ou seja, arcados pelo contribuinte que aufere a receita;

(ii) a discussão envolvendo eventual obrigação de indenização somente poderia se iniciar após o trânsito em julgado, aproveitamento dos créditos fiscais pela COMGÁS **e homologação das compensações pela RFB**;

(iii) no que se refere ao *quantum* indenizatório, entendemos que deve se considerar e consequentemente abater, para fins dos cálculos, os custos e despesas incorridos pela COMGÁS, incluindo ***(a)*** honorários advocatícios contratuais; ***(b)*** auditoria independente para apurar o montante dos tributos recolhidos a maior pela COMGÁS; ***(c)*** custos operacionais para habilitar o crédito perante a RFB; e ***(d)*** o abatimento dos tributos aplicáveis aos créditos tributários recebidos pela COMGÁS;

(iv) todo e qualquer valor que não tenha sido efetivamente arcado pelo usuário das empresas distribuidoras de gás (i.e. descontos concedidos pelas empresas distribuidoras de gás) também deveriam ser abatidos, em caso de eventual devolução de valores aos usuários.

(v) as distribuidoras de gás também não teriam que repassar o crédito fiscal para os usuários que tomaram “créditos cheios” dentro da cadeia produtiva, na medida em que os créditos dos clientes não foram impactados.

(vi) caso as Agências reguladoras estaduais do setor do gás adotem medidas contra as empresas distribuidoras de gás no sentido de impor reduções excessivas da tarifa do gás, como modo de reembolso dos valores pagos a maior à título PIS e COFINS, é possível que as empresas distribuidoras de gás invoquem a violação do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão.

24.2.2021.

Permanecemos à disposição para quaisquer esclarecimentos que se façam necessários.

Atenciosamente,

Luiz Roberto Peroba

Lucas Simão

Guilherme Villas Bôas

Anexo II

PARECER ECONÔMICO SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS DA COMGÁS

São Paulo, 9 de janeiro de 2023

Equipe

Gesner Oliveira – Presidente do Conselho Administrativo de Defesa Econômica/CADE (1996-2000); Presidente da Sabesp (2007-10); Ph.D em Economia pela Universidade da Califórnia/Berkeley; Professor da Fundação Getúlio Vargas (FGV-SP) desde 1990. Professor Visitante da Universidade de Columbia nos EUA (2006); Sócio Executivo da GO Associados.

Geraldo Biasoto Junior - Doutor em Ciência Econômica pela Universidade Estadual de Campinas. Foi vice-presidente da Empresa Municipal de Urbanização (São Paulo), professor do Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (aposentado), atuando principalmente nos seguintes temas: finanças públicas, política fiscal, dívida externa, inflação, saúde e política urbana. Também foi Secretário de Finanças de Campinas, Coordenador de Política Fiscal do Ministério da Fazenda, Secretário de Gestão de Investimentos do Ministério da Saúde, vice-presidente da EMURB/SP e presidente da FUNDAP. Consultor Sênior da GO Associados.

Murilo Ferreira Viana - Mestre em Economia pela Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP), especialista em finanças públicas e corporativas. Possui experiência em Direito Financeiro, tributação, estimativa de receitas e despesas públicas, contabilidade pública e *valuation*. Consultor Sênior da GO Associados.

Rafael Oliveira - Mestre em Economia na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP). Bacharel em Economia pela Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV/EESP). É Pesquisador do Núcleo de Economia Regional e Urbana da USP (NEREUS) e do Instituto DataZumbi da Faculdade Zumbi dos Palmares. Coordenador de Projetos da GO Associados.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 5

2 A COMGÁS NO CONTEXTO DA RETIRADA DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS 7

2.1 Aspectos gerais sobre a Comgás e seu mercado 7

2.2 Da decisão do STF pela exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS 11

3 DA AVALIAÇÃO ECONÔMICA DA PERTINÊNCIA OU NÃO DA DEVOLUÇÃO DE VALORES DE PIS/COFINS AOS CONSUMIDORES DA COMGÁS 13

3.1 Transmissão econômica do PIS e da COFINS ao longo das cadeias de produção . 13

3.2 Considerações adicionais sobre eventual devolução para consumidores finais 17

4 POSSÍVEIS ESTRATÉGIAS PARA VIABILIZAR A EVENTUAL DEVOLUÇÃO DE RECURSOS DE PIS/COFINS AOS CONSUMIDORES DA COMGÁS 21

4.1 Da possibilidade de criação de um fundo ou empresa para segregação dos recursos a serem devolvidos pela Comgás 22

4.2 Da possibilidade de manutenção dentro do próprio balanço da Comgás dos recursos a serem devolvidos 27

4.3 Da possibilidade de devolução dos recursos por meio de descontos tarifários gerais 27

4.4 Da utilização da modicidade tarifária em composição com a Sociedade Empresária de Responsabilidade Limitada (SERL) 28

5 CONCLUSÕES 30

ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO 1: VOLUME TOTAL DE GÁS COMERCIALIZADO PELA COMGÁS EM 2021 COM ABERTURA POR SEGMENTO DE CONSUMO (EM PARTICIPAÇÃO%) 8

QUADRO 2: RECEITA BRUTA OBTIDA PELA COMGÁS POR SEGMENTO DE CONSUMO EM 2021 (R$ MILHÃO)..... 9

QUADRO 3: ESTRUTURA DE CUSTOS, MARGENS E TRIBUTOS PARA GLP E GÁS CANALIZADO (FEVEREIRO DE 2022), EM R$ POR KG 20

1 INTRODUÇÃO

Este Parecer pretende estudar um cenário hipotético onde a Agência Reguladora de Serviços Públicos do Estado de São Paulo – ARSESP seguirá fazendo repasse do benefício econômico decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS com base no disposto no art. 9º, § 3° da Lei nº 8987/95 ("devolução de créditos tributários")

O esclarecimento introdutório dos contornos do cenário hipotético enfrentado por este Parecer é de suma importância, na medida em que é, no mínimo, questionável a possibilidade de aplicação do referido dispositivo legal para endereçar o tratamento regulatório a ser dado à riqueza econômica decorrente dos créditos tributários obtidos pela concessionária em função de decisões empresariais (judicialização do tema) tomadas pela Companhia. Caso a ARSESP reveja sua posição e trate essa riqueza como uma receita extraordinária advinda da atividade empresarial do operador da concessão, basta aplicar sobre tal riqueza as regras regulatórias vigentes à época, que tratam de compartilhamento **dessa receita para fins de contribuição à modicidade tarifária.**

Feito esse esclarecimento fundamental, este Parecer possui dois objetivos. Primeiro, avaliar quais consumidores da COMGÁS devem ser ressarcidos pela Concessionária devido aos valores monetários de PIS/COFINS recolhidos à maior, pela COMGÁS, ao longo dos anos, tendo em vista a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de repercussão geral, com efeitos a partir de 2017, pela exclusão do ICMS da base de cálculo para fins de incidência do PIS/COFINS. Segundo, a partir desta identificação de quais consumidores devem ser ressarcidos, o Parecer dirige-se à análise das alternativas passíveis de utilização, pela Concessionária, para que tal ressarcimento ocorra de forma justa e com menor exposição financeiro-patrimonial da COMGÁS.

Com tais objetivos, este Parecer está dividido em cinco seções, incluindo esta Introdução. A Seção 2 analisa a COMGÁS no contexto da retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Para tanto, esta seção aborda aspectos gerais sobre a COMGÁS e seu mercado, para, na sequência, discutir brevemente a decisão do STF pela

exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS e a inserção da COMGÁS nesta questão.

A Seção 3 se dedica à avaliação econômica da pertinência, ou não, da devolução de valores de PIS/COFINS aos consumidores da COMGÁS, considerando a análise da transmissão econômica do custo tributário de PIS/COFINS ao longo das cadeias produtivas, sob os diferentes regimes tributários, previstos na legislação pátria para essas duas contribuições sociais.

A Seção 4, por sua vez, apresenta possíveis estratégias que podem ser utilizadas pela COMGÁS para viabilizar a devolução de recursos de PIS/COFINS a seus consumidores.

Uma seção final sumaria as principais conclusões extraídas deste Parecer, o qual foi elaborado com base em fontes públicas e em informações fornecidas pela COMGÁS, devidamente citadas ao longo do texto.

2 A COMGÁS NO CONTEXTO DA RETIRADA DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

O objetivo desta seção é apresentar brevemente como se insere a COMGÁS, prestadora de serviço público regulado de gás encanado, na discussão da retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Para tanto, a Subseção 2.1 apresenta alguns aspectos gerais sobre a COMGÁS, como informações econômicas, de base de clientes e de mercado. A Subseção 2.2., por sua vez, discorre sobre a decisão, de repercussão geral, emanada pelo STF, no sentido de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e como a COMGÁS está inserida neste contexto.

2.1 ASPECTOS GERAIS SOBRE A COMGÁS E SEU MERCADO

A Companhia de Gás de São Paulo (COMGÁS) é a maior distribuidora de gás canalizado do Brasil. Possui uma rede de mais de 19 mil quilômetros, levando gás canalizado para mais de 2,2 milhões de consumidores, em 94 municípios do Estado de São Paulo[1]. Sua área de concessão abriga cerca de 26% do Produto Interno Bruto do País, abrangendo 177 cidades das regiões metropolitanas de São Paulo e Campinas, além da Baixada Santista e do Vale do Paraíba.

Como prestadora de serviços públicos, suas atividades são reguladas pela ARSESP, vinculada ao governo do Estado de São Paulo.

A COMGÁS apresenta cinco categorias de clientes, são eles:

[1] Disponível em: https://www.comgas.com.br/a-comgas/comgas-em-numeros/. Acessado em 03/01/2023.

(i) **Industrial**: compreende a cerca de 1.532 clientes;

(ii) **Residencial:** com aproximadamente 2,2 milhões de clientes;

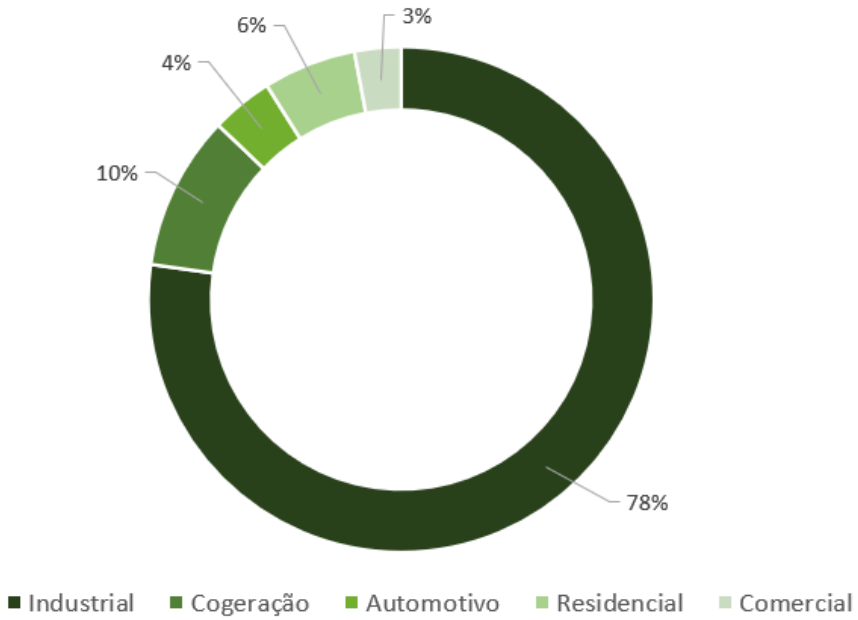
(iii) **Comercial:** com cerca de 19,3 mil clientes;

(iv) **Gás Canalizado Veicular (GNV):** compreende cerca de 214 postos de combustíveis; e

(v) **Cogeração e Termogeração:** com aproximadamente 2 plantas e cerca de 30 clientes.

De acordo com dados dos resultados da COMGÁS, a Companhia comercializou 2,2 bilhões de m^3 de gás no acumulado do ano de 2021, com a maior parte destinada às indústrias, com 78% de participação, e a menor parte, 3%, endereçada aos comércios. O Quadro 1 apresenta, em maior detalhe, o peso percentual do volume comercializado pela COMGÁS, por categoria de clientes.

QUADRO 1: VOLUME TOTAL DE GÁS COMERCIALIZADO PELA COMGÁS EM 2021 COM ABERTURA POR SEGMENTO DE CONSUMO (EM PARTICIPAÇÃO%)

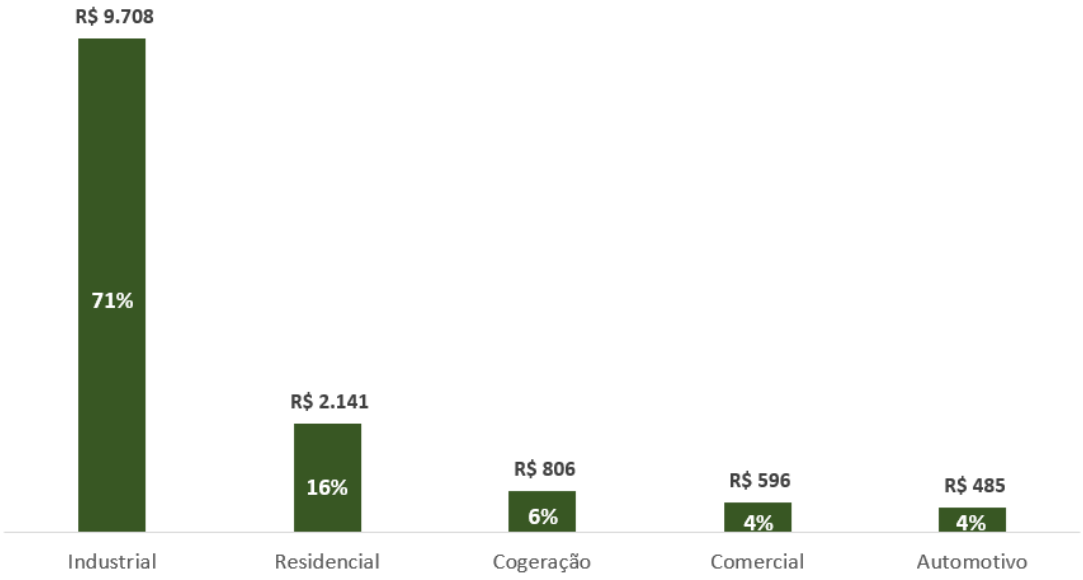


Fonte: Apresentação Institucional da COMGÁS (4T21). Elaboração: GO Associados.

O Quadro 2, por sua vez, apresenta a receita bruta obtida pela COMGÁS, em 2021, para cada um dos segmentos de consumo. O segmento de maior peso, como fonte de receita, é o industrial, com R$ 9,7 bilhões, sendo seu peso aproximado de 71% de toda receita por segmento. Na sequência, aparecem os segmentos residencial (R$ 2,1 bilhões,

com peso de 16%), cogeração (R$ 806 milhões, com peso de 6%), comercial (R$ 596 milhões, e aproximadamente 4%) e automotivo (R$ 485 milhões, com 4% de participação aproximada).

QUADRO 2: RECEITA BRUTA OBTIDA PELA COMGÁS POR SEGMENTO DE CONSUMO EM 2021 (R$ MILHÃO)



Fonte: Demonstrações financeiras da COMGÁS (4T21). Elaboração: GO Associados.

Os clientes da COMGÁS podem ainda ser classificados em consumidores finais ou intermediários. Do ponto de vista econômico, os consumidores finais são aqueles que adquirem o bem ou serviço ao final da cadeia produtiva, são pessoas físicas (PF) que adquirem para consumo próprio. No caso dos clientes da COMGÁS, apenas os consumidores residenciais se enquadram nessa categoria. Por outro lado, os industriais, comerciais, revendedores de gás canalizado e os clientes de cogeração e termogeração são classificados como consumidores intermediários, uma vez que eles utilizam o gás comercializado pela COMGÁS para viabilizar direta ou indiretamente a produção de bens e/ou serviços que vão ser comercializados em mercado.

Do ponto de vista concorrencial, o gás canalizado comercializado pela COMGÁS disputa mercado com outros energéticos, tendo como principal concorrente, o gás liquefeito de petróleo (GLP). A substitutibilidade do gás canalizado pelo GLP abarca

os mais diferentes consumidores, como os industriais, comerciais e residenciais, dado que ambos os combustíveis podem ser utilizados para uma infinidade de aplicações, como em fornos, caldeiras, secadores, aquecedores, fogões, entre outros.

Cumpre destacar a assimetria concorrencial na distribuição de gás canalizado e na de GLP. Primeiro, o mercado de gás canalizado é amplamente regulado, o que não se verifica no mercado de GLP. Segundo, enquanto a comercialização de gás canalizado exige ampla rede de tubulações e conexões (processo oneroso e complexo), o transporte e a distribuição de GLP normalmente ocorrem por via terrestre, com alto grau de flexibilidade (processo menos oneroso, menos complexo e demanda pouca infraestrutura)[2].

O processo de conversão de consumo de GLP por gás canalizado, para o consumidor individual, também é oneroso. Mesmo que a tubulação de gás passe na região, é necessário investir em adequações/instalações, sendo que muitas vezes a própria concessionária é que incorre na realização desses custos, com intuito de capturar e manter novos clientes, ainda que tais investimentos não sejam reconhecidos para cômputo das tarifas reguladas.

A reversão do uso do gás canalizado por GLP, por sua vez, ocorre de forma muito mais facilitada, dado que depende, quase exclusivamente, da conversão de equipamentos a baixo custo financeiro.

Em vista da forte concorrência, especialmente do GLP, a COMGÁS pratica, há anos, descontos tarifários como estratégia de retenção de clientes dos mais diversos segmentos, como industrial, comercial e residencial.

[2] Vide Parecer nº 6/2017/CGAA4/SGA1/SG, referente ao Processo nº 08700.002155/2017-49, do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE).

2.2 DA DECISÃO DO STF PELA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE PIS/COFINS

A constitucionalidade 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) foi objeto de discussão no judiciário ao longo de vários anos, até a decisão emanada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em março de 2017, que considerou constitucional até aquele momento a cobrança do tributo na forma então feita e, a partir de maio de 2021, com a modulação dos efeitos da decisão, atingiu o período anterior somente para aqueles que haviam judicializado o tema.

Em sede de repercussão geral, à luz do julgamento do RE nº 574.706 PR, o STF firmou tese no sentindo de que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. Tal decisão afetou também processos movidos pela COMGÁS, titular dos créditos tributários em questão.

Segundo informações fornecidas pela COMGÁS, a Companhia já obteve decisão judicial transitada em julgado reconhecendo o seu direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS referente ao período de julho de 2008 em diante (Processo Judicial nº 0013441-08.2013.4.03.6100).

Resta observar, também, que, em atendimento à decisão do STF, a ARSESP determinou, em Nota Técnica nº 64/2021, que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS nas tarifas de gás canalizado a partir do ajuste tarifário de novembro de 2021.

É importante destacar o papel das instâncias reguladoras num processo como o aqui debatido. As atividades desempenhadas pelas Agências são delegadas pelo Estado, no sentido de garantir o suprimento eficaz e eficiente de um determinado bem ou serviço que a sociedade demanda. Este olhar sistêmico sobre o setor, que se pretende das Agências Reguladoras, compreende a avaliação da sustentabilidade financeira do concessionário, agente decisivo para a estabilidade da disponibilização de bens e

prestação dos serviços no âmbito da concessão. Tanto isso é verdade que todo o processo de discussão de reajustes das tarifas inclui um olhar sobre o conjunto da situação financeira do concessionário, o que se espelha nos seus demonstrativos econômico-financeiros[3].

Não resta dúvida de que o regulador setorial, no caso a ARSESP, tem a responsabilidade de zelar pelo equilíbrio econômico-financeiro da Concessionária, impedindo que sejam adotadas medidas que coloquem em risco a segurança jurídica da empresa. Na sequência, diversos elementos são discutidos para que as formas de ressarcimento sejam adequadas ao consumidor e garantam condições juridicamente seguras e economicamente viáveis para a COMGÁS.

[3] Em seu Artigo 6º, a Lei Complementar nº 1025, de 7 de dezembro de 2007 estabelece a abrangência das responsabilidades da ARSESP: "Cabe à ARSESP, nos termos e limites desta lei complementar, regular, controlar e fiscalizar, no âmbito do Estado, os serviços de gás canalizado e de saneamento básico de titularidade estadual, preservadas as competências e prerrogativas municipais".

3 DA AVALIAÇÃO ECONÔMICA DA PERTINÊNCIA OU NÃO DA DEVOLUÇÃO DE VALORES DE PIS/COFINS AOS CONSUMIDORES DA COMGÁS

O objetivo desta seção é avaliar a pertinência ou não da devolução do PIS/COFINS às pessoas físicas (PF) e jurídicas (PJ) adquirentes do gás canalizado fornecido pela COMGÁS.

Com esse intuito, a Subseção 3.1 analisa, do ponto de vista econômico, de que forma o custo tributário do PIS e da COFINS é transmitido ao longo das cadeias produtivas, tendo também em vista a coexistência de diferentes regimes tributários de PIS/COFINS previstos no sistema tributário nacional. A Subseção 3.2, por sua vez, se dedica a considerações adicionais relevantes para efeito de eventual devolução de PIS/COFINS para os consumidores finais.

3.1 TRANSMISSÃO ECONÔMICA DO PIS E DA COFINS AO LONGO DAS CADEIAS DE PRODUÇÃO

Do ponto de vista econômico, é necessário, em primeiro lugar, identificar o efetivo repasse do PIS/COFINS ao longo da cadeia de produção, para que se possa avaliar a pertinência, ou não, da devolução de valores de PIS/COFINS aos consumidores da COMGÁS, após 2017.

Como visto na Seção 2, a COMGÁS possui como clientes diretos, indústrias, residências, comércios, postos revendedores de combustíveis e usuários para cogeração e termogeração de energia.

Os consumidores industriais utilizam o gás canalizado e repassam os custos/despesas decorrentes de seu uso, inclusive o tributário, para as etapas seguintes da

cadeia produtiva, seja uma cadeia curta ou longa, que se encerra ou não dentro do próprio Estado de São Paulo.

Os comércios também utilizam o gás canalizado, seja como insumo direto, seja como fonte de energia para finalidades diversas. Independente da forma de uso, ao utilizar o gás canalizado, o comércio assume uma obrigação de pagamento à COMGÁS que é internalizada como saída de caixa do comércio, e considerada para efeito de cálculo de margem de lucro alvo do comerciante. Isto é, independente da finalidade de uso do gás pelo comércio, o comerciante busca passar o ônus financeiro da aquisição do gás para o consumidor de seu comércio.

Raciocínio semelhante ocorre para os revendedores de combustíveis e para os usuários para cogeração e termogeração. Os postos e os usuários para cogeração e termogeração buscam repassar o ônus financeiro, inclusive o tributário, envolvido na aquisição do gás da COMGÁS, para o consumidor final ou para o próximo elo da cadeia produtiva na qual estão inseridos.

O caso do consumidor final é diferente, ele está no elo final da cadeia de produção/circulação de mercadorias e serviços. Não há dúvida de que elevações de custos ao longo da cadeia produtiva ao fim e ao cabo reverberam para o consumidor final na forma de preços mais elevados.

Após analisar, com mais detalhe, a tipologia de consumidores da COMGÁS e a forma de transmissão de custos dentro das cadeias produtivas, vale observar se a transmissão da incorreta consideração do ICMS dentro da base de PIS/COFINS, ao longo dos anos, pode ser influenciada a depender do regime tributário de PIS/COFINS considerado.

Primeiro, considera-se o caso geral, das empresas que apuram o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real. Elas também são aquelas que, em regra, apuram PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, na modalidade base contra base. Diferentemente dos regimes não cumulativos como o do IPI ou o do ICMS, no PIS/COFINS não cumulativo avalia-se pelo método da base contra base, sendo o sistema

subtrativo, onde, sobre a diferença entre o valor das vendas e o valor das aquisições de matérias-primas e insumos definidos em lei, aplica-se a alíquota de 9,25%. O resultado desta multiplicação representa o valor das contribuições a serem recolhidas ao Governo Federal, sendo 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS.

Nota-se que, se a empresa adquirente do gás fornecido pela COMGÁS apurar o PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, a empresa adquirente toma crédito integral dessas contribuições na aquisição do gás canalizado da COMGÁS, não incorrendo em prejuízo financeiro decorrente do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS embutido no valor de aquisição do gás. Em verdade, o ICMS está embutido na base de cálculo do PIS/COFINS tanto nas aquisições (geradora de crédito) do gás fornecimento pelo COMGÁS, quanto nas vendas realizadas por essa empresa adquirente (geradora de débito).

Pode ser questionado, por sua vez, o caso de, porventura, o gás adquirido não ser considerado insumo/matéria-prima da empresa adquirente à luz da legislação de PIS/COFINS não cumulativo. Pela legislação, se não for considerado insumo/matéria prima, tal aquisição deixa de gerar crédito dessas contribuições.

A resposta econômica para tal questionamento é ainda mais geral do que a consideração do regime não cumulativo, abarcando todos os diferentes regimes de PIS/COFINS, sejam eles cumulativo ou não cumulativo: a empresa adquirente do gás repassa ao preço de venda de seus produtos o custo majorado do gás adquirido. Neste caso, a carga tributária aumentou, mas nem por isso, a empresa que está numa fase intermediária da cadeia produtiva deixou de repassar, como custo, o ônus da tributação à maior.

Em outras palavras, o tributo é repassado no preço de venda da empresa adquirente às empresas pertencentes aos elos intermediários das cadeias produtivas até que chegue ao consumidor final que, não tendo mais a quem repassar, absorve todo o impacto tributário. O último consumidor da cadeia é quem o absorve o ônus tributário de toda a cadeia produtiva.

Como visto, existem diversos outros regimes de PIS e COFINS para além do não cumulativo, tais como especiais, arbitrado e presumido, além do regime do Simples Nacional. Cada qual com suas distintas formas de apuração e cumulatividade. Assim, a não cumulatividade do PIS/COFINS não é o ponto em comum a todos eles, mas sim o fato de que as pessoas jurídicas, independentemente do regime de tributação a que estão submetidas, repassam a carga tributária incorrida aos preços de seus bens e serviços comercializados ou prestados em mercado, seja para os consumidores finais ou não. Nesse sentido, quem, de fato, suporta o ônus tributário é o consumidor final.

Ocorre que, em muitos casos, o consumidor final é difuso, tornando muito difícil, se não impossível, correlacionar o consumidor final ao ônus tributário em cada etapa das cadeias produtivas. Uma empresa pode adquirir gás canalizado da COMGÁS como insumo para seu processo produtivo, sendo que a mercadoria produzida pode ser utilizada por diversas outras empresas inseridas em diferentes e longas cadeias produtivas, o que torna impossível a identificação de eventuais consumidores finais, os quais podem, inclusive, estar em outros estados ou mesmo países.

Vale observar, também, outro relevante obstáculo à apuração do impacto, para o consumidor final, da propagação do efeito da agregação do ICMS à base de cálculo de PIS/COFINS ao longo das cadeias produtivas. Isso porque, empresas adquirentes do produto da COMGÁS, e que estão em regimes cumulativos de PIS/COFINS, podem se beneficiar da comercialização de seus produtos para outras empresas do regime não cumulativo dessas contribuições. Como exemplo, uma empresa do lucro presumido que incorre em alíquota de 3,65% de PIS/COFINS, ao vender sua mercadoria como insumo para uma empresa sob regime do lucro real, permite a esta empresa a tomada de crédito cheio a 9,25%. Como efeito, apesar de o ônus final da tributação recair sobre o consumidor final, a dimensão desse ônus pode ser reduzida ao longo da cadeia produtiva em vista da coexistência e interconexões dos múltiplos regimes de PIS/COFINS.

O caso dos consumidores residenciais é diferente, dado que são consumidores finais e são clientes diretos da COMGÁS. Eles, de fato, arcaram economicamente, ao longo dos anos, com o PIS/COFINS cobrado à maior, devido ao ICMS considerado na

base de cálculo dessas contribuições. Nesse sentido, cabe à COMGÁS partilhar com os consumidores residenciais valores obtidos com as causas afeitas ao tema em discussão.

Resta evidente, portanto, que não faz sentido, do ponto de vista econômico, que a COMGÁS repasse para seus clientes pessoas jurídicas (i.e., consumidores intermediários) parte dos ganhos obtidos em causas decorrentes de valores à maior de PIS e COFINS devido à inclusão do ICMS na base de cálculo do gás comercializado. Dessa forma, entende-se que a COMGÁS deva devolver recursos obtidos com a cobrança à maior do PIS/COFINS para os consumidores residenciais de gás canalizado. Por outro lado, não deve repassar recursos a empresas industriais, comerciais, revendedores de gás canalizado veicular e os clientes de cogeração e termogeração, pois tal ônus tributário já foi recuperado via repasse aos preços.

3.2 CONSIDERAÇÕES ADICIONAIS SOBRE EVENTUAL DEVOLUÇÃO PARA CONSUMIDORES FINAIS

A Subseção 3.1 apresentou a transmissão econômica do PIS e da COFINS ao longo da cadeia de produção, evidenciando que, independentemente do regime dessas contribuições, as pessoas jurídicas buscam repassar aos preços de mercado os custos incorridos, sejam eles de origem tributária ou não, previstos ou não na legislação, como insumos sujeitos a crédito. Já no caso dos consumidores finais, a subseção 3.1 apontou como são eles os que de fato incorrem no ônus tributário decorrente da cobrança à maior de PIS/COFINS pela inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.

Para a devolução de recursos aos consumidores finais devem ser considerados outros elementos relevantes, como custos e dificuldades operacionais, custos judiciais e mesmo a prática de descontos tarifários levados a cabo pela COMGÁS ao longo dos anos.

A COMGÁS assumiu custos judiciais, advocatícios e operacionais, muitos inclusive ainda não completamente cessados, e que devem ser considerados quando da avaliação dos valores a serem devolvidos para os clientes, dado que, ao fim, não devem

ser suportados pela COMGÁS, mas sim abatidos dos valores destinados aos beneficiários da devolução de recursos da cobrança indevida de PIS/COFINS.

Deve ser considerada, também, a política de desconto praticada pela COMGÁS ao longo dos últimos anos, e que vem resultando em efetiva perda para o faturamento da Concessionária, decorrente da política de competitividade de preços, para fazer frente, especialmente, aos principais concorrentes, os comercializadores de GLP.

Aqui vale uma observação relevante. A cobrança à maior decorrente da ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS afetou negativamente a COMGÁS, mas não os comercializadores de GLP, uma vez que estes contribuem para o PIS/COFINS sob a sistemática de alíquotas *ad rem* (R$/m^3), cuja base de cálculo é a unidade de medida, enquanto a COMGÁS contribui para o PIS/COFINS pela sistemática *ad valorem*, com base de cálculo no faturamento.

A própria Receita Federal do Brasil (RFB) esclareceu esse ponto, conforme expresso na Solução de Consulta Cosit nº 177, de 31 de maio de 2019[4], em que a RFB afirmou:

> [...] *'a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições' de que trata a decisão em análise alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento faz parte da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*
>
> *Assim, não faz sentido a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando esse imposto sequer chegou a fazer parte de referida base de cálculo.*
>
> […]
>
> ***Assim, a decisão proferida pelo STF em sede do RE 574.706/PR não autoriza a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o***

[4] Disponível em:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101310>. Acesso em: 20/08/2022.

> ***PIS/Pasep e da Cofins nas hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, apura o valor devido dessas contribuições aplicando alíquotas específicas ou "ad rem" sobre volume (medido em metros cúbicos) por ela comercializado.*** *Não há, portanto, como "apurar e quantificar aquelas contribuições nos termos do comando judicial concedido" ou "como proceder à exclusão do ICMS" relacionada a citada decisão.* (Grifo nosso)

Não resta dúvida, portanto, que, em ambiente de acirrada competição, a COMGÁS foi pressionada a adotar uma política de precificação pautada em amplos descontos na comercialização de gás canalizado, tendo a COMGÁS absorvido o ônus da reconhecidamente ilegal sobretaxação de PIS/COFINS decorrente da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.

Nota-se, também, que a política de desconto praticada pela COMGÁS não é considerada pela ARSESP, para fins da definição da tarifa regulatória, resultando em perda de margens para a COMGÁS, que prefere praticar os descontos e garantir determinada base de clientes, a perder tais clientes para seus principais concorrentes. A necessidade de utilização da capacidade instalada de distribuição e de rentabilizar os investimentos em extensas redes de tubulações de gás é, sem sombra de dúvidas, considerada quando da decisão de conceder tais descontos tarifários.

Uma boa forma de mostrar a realidade vivida pela COMGÁS pode ser vislumbrada na sua disputa pelo consumidor residencial. A Concessionária defrontou-se, por todo o período em que o cálculo do PIS/COFINS devido encontra-se em discussão, com uma situação competitiva bastante desafiadora. Destaca-se o principal concorrente do gás canalizado, o GLP, como exemplo aquele na forma de botijões de gás de 13 kg. A distribuição de gás canalizado sempre experimentou as dificuldades decorrentes de o GLP apresentar ausência de necessidade de infraestrutura de grandes tubulações e da facilidade da entrega por meios de transporte como a motocicleta e as camionetas. Vale notar que, embora seja superior do ponto de vista da eficiência, numa perspectiva socioeconômica e ambiental, o gás canalizado enfrenta os limites dados pela necessidade desta considerável e onerosa infraestrutura preexistente.

A comparação abaixo mostra um botijão de 13 kg de GLP contra o equivalente em valor energético de gás canalizado. Para tanto, os valores de metro cúbico de gás foram multiplicados por 1,27, conforme informações de conversão apresentadas pela Companhia de Gás do Ceará (CEGÁS)[5], de maneira a tornar comparáveis GLP e gás canalizado. Os dados do Quadro 3 mostram que há forte disparidade tributária entre o GLP e o gás canalizado, onde o segundo é onerado em R$ 30,99 contra R$ 14,10 no caso do GLP. A violência dos custos tributários faz com que o preço do gás canalizado supere expressivamente o preço do GLP. Daí decorre a necessidade de utilização de descontos, pela COMGÁS, para melhorar a condição competitiva de seu produto.

QUADRO 3: ESTRUTURA DE CUSTOS, MARGENS E TRIBUTOS PARA GLP E GÁS CANALIZADO (FEVEREIRO DE 2022), EM R$ POR KG

Consumo Residencial	GLP (R$)	Gás Canalizado (R$)
Preço do Produtor (R$)	50,89	36,09
Tributos (R$)	14,10	30,99
Margem (R$)	37,58	64,07
Preço ao Consumidor (R$)	99,74	131,15

Fonte: COMGÁS, para gás canalizado, e ANP, para GLP. Elaboração: GO Associados.

Pelo exposto, o adequado tratamento das devoluções aos consumidores finais deve considerar eventuais descontos concedidos pela Concessionária.

Por fim, deve-se observar que a política adotada para a devolução dos créditos deve considerar, também, a realidade em concreto do fluxo de caixa da COMGÁS, tendo em vista que o valor em discussão abarca diversos anos. Uma devolução de recursos muito concentrada no tempo imputará, sem dúvida, em forte pressão de fluxo de caixa, com consequências negativas não desprezíveis sobre o custo de administração do capital de giro da Companhia.

[5] Disponível em: <https://www.cegas.com.br/gas-canalizado/equivalencia-energetica/>. Acesso em: 16/08/2022.

4 POSSÍVEIS ESTRATÉGIAS PARA VIABILIZAR A EVENTUAL DEVOLUÇÃO DE RECURSOS DE PIS/COFINS AOS CONSUMIDORES DA COMGÁS

O objetivo desta seção é discutir e apresentar formatos alternativos para a viabilização do ressarcimento de recursos tributários cobrados indevidamente pelo Fisco Federal. Parte-se da premissa de que há consumidores que foram diretamente onerados pelos tributos indevidos e que devem ser ressarcidos monetariamente. Ao mesmo tempo, existem outros consumidores que puderam repassar os valores tributários a terceiros. No caso destes últimos, o correto é devolver os recursos ao setor, o que beneficiará aos consumidores, em particular, e à sociedade em geral.

A Concessionária vem se deparar, a partir das decisões judiciais favoráveis à tese de que o ICMS não pode fazer parte da base de cálculo para a aferição do PIS/COFINS, com a necessidade de transferir os valores aos atores econômicos que arcaram com ônus do tributo indevidamente cobrado pela Receita Federal do Brasil. Neste sentido, conceitos e formatos para a reversão destes recursos aos consumidores devem ser discutidos com maior detalhe.

Essa discussão visa revestir o processo da devida justiça, do ponto de vista tributário, ao mesmo tempo que deve promover um rito administrativo que não onere o concessionário e o setor regulado. De um lado, para impedir que os consumidores sejam lesados em seus direitos e, de outro, para que a Concessionária não entre em situação de instabilidade jurídica e/ou incertezas sobre seu balanço. No intento de construir um ordenamento que dê conta destes objetivos, a proposta que segue busca construir uma institucionalidade ligada a um formato operacional.

4.1 DA POSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO DE UM FUNDO OU EMPRESA PARA SEGREGAÇÃO DOS RECURSOS A SEREM DEVOLVIDOS PELA COMGÁS

A situação de maior segurança para o consumidor, para a Concessionária e para o Poder Público pode exigir a segregação dos valores, ressarcimentos e compromissos a serem realizados com os recursos em tela. A constituição de uma empresa com o único propósito de receber os valores restituídos de PIS/COFINS e realizar os pagamentos e ressarcimentos devidos, pode ser a melhor opção para dar curso à situação.

Em nossa avaliação, a constituição de uma sociedade empresária, por cotas, de responsabilidade limitada[6] seria uma saída extremamente atraente para segurança jurídica de todos os envolvidos e para dar curso ao correto uso dos recursos envolvidos na devolução do PIS/COFINS.

O primeiro passo para a constituição da Sociedade Empresária de Responsabilidade Limitada (SERL) seria o reconhecimento dos recursos financeiros a ressarcir. A auditoria de valores indicaria o montante do capital da empresa. O capital básico da SERL seria estanque, ou seja, não haveria valores adicionais, salvo as receitas de aplicação do capital em títulos e valores mobiliários.

O segundo movimento seria a identificação dos valores despendidos pela COMGÁS em todos os aspectos da contestação da tributação indevida. Neste âmbito, devem ser considerados os custos com a equipe própria da companhia, as contratações externas de serviços jurídicos, honorários advocatícios, custos processuais e demais gastos arcados pela empresa. Além disso, uma estimativa de valores a serem gastos para

[6] Segundo a CONCLA/IBGE, "as entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, de natureza empresária, cujo capital social é dividido em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio, que responde de forma restrita ao valor de suas quotas, porém todos os sócios respondem solidariamente pela integralização do capital social. A firma ou denominação social é sempre seguida da palavra "limitada" ou Ltda.". Os seus atos constitutivos, alteradores e extintivo são arquivados na Junta Comercial. Base legal: Código Civil (Lei 10.406 de 10/01/2002, art. 1.052 a 1.087)". A classificação desta sociedade no CONCLA é 206-2. Disponível em: https://concla.ibge.gov.br/estrutura/natjur-estrutura/natureza-juridica-2018/23221-206-2-sociedade-empresaria-limitada, acessado em 17/08/2022.

a administração da Empresa também seria realizada. Do montante capitalizado à empresa, seriam deduzidos os valores identificados neste segundo movimento. Neste processo seria conhecido o valor do capital básico ajustado[7].

O terceiro movimento seria a fixação do valor das cotas nominativas e livres. O capital básico ajustado retrata o ressarcimento, líquido das despesas incorridas, devido ao conjunto dos consumidores. Vale frisar que o capital básico ajustado é equivalente à soma do valor a ser ressarcido, deduzidos custos incorridos pela COMGÁS e programados para o administrar da SERL no seu período programado de existência. Desta forma, o capital básico ajustado equivale ao somatório virtual do valor das cotas da SERL. No entanto, deste valor virtual das cotas é necessário realizar o ajuste pelo valor dos descontos específicos concedidos a cada consumidor.

O quarto movimento seria a identificação dos beneficiários dos recursos[8]. Este movimento divide-se em duas grandes partes. A primeira delas enfoca a identificação dos consumidores finais Pessoas Físicas. A partir dos registros de venda da COMGÁS, as Pessoas Físicas realizariam a adesão à SERL, o que os tornaria cotistas da mesma. Como a adesão terá ampla publicidade, eventuais ausências de adesão, pelo anonimato do possível beneficiário, devem dar lugar à manutenção das respectivas cotas de forma segregada. Vale observar que, para efeitos da estrutura aqui proposta, a Administração Pública será considerada como consumidor final.

A segunda parte deste quarto movimento enfocaria os consumidores intermediários Pessoas Jurídicas. Por meio dos registros mantidos pela COMGÁS seriam identificados os valores envolvidos nas vendas de gás ao conjunto das Pessoas Jurídicas. Como comprovado anteriormente, não haveria nenhuma racionalidade em realizar a devolução do PIS/COFINS cobrado à maior a estes consumidores, em decorrência do

[7] O capital básico ajustado seria igual à redução dos custos jurídicos e administrativos incorridos e em curso pela COMGÁS, do capital básico identificado no primeiro movimento.
[8] Importante notar que os consumidores com inadimplementos junto à COMGÁS não são elegíveis para receber valores de ressarcimento.

repasse do tributo como custo dentro das cadeias produtivas, o que caracteriza que estes consumidores não sofreram o ônus da tributação indevida.

Como já discutido anteriormente, a prática de descontos foi largamente utilizada pela COMGÁS para garantir as condições competitivas do gás encanado frente a outras opções de produtos concorrentes. Por isso, os valores identificados como descontos devem ser retirados dos valores a serem ressarcidos aos consumidores. A desvalorização das cotas a ser realizada por essa via deverá ser creditada diretamente à COMGÁS.

É crucial notar que a SERL terá três tipos de cotistas: a) as Pessoas Físicas que deverão realizar a adesão à SERL a partir dos dados levantados pela COMGÁS sobre as vendas realizadas no período relevante, serão as Cotas Nominadas, valendo a mesma lógica para entes públicos; b) os valores de vendas a Pessoas Físicas no período relevante, mas não reclamadas pelos consumidores, que desta forma não se transformarão em cotistas, sendo que as mesmas permanecerão como Cotas Livres PF; e c) valores que seriam devidos a consumidores intermediários Pessoas Jurídicas, mas que, pelas razões já discutidas, ganharão a forma de Cotas Livres PJ.

O quinto movimento consistirá na liquidação das cotas nominadas, relativas ao item “a” do parágrafo acima. Com esta liquidação, o capital básico ajustado pelas despesas e descontos será reduzido na mesma medida da conversão de cotas em dinheiro pago aos consumidores finais Pessoas Físicas relativos ao item “a”.

Num sexto movimento, a SERL passará a ter apenas cotas sem proprietário definido: Cotas Livres PF e Cotas Livres PJ. A liquidação destas cotas será realizada por meio da utilização do capital básico ajustado da SERL na realização de investimentos no setor, definindo uma taxa de compartilhamento dessa receita com a concessionária, como incentivo a novas ações de eficiência. Deste modo, quando todo o investimento programado estiver concluído, a SERL terá reduzido seu capital a zero e perdido seu objeto de constituição. Em verdade, a SERL terá cumprido tanto a missão de ressarcir os consumidores de ônus tributário direto quanto a efetivação do programa de investimento com recursos relativos ao consumidor intermediário.

Vale notar os conceitos de investimento com recursos da SERL e de consumidor intermediário. No caso deste último, a ideia é de que não cabe devolver recursos a quem não sofreu o ônus efetivo da tributação indevida. Ao contrário de beneficiar quem não foi prejudicado, o mais correto é usar os recursos para transferir benefícios gerais ao sistema.

Para definir e especificar estes investimentos, agência reguladora, poder público e Concessionária devem constituir um conselho administrativo da SERL, com a devida audiência aos consumidores interessados, garantindo que a aplicação dos recursos seja realizada em conformidade aos interesses da sociedade em geral e do setor, em particular. A execução física e financeira dos investimentos será realizada pela Concessionária, a partir da transferência de recursos da SERL e liquidação das cotas correspondentes.

A opção aqui realizada foi pela Sociedade Empresária com Responsabilidade Limitada, na forma de cotas de capital. Nesta sociedade empresária, onde a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas cotas, a integralização do capital social corresponde ao valor aportado pelos cotistas. Na medida em que esse sócio ingressa com o capital, integraliza o que subscreveu, ou seja, paga à sociedade sua parcela. O pagamento feito pelos sócios determina o capital social.

Na situação aqui proposta, os recursos financeiros serão transitados, pela Concessionária à SERL, em lugar dos cotistas o aportarem. Os recursos retidos pela Concessionária serão repassados à empresa, constituindo seu capital. Note-se que, eventualmente, a Concessionária poderá constituir o capital da empresa com aportes programados.

Um aspecto crucial na decisão por este formato segregado de realizar o ressarcimento a consumidores individuais e ao consumidor intermediário é a preservação dos valores a ressarcir e da segurança jurídica da Concessionária. Gostaríamos de ressaltar os seguintes aspectos:

a) Preservação do montante global a ser ressarcido, por meio da integralização do valor tributário indevido como capital básico da SERL;

b) Transparência na redução do capital básico a capital básico ajustado pelos custos incorridos no processo de ressarcimento dos valores tributados indevidamente;
c) Garantia à Concessionária da reversão dos descontos concedidos, de vez que a tributação abusiva produzia uma concorrência desigual com produtos e serviços alternativos;
d) Devolução dos valores aos consumidores Pessoa Física em termos justos;
e) Limitação de eventuais ações de consumidores intermediários Pessoa Jurídica aos recursos da SERL, preservando as contas e o balanço da Concessionária de fragilização;
f) Uma eventual ação de grande consumidor dar-se-á contra a SERL, como possível arresto das Cotas Livres PJ, preservando o balanço da COMGÁS; e
g) Realização de investimentos setoriais com os recursos relativos a consumidores que não foram diretamente onerados com a tributação indevida.

Alternativamente, o formato de Fundo de Investimento Restrito ou Exclusivo também poderia ser utilizado. Isso, dependeria, no entanto, de uma avaliação jurídica circunstanciada, que poderia envolver uma autorização específica da CVM, no sentido de relaxar a exigência de que os cotistas do fundo sejam investidores qualificados.

Outro relevante destaque é que a Concessionária pode buscar pleitear, em alguma medida, uma parcela do valor total fundo ou daquela parte avaliada para investimento setorial, a título de eficiência por ter tempestivamente pleiteado judicialmente a retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

4.2 DA POSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DENTRO DO PRÓPRIO BALANÇO DA COMGÁS DOS RECURSOS A SEREM DEVOLVIDOS

Uma forma natural de encaminhar as questões operacionais envoltas no ressarcimento do tributo cobrado indevidamente aos consumidores seria a realização das operações com utilização das contas bancárias da própria COMGÁS.

Este formato, no entanto, coloca expressivos riscos para o concessionário. Dissolver valores de ressarcimento nas contas da empresa pode gerar uma grande fragilidade contábil. Ademais, o risco jurídico seria considerável, dado que consumidores poderiam questionar valores a serem ressarcidos na Justiça, com impactos sobre o balanço da empresa e considerações da Auditoria.

Seria possível construir algum tipo de diferenciação entre as contas da Concessionária e o bloco de receitas e despesas relativo aos valores tributários a ressarcir. A melhor maneira seria a criação de uma Conta Segregada. Por meio dela poderiam transitar todos os valores indicados na SERL descrita no item anterior.

O grande problema da Conta Segregada, em que pesem os benefícios administrativos, é que o CNPJ da COMGÁS seguirá sendo o objeto de quaisquer demandas judiciais. Desta forma, o balanço da Concessionária seguirá sob risco de ações por parte dos consumidores.

4.3 DA POSSIBILIDADE DE DEVOLUÇÃO DOS RECURSOS POR MEIO DE DESCONTOS TARIFÁRIOS GERAIS

Uma alternativa frequentemente aventada para o ressarcimento dos valores indevidamente tributados ao sistema é a modicidade tarifária. Trocando em miúdos, trata-

se de reduzir tarifas futuras para que os consumidores sejam beneficiados, ressarcindo valores indevidos pagos por eles no passado.

O grande problema de usar a modicidade tarifária é o choque entre um benefício difuso e os prejuízos particulares. Uma eventual recomposição tarifária considerando o ressarcimento para todos os consumidores poderia ser feito, tendo a COMGÁS uma redução no seu faturamento mensal por um prazo a ser avençado.

Um dos riscos, no entanto, seria a demanda judicial por um não beneficiado pela redução da tarifa. A Concessionária ingressaria no pior dos mundos. De um lado, a receita estaria reduzida pela modicidade. De outro, um antigo consumidor estaria demandando ressarcimento. Essas demandas poderiam vir de: a) grupos de consumidores finais, inclusive organizado por escritórios de advocacia; b) empresas que encerram suas atividades e c) grandes consumidores que migraram para outra fonte energética.

4.4 DA UTILIZAÇÃO DA MODICIDADE TARIFÁRIA EM COMPOSIÇÃO COM A SOCIEDADE EMPRESÁRIA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA (SERL)

Uma alternativa bastante interessante para todos os agentes envolvidos seria a conexão entre a modicidade tarifária e o que foi chamado de Cotas Livres de PF e PJ na descrição da proposta de SERL.

Na medida em que nem todos os recursos a serem transferidos à SERL estão provisionados, seria interessante que a modicidade tarifária pudesse compor o conjunto de recursos.

Numa forma hipotética de ver o funcionamento da SERL com as suas marcações de cotas e movimentos financeiros poderíamos estabelecer os seguintes traços:

a) O capital social da SERL seria de R$ 1,3 bilhão;

b) Com a dedução de despesas administrativas e judiciais para o caixa da COMGÁS de R$ 50 milhões, o capital básico ajustado ficaria em R$ 1,25 bilhão;
c) As cotas nominativas e livres de PF e PJ seriam fixadas a partir dos descontos nas faturas em cerca de R$ 1 bilhão, supondo que os descontos cheguem a R$ 250 milhões e sejam apropriados pela COMGÁS;
d) A integralização do capital da SERL pode ser feita em tranches, dado que o investimento dos recursos relativos às Cotas Livres será realizado num prazo de, digamos, cinco anos;
e) Supondo que cerca de R$ 200 milhões sejam Cotas Nominativas, convertidas em dinheiro e entregues aos consumidores finais que já tivessem feito a adesão à Sociedade;
f) Assim, por hipótese, a SERL permaneceria com capital de R$ 800 milhões para dar conta de investimentos setoriais; e
g) Não seria um risco alocar um terço deste valor para a modicidade tarifária, sendo que a COMGÁS receberia Cotas Livres equivalentes ao montante da modicidade tarifária.

5 CONCLUSÕES

Esta seção sumaria as principais conclusões Parecer. As avaliações aqui realizadas partem da concretização de uma nova realidade na interface entre a COMGÁS e o fisco federal, que se **produziu a partir das decisões da instância máxima do Poder Judiciário**. Em sede de repercussão geral, à luz do julgamento do RE nº 574.706 PR, o STF firmou tese no sentindo de que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS, a partir de 2017

Caso a ARSESP persista em seguir aplicando o disposto no art. 9º, § 3° da Lei nº 8987/95 para tratamento regulatório dessa riqueza gerada a partir da referida decisão judicial, essa devolução de recursos, no entanto, deve se revestir da necessária justiça, dado que nem sempre o consumidor que paga o tributo embutido no preço do serviço arca com o efetivo ônus tributário.

Este Parecer desvenda esta questão dividindo os consumidores em dois grupos: intermediários e finais. Os primeiros são, tipicamente, Pessoas Jurídicas, inseridas em cadeias produtivas, que, portanto, repassam o ônus tributário aos demais elos da cadeia até que o consumidor final arque com o tributo cobrado a maior. No caso do consumidor final, é inequívoco o direito ao ressarcimento do tributo pago.

Esta divisão dos consumidores facilita a diferenciação da forma de ressarcimento. É evidente que o consumidor individual deve receber os recursos efetivamente pagos, em decorrência da tributação abusiva, em dinheiro. Por seu turno, o recurso pago pelos consumidores intermediários não foi ônus ao mesmo, dado que o ônus foi repassado. Deste modo, o correto é tratar essa riqueza como uma receita extraordinária, com compartilhamento para modicidade tarifária do próprio setor, usando um conceito de “consumidor coletivo”.

O movimento posterior deste Parecer foi buscar proposta de forma segura para realizar o ressarcimento, tanto ao consumidor final quanto ao “consumidor coletivo". Dois elementos nortearam esta busca: a garantia do ressarcimento e a segurança jurídica para a COMGÁS na operacionalização do processo.

O Parecer aponta como solução preferencial a constituição de uma Sociedade Empresária de Responsabilidade Limitada (SERL), onde os ressarcimentos devidos teriam a forma de cotas do patrimônio da empresa, cuja administração seria realizada pela COMGÁS, mediante a devida anuência do Poder Concedente.

Vale notar que a conversão do patrimônio em cotas nominadas e livres seria realizada após o ressarcimento à COMGÁS das despesas judiciais e administrativas, das inadimplências dos consumidores e dos descontos comerciais concedidos aos consumidores. A partir daí os consumidores finais poderiam trocar suas cotas por dinheiro.

No caso das cotas que seriam devidas aos consumidores intermediários, os recursos permaneceriam na SERL para realização de investimentos adicionais (decididos juntamente com o Poder Concedente), custeio de modicidade tarifária ou pagamento de receitas extraordinária à Concessionária.

Vale notar que uma arquitetura próxima poderia ser usada com uma conta segregada no âmbito do CNPJ da COMGÁS. No entanto, o balanço da empresa ficaria mais vulnerável a demandas judiciais por parte de consumidores que se sentissem prejudicados.

Cabe registrar também que a conceituação de consumidores e de seus direitos e o formato de gestão dos recursos a ressarcir possibilitam a realização dos ressarcimentos individuais e coletivos com transparência e segurança jurídica para todas as partes.

Por fim, deve-se observar que a política adotada para a devolução dos créditos deve considerar também a realidade em concreto do fluxo de caixa da COMGÁS, tendo em vista que o valor em discussão é expressivo, abarca diversos anos de cobrança a maior do tributo em questão. Uma devolução de recursos muito concentrada no tempo imputará, sem dúvida, em forte pressão de fluxo de caixa, com consequências negativas não desprezíveis sobre o custo de administração do capital de giro da Companhia. Nesse sentido, indubitavelmente é bastante escasso o prazo previsto em Nota Técnica ARSESP, que prevê que a dedução dos créditos em favor dos usuários nas contas gráficas de gás e

transporte para os segmentos Residencial e Comercial se dará em parcela única, refletindo nos próximos 12 meses de tarifa, enquanto para os demais segmentos o montante a ser devolvido será aplicado em 4 parcelas.

Gesner Oliveira
CORECON/SP 22.475-8

Anexo III

CONSULTA PÚBLICA ARSESP Nº 12/2022: AS MÚLTIPLAS QUESTÕES JURÍDICAS SUBJACENTES À PROPOSTA REGULATÓRIA DE RESTITUIÇÃO, PELA VIA TARIFÁRIA, DOS CRÉDITOS DE CONCESSIONÁRIAS DE DISTRIBUIÇÃO DE GÁS CANALIZADO DECORRENTES DA EXCLUSÃO DO ICMS DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

- As causas excludentes da restituição, em si, aos usuários do serviço

- A necessária limitação temporal de toda e qualquer pretensão restitutória enquanto projeção, na matéria, do princípio constitucional da segurança jurídica

- Subsidiariamente: a qualificação analógica dos créditos tributários como receita extraordinária ou alternativa e seu necessário compartilhamento em conformidade com o regime jurídico e regulatório vigente

- Dos valores a serem descontados do repasse tarifário: inadimplência, descontos praticados pela concesionária, despesas com o ajuizamento da ação e tributação do indébito tributário

Natureza do estudo: parecer jurídico
Consulente: Companhia de Gás de São Paulo (COMGÁS)
Parecerista: Orlando Maia Neto

SUMÁRIO: **1.** A consulente e sua consulta. **2.** A modulação de efeitos instituída na definição do Tema nº 69 da Repercussão Geral do STF como causa impeditiva à pretensão restitutória dos usuários que não ajuizaram ações ou apresentaram pleitos administrativos antes de 15/03/2017. **3.** A natureza jurídica elementarmente tributária de regras e deliberações alusivas à titularidade e à fruição do produto financeiro das restituições de indébitos tributários. **4.** A rigorosa impertinência entre o § 3º do art. 9º da Lei nº 8.987/1995 e uma suposta competência reguladora de natureza adjudicante e translativa sobre créditos tributários constituídos por decisão judicial transitada em julgado. **5.** A proposta de restituição tarifária cogitada na Consulta Pública ARSESP nº 12/2022 como expediente concomitantemente atentatório à propriedade privada, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito. **6.** A necessária limitação temporal de toda e qualquer pretensão restitutória enquanto projeção, na matéria, do princípio constitucional da segurança jurídica. **7.** Equidade, repasse tarifário e enriquecimento ilícito: a hipótese dos usuários industriais ou comerciais que se creditaram dos valores anteriormente cobrados de PIS e COFINS. **8.** Subsidiariamente: a qualificação analógica dos créditos tributários como receita extraordinária ou alternativa e seu necessário compartilhamento em conformidade com o regime jurídico e regulatório vigente. **9.** Dos valores a serem descontados do repasse tarifário: inadimplência, descontos praticados pela concesionária, despesas com o ajuizamento da ação e tributação do indébito tributário. **10.** A necessária cautela em relação ao julgamento da ADI nº 7.324/DF: perigo de dano na nova solução regulatória **11.** Conclusões. **12**. FECHO.

1. A consulente e sua consulta

1.1. Identificam-se o objeto da consulta e sua autora. Esta, a Companhia de Gás de São Paulo (COMGÁS), sociedade empresária privada, com sede no município de São Paulo/SP. Aquela, concernente aos aspectos jurídicos que subjazem à **Consulta Pública nº 12/2022**, da Agência Reguladora de Serviços Públicos do Estado de São Paulo (ARSESP). Consulta Pública que, a seu turno, gravita por uma "proposta sobre os critérios para restituição aos usuários, dos créditos tributários auferidos pelas concessionárias de distribuição de gás canalizado do estado de São Paulo, decorrentes dos processos judiciais e administrativos acerca da exclusão da incidência do ICMS na formação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins"[1].

1.2. Está em pauta, pois, uma iniciativa regulatória que, em seus autoproclamados termos, visa à formulação de um mecanismo de **restituição** tarifária de **créditos tributários** definitivamente constituídos, por decisões judiciais transitadas em julgado, em favor de empresas concessionárias do serviço público de distribuição de gás canalizado. Ainda mais precisamente, a consulta gira em torno da pretensão estatal-regulatória de restituir, por modo tarifário, valores decorrentes do julgamento do Tema nº 69 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal (STF), em que se determinou a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) das bases de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

[1] Aviso de Consulta Pública nº 12/2022. Disponível em: http://www.arsesp.sp.gov.br/SitePages/DetalhesACPublicas.aspx?idItemC=138. Acesso em: 28/12/2022.

2. A modulação de efeitos instituída na definição do Tema nº 69 da Repercussão Geral do STF como causa impeditiva à pretensão restitutória dos usuários que não ajuizaram ações ou apresentaram pleitos administrativos antes de 15/03/2017

2.1. Preambularmente, então, é preciso conhecer com exatidão, e no que concerne a este parecer, os contornos decisórios do Tema 69 de Repercussão Geral do STF. Tema, esse, originado do julgamento, em 15/03/2017, do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, ocasião em que o Tribunal Pleno, por maioria e nos termos do voto da relatora, ministra Cármen Lúcia, deu provimento ao recurso e fixou a seguinte tese: "*O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*".

2.2. Mais recentemente, porém, já em maio de 2021, foram julgados os embargos de declaração opostos contra aquele acórdão. Nesse último julgamento, a Corte decidiu, também por maioria, "*acolher, em parte, os embargos de declaração, apenas para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado o RE n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral 'O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins' –, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocolizadas até a data da sessão na qual proferido o julgamento*".

2.3. Noutras palavras, modulada a declaração de inconstitucionalidade, chegou-se ao seguinte quadro de ponderação e juízo constitucionais: **a)** para os fatos geradores ocorridos até 15/03/2017, o STF considerou válida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, de modo a pré-excluir qualquer espécie de pretensão restitutória alusiva a esse período; **b)** desse juízo,

ressalvaram-se as pretensões judiciais e administrativas já deduzidas anteriormente à data de julgamento de mérito do Tema (15/03/2017); **c)** dessa data em diante, em caráter vinculante e *erga omnes*, declarou-se inconstitucional a presença de valores atinentes a ICMS na base de cálculo das referidas contribuições sociais.

2.5. Vê-se, portanto, que emana do STF um comando decisório tão claro quanto peremptório: é válida a inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS até o dia 15/03/2017, senão para aqueles que tenham ingressado em Juízo ou provocado, administrativamente, a Receita Federal até essa data. É dizer: aos sujeitos de Direito que não tenham se insurgido nesses marcos temporais, estabilizam-se como válidas as relações jurídicas pretéritas, proscrevendo-se, consequentemente, qualquer tipo de pretensão restitutória. O que já significa, ao fim e ao cabo, que se tem como legítima a oneração tributária nesse período para todos que não tenham a ela resistido a tempo e modo, nos termos do quanto decidido pelo STF.

2.6. Convém insistir: por decisão do STF, todos que tinham legitimidade para ajuizar pretensões restitutórias atinentes à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e não o fizeram até 15/03/2017, remanescem sujeitos à oneração tributária levada a efeito nesses termos, durante esse bem delimitado período. Resta saber, então, se o perfil decisório modulado pelo STF se erige como fator impeditivo ao exercício, pelos usuários de serviços públicos, de uma pretensão dessa natureza. É saber, portanto, se os usuários foram, ou não, alcançados pela regra de modulação instituída pelo STF no Tema 69 de Repercussão Geral. Há, no desenvolvimento da resposta, três caminhos analíticos possíveis. Todos, porém, levam à conclusão identicamente negativa, no sentido de que o próprio desfecho do Tema nº 69 de Repercussão Geral já

pré-exclui postulações de indébito pelos usuários do serviço distribuição de gás canalizado.

2.7. Pois bem. A primeira das respostas possíveis reside na qualificação das contribuições sociais em causa como tributos diretos, na medida em que incidem sobre o faturamento de seus contribuintes, e não especificamente sobre essa ou aquela operação. Tomando como procedente essa premissa, não há nem sequer o que restituir. A incidência tributária direta, direcionada à expressão econômica global que é o faturamento, limita-se ao próprio contribuinte. Não se estrutura juridicamente uma relação em cadeia entre contribuintes (de Direito ou factuais), de modo que não exsurge qualquer espécie de pretensão restitutória, senão para aquele de onde emana a base jurídico-econômica a tributar, que é o faturamento de um ou de outro contribuinte.

2.8. Se, diferentemente, forem tomados esses tributos como de incidência indireta ou passíveis de repercussão econômica encadeada, ainda assim, a modulação de efeitos instituída no Tema nº 69 de Repercussão Geral figura como causa obstativa de pleitos restitutórios de autoria dos usuários. Isso, independentemente de se reconhecer a eles, usuários, legitimidade apriorística para exercer uma pretensão dessa natureza. Legitimidade que, ao menos por umas das interpretações possíveis do cenário jurisprudencial do STJ, se desataria do REsp nº 1.299.303/SC, pois, nada obstante o Superior Tribunal de Justiça tenha firmado, como entendimento geral, a posição de que o contribuinte de fato não é legitimado para pleitear repetições de indébito tributário diretamente à Fazenda Pública (REsp nº 903.394/AL), pode-se entender, desse outro precedente em recurso especial repetitivo (o REsp nº 1.299.303/SC), que a própria Corte Superior particularizou a hipótese em que a tributação incide sobre atividades submetidas ao regime concessório.

2.9. Com efeito, decidiu-se, na ocasião, que, em razão da "peculiar relação envolvendo o Estado-concedente", reconhece-se a legitimidade do usuário do serviço para, diretamente, propor ação declaratória c/c repetição de indébito contra o ente público tributante, em caso envolvendo ICMS (tributo tipicamente indireto). Eis a ementa do julgado representativo de controvérsia:

> RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C 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 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil." (STJ, REsp nº 1.299.303/SC; Órgão Julgador: 1ª Seção; Relator: Min. Cesar Asfor Rocha; Julgado em: 08/08/2012)

2.10. Ora, dotando-se os usuários de inequívoca legitimidade para insurgirem-se contra onerações tributárias que sejam tidas como parte integrante do custo do serviço público, é de se concluir que são alcançados pela regra de modulação firmada pelo STF. Regra que, repita-se, valida e estabiliza a inclusão do ICMS

na base de cálculo do PIS e da COFINS. Dando-se, portanto, que os usuários (se tidos como legitimados, *a priori*, a questionar imposições tributárias atinentes ao serviço público) que não tenham ajuizado ações nesse sentido até o dia 15/03/2017 já não o podem fazê-lo, por expressa decisão do STF. Razão pela qual a ideia de engendrar um arranjo institucional voltado, justamente, à restituição de créditos tributários para quem não se desincumbiu de seu ônus processual é medida que busca superar os exatos e explícitos contornos decisórios traçados pelo STF.

2.11. Alternativamente, e aqui se chega ao terceiro e último prisma de análise da situação, mesmo assumindo o oposto, ou seja, ainda que se considere que os usuários do serviço não detinham legitimidade ativa para demandar a restituição diretamente em face da Fazenda Pública, o certo é que outras vias jurídico-processuais remanesciam abertas a eles – seja no plano cível, perante a própria distribuidora, seja no campo regulatório, mediante provocação, oportuna, da ARSESP. Nada disso, porém, foi realizado pelos usuários (não, ao menos, pela quase totalidade deles), razão pela qual a modulação levada a efeito pelo STF também se impõe nesse caso, pois, como visto, o propósito decisório do STF foi precisamente o de validar e estabilizar os efeitos da incidência de PIS e COFINS, com o ICMS em suas bases de cálculo, anteriormente a 15/03/2017, para todos aqueles que não se insurgiram contra ela até essa mesma data. Grupo em que se enquadram, de uma forma ou de outra, os usuários cuja inércia a ARSESP sinaliza pretender contornar, indevidamente, com a proposta veiculada na Consulta Pública 12/2022.

2.12. Eis, portanto, o primeiro e definitivo óbice à intenção regulatória de operacionalizar e concretizar restituições a quem, segundo o STF, não tem o direito de tê-las reconhecidas em Juízo, como direito próprio. O que ainda mais

se patenteia quando se percebe que, no caso, as concessionárias de distribuição de gás canalizado foram a Juízo, aí sim, em nome próprio, e na defesa de direitos igualmente seus - e não como espécies de substitutas processuais dos usuários dos serviços por ela prestados. Exatamente por isso foi que obtiveram títulos judiciais, agora transitados em julgado, no sentido de se reconhecer nominal e materialmente a elas o direito de repetição dos indébitos.

3. A natureza jurídica elementarmente tributária de regras e deliberações alusivas à titularidade e à fruição do produto financeiro das restituições de indébitos tributários

3.1. Nova e pertinente indagação: para além do efeito restritivo que ressai da modulação de efeitos do Tema nº 69 de Repercussão Geral, poderia a ARSESP, enquanto instância regulatória de um serviço público, determinar por um ato próprio, e não amparado nos respectivos títulos judiciais, o transpasse de créditos tributários judicialmente constituídos, transladando-os do patrimônio jurídico de um sujeito de Direito (a concessionária) para o patrimônio jurídico de outros sujeitos de Direito (os usuários)?

3.2. Negativa é a resposta que se afigura correta neste ponto. Primeiramente, porque se tem, no centro de tudo, o produto do exercício de uma repetição de indébito tributário. É, única e exclusivamente, por uma causa de invalidade tributária que se procede à constituição de créditos em favor desse ou daquele contribuinte. É, portanto, de um vício reconhecido na atuação tributante do Estado que exsurge a figura jurídica do indébito (como o próprio nome anuncia) de natureza tributária. Donde se concluir, serenamente, que o instituto da restituição tributária é matéria que se inscreve nos domínios normativos do ramo jurídico a que se dá o nome de Direito tributário. Ramo que se sujeita,

pois, às regras, aos princípios e aos arranjos institucionais que o informam e o compõem.

3.3. Pois bem. Desse juízo que beira a tautologia, o que se quer enfocar é o seguinte: transitando o indébito tributário pela ambiência desse ramo do Direito, salta à evidência que toda e qualquer regra incidente sobre a titularidade e a fruição do produto pecuniário restituído consiste em norma de repetição de indébito tributário. Uma norma que delineia o próprio direito subjetivo em que se traduz a restituição de tributos indevidamente recolhidos e que materializa o objeto patrimonial dele emanado. Exatamente por isso, uma norma que trata de matéria que escapa do raio competencial dessa ou daquela agência reguladora.

3.4. Noutras palavras, a restituição tributária é direito conformado por nomas (de natureza tributária) que, antecipadamente positivadas, orientam, balizam e pré-determinam as pretensões dos particulares que o exercem. Não à toa é que o ordenamento jurídico-tributário (da Constituição ao CTN) inclui, com toda explicitude, o tema da restituição tributária entre as normas que o integram. Normas de caráter geral, além do mais, a demandar, nos termos do inciso III do art. 146, previsão em lei do tipo complementar[2]. Pois, além de se tratar

[2] Esse dispositivo atribui ao legislador complementar – e somente a ele – o dever de "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária". O fato de se seguir a locução "especialmente sobre" não restringe ao rol das alíneas as matérias que devem ser consideradas "normas gerais" de Direito Tributário, mas, muito pelo contrário, faz com que esse rol seja aberto, ou não exaustivo.

O STF não diverge dessa interpretação sobre o art. 146, inciso III, o que pode ser demonstrado em vários de seus precedentes. O exemplo mais notório é o de responsabilidade tributária, que é consistentemente tida pelo Tribunal como matéria de "normas gerais", mesmo que não conste explicitamente das alíneas do inciso III. Nas ADIs nº 6.284/GO e nº 4.845/MT e no Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, julgado sob repercussão geral, a Suprema Corte fez isso explícito. São julgados vinculantes, o último dos quais é bastante recente, enquanto o primeiro foi proferido em outra composição, o que apenas prova a estabilidade da orientação.

No mesmo sentido, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 917.285/SC, o STF também teve a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que não está expressa no rol do art. 146, inciso III, como matéria de normas gerais.

daquilo que é primário e nuclear na relação entre particulares e o Fisco (a validade da exação, justamente), a temática da restituição tributária consta de lei materialmente complementar, nomeadamente, o CTN.

3.5. Com efeito, o tema da repetição do indébito tributário é versado, sob o enfoque dos arts. 165 e 166, no Livro Segundo do CTN, justamente intitulado de "Normas gerais de Direito Tributário". Dando-se, pois, que a figura da restituição tributária se inscreve, inequivocamente, no domínio das normas gerais tributárias, *marcando presença* no Livro Segundo do CTN. Isso, até mesmo pela relação íntima que mantém com a esfera de movimentação jurídica dos "contribuintes", figura de Direito expressamente incluída pela Constituição nos lindes das normas gerais tributárias, nos termos da alínea "a" do inciso I do art. 146.

3.6. Logo, formulações normativas sobre tudo aquilo que é central à restituição tributária estão tematicamente reservadas à lei complementar. É o caso da legitimidade ativa para a própria postulação do indébito e é, com mais razão ainda, o caso da definição normativa sobre a destinação, a propriedade e a fruição do produto restituído. Ora, é da elementaridade, da conceitualidade mesma, da *ratio essendi* de toda e qualquer pretensão restitutória a reapropriação de algo – no caso, de valores financeiros indevidamente pagos a título tributário, de modo que a titularidade e a aptidão para incorporar, patrimonialmente, o direito restituído é algo que integra o *DNA jurídico* da repetição de indébito tributário. Portanto, normas que versam a destinação do produto restituído infletem, central e substancialmente, sobre a temática da restituição tributária. Temática que, repita-se, perfila-se no rol de normas gerais de Direito tributário.

3.7. E o que sucede, então, na hipótese em que, pela via singelamente regulatória, pretende-se transpassar todo o produto restituído a outrem? Ora, tem-se uma canhestra hipótese de alteração superveniente, infralegal e casuística das *regras do jogo da restituição tributária*. Alteração de regras que não ocorre nem mesmo com *o jogo* em andamento, mas já após o seu término, assim formalizado em decisão judicial transitada em julgado e expressamente atributiva do direito em causa às concessionárias. Mais do que isso, trata-se de alteração que esvazia ou nulifica a própria pretensão restitutória, justamente pela tredestinação que promove para o seu objeto.

3.8. Onde se tinha um direito exercido em nome próprio e com inequívoca legitimidade, debaixo de coordenadas normativas tributárias previamente positivadas e conhecidas, passa a figurar uma nova realidade jurídica, implementada por uma singela decisão de caráter administrativo-regulatório. A decisão administrativa a *dessubstancializar* ou tornar sem efeito as regras positivas de legitimidade e titularidade tributárias (assim confirmadas em decisão judicial transitada em julgado), por efeito da completa supressão que promovem do objeto restituído. Sabido que, desacompanhado da titularidade do objeto material e da aptidão de frui-lo, já não há que se falar em direito à repetição de indébito tributário. Pois são elementos, esses, que compõem o seu traço normativo básico, impassível de reformulação, *a posteriori*, por decisões regulatórias de caráter alocativo ou heterodoxamente adjudicante.

3.9. Portanto, na hipótese imaginada de se reconhecer à ARSESP a aptidão para realocar tarifariamente ou por qualquer outro mecanismo jurídico os valores resultantes do indébito tributário definitivamente reconhecido em Juízo, estar-se-ia, em última análise, sobrepondo-se, por modo retrospectivo, uma

decisão administrativo-regulatória ao regime normativo que estrutura, dimensiona e legitima o exercício da restituição tributária. Mais do que isso, estar-se-ia sobrepondo-se, ainda, à autoridade decisória do Poder Judiciário, conforme será elaborado mais adiante.

4. A rigorosa impertinência entre o § 3º do art. 9º da Lei nº 8.987/1995 e uma suposta competência reguladora de natureza adjudicante e translativa sobre créditos tributários constituídos por decisão judicial transitada em julgado

4.1. Antes disso, porém, é de se prosseguir na formulação do entendimento de que não tem, a ARSESP, a competência jurídico-institucional para normatizar e realocar, tópica e retroativamente, restituições tributárias sobre créditos constituídos por decisões transitadas em julgado. Não o tem, centralmente, porque se trata de matéria reservada aos cuidados de normas gerais de Direito tributário, conforme evidenciado no item acima. Mais do que isso, contudo, é preciso assentar a ideia de que um expediente desse tipo **não** ressai do § 3º do art. 9º da Lei nº 8.987/1995[3], dispositivo que dá conta de uma das mais típicas hipóteses de fato do príncipe[4] e de seu tratamento normativo nas relações concessórias: a implementação do reequilíbrio econômico-financeiro da avença, em proporção direta com o aumento ou a diminuição da carga tributária afeita ao serviço público concedido.

---

[3] "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.
(...)
§ 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."

[4] Assim entendido como toda determinação estatal, geral, imprevista e imprevisível, positiva ou negativa, que onere substancialmente a execução do contrato. Ou, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, "o manejo de uma competência pública cuja utilização repercute diretamente sobre o contrato, onerando, destarte, o particular" (*Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros. p 623).

4.2. Deveras, o que faz o dispositivo normativo é estruturar uma regra de incorporação, à equação econômico-financeira dos contratos de concessão, da realidade tributária incidente sobre a prestação do serviço público. Reformulado, estatutariamente (logo, genérica e abstratamente)[5], esse estado tributário de coisas, deve o pacto concessório absorver essa nova conformação - o que, no caso da distribuição de gás canalizado do Estado de São Paulo, já se fez mediante a Deliberação ARSESP nº 1.253/2021[6], a Deliberação ARSESP nº 1.274/2021[7] e a Deliberação ARSESP nº 1.301/2021[8].

4.3. Vê-se, portanto, que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, agora parte integrante do estatuto tributário brasileiro, já foi incorporada ao regime prestacional do serviço de distribuição de gás canalizado. O § 3º do art. 9º da Lei nº 8.987/1995 já foi efetivamente aplicado pela ARSESP, equalizando as realidades tributária e concessória. E é precisa e exclusivamente esse o escopo normativo do comando: dotar o contrato de concessão (e a prestação de serviço público por ele instrumentalizada) de um mecanismo de adaptação aos eventos modificativos da normatividade tributária. Seja esse evento de natureza legislativa, seja ele jurisdicional, contanto que haja a mencionada reformulação do panorama tributário.

---

[5] Aqui, equiparam-se os efeitos de alterações legislativas e comandos judiciais sobre as normas tributárias, no caso de declarações de inconstitucionalidade, dado o caráter igualmente *erga omnes* e vinculante da jurisdição constitucional.

[6] "Dispõe sobre a atualização das Tabelas Tarifárias e sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) a serem aplicadas no mercado livre pela concessionária de distribuição de gás canalizado Companhia de Gás de São Paulo – COMGÁS".

[7] "Dispõe sobre a atualização das Tabelas Tarifárias e sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) a serem aplicadas no mercado livre pela concessionária de distribuição de gás canalizado Companhia de Gás de São Paulo – COMGÁS e revoga a Deliberação ARSESP nº 1.254, de 08 de Dezembro de 2021".

[8] "Dispõe sobre a atualização das Tabelas Tarifárias e sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) a serem aplicadas no mercado livre pela concessionária de distribuição de gás canalizado Companhia de Gás de São Paulo – COMGÁS".

4.4. Pressupõe-se, portanto, o caráter *ex nunc* da revisão tarifária de que trata o § 3º do art. 9º da Lei nº 8.987/1995, pois a hipótese em torno da qual se estrutura a norma é a de uma modificação da oneração tributária do serviço público e de suas repercussões em termos de normalidade e equilíbrio prestacional. A regra de reequilíbrio versada no dispositivo vincula-se, nesse sentido, à ambiência jurídico-tributária presente ao longo da execução contratual e da respectiva prestação do serviço público. Prospectivamente, pois, como típica atribuição regulatória e, nessa medida, de equilíbrio e acomodação das posições e dos interesses envolvidos numa determinada atividade pública.

4.5. Não é demasiado enfatizar: é pela dimensão objetiva de uma atividade publicamente relevante que se fundamenta, legitima-se e se dimensiona o mister regulatório. Assim entendido, este, como estratégia jurídica voltada ao equilíbrio dos interesses envolvidos em uma atividade de centrada significância social e, por isso mesmo, uma estratégia orientada a otimizar e amplificar positivamente a sua respectiva realização. Daí que, reduzida a carga tributária de um serviço público, compete à instância reguladora, nos termos da lei, redimensionar o nível tarifário dali em diante.

4.6. É de se ver, então, que não integram o teor prescritivo do § 3º do art. 9º da Lei nº 8.987/1995, nem o mister regulatório como um todo, quaisquer competências de natureza adjudicante sobre os efeitos e os produtos meramente patrimoniais e retrospectivos que resultem desse ou daquele contencioso tributário. Menos ainda quando já se tenham decisões judiciais transitadas em julgado e rigorosamente precisas quanto ao endereçamento subjetivo e à quantificação objetiva de tais direitos. Isso porque, não apenas se está a lidar com um direito cujo regramento normativo é próprio de lei

complementar (a restituição tributária), mas porque, insista-se ainda uma vez, trata-se aqui de pura e típica adjudicação jurídica e patrimonial. Algo, portanto, absolutamente desatrelado das condições técnicas ou mesmo econômico-financeiras da prestação do serviço público, pois os créditos tributários aludem à formação de tarifas pretéritas, validamente formadas a partir da normatividade tributária vigente e, nessa medida, referenciadas a prestações já consumadas.

4.7. O caráter meramente patrimonial e translativo da iniciativa regulatória ainda se evidencia pelo próprio emprego do termo "restituição" no objeto da Consulta Pública nº 12/2022. Tudo a confirmar que o propósito não é o de dimensionar o caráter tarifário à luz da carga tributária que atualmente pesa sobre a prestação do serviço, essa que é a única das medidas que se desatam do § 3º do art. 9º da Lei nº 8.987/1995 e que já foi implementada pela ARSESP. Ao contrário, o objetivo declarado é o de se imiscuir nas relações jurídico-patrimoniais entre concessionárias e usuários, exercendo, sobre elas, decisões de caráter adjudicante ou atributivas de direito. O fato de se cogitar da via tarifária, como instrumento para tanto, não tem o condão de validar uma iniciativa que não é outra coisa senão a expropriação de parte do acervo patrimonial das concessionárias e o seu transpasse para outros sujeitos de Direito.

4.8. Logo, tem-se em mira uma iniciativa que passa ao largo dos quadrantes de válida normatividade inscritos na Lei de Concessões. Pior: uma iniciativa que, indevida e retrospectivamente, altera as coordenadas normativas da restituição tributária, fazendo-o para esvaziar de sentido ou nulificar uma pretensão restitutória já equacionada, com todos os contornos de definitividade, pelo Poder Judiciário.

5. A proposta de restituição tarifária cogitada na Consulta Pública ARSESP nº 12/2022 como expediente concomitantemente atentatório à propriedade privada, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito

5.1. Daqui já se percebe que, para além de não ser dada à ARSESP a aptidão para adjudicar assuntos elementarmente patrimoniais, a pretensa restituição de créditos tributários, nos termos da proposta veiculada na Consulta Pública ARSESP nº 12/2022, ainda entra em *rota de colisão frontal* com a coisa julgada material formada em cada processo individual das concessionárias de distribuição de gás. Sabido que os créditos que se pretende endereçar aos usuários pela via tarifária só existem por ter sido, antes, constituída uma coisa julgada. O que é confirmado pelos fatos notórios que rodeiam o caso, mas também, normativamente, pelos arts. 167, parágrafo único, e 170-A, ambos do CTN[9], que fazem do trânsito em julgado um pressuposto para a apropriação do que se restituiu.

5.2. Portanto, consumado que seja o trânsito em julgado de uma decisão judicial que atribuiu a titularidade (e, naturalmente, a fruição) dos créditos decorrentes de restituição de tributos às distribuidoras de gás canalizado, não poderia nem sequer a lei, muito menos uma decisão regulatória, sobrevir para, com eficácia retroativa, contrariar essa solução. Trata-se de comandos judiciais definitivamente constituídos e protegidos pela autoridade da coisa julgada

[9] "Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.
Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.
(...)
Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial."

material, que, por sua vez, é tornada direito fundamental individual pelo art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição da República, vigente nos seguintes termos:

> XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

5.3. Ora, se nem mesmo a lei, democraticamente positivada, pode interferir com a coisa julgada material, muito menos poderia uma simples disposição administrativo-regulatória. A coisa julgada material já atribuiu à COMGÁS o direito de haver determinada quantia em créditos tributários, de modo que o trespasse desses valores a outrem é expediente manifestamente atentatório ao que decidiu, o Poder Judiciário, em caráter definitivo. Todavia, é exatamente o que pretende realizar a ARSESP, conforme expressamente enunciado na Consulta Pública nº 12/2022. A intenção é a de proceder a uma restituição de créditos tributários. Uma restituição administrativo-regulatória que, além de desbordar do alcance institucional da entidade, tem por objeto declarado a desconstituição, o esvaziamento do quanto decidido pelo Poder Judiciário numa demanda de restituição tributária. O que já suscita violações graves e profundas ao modelo de separação funcional dos Poderes.

5.4. Com efeito, no caso da COMGÁS, dispôs o Poder Judiciário: **a)** pela implementação, prospectiva, da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS; **b)** pela atribuição de créditos a ela, COMGÁS, atinentes ao período anterior[10]:

[10] APELAÇÃO CÍVEL Nº 0013441-08.2013.4.03.6100/SP, DJe 14/05/2018.

> Assentado o ponto, é mister reconhecer à impetrante o direito à repetição e compensação dos indébitos de PIS/COFINS na parte em que as contribuições tiveram a base de cálculo composta de valores recolhidos a título de ICMS.

5.5. Vê-se, então, que a ideia de tredestinar esses créditos, atribuindo-os a outrem (ainda que pelo instrumento tarifário), é uma forma ostensiva de se neutralizar ou preterir o teor e a autoridade decisória de uma sentença transitada em julgado. Autoridade decisória que, segundo o testemunho doutrinário do ministro Luiz Fux, traduz-se da seguinte forma:

> O fundamento substancial da coisa julgada é eminentemente político, uma vez que o instituto visa à preservação da estabilidade e segurança sociais. **A imutabilidade da decisão é fato de equilíbrio social na medida em que os contendores obtêm a última e decisiva palavra do Judiciário acerca do conflito intersubjetivo**. (...).
>
> Politicamente, a coisa julgada não está comprometida nem com a verdade nem com a justiça da decisão. **Uma decisão judicial, malgrado solidificada, com alto grau de imperfeição, pode perfeitamente resultar na última e imutável definição do Judiciário, porquanto o que se pretende através dela é a estabilidade social. Incumbe, assim, ao interessado impugnar a decisão antes do seu trânsito em julgado ou após, através de ação rescisória, porquanto, passado esse prazo (art. 966 do CPC), qualquer que seja a imperfeição, ela se tornará imodificável.**
>
> (...)
>
> **Essa imutabilidade que se projeta para fora do processo (exoprocessual) quando o decidido atinge a questão de fundo não sofre qualquer exceção**, nem mesmo pelo que dispõem os incisos I e II do art. 505 do CPC[11]. (grifos nossos)

[11] FUX, Luiz. ***Curso de Direito Processual***. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. P. 456-461.

5.6. Esse entendimento consta, também, da produção jurisprudencial de Sua Excelência. Por força do exato direito fundamental em causa, o Plenário do STF, em caso de relatoria do ministro Luiz Fux (ADI nº 5.100/SC), limitou a possibilidade de a lei modificar valores de obrigações de pequeno valor a serem executadas contra a Fazenda Pública. Eis trecho da ementa que interessa nesse sentido:

> 8. A redução do teto das obrigações de pequeno valor, por ser regra processual, aplica-se aos processos em curso, mas não pode atingir as condenações judiciais já transitadas em julgado, por força do disposto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que resguarda o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". (STF, ADI nº 5.100/SC; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Relator: Min. Luiz Fux; Julgado em: 27/04/2020)

5.7. Mas não é só. O quadro de violação constitucional se agrava ao tomar-se em conta que, tratando-se de uma coisa julgada formada em torno de direitos patrimoniais, a sua desconstituição também atinge, em cheio, o direito constitucional à propriedade privada, positivado no inciso XXII[12] do mesmo art. 5º da Constituição. Uma vez que o Poder Judiciário tenha reconhecido, em definitivo, a postulação de crédito da contribuinte, esse direito creditório passa a compor o acervo patrimonial da distribuidora em questão, pelo que transferir esse elemento patrimonial a outrem, mediante edição de norma regulatória, é verdadeira medida expropriatória, efetuada sem devido processo legal e sem base jurídica habilitante. Sendo certo, nesse sentido, que os créditos em questão tanto já eram de propriedade da concessionária que já constavam dos registros contábeis próprios como tais.

[12] "XXII - é garantido o direito de propriedade;"

5.8. Não são poucos os célebres constitucionalistas que validam essa concepção do direito de propriedade. O ministro Gilmar Mendes, por exemplo, ajuíza que o direito fundamental à propriedade, de matriz constitucional, não abrange apenas uma concepção estritamente privatística, mas alcança outros direitos de natureza patrimonial, como pretensão salariais, direito a bens intangíveis, ônus reais, dentre vários outros exemplos[13]. O ministro Luís Roberto Barroso, a seu turno, analisa a jurisprudência da Corte Suprema e elenca vários precedentes em que o STF proibiu, por serem excessivas, restrições aos direitos de propriedade[14].

5.9. Por fim, toma corpo outra causa de inconstitucionalidade atinente ao mesmo art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição. É que, no objeto da Consulta Pública ARSESP nº 12/2022, designa-se especificamente uma origem dos créditos tributários a serem restituídos aos usuários: aqueles decorrentes do

[13] "Vê-se, assim, que o conceito constitucional de proteção ao direito de propriedade transcende à concepção privatística estrita, abarcando outros valores de índole patrimonial, como as pretensões salariais e as participações societárias. Em rigor, trata-se de especificações do direito de propriedade no sentido em que Bobbio fala sobre especificações (novas) dos direitos fundamentais.
Essa orientação permite que se confira proteção constitucional não só à propriedade privada em sentido estrito, mas, fundamentalmente, às demais relações de índole patrimonial. Vê-se que esse conceito constitucional de propriedade contempla as hipotecas, penhores, depósitos bancários, pretensões salariais, ações, participações societárias, direitos de patente e de marcas etc.
Teria esse entendimento validade no ordenamento constitucional brasileiro?
A resposta há de ser afirmativa." (MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. ***SÉRIE IDP - CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL***. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555593952. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593952/. Acesso em: 14/11/2022)

[14] "A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao longo do tempo, contribuiu para concretizar tais previsões constitucionais. A tutela da propriedade privada já se traduziu, por exemplo, (i) na invalidação de índices de atualização monetária utilizados para a correção do valor de precatórios (ADI 4.357 e 4.425)687, de débitos trabalhistas (ADC 58, ADC 59, ADI 5.867 e ADI 6.021)688 e para a atualização de condenações da Fazenda Pública (RE 870.947), por entender que restringiam desproporcionalmente o direito de propriedade. Foi esse, igualmente, o fundamento da vedação da utilização de depósitos judiciais para o pagamento de precatórios (ADI 5.072), por constituir uso indevido de bem alheio. A função social da propriedade, no entanto, não foi considerada suficiente para permitir a progressividade das alíquotas de IPTU, tendo sido exigida modificação constitucional para tanto (Súmula 668). Porém, ao contrário, tem sido utilizada para validar limitações administrativas ao direito de construção do proprietário." (BARROSO, Luís R. ***Curso de Direito Constitucional Contemporâneo - Os conceitos Fundamentais***. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555596700. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596700/. Acesso em: 14/11/2022)

julgamento do Tema nº 69 da Repercussão Geral do STF, cujas repetições de indébito, em sua grande maioria, já vêm sendo feitas há algum tempo. Acontece que – se concretizada a restituição tributária cogitada na Consulta – este seria um ato jurídico dirigido a produzir efeitos sobre fatos pretéritos, já devidamente consumados, e, que, portanto, são protegidos pelo referido dispositivo constitucional também sob a modalidade de ato jurídico perfeito.

5.10. Com efeito, o art. 6º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), define ato jurídico perfeito como "*o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou*"[15]. Ao tempo em que aconteceram os pagamentos de tributo a maior, as cobranças tarifárias e, sobretudo, ao tempo em que se geraram os direitos creditórios em questão, por meio dos respectivos trânsitos em julgado de ações judiciais, não havia qualquer norma vigente que atribuísse aos consumidores o direito sobre esses valores. Pouco importa, nesse sentido, qual seja o marco temporal para a perfectibilização: o pagamento dos tributos a maior, o repasse aos consumidores por meio de cobranças tarifárias ou o próprio comando judicial de restituição dos tributos. Em todos esses casos, há de ser vedado exercício retroativo desse novo arcabouço regulatório cogitado pela ARSESP.

5.11. Nessa perspectiva, o magistério constitucional de André Puccinelli Júnior concorre para a conclusão ora defendida. Eis passagem em que são ratificadas essas concepções:

> **A preocupação com a incidência imediata de leis novas sobre situações já consolidadas no tempo responde ao ideal de preservação de um mínimo de**

[15] "Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.
§ 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou."

segurança jurídica, estabilidade, e pacificação social, respeitando o que os cidadãos patrimonializaram na conformidade das leis revogadas que lhes concediam tais benefícios.

Como pondera Mendes, o direito 'deve existir para disciplinar o futuro, jamais o passado, não sendo razoável entender que as normas construídas *a posteriori* possam dar definições e consequências novas a eventos já ocorridos no mundo fenomênico'.

Daí por que, no afã de harmonizar a mutabilidade própria do direito positivo, com a expectativa de manutenção dos efeitos jurídicos de atos pretéritos, **o constituinte tratou de estabelecer limites à retroatividade normativa ao sentenciar que 'a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada' (CF/88, art. 5º, XXXVI).**

(...)

O ato jurídico perfeito é aquele que se aperfeiçoou na estrita consonância da lei de regência quando de sua realização, encontrando-se, pois, apto a produzir efeitos jurídicos mesmo em caso de ulterior modificação do direito positivo.

Essencial, portanto, é que o ato tenha reunido todos os elementos necessários à sua regular formação segundo a legislação que vigorava à época de sua materialização. **Isso garante a imunização do ato jurídico perfeito contra eventuais investidas do legislador ordinário, contribuindo para reforçar o aparato de proteção constitucional das situações pretéritas**[16]**.** (grifos nossos)

5.12. Percebe-se, pois, estar-se diante de atos jurídicos perfeitos – as restituições de tributos pagos indevidamente – consagrados em títulos judiciais definitivos, mas que podem ser prejudicados, agora, por uma deliberação regulatória em direta oposição à cláusula constitucional.

[16] PUCCINELLI JÚNIOR, André. ***Curso de Direito Constitucional***. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 268-274.

5.13. Ocorre que a jurisprudência da Suprema Corte não é menos severa com esse tipo de investida contra situações jurídicas previamente perfectibilizadas. Tanto o Plenário quanto ambas as Turmas que integram o STF firmaram sucessivos precedentes sob essa orientação protetiva da segurança jurídica. Eis um deles, exemplificativo de uma longa e tradicional linha jurisprudencial:

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DA TR EM SUBSTITUIÇÃO AO IPC. LEI 8.177/1991. INCIDÊNCIA EM CONTRATOS ANTERIORES À PROMULGAÇAO DO DIPLOMA NORMATIVO COM A FIXAÇAO DE NOVOS ÍNDICES DE CORREÇÃO. OFENSA À REGRA DA INTANGIBILIDADE DO ATO JURÍDICO PERFEITO. ADI JULGADA PROCEDENTE.
> (...).
> **II – A norma atacada, ao estabelecer a incidência da TR em substituição do IPC nas operações de crédito rural, contratadas junto às instituições financeiras, com recursos oriundos de depósitos à vista, sem qualquer ressalva, tem o condão de alcançar ajustes celebrados antes do advento da mencionada Lei.**
> **III – Disposição que se afigura incompatível com a garantia fundamental de proteção ao ato jurídico perfeito, pois tem o potencial de alterar uma relação jurídica preexistente e consolidada, em frontal violação ao art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal.**
> IV - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente." (grifos nossos)
> (STF, ADI nº 3.005/DF; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Relator: Min. Ricardo Lewandowski; Julgado em: 01/07/2020)

5.14. Chega-se, então, ao juízo conclusivo de que a norma regulatória impositiva de restituição tarifária desses créditos tributários enfrentaria sérias objeções constitucionais quanto à sua validade. O tempo para reger os fatos jurígenos da situação jurídica presente não parece adequado, uma vez que já se consolidaram os direitos subjetivos respectivos.

6. A necessária limitação temporal de toda e qualquer pretensão restitutória enquanto projeção, na matéria, do princípio constitucional da segurança jurídica

6.1. Sem prejuízo de tudo que já foi exposto, ainda outros problemas acometem a disciplina regulatória de restituição de créditos tributários a usuários do serviço público em questão. É que, além da proibição de se projetar a injunção regulatória para o passado, em si, há o possível vício de ausência de limites para essa produção de efeitos pretéritos. Pois, nos moldes em que aventada na Consulta Pública, a "restituição" proposta pela ARSESP – no fundo, uma espécie de expropriação regulatória – não estaria submetida às regras impeditivas de exercício de qualquer outra pretensão patrimonial, que são justamente as regras prescricionais. A resultar, com isso, num estado de insegurança jurídica tão severa quanto inconstitucional.

6.2. É imprescindível, portanto, que possa haver calculabilidade para as distribuidoras de gás em revisões tarifárias eventualmente resultantes da Consulta Pública. Ninguém pode prever décadas para o futuro e, sobretudo, ninguém pode prever alterações tão bruscas sobre um regime jurídico há tanto consolidado. Concessionárias judicializaram uma determinada pretensão à repetição de indébitos tributários, logrando a constituição, em seu favor, dos respectivos créditos, tudo nos marcos das regras tributárias pertinentes ao instituto. Criar, a partir dessa realidade jurídica judicialmente definida, um mecanismo tarifário de expropriação desses créditos, **e sem limite temporal claro**, já derruiria todo e qualquer resquício de segurança jurídica no setor. Segurança jurídica que é elemento conceitual do Estado de Direito e que, portanto, ressai implicitamente de diversas passagens da Constituição Federal,

como o *caput* do art. 1º, ou como o *caput* e o próprio inciso XXXVI do art. 5º, ou a menção a prescrição e decadência no art. 146.

6.3. Não há, nesse sentido, calculabilidade e confiabilidade que resistam à edição de normas regulatórias voltadas a imprimir rumos jurídicos distintos a situações consolidadas por anos e mesmo décadas a fio, além de acobertadas pela coisa julgada. O que se evidencia, ainda mais, pela consideração de que, no Direito Brasileiro, simplesmente não existe direito patrimonial imprescritível. A ordem constitucional o proíbe, exatamente para permitir que se realizem outros valores seus, como a liberdade e a propriedade. Hugo de Brito Machado Segundo defende essa posição, ao consignar que "*Seja como for, o importante é perceber que não pode haver dívidas imprescritíveis.*", ao tratar de prescrição intercorrente[17]. Humberto Ávila trata do assunto com mais profundidade, nos seguintes termos:

> Diferentemente de outros sistemas jurídicos, a própria CF/88, no seu art. 146, reserva à lei complementar a competência para instituir normas gerais de Direito Tributário, 'especialmente sobre (...) prescrição e decadência. Isso significa que a própria Constituição reconheceu a importância da fixação de prazos gerais para assegurar cognoscibilidade e calculabilidade ao ordenamento jurídico no âmbito federativo.[18]

6.4. A confiabilidade e a calculabilidade, portanto, podem vir a ser ostensivamente prejudicadas como consequência dessas revisões tarifárias, caso venham a ser efetivadas sem limitações temporais, como resultado da Consulta Pública. Em caso relativamente similar, que tem como elemento em comum a

[17] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ***Processo Tributário***. 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2015. p. 313-315.

[18] Ávila, Humberto. ***Teoria da Segurança Jurídica***. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2016. p. 364-367.

aplicação da lei no tempo, o Supremo Tribunal Federal já deferiu aplicabilidade direta ao princípio da segurança jurídica, inclusive para invalidar normas legais. Essa ocorrência está devidamente documentada no seguinte trecho da ementa do Acórdão do Recurso Extraordinário nº 566.621/RS:

> A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. (STF, RE nº 566.621/RS; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Relatora: Min. Ellen Gracie; Julgado em: 04/08/2011)

6.5. Assim, qualquer que seja a norma resultante da Consulta Pública em questão, ela deve observar o princípio da segurança jurídica em todas as suas dimensões. Sem prejuízo de outros, próprios do atributo de cognoscibilidade da norma, um limite objetivo a ser imposto para que se tenha como minimamente observado o princípio em questão é o do respeito ao instituto jurídico da prescrição.

7. Equidade, repasse tarifário e enriquecimento ilícito: a hipótese dos usuários industriais ou comerciais que se creditaram dos valores anteriormente cobrados de PIS e COFINS

7.1. O modelo regulatório proposto é tormentoso ainda por outra razão, contra a qual se deve advertir. É que, em situações que não muito raras, alguns usuários podem vir a receber em duplicidade o creditamento desses valores pagos a maior de PIS e de COFINS. Refiro-me, notadamente, ao caso das

muitas (e economicamente significativas) unidades consumidoras do serviço de distribuição de gás canalizado que consubstanciam empreendimentos industriais e comerciais. Circunstância subjetiva, essa, de implicações da mais centrada relevância para a formulação de um mecanismo restitutório baseado na tarifa.

7.2. Primeiramente, porque, entre esse público, há de se considerar a possibilidade de ajuizamento direto da ação de exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS. O que já impõe à ARSESP, caso dê seguimento à sua proposta regulatória, a tarefa de escrutinar a hipótese de esses contribuintes haverem litigado diretamente contra a Fazenda Nacional, como permite a jurisprudência do STJ, e já terem recuperado os créditos tributários ora em questão.

7.3. Mais relevante do que isso, porém, figura o *prosaico* mecanismo de tomada de créditos por efeito da não-cumulatividade dessas contribuições. É que a inserção indevida do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS elevou, indevidamente, o valor de entrada do gás como custo do processo produtivo das sociedades empresárias que o adquirem. Sociedades empresárias que, optantes pela sistemática de apuração pelo lucro real, submetem-se ao regime não-cumulativo e se habilitam, com isso, ao creditamento desses valores de ingresso.

7.4. Portanto, mediante creditamento, já houve utilização pelo menos parcial do crédito tributário que se pretende restituir pela via tarifária nesta oportunidade. Perante a União Federal, é importante destacar, não há objeções à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS em simultâneo ao creditamento com a inclusão do ICMS no valor de entrada. Tanto já foi

reconhecido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no Parecer SEI nº 14.483/2022/ME.

7.5. Não obstante seja essa uma forma correta de apuração tributária, se o objetivo é corrigir o eventual desequilíbrio da relação tarifária, devem ser considerados todos os elementos que compõem essa relação. É que, ainda que se pudesse cogitar da aplicação, *in casu*, de uma revisão tarifária orientada pelo art. 9º, § 3º, da Lei nº 8.987/1995, do que se cogita apenas argumentativamente, o propósito seria apenas e tão somente o de recompor o equilíbrio pré-estabelecido. Dando-se que, nessa hipótese de se considerarem os créditos tributários para fins de revisão tarifária, os parâmetros para determiná-la hão de ser, obviamente, aqueles prévios à superveniente exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS. De modo que faz pouco (ou nenhum) sentido reequilibrar apenas um lado da equação (o que foi restituído judicialmente pela concessionária), e não o outro, em que houve creditamento e eventual restituição judicial diretamente pela consumidora industrial ou comercial. Essa situação foi problematizada pela própria Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (PGE/SP), quando, no Parecer CJ/ARSESP nº 98/2021, direcionado a esta Consulta Pública, consignou o seguinte:

> Há, ademais, outros questionamentos relacionados à devolução individual para os usuários industriais que já tenham se apropriado dos créditos tributários pertinentes ao caráter não cumulativo dos tributos em questão.

7.6. Em um cenário que tal, em que o creditamento a maior de PIS e COFINS seria somado à restituição do mesmo objeto mediante redução tarifária, a resultante seria um evidente enriquecimento ilícito. Usuários industriais e comerciais – responsáveis por uma proporção significativa do volume

econômico consumido – recomporiam o suposto indébito de formas diferentes e cumulativas entre si. Quadro, esse, expressamente vedado pelo art. 884[19] do Código Civil e de proibição reforçada pelo art. 886, segundo o qual "Não caberá a restituição por enriquecimento, se a lei conferir ao lesado outros meios para se ressarcir do prejuízo sofrido".

7.7. Bem vistas as coisas, trata-se, sobretudo, de um problema de equidade, pela ausência de comutatividade ou equivalência material na alocação dos recursos que foram indevidamente repassados à Fazenda Pública Federal. Além dessas formas de enriquecimento ilícito citadas, nota-se que haverá, necessariamente, distorções alocativas. Por exemplo, um consumidor que era atendido por uma determinada distribuidora de gás, de acordo com a região em que residia, mas passa a morar em outro local, será atingido por uma revisão tarifária distinta, que deverá considerar um valor de crédito restituído também diferente. Muitos usuários pessoas jurídicas faliram nesse longo período, outros tantos surgiram, uma porção deles alterou drasticamente seus respectivos padrões de consumo, seja por mudança da atividade ou pelo advento de novas tecnologias. Em uma população em crescimento, como a brasileira, é natural também que muitas pessoas físicas, realmente um grande contingente populacional, que nunca arcaram com o ônus a maior do tributo nas faturas, venham a se beneficiar dessas revisões tarifárias agora promovidas.

7.8. Esse comportamento, entretanto, não está de acordo com a noção constitucional de equidade. Noção que pode ser mais bem representada, ainda que em aplicação ao fenômeno tributário, nas pertinentes palavras de Humberto Ávila, a seguir reproduzidas:

[19] "Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários."

> A vinculação anterior do padrão com a realidade diz respeito à necessidade de um suporte empírico considerável que permita comprovar a correspondência do padrão ao valor médio efetivo da maioria dos casos. Por isso mesmo, por exemplo, a planta geral de valores de imóveis de um Município deve ser baseada numa pesquisa criteriosa dos preços dos imóveis no perímetro urbano do Município; a tabela de preços dos veículos deve ser fundada numa pesquisa ampla dos preços de mercado dos veículos em determinado Estado; a pauta de valores de venda de mercadorias deve ser fundada numa pesquisa adequada dos preços de venda das mercadorias em determinado Estado; e, assim, sucessivamente. **Sem uma base empírica que permita verificar a dimensão média dos valores, não se atende ao princípio da igualdade geral, pois – eis o ponto – ela exige uma vinculação com a realidade média dos casos. Essa vinculação, decorrente de uma base empírica ampla e visível, não atende apenas à efetivação da igualdade por meio do critério da capacidade contributiva concreta. Ela atende, também, aos princípios da publicidade e do devido processo legal: da publicidade, porque, sem uma pesquisa que sirva de base à padronização, não se dá transparência à atividade administrativa, nem se fundamenta o seu exercício; do devido processo legal, porque, sem uma pesquisa específica o contribuinte, a rigor, não tem como controlar a regularidade do padrão por meio do exercício da ampla defesa e do contraditório.**[20] (grifos nossos)

7.9. Salta à inteligência, então, que é minimamente necessário a proposta ora em discussão passe por um grau considerável de sofisticação, de modo a evitar distorções alocativas severas e amplas como as que foram tratadas aqui.

8. Subsidiariamente: a qualificação analógica dos créditos tributários como receita extraordinária ou alternativa e seu necessário

[20] ÁVILA, Humberto. ***Teoria da Igualdade Tributária***. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. P. 94.

compartilhamento em conformidade com o regime jurídico e regulatório vigente

8.1. Neste ponto de enfrentamento do tema, passa-se a assumir a hipótese, contrária ao quanto exposto até aqui, de que seria possível conferir algum tratamento regulatório (e, portanto, tarifário) aos créditos tributários percebidos pela COMGÁS. Considerada, portanto, essa hipotética competência da entidade reguladora, o que se impõe é a identificação do que seria o regime regulatório mais aproximado ao caso. Assim normativamente como no plano ontológico das coisas.

8.2. Nessa abordagem rigorosamente subsidiária do tema, o que desponta é o entendimento conceitual de que a obtenção dos multicitados créditos tributários deriva de uma iniciativa tão proativa quanto de caráter jurídico-gerencial da concessionária. Algo, portanto, que figura como o resultado financeiro de uma iniciativa tão intrinsecamente vinculada à concessionária quanto objetivamente dissociada de suas obrigações prestacionais. Afinal, os créditos se materializam única e exclusivamente em função da decisão jurídico-empresarial, tomada pela COMGÁS, de ajuizar uma ação tributária. Não havia imposição normativa para que o fizesse. Nem se pode traçar uma correlação objetiva entre essa medida e as condições prestacionais afeitas ao serviço de distribuição de gás canalizado.

8.3. Também por essa razão, aliás, é que não se pode aplicar, ao caso, o § 3º do art. 9º da Lei nº 8.987/1995. Dispositivo que, sabe-se, gira em torno de eventos que se inscrevem no plano da extraordinariedade – aquilo que usualmente se denomina de "álea extraordinária". A designar, portanto, algo que desborda do alcance gerencial da concessionária, cujo exemplo clássico

reside, como dito, nos efeitos prospectivos de uma alteração legislativa (ou resultante de uma decisão judicial de eficácia vinculante, prospectiva e *erga omnes*) da carga tributária. A pretensão restitutória, bem diferentemente, resulta de um impulso jurídico-empresarial, com as despesas a ele necessárias (administrativas e contratuais-advocatícias) e com os riscos a ele associados (essencialmente, o da sucumbência).

8.4. Bem, daqui já se nota que, assumida a premissa hipotética de que haveria espaço de atuação regulatória legítima na matéria, o instituto cujo *figurino jurídico* mais assentaria com os créditos tributários em questão não pode ser outro, senão o das receitas extraordinárias, acessórias, alternativas ou complementares. Instituto versado no art. 11 da Lei nº 8.987/1995[21] e que, já na ambiência contratual-regulatória que circunda a COMGÁS, é tratado na Cláusula Primeira, Segunda Subcláusula do Contrato de Concessão, vigente nos seguintes termos:

> Segunda Subcláusula – A CONCESSIONÁRIA aceita que a exploração dos serviços públicos de distribuição de gás canalizado, que lhe é outorgada, deverá ser realizada como função de utilidade pública prioritária, comprometendo-se somente a **exercer outras atividades empresariais**, mediante prévia e expressa autorização da CSPE, desde que não interfiram na atividade principal da CONCESSIONÁRIA e que as receitas auferidas, **sejam contabilizadas em separado, nos termos da Oitava Subcláusula da Cláusula Décima Quarta, e contribuam parcialmente para o favorecimento da modicidade das tarifas dos serviços públicos de distribuição de gás canalizado**, que serão consideradas nas revisões de que trata a Cláusula Décima Terceira deste Contrato. (grifos nossos)

[21] Art. 11. No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas, observado o disposto no art. 17 desta Lei.

Parágrafo único. As fontes de receita previstas neste artigo serão obrigatoriamente consideradas para a aferição do inicial equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

8.5. É certo que o ajuizamento de ações tributárias não traduz o exercício de uma atividade econômica autônoma. Todavia, pelo exercício aproximativo que se está a praticar, é também indubitável que, em essência, trata-se de iniciativa de caráter identicamente adicional, que sobeja as obrigações contratuais assumidas pela COMGÁS e que resulta em proveito igualmente econômico. Donde se afirmar, subsidiariamente, a sua aplicação analógica à espécie. Entendimento, esse, que se confirma numa perspectiva consequencialista, própria de uma regulação por incentivos e, agora, positivada no art. 20[22] da LINDB.

8.6. Indo diretamente ao ponto: caso a obtenção de créditos tributários constituídos em contencioso administrativo ou judicial seja integralmente capturada pela tarifa, é absolutamente esperado e natural que nenhuma concessionária assuma, doravante, os riscos e custos próprios das discussões judiciais e administrativas. Um açodamento regulatório momentâneo pode, então, resultar na própria erradicação da categoria regulada. Em prejuízo, justamente, aos valores e aos bens jurídicos que se anunciam como objeto de consideração e tutela regulatória.

8.7. Fecha-se este tópico, então, com a conclusão de que, nessa perspectiva subsidiária e analógica, hão de ser aplicadas a Segunda Subcláusula da Cláusula Primeira do Contrato de Concessão da COMGÁS e as disposições regulatórias que disciplinem a repartição dos proveitos econômicos de receitas extraordinárias ou alternativas obtidas pela concessionária.

[22] Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

9. Dos valores a serem considerados no repasse tarifário: inadimplência, descontos praticados pela concessionária, despesas com o ajuizamento da ação e tributação do indébito tributário

9.1. Há mais uma reserva a ser considerada na determinação do valor a ser suposta e eventualmente restituído pela revisão tarifária. É que, se o objetivo é promover o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão, esse reajuste deve ocorrer tendo por base o montante que foi efetivamente auferido pela distribuidora de gás durante o período de tributação indevida, e não o valor bruto do crédito havido por ela.

9.2. Com efeito, hão de ser observados, primeiramente, os fatores que balizaram a própria restituição de indébito: os descontos incondicionados e a inadimplência. Tanto aqueles quanto esta operaram como fatores de redução da própria receita bruta tributável pelo PIS e pela COFINS. Consequentemente, reduziram o valor pago a maior, que, por sua vez, serve de base de cálculo para a restituição tributária.

9.3. Ora, se a distribuidora nem sequer recebeu crédito tributário com base nesses valores que não ingressaram em sua contabilidade – pois inadimplidos ou descontados –, não pode restitui-los em qualquer hipótese. É correto que a Cláusula Décima Primeira, Segunda Subcláusula, do Contrato de Concessão da COMGÁS determina que os descontos podem ser concedidos apenas "*desde que não implique[m] pleitos compensatórios posteriores quanto à recuperação do equilíbrio econômico-financeiro*". Essa regra, entretanto, em nada afeta o que se expõe nesta ocasião, pois não se trata de uma defesa de pleitos compensatórios de desequilíbrio econômico, mas de evitar que a pretensão contrária de reequilíbrio

econômico-financeiro contabilize um ganho que, efetivamente, não existiu. Em qualquer cálculo a ser realizado pela ARSESP, portanto, deve-se prevenir que essas quantias entrem no ajuste.

9.4. Mesmo em outros casos, de quantias que integraram o crédito tributário recebido pela concessionária, é necessária a sua dedução do que venha a ser eventualmente restituído pelo mecanismo da revisão tarifária. Esse abatimento se fundamenta na consideração elementar de que tais montantes correspondem aos custos indispensáveis à própria obtenção do crédito.

9.5. Foi necessária, por exemplo, a contratação de advogados – e o consequente pagamento de honorários contratuais –, além de serviços contábeis, dentre outros, para a quantificação administrativa do crédito. Dentro do prazo quinquenal para homologação, é ainda possível que seja necessário custear eventual litígio administrativo pelos valores. São, todas essas, despesas sem as quais não se materializaria a restituição tributária. E a sua concentração na distribuidora, inclusive, gera uma provável economia decorrente do ganho de eficiência de escala.

9.6. Seja como for, não é justo, menos ainda juridicamente aceitável, que se transfiram às concessionárias todos esses custos imprescindíveis à restituição, para que, na sequência, delas se exproprie todo o valor bruto do que foi havido em Juízo. Isso, convém enfatizar, além de eliminar qualquer incentivo para que a concessionária busque futuros ganhos de eficiência na redução de tributos, gera estímulos perversos para que ela jamais o faça, pois a iniciativa será, invariavelmente, deficitária: à concessionária, a totalidade dos custos; aos usuários, a integralidade do proveito.

9.7. Nesse mesmo trilho, outra dedução que se impõe concerne à tributação pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Esse ônus tributário também incidiu sobre o valor do crédito, de modo a reduzir o que a distribuidora efetivamente pode arrecadar. Não se justifica, portanto, uma proposta de reequilíbrio econômico-financeiro que desconsidere esse passivo. E pouco importa, nesse sentido, que o art. 9º, § 3º, da Lei nº 8.987/1995 ressalve "os impostos sobre a renda" da revisão tarifária. Não se está a tratar de revisão tarifária para adequar uma mudança do ônus tributário do IRPJ ou da CSLL, mas da sua mera dedução para aferição do valor real inesperadamente arrecadado no curso da execução do Contrato de Concessão.

9.8. Deveras, ainda que, com todas as reservas já manifestadas, decida-se por um modelo de devolução difusa dos valores de PIS e COFINS que incidiram indevidamente sobre o ICMS, essa tentativa de readequação tarifária há de considerar apenas o que efetivamente ingressou no patrimônio de alguma das partes da relação, jamais o que foi pago a terceiros para suscitar esse ingresso, ou como consequência inevitável dele - sejam esses terceiros advogados ou a própria Fazenda Pública.

9.9. A defesa da posição contrária esbarraria, mais uma vez, na constrangedora situação de ter que defender que se deve causar um enriquecimento ilícito para eliminar um suposto outro. Se o argumento geral para a regulação proposta é o da entrega, a cada um, do que lhe eventualmente pertence, sem deixar que ninguém receba mais do que deve, não se pode permitir que os usuários recebam o valor bruto do crédito recuperado, imputando todos os custos de fazê-lo à concessionária. Sistemática que, sem

dúvidas, infringiria os citados arts. 884 e 886 do Código Civil, além de violar o princípio da equidade.

10. A necessária cautela em relação ao julgamento da ADI nº 7.324/DF: perigo de dano na nova solução regulatória

10.1. Por fim, e independentemente do mérito de todas as questões enfrentadas, é medida de prudência aguardar-se o julgamento, pelo STF, da ADI nº 7.324/DF, que impugna a Lei nº 14.385/2022. Esse diploma legal veicula para o setor elétrico medida regulatória semelhante à que se cogita na Consulta Pública nº 12/2022, mas compartilha uma série de vícios com os indicados neste parecer.

10.2. Considerando-se, então, que a restituição difusa, pela via tarifária, impossibilita a restituição dessas quantias dos usuários, exceto por nova revisão tarifária que viesse a elevar o preço público em questão, muito provavelmente, seria causado um dano financeiro irreparável às concessionárias de distribuição de gás canalizado do estado de São Paulo, caso entre em vigor alguma disciplina regulatória antes da decisão pelo STF. A proposta aventada, de reduzir o valor da tarifa para comportar o repasse dos valores de PIS e COFINS restituídos, causará prejuízo financeiro que as distribuidoras não terão como corrigir.

10.3. Ademais, no despacho inicial, o ministro relator, Alexandre de Moraes, já adotou o rito abreviado de tramitação, previsto no art. 12 da Lei nº 9.868/1999. Portanto, não há de causar grandes prejuízos a espera por esse julgamento. Cumpre à ARSESP, então, produzir uma regulação prudente.

11. Conclusões

11. Assim postas as coisas, são as seguintes as conclusões deste parecer, a partir do quadro jurídico-factual que nos foi submetido:

I - a modulação de efeitos instituída na definição do Tema nº 69 da Repercussão Geral do STF consiste em causa impeditiva à pretensão restitutória dos usuários que não ajuizaram ações ou apresentaram pleitos administrativos antes de 15/03/2017;

II - o direito subjetivo em disputa – a pecúnia resultante da restituição do PIS e da COFINS indevidamente calculados sobre o ICMS – é matéria que se inscreve nos domínios normativos do Direito tributário e, portanto, demandaria lei complementar tributária para disciplinar o tema atinente à titularidade;

III – o § 3º do art. 9º da Lei nº 8.987/1995 não institui nenhuma espécie de competência adjudicante sobre os efeitos e os produtos meramente patrimoniais e retrospectivos que resultem desse ou daquele contencioso tributário;

IV - ao propor, *in casu*, um caráter retrospectivo à deliberação regulatória, para dispor sobre a titularidade e a fruição de direitos patrimoniais versados em decisões judiciais definitivas, a ARSESP prejudica, direta, severa e inequivocamente, a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e a propriedade privada, inscritos nos incisos XXXVI e XXII da Constituição Federal;

V - caso a norma regulatória sob discussão seja editada sem observância de um limite temporal objetivo e fundado em lei, como acontece com a prescrição, a projeção de efeitos pretéritos infringe, de forma ainda mais acintosa, o princípio da segurança jurídica, por submeter um direito patrimonial à possibilidade ilimitada de rediscussão;

VI - a forma de trespasse difuso e indiscriminado do indébito tributário pela via tarifária suscita situações atentatórias contra a equidade, uma vez que uma parcela economicamente relevante dos usuários poderia aproveitar em dobro o indébito tributário em causa, seja por eles próprios já terem judicializado a questão, seja pelo creditamento de não-cumulatividade já consumado;

VII – subsidiariamente, na hipótese de assumir válido algum tipo de tratamento regulatório (e, portanto, tarifário) aos créditos tributários percebidos pela COMGÁS, é de se ter em mira que a obtenção dos multicitados créditos tributários deriva de uma iniciativa tão proativa quanto de caráter jurídico-gerencial da concessionária; logo, o instituto cujo *figurino jurídico* mais assentaria com os créditos tributários em questão não pode ser outro, senão o das receitas extraordinárias, acessórias, alternativas ou complementares, versadas no art. 11 da Lei nº 8.987/1995 e na Cláusula Primeira, Segunda Subcláusula do Contrato de Concessão, a determinar o compartilhamento de tais montantes financeiros entre concessionária e usuários;

VIII - em todo caso, ainda que haja restituição do indébito pela redução tarifária, e seja qual for a sua respectiva proporção, é necessário deduzir despesas intrinsecamente vinculadas à obtenção da referida receita, como

despesas administrativas, honorários advocatícios contratuais e a incidência de IRPJ e CSLL sobre os créditos restituídos; nesse mesmo sentido, deve-se conformar o montante a ser restituído à luz do que efetivamente a COMGÁS teria recebido a maior, o que já torna impositiva a dedução de descontos incondicionais, honorários contratuais de advogados e incidência de IRPJ e CSLL, tudo sob pena de se alocarem todos os custos à concessionária, gerando enriquecimento ilícito dos usuários e criando-se um óbice regulatório a novos questionamentos tributários pelas concessionárias;

IX – por fim, caso se venha a implementar equivocadamente a revisão contratual sob discussão, será, muito provavelmente, gerado dano de difícil reparação para a distribuidora de gás, de modo que é prudente aguardar o posicionamento do STF sobre a matéria, previsto para acontecer em breve, na ADI nº 7.324/DF.

12. FECHO

Este o parecer jurídico, data vênia de entendimento contrário.

Brasília (DF), 5 de janeiro de 2023.

Orlando Magalhães Maia Neto
OAB/DF 46.096

Anexo IV

ANDRÉ RAMOS TAVARES
Professor Titular da Faculdade de Direito da USP

PARECER

SUMÁRIO

DA CONSULTA E DOS ASPECTOS INTRODUTÓRIOS. DO PARECER. **PARTE I** – ANÁLISE DOS PRESSUSPOTOS JURÍDICOS DETERMINANTES; **I.** SOBRE A TESE FIXADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR E A MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO; **II.** A CONSTITUCIONALIDADE DO RECOLHIMENTO OCORRIDO ATÉ 15/03/2017 (MODULAÇÃO) É A REGRA GERAL (*ERGA OMNES*); **II.1.** Sobre o efeito *erga omnes*; **II.2.** O *erga omnes* na sistemática da repercussão geral; **II.3.** O *erga omnes* na repercussão geral com modulação; **II.4.** A modulação adotada realiza a segurança jurídica; **III.** DA DECISÃO DO STF NÃO DECORRE MUDANÇA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, NEM CIDADÃOS EXCLUÍDOS PODEM SER, AGORA, INCLUÍDOS NOS EFEITOS RETROATIVOS; **PARTE II** - ENQUADRAMENTO CONCRETO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO STF NO SISTEMA REGULATÓRIO; **IV.** DESTAQUE NA FATURA E TRANSPARÊNCIA COM O CONSUMIDOR; **V.** TETO TARIFÁRIO E TARIFA MÓDICA NÃO CONFLITAM COM OS VALORES PRÉ 15/03/2017 AUFERIDOS OU A SEREM AUFERIDOS PELA COMGÁS; **VI.** A IMPOSSIBILIDADE DA REVISÃO TARIFÁRIA NOS TERMOS PROPOSTOS PELA ARSESP: AINDA OS EFEITOS PROSPECTIVOS DA DECISÃO DO STF; **VII.** A INCONSTITUCIONALIDADE PÓS 15/03/2017 E OS POSSÍVEIS REFLEXOS AOS QUE SÃO AFETADOS PELO TRIBUTO OU PELO INDÉBTIO; **VII.1.** A identificação do *quantum debeatur*: limites dessa operação; **VIII.** COMPARTILHAMENTO DE INGRESSOS; **IX.** A NECESSÁRIA SUSPENSÃO DA CONSULTA EM SEUS TERMOS ATUAIS E ATÉ A DELIMITAÇÃO DO TEMA PELO STF.

QUADRO-SÍNTESE DO PARECER

- O Parecer aborda, para o caso concreto no qual está envolvido a Consulente, os efeitos das decisões proferidas pelo STF no Recurso Extraordinário com repercussão geral 574.706/PR (Tema 69) e nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR e a proposta da ARSESP de se proceder à Consulta Pública 12/2022, cujo pressuposto assumido é o de uma suposta "devolução" e integral aos usuários, por meio da conta de gás, dos créditos obtidos pelas concessionárias em processos judiciais em que se discute a tese fixada pelo STF;

- Assim, a ARSESP, a partir de uma compreensão equivocada dos efeitos da decisão do STF (em especial a modulação), pretende realizar o repasse dos valores auferidos ou a serem auferidos pela concessionária de serviço público, em virtude de processos judiciais próprios, aos usuários, de forma difusa, por meio de futuros descontos nas tarifas;

- Há **efeitos *ex nunc*** ou **prospectivos** como regra geral da decisão. Ou seja, a inclusão do ICMS na base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS somente seria considerada inconstitucional para todos a partir do dia **15 de março de 2017;**

ANDRÉ RAMOS TAVARES CONSULTORIA JURÍDICA
Av. Brasil, 2069 - Jd. América - Cep: 01431-001 - São Paulo/SP/Brasil
Tels. (+55 11) 3062 0004 - 2533 1147/8
www.artconsult.adv.br - email: art@artconsult.adv.br

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

- Há **efeitos *ex tunc*** ou **retroativos**, como ressalva ou exceção aos efeitos *ex nunc*, para aqueles que, de maneira diligente, ingressaram judicial ou administrativamente até o dia **15 de março de 2017**, com o intuito de não incluir o ICMS na base de cálculo da incidência do PIS e da COFINS. Estes, e somente estes, têm o direito de reaver valores; todos demais, que estejam fora desse grupo, não se beneficiam da inconstitucionalidade retroativa, e, portanto, seria uma **extensão indevida dos limites subjetivos expressos e específicos da decisão do STF** de modulação dos efeitos pretender incluir, agora, novos sujeitos, ou seja, seria uma afronta direta aos efeitos *erga omnes* dessa limitação subjetiva da retroatividade da inconstitucionalidade;

- Assim, a proposta da ARSESP em favorecer os usuários – e o próprio Poder Concedente – que quedaram-se inertes mostra-se equivocada, pois eles não foram e, agora, não mais podem ser alcançados pelos efeitos retroativos da decisão do STF;

- Portanto, **inexiste** um direito a repasse de valores aos usuários quando se trata dos indébitos a serem recebidos exclusivamente pela COMGÁS em decorrência das decisões judiciais que lhe foram favoráveis;

- A decisão do STF não transforma o consumidor ou mesmo o usuário dos serviços públicos em "contribuinte de fato", não lhe atribui a responsabilidade tributária e, muito menos, excepciona esse grupo junto àqueles alcançados pelos efeitos *ex tunc*. Considerar os usuários os verdadeiros sujeitos passivos da relação tributária em apreço, e não a Consulente, é uma leitura à margem da Constituição;

- O destaque, na fatura ao consumidor, para identificar o tributo, não decorre de uma transferência (normativa) ao consumidor da responsabilidade pelo recolhimento do tributo, sendo exatamente uma técnica de transparência. Não há, nem de fato, nem de Direito, um repasse da responsabilidade pelo tributo aos usuários, por força desse "mero" dever de informação;A revisão tarifária na forma do art. 9º, § 3° da Lei de Concessões e reproduzida pelo contrato de concessão, não incide em situações concretas como a presente, que envolve consequências concretas de decisão judicial. Esses dispositivos aplicam-se **quando a criação, a extinção ou a alteração de tributos se der por lei**;A regra da tarifa-teto e a modicidade tarifária, portanto, não endereçam o tema dos créditos tributários que a concessionária possui ou possa vir a possuir perante a Fazenda Nacional em restituição de tributos indevidos, e tampouco poderiam superar a subordinação da Agência aos efeitos específicos da declaração de inconstitucionalidade produzidos pela decisão do STF;

- Caso se entenda legítima a revisão tarifária com base em mudança tributária, certamente essa não pode ser retroativa, ou seja, não pode alcançar valores obtidos ou a serem obtidos pelas concessionárias em virtude de situações anteriores a 15/03/2017, e nem mesmo as situações posteriores, que acabam, hoje, seguindo o mesmo destino prático do efeito retroativo;

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

- Ainda que se considere devida aos usuários a transferência de valores extraordinários, o que só se poderia considerar a título argumentativo, com aplicação de regras por analogia, ignorando limites conceituais e normativos, e no período sob discussão, que é o período com efeitos *erga omnes* da decisão do STF, ainda assim há que se considerar fatores que impedem que seja atingida a integralidade do proveito econômico da COMGÁS, nos termos que apresento;

- A receita econômica em restituição ou a ser restituída pelo Fisco pertence, rigorosamente falando, à Consulente. Do ponto de vista do Direito regulatório, o encaminhamento desse assunto apenas poderia invocar a incidência do modelo de compartilhamento por receita extraordinária, conforme elucido neste estudo.

- Em síntese conclusiva, entende-se que a ARSESP deve proceder a suspensão da Consulta Pública mencionada, da forma como foi apresentada. E que mantenha essa suspensão até que o STF se manifeste sobre o tema na ADI 7324/DF, tendo em vista a segurança jurídica e o potencial risco que uma decisão que determine a devolução/revisão tarifária nos moldes propostos possa vir a gerar até mesmo para os cofres públicos.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

DA CONSULTA

E DOS ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

Em muito me honra a presente Consulta Jurídica formulada pela COMPANHIA DE GÁS DE SÃO PAULO - COMGÁS, por meio de seus Advogados, a respeito das consequências jurídicas, deveres e posição da Consulente em virtude de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no Tema 69, a primeira em Repercussão Geral (RP) no Recurso Extraordinário 574.706/PR, ocorrida em 15/03/2017 e a segunda nos Embargos Declaratórios propostos pela União, julgados em 13/05/2021.

No julgamento ocorrido no dia 15/03/2017, a Corte Suprema alcançou o mérito para dar provimento, em repercussão geral, ao referido recurso e fixar a seguinte tese: "*o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.*". A modulação dos efeitos temporais, contudo, ficou para outro momento.

Foi no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR, em 13.05.2021, que o STF decidiu sobre a modulação dos efeitos temporais a respeito da tese fixada no julgamento de mérito. Na base da modulação está o entendimento de que a decisão alterava a jurisprudência dos tribunais superiores, bem como que viria gerar impactos financeiros e tributários significativos à Fazenda Pública e, também, aos contribuintes, estabelecendo, como marco temporal, a data do julgamento do mérito, 15/03/2017, para o início dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Essa modulação, pois, passava a se constituir na regra geral do entendimento do STF para o tema.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Houve, porém, ressalva expressa e específica àqueles que, anteriormente a essa data, buscaram as vias judiciais ou administrativas para questionar, de maneira individual ou coletiva, a constitucionalidade do que vinha sendo determinado como base de cálculo.

Em outras palavras, como veremos de maneira detalhada, até a referida data, considerou-se **constitucional** a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Porém, considerou-se inconstitucional essa incidência, nesse mesmo período, **exclusivamente** àqueles que, de forma diligente, pleitearam pela sua inconstitucionalidade em ações judiciais ou em processos administrativos – **o que não foi o caso da ampla maioria dos consumidores e contratantes, nem mesmo de Poderes concedentes. Pretende-se, por equívoco, que usuários sejam, agora, favorecidos** por uma inconstitucionalidade retroativa que não os alcança. Aliás, antecipando algumas das conclusões, essa tese ainda necessita, para sua aplicação, ser conjugada com outras tantas leituras e opções de legitimidade duvidosa, dentre as quais registro uma leitura, feita à margem da Constituição, de que seriam os usuários os verdadeiros sujeitos passivos da relação tributária em apreço, e não a Consulente.

Rigorosamente falando, como veremos, para a grande maioria dos consumidores, contratantes e concedentes (e até mesmo para algumas concessionárias do mesmo setor da Consulente) – posto que não agiram na forma e no prazo determinados pelo STF – o ICMS compõe validamente a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS no período pré-2017.

A modulação promovida pelo STF na referida decisão de mérito sobre a inconstitucionalidade do modelo tributário até então amplamente praticado e, especialmente, as consequências, para a Consulente, do que restou ali decidido, constitui, em grande medida, pois, o cerne deste Parecer, e envolve, ainda, necessariamente, a compreensão e elucidação de particularidades e elementos do

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

concreto nos quais está envolta a Consulente, como ações judiciais por ela anteriormente propostas, cláusulas contratuais, práticas comerciais por ela assumidas perante alguns usuários de seus serviços e certas situações de outros tantos usuários, que não são consumidores finais (residenciais ou comerciais).

Paradoxalmente, foi justamente em virtude dessa decisão do STF que a ARSESP iniciou a Consulta Pública 12/2022 (e marcou a Audiência Pública 01/2023), com teor que está a merecer os devidos ajustes elencados ao longo deste estudo e recolhidos, de maneira sintética, no último item deste Parecer. Aliás, só se pode compreender a existência dessa Consulta, neste momento, com os objetivos ali declarados, sob a assunção de um pressuposto destoante da decisão do STF. Refiro-me à percepção equivocada de que exista algum dever jurídico de devolução ou restituição total (ou mesmo parcial, como veremos) dos valores auferidos ou a serem auferidos pela concessionária, ora Consulente, nos processos judiciais por ela promovidos, nos quais essa empresa discutiu a inconstitucionalidade do ICMS como elemento integrante na base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, conforme se extrai da Nota Técnica de dezembro de 2022:

> "A proposta apresentada nesta Consulta Pública é baseada na **premissa de devolução integral aos usuários**, por meio da conta de gás, dos créditos obtidos pelas concessionárias nos processos judiciais e administrativos, uma vez que, conforme esclarecido no tópico 3.1 'FUNDAMENTAÇÃO LEGAL', o tratamento dispensado aos tributos deve ser neutro às distribuidoras, com intuito de manter o equilíbrio econômico-financeiros dos contratos."[1]

[1] Nota Técnica DEF 3 – Devolução de Créditos Oriundos da Aplicação de PIS/COFINS sobre ICMS nas Contas de Gás Canalizado, dezembro de 2022, p. 11. Disponível em: http://www.arsesp.sp.gov.br/ConsultasPublicasBiblioteca/1_NT_ARSESPDCI202203910A.pdf Acesso em: 04.01.2023.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

A referida Agência Reguladora bandeirante pretende, assim, de maneira inquestionável, realizar o repasse dos valores auferidos pelas concessionárias de serviço público aos usuários, de forma difusa, por meio de futuros descontos nas tarifas, termos estes que serão devidamente apurados e detalhados adiante.

Porém, ainda que seja desconsiderado o caráter constitucional de tributo *direto* do PIS e da COFINS (o que já retira do usuário a premissa jurídica para que pudesse falar em restituição) e ainda que pudesse ser superada a inconstitucionalidade/ilegalidade da normatividade infralegal que confere tratamento semelhante ao de tributo indireto, não existe, hoje, qualquer direito à "devolução" (o que haveria seria um verdadeiro repasse) de valores restituídos ou restituíveis anteriores ao marco temporal de 2017. O que pode haver, quando muito, é o repasse *de parte* do montante recolhido a maior, mas tão somente em relação às faturas de serviços prestados pela COMGÁS **posteriores** à decisão do RE 574.706/PR[2], pois, para esse período, o STF efetivamente considerou inconstitucional, com efeitos gerais, o recolhimento que tenha havido. É certo que, das cobranças anteriores, para todos aqueles que quedaram-se **inertes até a data do julgamento do STF, 15/03/2017**, esse período foi – e continua sendo –, de cobrança **constitucional**, simplesmente inexistindo para todos esses sujeitos, portanto, qualquer suposto direito lastreado na inconstitucionalidade, como seria o direito à restituição ou recebimento a título devolutivo ou de ressarcimento.

Assim apresentada a problemática em análise, com seus principais pressupostos conceituais e antecipadas algumas de suas conclusões de maneira genérica, o Parecer será desenvolvido de maneira incremental, com o necessário

[2] De parcela do indébito, pelos motivos, fundamentos normativos e condicionantes que analiso detalhadamente neste estudo.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

detalhamento das hipóteses e complexidades envolvidas no tema, sempre a partir das circunstâncias narradas e do contexto jurídico existente.

As conclusões serão válidas[3], particularmente, para o âmbito do tema apresentado, com as peculiaridades da situação e do contexto em que emerge a problemática aqui identificada, especialmente apresentada a partir de dados empíricos.[4] Variantes dos elementos fáticos aqui apresentados e utilizados podem conduzir a soluções jurídicas diversas daquelas constantes no presente Parecer, que escrutina as normas a partir de um descritivo concreto, em suas particularidades e respectiva contextualização constitucional (no caso, em boa medida formatada pela decisão inovadora do STF e a posição peculiar da Concessionária no contexto dessa decisão). Considera-se que são os elementos do concreto, como se poderá perceber, que sustentam, em boa medida, as conclusões jurídicas finais.

[3] Pareceres jurídicos, em geral, como se sabe, assumem uma base e função propositivas para problemas jurídicos e especulativas quanto às soluções juridicamente mais adequadas e conformes que deveriam ser oficialmente adotadas (exceção feita a alguns pareceres, como os pareceres normativos da AGU, quando encampados pela Presidência da República). O que se pretende, aqui, pois, é exatamente elucidar normas jurídicas, raciocínios, metodologias aceitáveis, refutação de certas teses e acerto de outras, bem como motivos e justificativas, apresentando direitos e caminhos jurídicos válidos e constitucionalmente mais alinhados à situação real e ao contexto nacional. No caso, apresento, ao final, a solução – sobre a qual estou plenamente convencido. Não há, nem poderia haver, qualquer pretensão de antecipar as posições oficiais, sejam administrativas, sejam judiciais. Pelo contrário, o estudo busca a elucidação, a demonstração do caminho juridicamente adequado e a refutação de raciocínios e teses generalizantes, impróprias e desalinhadas aos valores constitucionais.

[4] Sobre a importância do concreto na interpretação e compreensão do Direito, em linhas mais verticalizadas do que as noções aqui expostas, vide: André Ramos Tavares. *Fronteiras da Hermenêutica Constitucional*. São Paulo: Método, 2006, cap. II.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

DO PARECER

PARTE I – ANÁLISE DOS PRESSUSPOTOS JURÍDICOS DETERMINANTES

I. SOBRE A TESE FIXADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR E A MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO

O Supremo Tribunal Federal, em sessão ocorrida dia 15/03/2017, deu provimento ao Recurso Extraordinário 574.706/PR, em sede de repercussão geral, e fixou a seguinte tese: "*o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.*".

Por maioria, os Ministros decidiram que o conceito jurídico-constitucional de "**faturamento**", na forma do art. 195, I, "b" da Constituição do Brasil de 1988, deve ser entendido como a "**receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços**" [5] e, ainda, "como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.".[6]

Com essa decisão, o significado de faturamento foi equiparado ao conceito de **receita bruta**. Portanto e de maneira muito sintética, tem-se como corolário direto que referido imposto estadual não pode ser considerado como elemento que

[5] RE n° 574.706/PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 15-03-2017, p. 99.
[6] RE n° 574.706/PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 15-03-2017, pp.79-80.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

componha a base de cálculo válida do PIS e da CONFINS. Faturamento, portanto, conforme ficou decidido, requer ingresso financeiro, sem reservas ou condições.[7]

A União opôs Embargos de Declaração em face dessa decisão, que deu provimento ao RE 574.706/PR[8], requerendo, entre outros pedidos, *a modulação dos efeitos temporais*.

O julgamento desses Embargos de Declaração em sede de RE com RP no STF representa uma decisão com uma característica inquestionavelmente inovadora para o sistema tributário nacional. Com isso, diante das particularidades da questão aqui suscitada, devemos analisar atentamente certos elementos que a Doutrina e a própria jurisprudência do STF reputam essenciais em decisões com esse porte, como é o caso dos seus efeitos (que são devidamente programados no *decisum*), **especialmente no âmbito temporal** (no caso deste RE, como regra, prospectivos – *ex nunc* –, e direcionados a todos – *erga omnes* –, com exceções bem definidas que serão devidamente apresentadas e detalhadas a seguir).

O tema "modulação de efeitos temporais" ou "manipulação temporal dos efeitos", como sempre tenho ressaltado, constitui um dos mais delicados tópicos de técnica (e justiça) de decisão, especialmente em tribunais constitucionais e

[7] "Diante desse quadro, é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na 'fatura' é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário final a Fazenda Pública, para qual será transferido." (RE n° 574.706/PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 15-03-2017, p. 23).

[8] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021. Reforço, neste ponto, a possibilidade de discutir o tema da modulação, especialmente temporal, inclusive inexistindo provocação anterior das partes envolvidas. O próprio STF admite embargos de declaração para modulação dos efeitos, *mesmo sem ter a questão sido ventilada anteriormente* (cf. Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário n. 500.171/GO, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j.16.03.2011, DJe 03.06.2011).

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

cortes supremas com perfil de Tribunal Constitucional[9], mesmo porque uma das principias preocupações destas Cortes há de ser a de elaborar "as avenidas fundantes do processo justo.".[10]

Em julgamentos envolvendo decisões gerais ou universais, como no modelo de precedentes[11], no controle direto e abstrato da constitucionalidade de leis ou, ainda, na criação de teses paradigmáticas e em sede de repercussão geral (abstrativização do controle difuso), deve haver, invariavelmente, ao menos dois *pronunciamentos*[12] distintos, considerando-se um como a decisão de mérito e o outro

[9] De acordo com GILMAR FERREIRA MENDES: "A disposição contida no art. 27 da Lei 9.868/99 introduziu expressamente uma nova modalidade de decisão no direito brasileiro, à semelhança do modelo português, que no art. 282 (4), da Constituição, estabelece fórmula que autoriza o Tribunal Constitucional a limitar os efeitos das decisões de inconstitucionalidade com fundamento no princípio da **segurança jurídica** e no interesse público de excepcional relevo [...] A fórmula [...] não constitui modelo isolado. Ao revés, trata-se de sistema que, positiva ou jurisprudencialmente, vem sendo adotado pelos vários sistemas de controle de constitucionalidade. Além das especificidades do modelo alemão [...] anote-se que os sistemas austríaco, italiano, espanhol e o próprio direito comunitário têm adotado modalidades assemelhadas quanto à restrição dos efeitos da declaração de nulidade. Também a jurisprudência americana acabou por consagrar o modelo mitigador da nulidade absoluta". (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. *Curso de Direito Constitucional.* 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 1552, original não grifado.)

[10] Colho a enfática expressão em MORELLO, Augusto M. *Admisibilidad del recurso extraordinario*: el "certiorari" según la Corte Suprema. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997, p. 4.

[11] O termo "precedente" assume variações largas de significado. Por vezes é assumido como mero julgamento anterior, por vezes indica um modelo muito próprio de decisões. Também há divergência sobre o que exatamente constitui o precedente dentro do contexto decisório (*ratio decidendi*, *obiter dictum*, *proposition of law*, *material facts*, etc.)

[12] Em realidade, a chamada decisão da Corte é formada por inúmeras decisões, ou "parcelas-de-decisões" se se quiser apreciar o tema com um rigor máximo, um conjunto no qual se incluem: a decisão sobre valoração das provas, dos fatos, do concreto, as decisões interpretativas, a decisão de contextualização ou descontextualização, a decisão sobre a própria competência para decidir, e tantos outros desdobramentos. Geralmente se utiliza a referência ao *decisum* para tratar sinteticamente do resultado final, que contém, em verdade, todo esse conjunto, expresso ou implícito, por vezes considerando algumas escolhas como meras fundamentações. Não pretendo, contudo, ingressar nesse tortuoso assunto. Importa, aqui, apenas assinalar, para os fins deste Parecer, que na linha de RICARDO GUASTINI, a chamada ineficácia retroativa da decisão (ou da declaração de inconstitucionalidade no processo constitucional típico) precisa ser constituída pela decisão, e não meramente declarada (cf. GUASTINI, Ricardo. *Le Fonti del diritto e l'interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1993, p. 316; TAVARES, André Ramos. *Teoria da Justiça Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 264). Em termos muito diretos, isso significa que é necessária a segunda decisão, à qual me refiro no texto, também por questões de rigor conceitual.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

como a decisão sobre os efeitos da decisão de mérito (enquadra-se, nesta última, a denominada *modulação* desses efeitos, elemento central para este estudo).[13]

O processo decisório gera, portanto, nessa exata medida, um pronunciamento complexo. No âmbito do processo constitucional em sede de controle de constitucionalidade (como ocorre no caso presente), o Ministro CELSO DE MELLO teve a oportunidade de enfatizar, didaticamente, a existência de "fases autônomas e sequenciais", sendo a modulação o 'segundo momento".[14]

No caso aqui em análise, foi na sessão realizada no dia 13.05.2021 que o STF acolheu, em parte, os Embargos de Declaração, exatamente para modular os efeitos da decisão do Tema 69 de Repercussão Geral no RE 574.706/PR, nos seguintes termos:

> "Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, **para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral 'O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS' -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento**, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF)."[15]

[13] E isso ocorre independentemente de se tratar do controle de constitucionalidade das leis.
[14] QO na ADI 2.949/MG, j. 08.04.2015.
[15] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 178, original não grifado.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Assim, o STF, nos termos do Voto da Ministra Relatora, visando a resguardar a segurança jurídica[16], estabeleceu os seguintes *efeitos temporais* para sua decisão:

a) Modulação de efeitos (aplicação de **efeitos *ex nunc***, ou seja, **prospectivos[17]**): neste caso, o STF decidiu que a inclusão do ICMS na base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS somente seria considerada inconstitucional a partir do dia **15 de março de 2017,** data em que foi julgado o RE 574.706/PR e na qual foi fixada a tese *com repercussão geral***.** Em outras palavras, até o dia **15 de março de 2017**, a inclusão do ICMS na base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS foi considerada como **constitucional** e, assim, sua cobrança foi e continua sendo **válida**, para os fins juridicamente determinados à época, perante as pessoas não excepcionadas pelo STF. Porém, a partir dessa data, passou a prevalecer a nova tese fixada, conforme a qual: "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS". Com isso, a partir dessa data, temos a inconstitucionalidade geral (*erga omnes*) da composição da base de cálculo com base na modelagem tributária referida.

b) Sem modulação de efeitos (aplicação de **efeito *ex tunc*** ou **retroativos**): ficaram ressalvadas da decisão temporal acima referida (sob "a") todas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão de julgamento, qual

[16] "A atual incidência da sistemática de repercussão geral, com efeitos *erga omnes* e vinculante aos órgãos da Administração Pública e ao Poder Judiciário, recomenda o balizamento dos efeitos do que decidido neste processo, para preservar a **segurança jurídica** dos órgãos fazendários, ressalvados os casos ajuizados até a data da sessão de julgamento, em 15.3.2017. Admissível a produção de **efeitos retroativos para os cidadãos que tinham questionado judicial ou administrativamente a exação**, até a data daquela sessão de julgamento. Como enfatizado em alguns dos votos vencidos, a orientação deste Supremo Tribunal, em sede de repercussão geral, rompe com a jurisprudência até então consolidada no Superior Tribunal de Justiça." (Emb. Decl. no Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 41, original não grifado).

[17] Modelo de eficácia das decisões legislativas, aplicável às decisões dos tribunais, quando assim decidirem os próprios tribunais.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

seja, **15 de março de 2017.** [18] Assim, aqueles que ingressaram judicial ou administrativamente até o dia **15 de março de 2017**, com o intuito de não incluir o ICMS na base de cálculo da incidência do PIS e da COFINS, têm o direito de deixar de recolher ou reaver os valores pagos a maior, dentro das regras prescricionais próprias em vigor à época, considerando-se a data do ajuizamento das respectivas ações.[19]

Em termos práticos, podemos concluir, sinteticamente, que o STF estabeleceu, como regra, para todos (*erga omnes*), os efeitos ***ex nunc***, ou seja, prospectivos, de modo que apenas a partir do 15/03/2017 passaram a ser produzidos os efeitos típicos e bem conhecidos da inconstitucionalidade das leis[20], que melhor explicitarei logo adiante.

[18] "Como forma de resguardar aqueles que buscaram perante o Poder Judiciário e a Administração Pública o reconhecimento do direito, acompanho a Relatora quanto à ressalva da modulação no que concerne às ações judiciais e administrativas formalizadas até aquela data. Destaco que tal ressalva encontra respaldo na jurisprudência do Supremo, em que, reconhecida a excepcionalidade apta a acionar o instituto da modulação dos efeitos, resguardam-se os interesses daqueles que de alguma forma recorreram em busca do reconhecimento de um direito." (Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 51).

[19] Em que pese a prescrição não ser especificada na referida decisão, por decorrência lógica jurídica, consideram-se aptos à restituição do tributo pago a maior aqueles que, antes do dia 15/03/2017 e dentro do prazo prescricional para reaver indébito tributário, ingressaram com ações judiciais ou, ainda, apresentaram "recursos" administrativos. Aqueles que, eventualmente, mesmo antes do marco temporal, tenham ingressado com ações judiciais ou apresentado recurso administrativo após decorrido o prazo prescricional, não têm direito à respectiva restituição e, ainda, aqueles que incluíram nos pedidos os tributos pagos em exercícios anteriores aos 5 (cinco) anos, contanto que tenham distribuído no período anterior ao julgamento, só fazem jus ao que ainda não estava prescrito.

[20] A escolha do marco temporal é bem explicitada no voto proferido pelo Ministro Kassio Nunes Marques: "Entendo por demais radical suplantar toda a quadra posta e determinar que o entendimento proferido pela Corte em 2017, sob o ângulo da repercussão geral, passasse a surtir efeitos apenas a partir do julgamento dos presentes embargos, como requerido pela União. *O acolhimento desse pleito contrariaria a própria sistemática de aplicação de precedentes do Supremo, que determina a reprodução automática da tese fixada a partir do julgamento de mérito, sem que se aguarde sequer o trânsito em julgado do paradigma.* Nessa linha, Rcl 30.003-AgR/SP, Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 13/06/2018; RE 1.129.931-AgR/SP, Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 27/08/2018. Foi com base nesse entendimento, inclusive, que até a presente data diversas decisões foram proferidas a partir da tese fixada quanto ao Tema 69 da repercussão geral, sem que fosse necessário aguardar a apreciação destes declaratórios pelo STF. *Por tais razões, entendo por bem assentar que a tese de repercussão geral anteriormente fixada venha a produzir efeitos a partir da data da sessão de julgamento do mérito, em 15 de março de 2017*. De tal sorte que, até aquela data, considerar-se-ia válida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS e, a partir dela,

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Contudo, o STF, em nome da justa expectativa de quem estava a discutir a questão em instâncias adequadas e, sobretudo, seguindo seu próprio entendimento consolidado acerca do funcionamento da jurisdição constitucional *erga omnes*, entendeu excepcionar da modulação aqueles que, de forma diligente, agiram por meio de ações judiciais ou procedimentos administrativos. Para estes, os respectivos pleitos (pretéritos) passaram a ser beneficiados pela declaração de inconstitucionalidade, ou seja, seriam produzidos efeitos *ex tunc* (retroativos) para esse exato grupo de pessoas.

Portanto, surge **especificamente para essas pessoas**[21] a nulidade retroativa da incidência do ICMS na base de cálculo da incidência do PIS e da COFINS e, portanto, apenas para estes, como é o caso da Consulente, o STF reconheceu, automaticamente, a legitimidade de um direito, próprio, como veremos, de reaver os valores pagos a maior, nos limites emergentes das datas concretas de impugnação.

Assim, a decisão do STF fez surgir para os contribuintes do PIS e da COFINS que foram diligentes na época própria, como é o caso específico e comprovado da Consulente, o direito de reaver os valores pagos a maior.

Conforme analiso neste Parecer, no item III, ainda que a **normatividade da ARSESP crie aparência de tributo indireto** ao PIS/COFINS, ou seja, force uma (falsa) impressão de que seriam os consumidores e contratantes os contribuintes "de fato" e a COMGÁS apenas intermediária de uma operação tributária, ou, ainda, que teria havido transferência (presumida) do encargo financeiro ao usuário, em momento algum houve essa transferência do dever de recolhimento dos valores

passaria a valer a tese então fixada, de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins". (Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 50, original não grifado).

[21] Um rol específico, que não permite novas inclusões de pessoas físicas ou jurídicas, nem de direito público nem de direito privado. Estamos em face de decisão definitiva, com alcance *erga omnes* e efeito vinculante.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

tributados ao usuário dos serviços, tendo sido mantida (e assim permanece) a relação e a responsabilidade de tributo direto. E nem mesmo poderia haver essa transferência em matéria tipicamente tributária, para a qual jamais esteve a ARSESP autorizada a disciplinar e nem remotamente compõe seu feixe de competências o agir nesse âmbito temático.

Esse aspecto essencial da relação jurídica tributária é relevante para o deslinde da celeuma criada, pois repassar integralmente aos usuários o indébito conquistado pelas vias judiciais por terceiro, ainda que em repasse na forma difusa, como foi expressamente proposto na minuta de Deliberação da ARSESP, além de desconsiderar os efeitos *erga omnes* e vinculantes da decisão de mérito e temporal do STF e, igualmente, ignorar o reconhecimento jurídico da titularidade desse indébito nas ações judiciais concretas propostas pela Consulente, desconsidera, ainda, incontáveis hipóteses em que a concessionária arcou com ônus de inadimplentes ou conferiu a contratantes descontos em negociações de dívidas ou por implementação de tarifas reduzidas, sob o risco e responsabilidade integralmente empresarial[22], neste último caso para tornar a contratação do serviço mais atrativa (e ampliar a inclusão social nesse serviço essencial), dentre outras circunstâncias que, por si mesmas, já serviriam para sustentar juridicamente a impossibilidade de invocar-se, em termos rigorosos, um repasse, com mais gravidade por se pretender que seja "puro e simples" dos respectivos valores envolvidos.[23]

A análise da realidade das relações jurídicas existentes é imprescindível neste estudo, até para reforçar os pressupostos acima destacados. Neste

[22] Uso essa expressão, aqui, para indicar as hipóteses nas quais não incidem as regras administrativas que garantem o equilíbrio econômico-financeiro do contrato público.
[23] Sendo, ainda, impossível mensurar tais valores exatos ao longo do tempo, considerando-se a restrição de armazenamento dos dados de medições e faturamentos de 5 (cinco) anos, nos termos dos Contratos de Concessão e da Deliberação Arsesp n. 732.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

ponto, cumpre ressaltar o elemento normativo da decisão do STF, a ressalvar apenas os sujeitos que questionaram a composição da base de cálculo do tributo no período adequado. A esse respeito, ainda que os consumidores ou usuários em geral não tenham (nem tivessem) legitimidade ativa em face da Receita Federal para pleitear pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da incidência do PIS e da COFINS, **tinham plena legitimidade para elaborar o pleito em face da concessionária e até mesmo em face da Agência Reguladora, seja em ações judiciais, seja em procedimentos administrativos**.[24] Ademais, o próprio Poder Concedente, o Estado de São Paulo e entidades de defesa coletiva de direitos poderiam ter agido, legitimamente, para questionar a referida composição inconstitucional da base de cálculo aqui referida. Todos esses sujeitos são beneficiários da decisão retroativa de inconstitucionalidade do STF, desde que (condição absolutamente necessária, por decisão do STF) tenham agido de maneira adequada e em tempo apropriado, juridicamente falando. O efeito disso seria o de poderem, tais pessoas, hoje, invocar legitimamente a inconstitucionalidade do passado e obterem, eventualmente, algum benefício a partir daí.

A existência de vias judiciais e administrativas e a legitimidade dos usuários para arguir pela inconstitucionalidade em face da COMGÁS, **faz com que aqueles que se quedaram inertes sejam receptores inequívocos, agora, da decisão de modulação** (que reconhece, para esse grupo, uma inconstitucionalidade exclusivamente com efeitos para o período posterior à decisão do STF), o que torna indevida a suposta restituição (ou transferência, para ser mais preciso) do período prévio ao marco temporal.

[24] Tornarei à análise das vias judiciais e administrativas que poderiam ter sido aproveitadas pelos interessados no item III.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Ainda a esse propósito, ressalte-se que a decisão do STF, por excepcionar a modulação para pessoas como a consulente, **em momento algum restringe a legitimidade ativa ou passiva, nestas vias acima mencionadas**, e **tampouco reduz o espectro de quais seriam as ações judiciais ou os procedimentos administrativos** aptos a ressalvarem seus titulares (ou eventuais beneficiários indiretos) do efeito meramente prospectivo da inconstitucionalidade. Trata-se, aliás, de generalização que, de maneira proposital, sufraga esse sentido amplo, conforme se destaca, inclusive, de trecho do voto da Ministra Relatora, Cármen Lúcia:

> "Admissível a produção de efeitos retroativos **para os cidadãos que tinham questionado judicial ou administrativamente a exação**, até a data daquela sessão de julgamento."[25]

O trecho é inequívoco em seu significado e revela, ainda, os termos amplos (todo cidadão) em que se insere a decisão. Assim, pertencem ao grupo **exclusivo** que tem, para si, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade pela incorporação do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS mesmo antes da data do julgamento, quer dizer, antes de 15/03/2017, **todas aquelas (e somente aquelas) pessoas** que protocolaram ações judiciais ou procedimentos administrativos até essa data, **independentemente de serem interessadas direta ou indiretamente (legitimidade ativa)**, e seja em face da Receita Federal, ou em face de qualquer outra pessoa que, a depender da relação jurídica existente, assumia a legitimidade para receber o pedido protocolado. Ninguém que esteja fora desse grupo pode ser beneficiado pela decisão cujo efeito não lhe alcança, pois seria, assim, uma **extensão indevida dos limites subjetivos expressos e específicos da decisão do STF** de

[25] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 41, original não grifado.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

modulação dos efeitos, quer dizer, seria uma afronta *direta* aos efeitos *erga omnes* dessa limitação subjetiva da retroatividade da inconstitucionalidade.

Para uma melhor visualização, apresento tabela que esclarece os reflexos da decisão de modulação dos efeitos proferida pelo STF em 2021:

FATURAS COM ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS		
ANTES DE 15/03/2017		**ENTRE 15/03/2017 E 08/12/2021**
USUÁRIOS DILIGENTES	**USUÁRIOS INERTES**	**USUÁRIOS AFETADOS**
EFEITO *EX TUNC* (RETROATIVO)	EFEITO *EX NUNC* (PROSPECTIVO)	EFEITO *EX NUNC* (PROSPECTIVO)
INCIDÊNCIA INCONSTITUCIONAL	INCIDÊNCIA ADMITIDA (MODULAÇÃO)	INCIDÊNCIA INCONSTITUCIONAL
POSSÍVEL BENEFICIÁRIO INDIRETO	**INEXISTÊNCIA DE DIREITO**	**POSSÍVEL BENEFICIÁRIO INDIRETO**

II. A CONSTITUCIONALIDADE DO RECOLHIMENTO OCORRIDO ATÉ 15/03/2017 (MODULAÇÃO) É A REGRA GERAL (*ERGA OMNES*)

II.1. Sobre o efeito *erga omnes*

Os efeitos das declarações pelo Supremo Tribunal Federal que pronunciam a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos, como visto, podem ser modulados em relação ao tempo, sendo, assim, estabelecida uma data específica, em

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

cada caso, como marco temporal que baliza a nulidade ou validade dos atos jurídicos praticados no passado sob o manto de uma norma inconstitucional.[26]

Decisões do Supremo Tribunal Federal em controle direto e abstrato da constitucionalidade das leis ou atos normativos, assim como decisões tomadas pela sistemática da repercussão geral na chamada "abstrativização do controle difuso"[27], como no caso, têm alcance subjetivo *erga omnes*. Isso significa que, no Brasil, o tradicional modelo difuso-concreto sofreu profunda e significativa transformação, sendo correto afirmar haver um modelo misto, de combinação, e não mais um modelo dual ou de existência paralela, sendo apenas este o modelo no qual se mantém o regime próprio e original da inconstitucionalidade.[28]

Dito de outra maneira, no Brasil, mesmo decisões fora do controle exercitado por via das ações diretas de controle de constitucionalidade também valem para todos, e têm efeitos vinculantes, de cumprimento obrigatório por todos os órgãos da Administração Pública direta e indireta e do Poder Judiciário, especialmente quando,

[26] Rigorosamente falando, portanto, a Lei é inconstitucional no passado, mas por questões de interesse maior, considera-se legítima incidência pretérita da norma e, assim, neste caso, a cobrança realizada nesse período, ancorada nessa lei que vem a ser declarada posteriormente inconstitucional, mantendo-se os atos praticados nesse passado como se legítima fosse a norma, para aquelas pessoas que não os impugnaram a tempo. Por simplificação, refiro-me, por vezes, apenas à "constitucionalidade do recolhimento" nesse período pretérito.

[27] A esse propósito, já havia escrito em 2010 que "si può parlare, oggi, di uma contaminazione del modelo diffuso di controllo della costituzionalità col modelo astratto, essendo quest'ultimo il modelo preponderante nell'attualità, in termini qualitativi." (TAVARES, André Ramos.Il ruolo della gisutizia costituzionale in Brasile e sua trasformazione nel secolo XXI. *In*: VERGOTTINI, Giuseppe, FORSINI, Tommaso. *Percorsi Costituzionali*. Giustizia costituzionale e politica. Quadrimestrale di diritti e libertà. Roma: Fondazione Magna Carta, 2010, n. 2/3, p. 214).

[28] Como acentuei em estudo dirigido ao tema, o Brasil – inicialmente em virtude de uma mudança jurisprudencial (mas hoje em face também das leis em vigor) – juntamente com outros países, "hanno adottato un modelo diffuso, mas gli hanno attribuito degli effetti propri del modelo astratto" (TAVARES, André Ramos. Sistemi e Modelli di Giustizia Costituzionale (com particolare riferimento agli ordinamenti latinoamericani). *In*: PEGORARO, Lucio (direttore). *Ricerche di Diritto Pubblico Comparato*. BAGNI, Silvia. Giustizia Costituzionale Comparata. Proposte Classificatorie a confronto. Bologna: Bolonia University Press, 2013, p. 167).

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

como no caso, o STF adota o regime de repercussão geral e, em reforço, expressamente refere esses efeitos.

Na já citada obra "Teoria da Justiça Constitucional", apresento de forma direta, o que há de essencial a se saber quanto à eficácia *erga omnes* e ao efeito vinculante, aplicáveis tanto para as decisões de controle abstrato como para a novel sistemática da repercussão geral. [29]

A força geral de que se fala é exatamente "no sentido de alcançar a todos"[30], que é "a própria eficácia das leis em geral"[31], ou seja, uma regra criada pelo Tribunal com "capacidade para alcançar todos os sujeitos de um ordenamento jurídico."[32] Em termos de processo constitucional, "isso quer significar, basicamente, que sua eficácia deve estender-se para além das pessoas envolvidas no processo."[33]

Atualmente, não há como desconsiderar que a decisão proferida em sede do STF deva produzir coisa julgada oponível *erga omnes*, conforme preconizado no modelo original austríaco. [34] Trata-se de eficácia *implícita* às decisões de uma Corte Suprema quando proferidas no desempenho da função de Tribunal Constitucional.[35]

[29] Cf. TAVARES, André Ramos. *Teoria da Justiça Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 439-44.
[30] TAVARES, André Ramos. *Tratado da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 382.
[31] TAVARES, André Ramos. *Tratado da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental*, p. 384.
[32] TAVARES, André Ramos. *Teoria da Justiça Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 439.
[33] TAVARES, André Ramos. *Teoria da Justiça Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 440.
[34] TAVARES, André Ramos. *Tratado da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental*, p. 382.
[35] Nesse sentido: GRINOVER, Ada Pellegrini. *A marcha do processo*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2000, p. 11.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

II.2. O *erga omnes* na sistemática da repercussão geral

Temos um mecanismo considerado, por muitos, desde Hans Kelsen[36], como inerente ao modelo de controle abstrato e que, pelas transformações e mecanismos brasileiros acima referidos, transplantou-se para situações que, tradicionalmente, eram de controle concreto.

Sobre essa eficácia *erga omnes* especificamente na sistemática da repercussão geral, o Ministro Gilmar Mendes, construindo rico histórico da evolução do processo constitucional no Brasil, expõe em sua obra doutrinária:

> "Registre-se que a sistemática da repercussão geral faz com que as decisões proferidas nos processos-paradigmas espraiem seus efeitos para uma série de demandas sobre igual tema, antes mesmo da conversão do entendimento em súmula vinculante. É mais uma fase do fenômeno de 'objetivação' do recurso extraordinário."[37]

Após relatar diversos casos emblemáticos em que paulatinamente o STF, mesmo antes da reforma introduzida pela Emenda Constitucional n. 45/04, foi adotando, como alcance de suas decisões em sede de controle concreto, âmbitos que extrapolavam a tradicional eficácia *inter partes*, em um percurso de "objetivação" do recurso extraordinário (abstrativização do controle difuso), o Ministro Gilmar Mendes explora a questão dos efeitos temporais (*ex nunc* e *ex tunc*), cabendo destaque à seguinte passagem:

> "A doutrina majoritária afirma que a pronúncia da inconstitucionalidade tem efeito *ex tunc*, contendo a decisão judicial caráter eminentemente

[36] Em realidade, inicialmente, fora engendrada por Hans KELSEN como simetria perfeita entre a criação e a eliminação de uma lei (nesse sentido: GUASTINI, Ricardo. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1993, p. 318).
[37] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª Edição São Paulo: Saraiva, 2021, p. 1341.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

> declaratório. Se assim fosse, afigurava-se inconcebível cogitar de 'situações juridicamente criadas' de 'atos jurídicos formalmente perfeitos' ou de 'efeitos futuros dos direitos regularmente adquiridos', com fundamento em lei inconstitucional. É fácil ver que a constitucionalidade da lei parece constituir pressuposto inarredável de categorias como direito adquirido e ato jurídico perfeito.[38]

Mais adiante, retornando à temática da eficácia *erga omnes* e vinculante hoje existente na sistemática da repercussão geral, o Ministro, ainda explorando os avanços da referida "objetivação do recurso extraordinário", leciona:

> "[...] se o STF declara, em caráter incidental, a inconstitucionalidade de norma em dado processo [com repercussão geral] e, ao mesmo tempo, afirma que aquela decisão repercutirá ou será aplicada de determinada forma em outras situações, está a reconhecer a eficácia transcendente de sua decisão [...]"[39]

O Ministro cita precedentes dos Recursos Extraordinários 560.626, 556.664 e 559.882, de sua relatoria, e do RE 559.943, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, que, igualmente, conferiram eficácia *erga omnes* ao efeito *ex nunc*, com ressalva aos casos concretos suscitados anteriormente, aos quais foram conferidos a eficácia *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade. Ao final, conclui:

> "Esse entendimento marca evolução no sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, que **passa a equiparar, praticamente, os efeitos das decisões proferidas nos processos de controle abstrato e concreto**."[40]

[38] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª Edição São Paulo: Saraiva, 2021, p. 1344.
[39] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª Edição São Paulo: Saraiva, 2021, p. 1348.
[40] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª Edição São Paulo: Saraiva, 2021, p. 1349.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Em reforço ao que foi dito, temos que essa produção da eficácia *erga omnes* e, ainda mais, de efeito vinculante, em sede de recursos extraordinários com repercussão geral, foi adotada expressamente no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/ PR, objeto deste Parecer.

Nesses termos, a Ministra Relatora Cármen Lúcia, em seu Voto, fez questão de suplantar qualquer dúvida acerca da produção da eficácia *erga omnes* e dos efeitos vinculantes[41] no julgado aqui em referência:

> "Ademais, no julgamento do recurso extraordinário n. 240.785 – iniciado em 1999 e encerrado em 2014 - este Supremo Tribunal optou por manter os efeitos daquele julgado *inter partes*. Certificado que seria necessária manifestação deste Supremo Tribunal sobre a matéria para fins de repercussão geral, aguardou-se o pronunciamento que veio com o julgamento de mérito do presente Recurso Extraordinário.[42]
> [...]
> "Tem-se, das discussões postas no Recurso Extraordinário n. 240.785, que o Plenário deste Supremo Tribunal, **naquele julgamento**, **optou por não dotar o julgado de efeitos *erga omnes*, aguardando para fazê-lo neste processo,** que, naquela data, tinha tido a matéria nele constante reconhecida como de repercussão geral. [43]
> [...]
> "É certo que o recurso extraordinário n. 240.785 deixou à mostra a tendência e a possibilidade de adoção da orientação jurisprudencial a partir da análise constitucional da matéria. **Mas houve expressa exclusão de concessão de efeitos *erga omnes* àquele precedente a sinalizar que a matéria não tinha sido definitivamente examinada por este Supremo Tribunal com repercussão geral, que relegou essa apreciação, com efeitos vinculantes, ao julgamento do presente caso. [44]**

[41] "A vinculação, portanto, refere-se à obrigatoriedade, para demais órgãos, em seguir orientações adotadas pelo Tribunal Constitucional em suas decisões." (TAVARES, André Ramos. *Teoria da Justiça Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 265.)
[42] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 38, original não grifado.
[43] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, pp.35-36, original não grifado.
[44] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, pp.40, original não grifado.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

> [...]
> "**A atual incidência da sistemática de repercussão geral, com efeitos *erga omnes* e vinculante aos órgãos da Administração Pública e ao Poder Judiciário, recomenda o balizamento dos efeitos do que decidido neste processo**, para preservar a segurança jurídica dos órgãos fazendários, ressalvados os casos ajuizados até a data da sessão de julgamento, em 15.3.2017."[45]

Assim, a decisão do STF tomada na sistemática da repercussão geral é ***erga omnes***, ou seja, alcança a todos, e **vinculante**, inclusive e diretamente a quem importa aqui, que são os entes da Administração Pública indireta (como é a ARSESP).

II.3. O *erga omnes* na repercussão geral com modulação

A modulação dos efeitos, ocorrida no julgamento central a este Parecer, igualmente alcança a todos (*erga omnes*) e, ainda, vincula não só os demais órgãos do Poder Judiciário, mas, também, todos órgãos públicos da Administração Pública direta e indireta, que, ao tomar decisões relativas aos períodos afetados pela decisão da Corte, devem observar a incidência (ou não) da norma declarada inconstitucional, atendendo aos comandos temporais e subjetivos da decisão[46].

[45] Emb. Decl. no Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p.41, original não grifado.

[46] Nem faria sentido ou coerência inexistir essa vinculação, já que estando o próprio Poder Judiciário inquestionavelmente obrigado a seguir a decisão do STF, a permissão de um agir contrário da Administração Pública apenas estimularia o nefasto fenômeno da judicialização de temas superados e repetitivos, para, ao final, ter-se o resultado certo e conhecido previamente (a vinculação).

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Assim, quando se trata de efeitos *ex nunc* (modulação), os fatos jurídicos que se realizaram no período anterior à decisão não são desconstituídos, pois a norma é reputada vigente e com incidência válida para o período.[47]

A modulação dos efeitos conferiu à decisão do RE 574.706/PR eficácia *ex nunc* (prospectiva), convalidando, portanto, todos os atos jurídicos que lhe precederam, com a **explícita exceção de um grupo limitado de pessoas**, às quais estabelece o proveito por terem sido diligentes, tendo protocolado ação judicial ou procedimento administrativo **anteriormente** ao marco temporal definido, que é a data do julgamento (15/03/2017).

Portanto, **inexiste** um direito a repasse de valores aos consumidores ou contratantes, quando se trata dos indébitos[48] a serem recebidos exclusivamente pela COMGÁS em decorrência das decisões judiciais que lhe foram favoráveis[49] quanto à inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo ainda mais inequívoca a absoluta falta desse direito para usuários quando especificamente se faz a análise da modulação temporal e dos limites subjetivos existentes em virtude da decisão prolatada em sede de Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Essa decisão conta com a seguinte ementa, que transcrevo para melhor explicitar seu alcance para o caso concreto deste estudo:

> "MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E *ERGA OMNES*. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISRTATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR **DESDE**

[47] No caso aqui analisado, como já dito, há uma definição expressa de grupo de pessoas específicas as quais são alcançadas pela decisão de inconstitucionalidade retroativa e, portanto, a norma declarada inconstitucional não incide em suas relações pretéritas, invalidando-se o que foi feito em atenção aos seus comandos e gerando as consequências restituitórias que analisaremos.
[48] Dentro do marco temporal do STF (anterior a 15/03/2017) e de eventuais limites prescricionais de cada ação concreta.
[49] Processo Judicial nº 0013441-08.2013.4.03.6100 e Processo Judicial nº 5002353-43.2017.4.03.6100.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

> **15.3.2017** – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE "O ICMS NAO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS" –, **RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO.** EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS." (original não grifado)

Os pressupostos de análise do âmbito de validade subjetiva da modulação, quer dizer, da proclamação de uma inconstitucionalidade meramente prospectiva, *ex nunc*, (tornando plenamente devido o que houver sido recolhido a maior antes do julgado para os que não agiram), são (i) seu caráter excepcional e (ii) sua incidência ***erga omnes*** (para todos), com a ressalva apenas àqueles que agiram "a tempo", nos termos da decisão.

Assim, cumprirá considerar que a inércia, inclusive de consumidores, de contratantes, de concessionários e **até mesmo do Poder Concedente** [50], em efetivamente questionar a fórmula tributária inconstitucional (judicialmente ou pela via administrativa), no momento que ainda era oportuno, é **elemento concreto com conotação jurídica** da mais alta relevância, um critério assumido expressamente pela decisão do STF.

A modulação dos efeitos estabelece como data de corte precisamente a data do julgamento do mérito, que ocorreu em 15/03/17. Esse é o termo *inicial* para a consequência jurídica típica da declaração de inconstitucionalidade, **ressalvando o direito tão somente daqueles que, tendo sido diligentes,**

[50] Como veremos com mais detalhe, também houve inércia do Poder Concedente , fazendo com que, além de vinculada à decisão do STF, em seus atos, na aplicabilidade temporal dos efeitos, também se excluí do restrito grupo de pessoas alcançadas pela ressalva expressa do julgado, não podendo, portanto, ser beneficiada pela decisão.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

questionaram, direta ou indiretamente (a decisão não distingue aqui), a incidência do ICMS na base de cálculo, em ações judiciais ou procedimentos administrativos.

A decisão modulatória é decisão com alcance ***erga omnes***, quer dizer, a decisão que só admite a inconstitucionalidade (com afastamento da norma) a partir da data do julgamento, mantendo o modelo tributário questionado hígido para o período anterior a essa data.

Há uma decisão pela inconstitucionalidade retroativa, porém, ela é decisão com **limites subjetivos**, e alcança **estritamente** o grupo de pessoas ao qual se destina. Aqueles que não cumprem a condição estipulada pelo STF para obter restituição retroativa também estão vinculados, no caso, pela modulação.

Todos interessados no questionamento, direta ou indiretamente – a ARSESP e os usuários dos serviços prestados pela concessionária aí incluídos –, contavam, na época anterior a 15/03/2017, com instrumentos judiciais e administrativos que lhes permitiam questionar o modelo tributário praticado ou, mais ainda, pleitear pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS[51].

Aqueles que se quedaram inertes colhem, neste momento, as consequências dessa inércia, decorrentes do regime jurídico dos efeitos das decisões do STF. São consequências bastante conhecidas do Direito em geral, mas que o STF houve por bem expressar abertamente: a eles aplica-se a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, por força de seu efeito *erga omnes*. A COMGÁS, **ao contrário**, manteve-se diligente, tendo seu corpo diretivo e jurídico decidido agir, a fim de fazer

[51] Insisto que essa afirmação independe de saber quem seria diretamente beneficiado por essas impugnações.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

valer direitos constitucionais que vislumbravam estarem sendo violados no modelo tributário praticado.

Destaca-se nessa conduta da COMGÁS a estrita observância aos princípios constitucionais da Administração Pública, inclusive na eficiência, por ter sido diligente para questionar a constitucionalidade da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. E sua ação ocorre dentro de um quadro de absoluta boa-fé, exercendo direitos constitucionais, o que se mostrou, ao final, como conduta plenamente adequada.

II.4. A modulação adotada realiza a segurança jurídica

Cabe ressaltar que os motivos determinantes da decisão dos Embargos Declaratórios propostos pela União, albergam, igualmente, a COMGÁS, como concessionária de serviço público. Em síntese, conforme o Relatório da decisão dos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR, as causas de pedir expostas pela Embargante foram:

> "[A Embargante] Requer a modulação dos efeitos da decisão para que produza '*efeitos gerais, após o julgamento dos presentes Embargos de Declaração e da definição de todas as questões pendentes, supra expostas*', evitando-se assim, com base nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, alegada nociva '*reforma tributária com efeitos retroativos*.' " [52]
>
> [...]
>
> "Aponta matéria jornalística publicada no Valor Econômico sobre as consequências do julgamento, em que se teria divulgado que a '*decisão, nos termos em que foi proferida (i) atinge profundamente o sistema tributário brasileiro, podendo alcançar um sem número de tributos; (ii) provocará uma mudança dos preços relativos da economia (beneficiando os maiores contribuintes do ICMS); (iii) impõe uma reforma tributária*

[52] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 7, grifos no original.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

> *(sem garantias que se crie um sistema melhor que o sistema atual, mas aquele que for possível); (iv)* ***possibilita restituições que implicarão em vultosas transferências de riqueza dentro da sociedade.*** *' "*[53]
> [...]
> Assevera gravoso impacto no equilíbrio orçamentário e financeiro dos Estados e assinala que os '*riscos fiscais para o ano de 2015, exclusivamente no que diz respeito a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS – excluído portanto o potencial da tese adotada impactar em outras controvérsias –, chegou aos seguintes valores, com base em informações da Receita Federal do Brasil, para as possíveis restituições: R$ 250.294,05 milhões, até 2015. Tais números, no que tange às perdas, se repetiram na LDO de 2017.' "*[54]
> [...]
> "Ressalta **a impossibilidade de a Receita Federal do Brasil aplicar a decisão em questão, *'de forma puramente retroativa, adequadamente'***, pois, *'caso do PIS e da COFINS, as receitas são apuradas por pessoa jurídica e existem tipos de classificação de receitas previstos na legislação, sujeitas a diferenças quantitativas e metodológicas de incidência, quais sejam: receitas tributadas à alíquota modal, receitas submetidas ao regime de tributação monofásica, receitas com suspensão, isenção ou não incidência das contribuições, receitas tributadas a alíquota zero, receitas tributadas por substituição tributária das contribuições sociais. No entanto, na apuração do ICMS a recolher, cada estabelecimento da pessoa jurídica determina o seu valor de forma consolidada, sem segregar o valor do imposto a recolher por tipo de receita.' "*[55]

Essas alegações da Embargante refletiram nos motivos expostos nos votos dos Ministros do STF, com ênfase dada reiteradamente à necessidade de modular os efeitos como decorrência do dever da Corte em se preocupar com a segurança jurídica e os reflexos práticos de suas decisões. Sobre isto, destacam-se os seguintes trechos dos respectivos votos:

[53] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 7, original não grifado.
[54] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 8, grifos no original.
[55] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 8, original não grifado.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Ministra Cármen Lúcia:

"26. A atual incidência da sistemática de repercussão geral, com efeitos *erga omnes* e vinculante aos órgãos da Administração Pública e ao Poder Judiciário, recomenda o balizamento dos efeitos do que decidido neste processo, para preservar a segurança jurídica dos órgãos fazendários, ressalvados os casos ajuizados até a data da sessão de julgamento, em 15.3.2017."[56]

Ministro Kassio Nunes Marques:

"Solucionar a questão passa, assim, pela verificação das condições legalmente indicadas como justificadoras do juízo de modulação, especialmente voltado que é para a preservação da segurança jurídica e do interesse social. Desse modo, não podemos limitar sua aplicação, por exemplo, a eventual impacto orçamentário, mas apenas quando configurada situação que venha a desestabilizar a própria estrutura estatal.[57]
[...]
"Para além desse risco, considero presente a necessidade de privilegiar-se a segurança jurídica, tal qual salientado no voto já proferido pela eminente Relatora, em que consignada a evolução jurisprudencial própria do tema em análise."[58]

Ministro Alexandre de Moraes:

"[...] o decote retroativo do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não é simples operação de subtração, mas envolve o estabelecimento de regras a fim de compatibilizar os regimes dos tributos em questão, o que geraria insegurança jurídica quanto à exatidão do critérios eleitos pela autoridade fiscal para aplicação da medida."[59]

[56] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 41.
[57] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, pp. 46-47.
[58] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 49.
[59] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 86.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Ministro Gilmar Mendes:

> "Quanto à questão crucial que já se colocou aqui, de fato, queria relembrar o clássico García de Enterría que, em artigo publicado - não me lembro, agora, o número da Revista de Direito Público, Ministra Cármen Lúcia, dirigido pelo nosso saudoso Geraldo Ataliba -, dizia da impositividade de se adotar a modulação de efeitos. Ele trazia, como exemplo, um caso da Corte Constitucional espanhola, dizendo que, muitas vezes, o juiz responsável deixava de declarar a inconstitucionalidade de uma lei, porque sabia que provocaria o caos. Dizia que a modulação de efeitos integra a própria ideia de força normativa da Constituição. (...) Daí, dizia ele, sem autorização expressa da Constituição ou da lei, a Corte Espanhola permitiu-se adotar a modulação de efeitos, porque isso compõe o próprio sistema de Estado de Direito, senão na versão da estrita legalidade, na versão da segurança jurídica.[60]
> [...]
> "Por fim, reitero uma vez mais as consequências deste julgamento, não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a este momento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional desta Corte. Deve-se especial atenção ao artigo 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), o qual expressamente determina que as consequências práticas das decisões judiciais sejam levadas em consideração pelo julgador."[61]

O próprio CPC estabelece que "pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica" para os casos de mutação de jurisprudência de tribunal superior (art. 927, § 3°).[62]

Frise-se que as razões de pedir da Embargante, assim como os motivos determinantes da decisão de modulação de efeitos, comunicam-se – *mutatis mutandis*, guardadas as devidas proporções – também à concessionária COMGÁS, pois

[60] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 136.
[61] Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, pp. 167-168.
[62] Comentando exatamente esse dispositivo, asseverei que se trata de poder ínsito à jurisdição (TAVARES, André Ramos. *In*: MARCATO, Antonio Carlos (coord.). *Código de Processo Civil Interpretado*. São Paulo: Gen/Atlas, 2022, p. 1487.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

um suposto repasse (*rectius*: entrega de valores de outrem), conforme preconizado na própria Nota Técnica da ARSESP, atinge direito reconhecido à Consulente, além de descumprir frontalmente a decisão do STF.

Com isso, a meu ver, a aceitação da existência de alguma possibilidade de "restituição", que adotarei apenas a título argumentativo, deve ser considerada apenas quanto aos consumidores ou contratantes que, assim como a COMGÁS, foram diligentes e buscaram as vias judiciais ou administrativas pertinentes dentro do período mencionado no marco temporal. E isso, ainda assim, só poderá ocorrer abandonado o pressuposto constitucional de se tratar de tributo direto e apenas se for admitida a tese de que haveria um contribuinte de fato (por força do Direito regulatório) e, ainda, que este teria realmente, nessas circunstâncias, uma espécie de direito à devolução.

Estabelecer um modelo, via ARSESP, no qual consumidores possam, agora, pleitear um suposto direito de abatimento ou restituição, tendo por base o que foi ou vier a ser devolvido ou compensado à Consulente, é reabrir a discussão encerrada pelo STF e estabelecer um novo elemento (caótico) nos deveres contratuais da Consulente.

Repito: a solução do STF, conforme solicitado pela União (embargante), atende à necessária segurança jurídica.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

III. DA DECISÃO DO STF NÃO DECORRE MUDANÇA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, NEM CIDADÃOS EXCLUÍDOS PODEM SER, AGORA, INCLUÍDOS NOS EFEITOS RETROATIVOS

O PIS e a COFINS são tributos diretos, não havendo que se falar de uma separação entre contribuinte de direito e contribuinte de fato. Ademais, não há e nunca houve, no caso, transferência jurídica da responsabilidade (da Consulente) pelo pagamento ou recolhimento dos tributos em causa.[63]

No voto do RE 574.706/PR, o Min. Dias Toffoli transcreve trechos do voto que proferiu no RE 608.872/MG, de sua relatoria, para recordar lições basilares acerca da responsabilidade pelos tributos, quando estão envolvidos consumidores, e que são integralmente aplicáveis ao caso em estudo, nos termos e pelos motivos que desenvolvo logo a seguir:

> " '[...] o professor [Hugo de Brito Machado] aponta a impossibilidade de, no contexto do exercício de atividades econômicas, ter-se a certeza de que houve a transferência do encargo financeiro dos tributos, em razão de o lucro não ser tabelado. Quanto ao art. 150, § 5º, da Constituição Federal, leciona não haver a transformação dos consumidores finais em contribuintes de direito dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços que repercutem economicamente, mas sim existir o reconhecimento de que 'o consumidor ou usuário não é o contribuinte, tanto assim que precisa ser informado a respeito dos tributos que oneram as mercadorias e serviços' (MACHADO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Tributação indireta no direito brasileiro. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013. p. 208).
> " 'Na mesma toada, Hugo de Brito Machado Segundo ensina que a repercussão econômica tributária ocorre por força de uma 'oportunidade de transferência': se o mercado permitir, será possível repassar todo o encargo financeiro da exação. Igualmente afirma que 'em qualquer caso, o terceiro para o qual é transferido esse ônus estará pagando, juridicamente, preço, regido pelas normas contratuais

[63] Não incide, portanto, o art. 166 do Código Tributário Nacional.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

correspondentes' (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Tributação indireta no direito brasileiro. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013, p. 218).

" 'Para Geraldo Ataliba, a classificação dos tributos em direto e indireto, segundo o critério da translação econômica, não é jurídica, mas simplesmente econômica. O professor ainda afirma que a exação pode ter sua classe alterada pela conjuntura econômica, mesmo inexistindo mudança no sistema jurídico' (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária . 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 143).

" 'Sobre a influência da tributação na formação de preços, Luís Eduardo Schoueri, embasado especialmente nos ensinamentos de Cesare Cosciani (Principios de ciencia de la hacienda. Madrid: Ed de Derecho Financiero), indica, além do tempo (longo, curto ou curtíssimo), os mais variados fatores de influxo: em relação ao tributo, o montante (grande ou pequeno), o tipo (geral ou especial), a forma de cálculo (fixo, segundo a quantidade produzida, sobre o valor das vendas, sobre a renda marginal, sobre o capital investido) e o sistema geral de arrecadação e lançamento (embutido ou não no preço); quanto ao bem onerado, a curva de custos (custo fixo ou variável), a elasticidade da demanda (alta, média, baixa ou nula), a elasticidade da oferta (alta, média, baixa ou nula), a durabilidade (conservação ou deterioração) e a existência de bens complementares, substitutivos ou de oferta rival; a respeito do regime econômico, a existência de concorrência perfeita, de monopólio (de oferta ou de demanda), e monopólio bilateral, de duopólio (de oferta ou de demanda), de oligopólio perfeito (de oferta ou de demanda) ou de concorrência monopolista; no tocante ao sujeito passivo, a possibilidade de estoques (grande, média, pequena ou nula), a necessidade de manutenção de níveis mínimos de trocas, possibilidade de uso de linhas de crédito, possibilidade de abandonar a produção do bem onerado pela de outro, motivação do pagamento indevido do imposto; em relação à conjuntura econômica, a taxa de juros (alta ou baixa), a taxa de remuneração do capital (alta ou baixa) e a conjuntura (prosperidade, crise ou estagnação, inflação acentuada ou não) (SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: jan./mar. 1987, vol. 27, n.1, p. 39/48)."[64]

[64] RE n° 574.706/PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 15-03-2017, pp. 217-218.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Custos que são refletidos na formação das tarifas, sem uniformidade, em decorrência das variáveis mercadológicas, podem compor ocasiões em que a COMGÁS suporta eventuais dispêndios decorrentes dos riscos da atividade econômica, como em reclamações trabalhistas, por exemplo, sem, contudo, gerar reanálise do contrato de concessão por desequilíbrio do contrato, ou podem, ainda, compor ingressos decorrentes de sua própria eficiência, ou, ainda, podem compor valores extraordinários, como quando a concessionária é vencedora de ação judicial em face de algum parceiro comercial que seja condenado a indenizá-la, inclusive moralmente, por algum ato ilícito que tenha praticado. Novamente, esses ingressos não são repassados aos usuários e nem seria minimamente adequado cogitar-se, no caso, de algum direito desses usuários por ingresso obtido judicialmente a título de direito da concessionária.

Cabe observar com atenção que **inexiste, na modulação do STF, qualquer equiparação do consumidor a contribuinte de fato, ou mesmo uma presunção (que seria novidade) nesse sentido. E, mais, não existe sequer a inclusão desse suposto "contribuinte de fato" no grupo restrito de pessoas que efetivamente gozam do efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade da adoção do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS**.

Para fazê-lo, teria sido necessário ao STF tomar uma decisão inovadora, que tornaria responsável tributário o consumidor e não a concessionária. Além disso, haveria de ser uma decisão expressa.

A decisão do STF apresenta um único regime jurídico no qual insere todos os que não questionaram adequadamente a inconstitucionalidade em momento próprio. E ao excepcionar casos como o da Consulente, franqueando-lhe, em termos práticos, a restituição retroativa, em absolutamente nada essa decisão altera o

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

responsável tributário, até porque nem poderia alcançar terceiros (como os cidadão inertes) expressamente excluídos.

A decisão do STF é expressa em exigir que só se beneficiem, hoje, da inconstitucionalidade retroativa, aqueles que efetivamente atuaram, dentro do marco temporal indicado, para, nas instâncias judiciais ou administrativas, tutelar seu direito a restituir tributos inconstitucionais.

Poder-se-ia objetar que o usuário não estava habilitado juridicamente falando (e assim permanece até hoje) a levar tal questionamento perante ao Fisco ou acionar este judicialmente. Essa afirmação, apesar de correta, apenas reforça que usuários foram excluídos, também por isso, do alcance da decisão retroativa do STF quanto à inconstitucionalidade aqui em análise.

Porém, ainda assim, como já antecipei, pode-se considerar, ao menos *ad argumentandum tantum*, que certos usuários viessem a ser beneficiados caso houvessem se utilizado de meios administrativos ou judiciais perante outras entidades, com esse mesmo questionamento. E a COMGÁS, cumprindo seu dever de transparência, prestou todas as informações necessárias, tanto aos usuários, como à agência reguladora, que eram suficientes para que, querendo, pudessem os usuários exercer suas pretensões sobre o tema, tanto em ações judiciais, quanto em procedimentos administrativos.

Nas vias administrativas, usuários detinham amplo leque de possibilidade, tanto em procedimentos na própria empresa[65], quanto junto à Agência

[65] Serviço de Atendimento ao Consumidor (SAC), Ouvidoria, Controladoria, Canal de Ética, e até mesmo consultores comerciais, profissionais capacitados, que fazem atendimento personalizado direto aos clientes – o acesso a todos os canais de comunicação da COMGÁS se encontram no *site* comgas.com.br e na fatura dos usuários, permitindo **atendimentos virtuais, telefônicos e presenciais**. Todas as demandas que são levadas à COMGÁS por usuários ou terceiros (como PROCON, Ministério Público, dentre outros), são devidamente

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Reguladora, ou ainda, junto à Administração Pública. Havia, ainda, outras tantas vias oficiais possíveis, como Ministério Público, PROCON, e outras instituições estatais ou públicas que compõem uma vasta rede de controle recíproco e viabilizam a participação democrática de todos no chamado "controle social da Administração".

Já o Poder Concedente, exercido pela própria ARSESP – Administração Pública indireta, poderia ter instado à COMGÁS para que ingressasse com as ações judiciais questionando a constitucionalidade da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS (o que foi feito pela concessionária dentro de sua livre iniciativa econômica, sem qualquer respaldo técnico ou assistência da Agência), assim como poderia ter acionado, pelas vias administrativas, certas instituições e Departamentos da Administração Pública, no mesmo intento (por exemplo, solicitando a elaboração de Parecer pela Procuradoria da Administração direta, ou até mesmo questionando a Receita Federal sobre a prática, caso a considerasse inconstitucional).

Por fim, a Agência Reguladora poderia provocar o controle de constitucionalidade, tanto utilizando de vias diretas (junto à Procuradoria do Estado para que o legitimado ativo estadual atuasse perante o STF), quanto por vias difusas e via ações coletivas.

A possibilidade de verificar essas vias judiciais e administrativas que poderiam ter sido utilizadas (mas, genericamente falando, não o foram[66]) para pleitear eventuais pretensões de direitos decorrentes da inválida incorporação do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, por si só não equaciona o conflito daí decorrente,

processadas e respostas ou soluções são apresentadas, com envolvimento direto da Diretoria de Inovação e Tecnologia (que comporta o SAC e a Ouvidoria) e da Diretoria de Finanças (que comporta a Controladoria e o Comitê de Ética).

[66] Cada interessado terá de comprovar que sua ação foi adotada oficialmente dentro do marco temporal, como uma primeira condição de discussão de uma restituição retroativa, mas não como condição suficiente (nem necessariamente legítima), como veremos adiante, para ob ter restituição ou transferência pura e simples de valores.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

mas, em termos práticos, pode reforçar a inércia que foi devidamente tratada pelo *decisum* do STF e de pronto, rechaçar essa via.

A solução, aqui, em caso de eventual conflito em face de consumidores que hajam buscado a inconstitucionalidade, também decorre do aspecto prático dos tributos, acima referido, que **assumem uma incidência inerente à formação do preço**, e em reflexos não uniformes e equânimes a cada usuário.

Quanto aos demais sujeitos, que se quedaram inertes, são alcançados nos termos expressos e explícitos da decisão de modulação, devendo suportar o regime jurídico que lhes impede cogitar, no momento atual, de uma suposta devolução.

Assim se pode concluir que **(i)** a decisão do STF não alcança (muito menos de forma automática) consumidores ou demais pessoas que indiretamente se sintam ou se considerem afetadas na formação do preço de produtos ou serviços, embora, **(ii)** não impede a possibilidade de que esse grupo, tendo sido diligente, venha a ser (eventualmente) beneficiado pelo efeito *ex tunc* que alcança aqueles que protocolaram ações judiciais ou procedimentos administrativos antes do marco temporal estabelecido na modulação dos efeitos[67], e desde que seja possível superar as demais dificuldades jurídicas envoltas no tema, identificadas e devidamente ponderadas ao longo deste estudo, especialmente esta, que analiso aqui, de que não se trata de contribuinte de fato que suportou, por transferência, o encargo tributário.

Ainda que consideremos apenas esse elemento da decisão do STF e que pretendamos concluir estarem inseridas no grupo restrito de pessoas que têm, para

[67] Como dito anteriormente, grupo restrito de pessoas que, embora amplo, por proposital caráter genérico relativo à legitimidade ativa e passiva e aos processos judiciais e procedimentos administrativos cabíveis, não permite a inclusão daqueles que se quedaram inertes.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

si, os efeitos *ex tunc* da inconstitucionalidade declarada, exatamente as pessoas que se considerem afetadas indiretamente na formação do preço pela incidência de carga tributária declarada inconstitucional e geradora de indébito do qual pretendem usufruir, no todo ou em parte, ainda assim, como dizia, **não necessariamente terão êxito em seus pleitos**, pois não decorre da decisão do STF qualquer aproveitamento automático para o universo específico dos consumidores.[68]

PARTE II

ENQUADRAMENTO CONCRETO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO STF NO SISTEMA REGULATÓRIO

Nesta parte do Parecer pretendo analisar se algum aspecto do sistema regulatório, limites do contrato de concessão da Consulente ou mesmo dos contratos desta com consumidores estabelece obrigação específica sobre o que deve ocorrer em face da decisão do STF e, em havendo tal previsão, analisarei, em seguida, se é consentânea com o sistema de controle de constitucionalidade e seus efeitos.

Como veremos, particularidades do contrato de concessão da COMGÁS geram também uma situação em que os indébitos a serem recebidos, fruto de

[68] No limite, como visto e argumentativamente falando, ainda seria necessária a análise caso a caso para verificação judicial ou administrativa da existência real do direito pretendido (à restituição) e, como veremos, caso isso venha a ocorrer, é imprescindível apurar o exato valor que pode ser considerado como devido pela Consulente, o que requer reduções que aprecio na sequência. Na eventualidade, que sequer considero argumentativamente, de se pretender uma devolução integral (*i.e.* também retroativa), todos os custos dos processos judiciais suportados pela Consulente, bem como eventuais custos de operacionalização de uma complexa recontagem e redistribuição, devem ser considerados, necessariamente, pela ARSESP, como valores a serem abatidos pela Consulente do montante total recuperado, antes de se proceder às transferências.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

uma permanente diligência empresarial, em atividade de advocacia que não compõe o cerne da concessão, devam pertencer à Consulente.

IV. DESTAQUE NA FATURA E TRANSPARÊNCIA COM O CONSUMIDOR

Como visto, PIS e COFINS são tributos diretos. A decisão do STF, como ficou demonstrado, em nada inovou nesse particular. Porém, cumpre, aqui, analisar, pormenorizadamente, se há algum elemento regulatório que transmita ao usuário a posição de responsável pelo tributo recolhido a maior.

O primeiro ponto que trago, e que é complemento ao item anterior (item III da Parte I) é justamente a percepção, mais popular, mas que tem circulado nos mais diversos espaços, de que o consumidor é, digamos, o dono do dinheiro que foi usado para pagar tributos inconstitucionais. E para basear essa concepção estaria, justamente, o direito regulatório.

Realmente, podemos afirmar que os tributos em questão receberam certa aparência de tributo indireto por normatividade regulatória, inclusive da ARSESP e, no momento atual, houve uma ampliação superlativa dessa versão, com uma narrativa política da redução tarifária (ainda que realizada com valores pertencentes à Consulente).

O destaque, na fatura ao consumidor, para identificar o tributo, não decorre de uma transferência (normativa) ao consumidor da responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Nem o destaque poderia gerar uma mudança desse calibre.

O motivo técnico pelo qual aparece explicitado na fatura dos consumidores e contratantes a quantia "exata" do tributo não é outro senão a

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

transparência. Esta, sim, encontra amplo amparo legal, propiciando que todos fiquem cientes sobre o quanto de carga tributária está a onerar as relações comerciais.

Na prática, como bem exposto pelo Ministro Dias Toffoli nas citações supramencionadas, os tributos, diretos ou indiretos, **formam o preço de produtos e serviços, assim como todos os demais custos, como salários de funcionários, aluguéis de imóveis etc.** A composição do preço, com exceção daqueles que são tabelados de forma impositiva (que não é o caso), não promove transferência de responsabilidades empresariais.

Reforça esse pressuposto jurídico a constatação de que esses custos sequer são repassados aos destinatários finais de maneira uniforme, pois seguem necessidades mercadológicas e variáveis que não são controláveis previamente, o que é próprio das relações econômicas que se estabelecem quando há agentes econômicos privados atuando no sistema.

Em outras palavras, mesmo estando a COMGÁS vinculada a um contrato de concessão com previsão de margens máximas, seus preços não são tabelados, variando de acordo com as necessidades de cada setor, conforme a concorrência[69], conforme questões próprias de cada localidade e, até mesmo, de acordo com aspectos temporais, como é típico de qualquer mercado inserido no sistema econômico capitalista.

Não há, nem de fato, nem de Direito, um repasse da responsabilidade pelo tributo aos usuários, por força desse "mero" dever de informação.

[69] A Consulente insere-se em contexto concorrencial com outras matrizes energéticas.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Estamos diante de informação prestada para atender o princípio da transparência e em respeito às normas regulatórias e cláusulas contratuais.[70]

A carga tributária, no Direito regulatório, em nada se diferencia dos custos (e seu regime jurídico), a não ser pela transparência conferida pelo direito de todos à informação. Transparência não é suficiente para considerar que foram os usuários que suportaram integralmente os valores das exações fiscais pagas pela COMGÁS, assim como não será também suficiente esse elemento regulatório para, por espelhamento com o raciocínio anterior, transformar os usuários em responsáveis trabalhistas daqueles indivíduos que, sob tutela direta da concessionária, acabam por efetivamente realizar o serviço de fornecimento de gás.

V. TETO TARIFÁRIO E TARIFA MÓDICA NÃO CONFLITAM COM OS VALORES PRÉ 15/03/2017 AUFERIDOS OU A SEREM AUFERIDOS PELA COMGÁS

Os valores recebidos ou a receber pela COMGÁS, em virtude da não-incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, encontram-se em harmonia com a regra de tarifa teto que compõe a modelagem contratual da concessão.

A regra tarifária que contempla um teto incide para fins exclusivos do cálculo do valor tarifário possível, **não estando voltada para limitar os valores auferidos globalmente pela concessionária**. No caso presente, a restituição do indébito tarifário não promove qualquer prejuízo ou esgarçamento dos limites tarifários que tutela os usuários.

[70] Ainda que seja considerado que há, sim, um repasse da carga tributária, esse não é integral e equânime para todos os usuários, pois há particularidades que precisam ser consideradas, como veremos em item próprio.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Em outras palavras, a regra do teto tarifário é um mecanismo de proteção do usuário e de realização da modicidade tarifária. Sua incidência é, por isso mesmo, voltada à fixação de limite máximo das tarifas, sendo restrita a este âmbito, não podendo ser utilizada expansivamente, com finalidade diversa.[71] Vejamos com detalhe a respectiva normatividade.

A Constituição do Brasil de 1988, em seu art. 175, parágrafo único, inciso III, estabelece que "A lei disporá sobre: [...] III – Política tarifária." Em se tratando da prestação de serviços públicos de distribuição gás canalizado no Estado de São Paulo, tem-se a Lei Complementar 1.025 de 07, de setembro de 2007, e o Decreto n° 43.889, de 10 de marco de 1998, cabendo à Lei de Concessões fixar as regras gerais sobre o tema.

Nesses termos, o Decreto n° 43.889, de 10 de março de 1999, regulamenta a concessão e a permissão da prestação de serviços públicos de distribuição de gás canalizado no Estado de São Paulo, dispondo que:

> **"Artigo 42 -** As tarifas para a prestação do serviço serão **tarifas tetos**, **assim entendidas como tarifas máximas aprovadas pela CSPE**, a serem **aplicadas aos usuários** e deverão refletir:
> "I - preço de aquisição do gás;
> "II - custo do transporte;
> "III - margem de distribuição."[72]

[71] Ou seja, há autonomia para as concessionárias decidirem por valores tarifários, contanto que não superem o limite imposto pela Agência Reguladora, modelo esse de teto tarifário que está a tutelar o consumidor. Essa autonomia é amplamente utilizada em variações mercadológicas em decorrência da competitividade, em ofertas de descontos, por exemplo.
[72] CSPE: Comissão de Serviços Públicos de Energia.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

O contrato de concessão n° CSPE 01/99 adota como regra uma *tarifa teto* a ser estabelecida pela ARSESP.[73]

> "Cláusula Décima Primeira [...] Primeira Subcláusula – Para fins deste Contrato, entende-se por **tarifas tetos as tarifas máximas fixadas pela CSPE que poderão ser cobradas dos diversos segmentos de usuários e suas respectivas classes**."

A tarifa-teto ou *price-cap*[74] é um critério utilizado para fixação e revisão de tarifas. Esse critério "consiste em definir uma 'cesta' mais ou menos extensa de serviços a cujo preços – individualizados ou calculados – se aplica um limite máximo."[75] Adicionalmente, esse modelo também pode prever mecanismos de revisão tarifária com base nos ganhos de produtividade do concessionário[76], estimulando a eficiência e a consequente redução no valor das tarifas cobradas dos usuários em um ciclo subsequente de reajustes a partir de novos paradigmas de precidifação alcançados no ciclo anterior, promovendo-se, assim, um ajuste dinâmico do equilíbrio contratual.[77]

[73] "Cláusula Décima Primeira – Condições das tarifas aplicáveis na prestação de serviço. Pela prestação dos serviços que lhe são concedidos por este Contrato, a CONCESSIONÁRIA cobrará as tarifas tetos fixadas pela CSPE."

[74] "A regulamentação do preço máximo [*price-cap*], como uma alternativa ao método de regulação pela taxa de retorno, desenvolveu-se como uma ferramenta prática de regulação no início dos anos 1980 na Grã-Bretanha […] como uma regra regulatória alternativa para limitar o abuso de poder de mercado […]." (KING, Stephen P. *Principles of price cap regulation.* Infrastructure regulation and market reform, 2002, p. 46, tradução livre.)

[75] DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, Juan Miguel. Las tarifas de telecomunicaciones. *In*: *AFDUAM*, n. 3 (1999), p. 266, tradução livre.

[76] "Sua fórmula de maior êxito é a fórmula britânica de tarifação anual 'RPI-X' [*Retail Price Index minus X]*, sendo RPI '*Retail Price Index*' e 'X' um fator que representa os ganhos de produtividade previsíveis no setor. De acordo com essa fórmula, o operador [concessionário] sabe que deve melhorar a sua produtividade pelo menos para compensar o mencionado fator, e que se conseguir ganho maiores de produtividade, estes se converterão automaticamente em benefícios (que nestes casos se consideram justificados pelo esforço inovador realizado)". (DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, Juan Miguel. Las tarifas de telecomunicaciones. *AFDUAM* 3 (1999), p. 266, tradução livre.)

[77] "Décima Terceira Cláusula - Décima Quarta Subcláusula – A CSPE estabelecerá um fator de eficiência (Fator X) para a CONCESSIONÁRIA que se manterá fixo para os 5 (cinco) anos subsequentes, que levará em conta a tendência do incremento de sua eficiência operacional ao longo do período.".

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Em outras palavras, a tarifa-teto é a *tarifa máxima* que o concessionário pode cobrar dos usuários do serviço ou de segmentos dos usuários, que é capaz de agregar elementos para estimular a eficiência do concessionário na prestação do serviço público. Trata-se, portanto, de um modelo tarifário que limita os valores praticados pela concessionária em prol dos usuários, buscando assegurar "a máxima *generalidade possível* de cobertura, a *custo acessível*"[78] do serviço público.

Assim, a primeira subcláusula da cláusula contratual décima primeira do contrato de concessão da Consulente está vocacionada a assegurar a proteção do usuário.

O *valor fixado na tarifa-teto não é um limite global aos ganhos da concessionária*, *mas tão somente – e efetivamente deve ser – um limite ao valor da tarifa*. De modo que, valores auferidos ou a serem auferidos pela concessionária e que ingressem em seu caixa, a título extraordinário, por exemplo, não guardam nenhuma relação com a regra aqui em apreço, de teto tarifário. É desnecessário dizer que não houve, no período anterior a 15/03/2017, qualquer cobrança excessiva ou acima do teto tarifário que pudesse justificar a invocação dessa regra e de seus mecanismos de revisão.

Em termos práticos e diretos, se a concessionaria não está cobrando tarifas acima do teto fixado, ***essa regra contratual foi e está sendo respeitada****.*

Há, porém, mais um elemento que merece consideração. É que a ARSESP deve, sem dúvida alguma, prezar pela modicidade tarifária, nos termos do art.

[78] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 442, original grifado.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

2°, IX e do art. 36, IV da Lei Complementar 1025/2007, que estabelecem, respectivamente:

> "Artigo 2º - A ARSESP, no desempenho de suas atividades, obedecerá aos princípios da legalidade, proporcionalidade, razoabilidade, celeridade, impessoalidade, igualdade, devido processo legal, descentralização, publicidade, moralidade, boa-fé e eficiência, observando-se os seguintes critérios e diretrizes:
> [...]
> "IX - aplicação de metodologias que proporcionem a **modicidade das tarifas**;"
> [...]
> "Artigo 36 - Na prestação dos serviços de gás canalizado serão observados os seguintes princípios, além daqueles dispostos na legislação federal de concessões:
> [...]
> "IV - **modicidade das tarifas** e garantia do equilíbrio econômico-financeiro das concessões, consideradas taxas de remuneração compatíveis com as praticadas no mercado para atividades assemelhadas." (original sem grifos)

A modicidade tarifária é um dos postulados a serem garantidos a partir da definição dos critérios de fixação e revisão das tarifas.[79] Aliás, a regra da tarifa-teto tem como objetivo – embora não único - a garantia de uma tarifa módica a ser cobrada do usuário ou dos segmentos de usuários do serviço público.

[79] A relação entre o critério da tarifa-teto e o postulado da modicidade tarifária, contudo, não é fácil de ser aferida, pois uma tarifa pode respeitar o teto tarifário, mas pode não ser módica e vice-versa.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

A tarifa módica é aquela que possui um preço acessível para o usuário e que, concomitantemente, seja suficiente para arcar com os custos e a remuneração do concessionário[80] na prestação de um serviço público adequado.[81]

Na situação concreta em análise, não se vislumbra qualquer violação ao postulado da modicidade tarifária. Primeiramente, porque esse postulado está restrito ao momento da fixação de tarifas e não possui relação com os valores que a concessionária obtenha ou possa vir a obter, hoje, em processos concretos nos quais se discutem créditos tributários do passado, quer dizer, em períodos (passados e atual) nos quais está verificado o cumprimento do teto e da modicidade tarifária[82].

Portanto, as regras do teto e da modicidade não têm como âmbito próprio de sua incidência a hipótese de haver créditos tributários que a concessionária possua ou possa vir a possuir perante a Fazenda Nacional em restituição de tributos indevidos, conclusão que independe dos efeitos temporais da inconstitucionalidade proclamada pelo STF.

Adicionalmente, ainda que existisse, no caso presente, alguma necessidade de ajuste tarifário por força do postulado da tarifa módica, assumindo-se,

[80] É oportuno mencionar as lições do THEMISTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI, ao comentar o art. 151 da Constituição brasileira de 1946: "Outro postulado que precisa ser obedecido na determinação das tarifas, *e nas intervenções do poder público sobre os concessionários, é a necessidade de sempre considerar a proteção ao capital da empresa, assegurando-lhe uma justa remuneração*. Está na tradição do nosso direito, o respeito a uma justa retribuição que pode se exprimir, ou na garantia de juros compensadores ao capital investido, ou na retribuição do serviço por um justo preço. Neste justo preço, inclui-se necessariamente uma margem de lucro que corresponda a uma remuneração justa do capital." (CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *A Constituição Federal Comentada.*Vol. III. 2ª ed. José Kofino Editor: Rio de Janeiro, 1951, p. 351, original não grifado.)

[81] "Art. 175, parágrafo único, inciso IV da Constituição do Brasil de 1988 [...] Parágrafo único: a lei disporá sobre: [...] IV – a obrigação de manter serviço adequado.". Art. 6° § 1° da Lei 8.987/1995: "Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas."

[82] Daí decorre, pelas mesmas razões, ser também totalmente impróprio pretender falar em algum tipio de abuso de preços na prestação dos serviços nesses períodos em que houve tributação.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

assim, premissas sugeridas pela ARSESP, deve-se recordar que o crédito tributário anterior a 15/03/2017, conforme decidiu o STF, cabe exclusivamente àqueles que ingressaram judicial ou administrativamente em momento próprio, como é o caso da Consulente. Essa regra decorrente da decisão do STF não pode ser ignorada ou contornada pela Administração Pública. A Agência Reguladora não poderá transformar a titularidade e o regime jurídico dessa verba, especialmente não poderá fazê-lo sob um suposto manto autorizativo da modicidade tarifária, cuja incidência, aqui, é de todo inadequada.

Em síntese, estamos diante de dispositivos legais que tratam da fixação tarifária, e não endereçam o tema dos créditos tributários que a concessionária possui ou possa vir a possuir perante a Fazenda Nacional em restituição de tributos indevidos e, ainda que assim não fosse, essas regras regulatórias tampouco poderiam superar a subordinação da Agência aos efeitos específicos da declaração de inconstitucionalidade produzidos pela decisão do STF.

VI. A IMPOSSIBILIDADE DA REVISÃO TARIFÁRIA NOS TERMOS PROPOSTOS PELA ARSESP: AINDA OS EFEITOS PROSPECTIVOS DA DECISÃO DO STF

Expostas acima as premissas referentes à realidade prática da incidência de tributos na formação de preços de produtos e serviços – seja qual for a atividade, pois inerente à "lógica" do sistema econômico capitalista –, apresento, aqui, de forma mais explícita, os motivos pelos quais considero que a proposta de revisão tarifária de período pretérito, a ser refletida em descontos de tarifas futuras, como meio de repasse difuso aos usuários dos indébitos percebidos pela COMGÁS em decorrência das ações judiciais por esta propostas, na forma apresentada pela Agência Reguladora de Serviços Públicos de São Paulo – ARSESP, **não decorre da decisão do STF e, mais**

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

ainda, é contrária à decisão e aos termos contratuais legitimamente pactuados e em vigor.

Em análise relacional dos elementos normativos aplicáveis ao caso presente, é possível, a partir do quanto ficou exposto acima, afirmar que a proposta de **revisão tarifária** apresentada pela ARSESP não decorre da decisão do STF nem a ela se alinha. Trata-se, pois, de analisar mais uma dimensão própria do sistema regulatório estadual, posto que temos solução advinda diretamente da respectiva Agência Reguladora, mas que vai de encontro ao disposto pelo STF e pelo Ordenamento Jurídico em vigor. Vejamos.

Pelo que se extrai da Minuta de Deliberação, para a ARSESP, os efeitos concretos retroativos (tributários)[83] da decisão do STF – que são, inegavelmente, como visto, efeitos que alcançam diretamente apenas as concessionárias de serviços públicos, únicos sujeitos passivos da obrigação tributária –, poderiam ser, agora, objeto de decisão da própria Agência, quer dizer, cairiam na esfera de disponibilidade da ARSESP, como se esta pudesse livremente dispor dos valores decorrentes do contencioso judicial e da relação tributária nos quais figura exclusivamente a concessionária, a título próprio, e que estão sob amparo de decisão do STF.

A ARSESP sustenta que estaria autorizada a proceder a uma revisão tarifária, **com o intuito de repassar ao usuário final, por meio de descontos nas tarifas futuras, a restituição tributária de valores retroativos, assim reconhecidos, pelo sistema, porém, como devidos à concessionária**. Esses valores

[83] "Não há dúvida de que, no presente caso, a ausência de modulação dos efeitos da decisão implica o ajuizamento de inúmeras ações de repetição do indébito tributário por parte dos contribuintes. Tal fenômeno ensejaria indesejados impactos financeiros, além de dificuldades para o planejamento orçamentário federal, tendo em vista a impossibilidade de apurar-se *a piori* os valores que se tornariam exigíveis por ano fiscal, uma vez que a determinação desse montante estaria dependente da conclusão dos processo [*sic*] judiciais nas instâncias ordinárias." (Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 85).

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

foram consagrados, como vimos, em virtude de um complexo de decisões proferidas pela jurisdição brasileira: (i) pela decisão do STF e, (ii) em virtude de decisões nas ações concretas propostas pela Consulente.

Para chegar a essa conclusão, a ARSESP terá de assumir, inequivocamente - e sem respaldo em lei ou normas contratuais –, o pressuposto de haver conexão direta entre o indébito reconhecido retroativamente e a revisão do valor das tarifas futuras. Como se da restituição à Consulente decorresse o dever de revisão contratual a atingir apenas a concessionária e um direito à redução tarifária ou devolução (progressiva ou não) para o consumidor. Mais precisamente, nos termos em que está sendo colocado o tema, ocorreria a "devolução" ao consumidor, por meio do mecanismo da revisão tarifária.[84]

Inicialmente observo, a esse propósito, que o Regulador deve sempre atuar em justo equilíbrio entre os interesses envolvidos, nos termos da normatividade em vigor, sem realizar opções volitivas a privilegiar exclusivamente um dos envolvidos na concessão.

Voltando à proposta de utilizar o mecanismo da revisão tarifária, como visto, este mecanismo não poderia ocorrer, no caso concreto, com base em na ideia de tarifa-teto ou de modicidade. Cumpre averiguar, doravante, se o mecanismo da

[84] É certo que "[n]o *custeio* do serviço estarão as despesas de operação e conservação, os impostos e taxas (que poderão ser isentados) e os desembolsos necessários para a renovação do aparelhamento; na *justa retribuição do capital* incluir-se-ão os lucros ajustados contratualmente, de acordo com a vontade das partes, e a amortização do capital investido, no prazo também acordado; e, finalmente, quanto à *economia popular*, considerar-se-ão as condições conjunturais dos usuários prováveis, a situação econômica do País, a relevância do serviço em causa para a sociedade e o seu desenvolvimento, e outros dados externos, de índole política, econômica e social." (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 443, original grifado). Porém, a discussão, como já ficou devidamente esclarecido neste Parecer, não pode se cingir aos elementos que compõem o preço. Esta afirmação será, ainda, objeto de maiores esclarecimentos, posto que outros aspectos relevantes, abordados adiante, também compõem essa discussão.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

revisão tarifária pode ser invocado para o caso concreto com base em algum outro comando regulatório.

A esse propósito, a própria ARSESP incorporou em seus documentos a proposta de **devolução** de valores **com repasse difuso** aos usuários, conforme decorre da **Nota Técnica**[85] de dezembro de 2022, que apresenta o seguinte teor:

> "A Arsesp já trabalha com algumas rubricas de ajustes tarifários utilizadas tanto para compensar valores aos usuários como às concessionárias.
>
> "Desta forma, a operacionalização da devolução dos créditos pode ser feita por meio da rubrica da conta gráfica existente, eliminando a necessidade de criar-se uma nova rubrica específica e temporária, que acarretaria elevação do custo regulatório.
>
> "Assim, identificamos a possibilidade de incorporar nas contas gráficas 'DO GAS', que são utilizadas para compensar as variações a maior ou a menor do custo da molécula e transporte, **os créditos aos usuários**. Esta rubrica foi escolhida porque é a conta gráfica de maior flexibilidade e aderência às questões técnicas necessárias para proceder com a **devolução dos valores**.
>
> "A chamada conta gráfica do gás e transporte registra as diferenças entre o preço da molécula de gás, incluído nas tarifas, e aquele efetivamente pago pela concessionária ao supridor e é regulado pela Deliberação ARSESP nº 1.0106 , de 10 de junho de 2020, constituindo um mecanismo diferenciado por seguimentos (residenciais e comerciais e os demais usuários), com ajustes na conta gráfica do gás, que compõe a tarifa do gás, em periodicidades anuais ou trimestrais, a depender do segmento, onde as diferenças acumuladas são repassadas à tarifa por meio de uma parcela de recuperação, influenciando no aumento ou na redução da tarifa do gás.
>
> "A **devolução de forma difusa** se assemelha à forma da conta gráfica do gás, transporte, rede local, perdas regulatórias e de penalidades, já

[85] Nota Técnica DEF 3 – Devolução de Créditos Oriundos da Aplicação de PIS/COFINS sobre ICMS nas Contas de Gás Canalizado, dezembro de 2022, Disponível em: http://www.arsesp.sp.gov.br/ConsultasPublicasBiblioteca/1_NT_ARSESPDCI202203910A.pdf. Acesso em: 04.01.2023.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

> praticada atualmente pela Arsesp, pois o saldo de conta gráfica do gás (seja positivo ou negativo) é cobrado/restituído aos usuários futuros e não os que necessariamente tiveram a participação direta na constituição do saldo."[86]

A revisão tarifária consiste, rigorosamente falando, em *atualização dos preços das tarifas*, e deve observar o estabelecido na Lei n° 8.987 de 13 de fevereiro de 1995 (chamada "Lei de Concessões") e no contrato de concessão n° CSPE/01/99.

Os efeitos concretos (econômicos e tributários)[87] da decisão do STF alcançam as concessionárias de serviços públicos, sujeitos passivos da obrigação tributária. O problema é a conexão entre esse indébito, a ser restituído (em parte, já restituído na forma de compensações tributárias devidas) e um dos elementos do contrato de concessão, a saber, a tarifa, para poder-se aferir se efetivamente esses valores afetam ou devem afetar as tarifas praticadas que, em regra, como visto,

[86] Nota Técnica DEF 3 – Devolução de Créditos Oriundos da Aplicação de PIS/COFINS sobre ICMS nas Contas de Gás Canalizado, dezembro de 2022, pp. 16-17. Disponível em: http://www.arsesp.sp.gov.br/ConsultasPublicasBiblioteca/1_NT_ARSESPDCI202203910A.pdf. Acesso em: 04.01.2023. Importante frisar que esse é o **reflexo em tarifas futuras de revisão de tarifas passadas**, que aqui aponto como inadmissível.

[87] Nos termos do voto proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, "Não há dúvida de que, no presente caso, a ausência de modulação dos efeitos da decisão implica o ajuizamento de inúmeras ações de repetição do indébito tributário por parte dos contribuintes. Tal fenômeno ensejaria indesejados impactos financeiros, além de dificuldades para o planejamento orçamentário federal, tendo em vista a impossibilidade de apurar-se *a priori* os valores que se tornariam exigíveis por ano fiscal, uma vez que a determinação desse montante estaria dependente da conclusão dos processo [*sic*] judiciais nas instâncias ordinárias." (Emb. Decl. No Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 85). No voto do Ministro Gilmar Mendes, há avanço nesse ponto, quando cita alguns casos problemáticos, dentre eles hipóteses de consumidores/contratantes, considerarem serem merecedores de restituição de valores, evocando seus pares nos seguintes termos: "Percebam, Ministras, Ministros, a complexidade e multiplicidade de situações decorrentes de nossa decisão de 2017. A verdade é que cada uma dessas situações terá um desfecho próprio. **Não temos sequer uma precisa noção de quantas situações particulares exigirão tratamento igualmente específico**." (Emb. Decl. no Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 163, original não grifado).

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

apregoam, em seu preço, encargos tributários como o PIS e a COFINS, porém sem qualquer uniformidade e equidade.

As tarifas cobradas dos usuários, portanto, remuneram o serviço público prestado pelo concessionário, mas devem observar "a justa remuneração do capital e o equilíbrio econômico-financeiro do contrato.".[88] Em outras palavras, as tarifas não serão rígidas, podendo ser revisadas com a finalidade de manter "a relação estabelecida inicialmente pelas partes entre os encargos do contratado e a retribuição da Administração para a justa remuneração do objeto do ajuste."[89]

Com base na decisão do STF que excluiu o ICMS da base de cálculo para fins de apuração do PIS e da COFINS e na decisão subsequente, que modulou os efeitos temporais, a ARSESP pretende a devolução de todos os valores auferidos pelas concessionárias, decorrentes de processos judiciais e administrativos em que se discutia essa tese, por meio da revisão tarifária retroativa (ainda que reflexa em tarifas futuras), e o faz com base em interpretação nitidamente equivocada do art. 9°, § 3° da Lei de Concessões e de cláusulas correlatas do contrato de concessão CSPE/01/99.

Esses dispositivos, como veremos, autorizariam a revisão tarifária, para mais ou para menos, se houvesse criação, alteração ou extinção de tributos ou encargos legais que impactem, comprovadamente, o equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Assim, *in verbis*:

> "Art. 9° [...] § 3° 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,

[88] NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 443.
[89] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 199.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

> **implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos**, conforme o caso."

O Decreto n° 43.899 de 10 de março de 1999, que regulamenta a concessão e a permissão da prestação do serviço público de distribuição de gás canalizado no estado de São Paulo determina, ainda, que o contrato de concessão deverá conter previsão de *revisões tarifárias periódicas:*

> "Artigo 20 **-** Incumbe ao Poder Concedente diretamente ou por intermédio da CSPE, conforme o caso:
> [...]
> V - homologar reajustes e **proceder à revisão das tarifas na forma da lei, deste Regulamento, das normas pertinentes e do contrato**"
> [...]
>
> "Artigo 40 [...] § 1.º - O contrato de concessão **conterá previsão de revisões tarifárias periódicas** que levarão em conta fatores econômicos, de mercado, de eficiência e de tecnologia a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro do contrato."

Nesses termos, o Contrato de concessão n° CSPE/01/99 para exploração de serviços públicos de distribuição de gás canalizado celebrado entre o Estado de São Paulo e a Companhia de Gás de São Paulo prevê que as revisões tarifárias podem ocorrer de *forma periódica* ou a *qualquer tempo*, o que **não significa que elas possam se dar de forma retroativa, nem significa que com base nelas se possa determinar o destino de verbas obtidas na Justiça pela concessionária**. Vejamos o teor dessas cláusulas para a seguir retomar as conclusões:

> "Cláusula décima primeira – Condições das tarifas aplicáveis na prestação de serviços
> [...]
> "Quinta Subcláusula – **A regulamentação prevê revisões tarifárias ao final de cada período de 5 (cinco) anos**, denominado ciclo, sendo que o primeiro deles iniciar-se-á no dia da assinatura deste Contrato e encerrar-se-á no último dia do 5º (quinto) ano, os demais, numerados

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

sequencialmente, serão subsequentes ao ciclo inicial. **A revisão tarifária compreende o nível e a estrutura, bem como alterações de segmentos e classes das tarifas vigentes.**
[...]
"Décima Sexta Subcláusula - **A CSPE poderá, a qualquer tempo, proceder a revisão das tarifas**, visando manter o equilíbrio econômico-financeiro deste Contrato, sem prejuízo dos reajustes e revisões previstos neste Contrato, **caso hajam variações, para mais ou para menos, significativas nos custos da CONCESSIONÁRIA**."

"Cláusula décima primeira – Condições das tarifas aplicáveis na prestação de serviços
[...]
"Décima Oitava Subcláusula - No atendimento do disposto no §3º do art. 9º da Lei Federal nº 8.987/95, ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, **a alteração ou a extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a assinatura deste Contrato, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão das tarifas, para mais ou para menos**, conforme o caso.
[...]
"Décima Oitava Subcláusula – No atendimento do disposto no §3º do art. 9º da Lei Federal nº 8.987/95, ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, a **alteração ou a extinção de quaisquer tributos ou encargos legais,** após a assinatura deste Contrato, quando comprovado seu impacto, **implicará a revisão das tarifas, para mais ou para menos, conforme o caso**."

O art. 9°, § 3° da Lei de Concessões e o contrato de concessão n° CSPE/01/99 autorizam, realmente, a revisão tarifária, para mais ou para menos, quando houver a alteração ou extinção de tributos ou encargos legais ou dos custos que impactem, comprovadamente e significativamente, o equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

Contudo, não há previsão na Lei de Concessões, na Lei Complementar 1025/07 do Estado de São Paulo ou no Contrato de concessão n° CSPE /01/99 sobre destinação diversa de verbas obtidas pela Concessionária na Justiça, e por

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

decisão desta atribuídas à Concessionária - nem poderia haver tal previsão ou autorização.

Em outras palavras, **não existe autorização para que alguma revisão tarifária alcance o valor das tarifas pagas legitimamente antes do dia 15/03/2017**, data da sessão do julgamento de mérito que considerou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Somente a partir do dia 15/03/2017, a decisão pela inconstitucionalidade passou a produzir seus efeitos *gerais*, vinculando toda a Administração Pública, direta e indireta (como são as agências reguladoras) e o Poder Judiciário. Ainda assim, embora a partir desse marco temporal, tenhamos vinculação da Administração Pública à inconstitucionalidade, e somente a partir desse marco temporal tenhamos essa específica vinculação, nem por isso dela se extrai algum dever de devolução de tributos já recolhidos, pois, como já vimos, o usuário não é o responsável tributário, nem por título próprio nem por transferência de Direito.

Voltando ao tema central deste item, temos que revisão tarifária, baseada no referido art. 9º, depende necessariamente de prévia decisão que cria, extingue ou modifica a carga tributária, e aplicar-se-ia a partir dessa data (da criação, mudança ou extinção), não sendo possível, portanto, a título de revisão tributária, alcançar período pretérito, e promover revisão de forma retroativa. Explico mais detalhadamente este ponto.

Os dispositivos acima colacionados estão vocacionados a alcançar exclusivamente as situações, bem conhecidas, de leis (ou, dentro de certos limites, Decretos presidenciais e Medidas Provisórias) que objetivamente alteram, para o futuro - mas durante o período de vigência de uma concessão - os valores devidos a título tributário.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Assim, a revisão tarifária na forma do art. 9º, § 3° da Lei de Concessões e reproduzida pelo contrato de concessão, aplica-se *quando a criação, a extinção ou a alteração de tributos se der por lei*. Esse dispositivo legal e a sua correlata cláusula contratual *não incidem em situações concretas como a presente, que envolvem consequências concretas de decisão judicial*. Registre-se, novamente, que a decisão judicial *altera práticas realizadas no passado, por considerá-las inconstitucionais, determinadas pelo Poder Concedente e realizadas pelas concessionárias em obediência a critérios prévios estabelecidos por esse mesmo Poder Concedente.*

A regra de ouro, pressuposto do dispositivo legal acima e de todo o arcabouço normativo a ele atrelado, é a de que somente Lei pode criar, extinguir ou alterar tributos.[90] Trata-se, muito objetivamente falando, de regra atrelada à cláusula constitucional clássica da legalidade tributária, atrelada ao princípio constitucional da liberdade de conformação legislativa: é o Legislador o senhor do momento de eventual mudança tributária.

> "Um tributo estará instituído e regulado, em norma apta a desencadear deveres, direitos e obrigações tributárias, se nascer de ato de vontade do Poder Legislativo da pessoa competente, conforme determinação da Constituição [...] Instituir ou regular um tributo de forma válida, em obediência ao art. 150, I, da Constituição, supõe a edição de lei, como ato formalmente emanado do Poder Legislativo da pessoa constitucionalmente competente [...]."[91]

No caso da decisão do STF, e das decisões judiciais em geral, quando lastreadas em inconstitucionalidade, rigorosamente falando, estamos diante não da

[90] "Art. 150 CB/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - *exigir* ou *aumentar tributo sem lei que o estabeleça*", original não grifado; Art. 97 CTN. Art. 97. *Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção*; II - *a majoração de tributos*, ou sua *redução*, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65, original não grifado."

[91] BALEEIRO. Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 943-944.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

criação, alteração ou extinção de um tributo, mas sim do controle de constitucionalidade, que pode gerar (efeitos) a inconstitucionalidade, *v.g.*, da própria lei que cria um tributo. No caso presente, porém, nem mesmo se trata de inconstitucionalidade de um tributo, mas sim do modelo de cálculo desse tributo, ficando mais evidenciada ainda a vedação circunstancial do dispositivo legal aventado acima para promover revisão contratual-tarifária.

Reitera-se, com isso, portanto, a conclusão pontual deste item, no sentido de que o art. 9, § 3° da Lei de Concessões tem como escopo as **alterações legislativas** em matéria tributária e não mudanças que decorram de decisão judicial, ainda que essa decisão altere a base de cálculo de um tributo.[92]

Caso se entenda legítima – argumentativamente falando – a revisão tarifária com base nesse dispositivo, certamente essa não pode ser retroativa, ou seja, não pode alcançar valores obtidos ou a serem obtidos pelas concessionárias em virtude de situações anteriores a 15/03/2017, só agora reconhecidas como devidas.

Nessa linha de raciocínio que pretende incidir o art. 9º, § 3°, ainda que a admitamos, a invocação do dispositivo, no limite, poderia ocorrer exclusivamente para o futuro, quer dizer, a partir da data em que a decisão do STF se tornou executável ou exigível, desde que aceitemos a premissa de que essa decisão se equipara a uma mudança legislativa e, adicionalmente, que ela teria promovido extinção ou alteração de tributo.

A alteração tributária, quando ocorrida pela via tradicional da Lei, como pensado no art. 9º em apreço, ocorrendo após a apresentação da proposta,

[92] E nesse aspecto é essencial reiterar que, em preços não tabelados, os reflexos da carga tributária sobre o preço não correspondem à sua integralidade, tampouco esse preço recebe tratamento uniforme e equânime para todos os usuários.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

interferirá no futuro dos valores tarifários exigidos do consumidor. E nisso a Lei em apreço é plenamente coerente com seus pressupostos, que apresentei acima, justamente por ser vedada alteração legal de tributo com caráter retroativo. É hipótese que não poderia mesmo figurar nesse dispositivo. Esse raciocínio poderia, portanto, no limite, incorporar no dispositivo a alteração advinda da parcela específica da decisão do STF que, similarmente às leis, opera exclusivamente para o futuro, ou seja, nos mesmos termos (e limites temporais) do legislador (leis não devem ser retroativas).

Como a decisão do STF pela inconstitucionalidade, a partir de 2017, é, rigorosamente falando, *ex nunc*, pode-se considerar, no limite, pois, haver incidência das regras legais e cláusulas contratuais sobre revisão tarifária em virtude de mudança tributária por lei. Para finalizar este caminho argumentativo, faço três observações de acomodação (e esclarecimentos) dessa tese: i) não se estará, aqui, catalogando a decisão de inconstitucionalidade do STF como uma mudança legislativa, o que não seria adequado[93], o que se propõe é uma analogia, de maneira a que se possa utilizar a mesma sistemática jurídica direcionada às mudanças tributárias pela via legislativa para solucionar o caso presente; ii) essa analogia só se torna cogitável, neste momento, por estarmos, aqui, no âmbito da eficácia não-retroativa da decisão (o que não ocorria, como visto, para o âmbito da decisão do STF que era retroativo), posto que, agora, neste período que analiso neste item, assim como ocorre às leis, a decisão do STF é meramente prospectiva; iii) por fim, apesar de essa discussão estar a ocorrer em 2023, portanto, com potencial de retroagir e alcançar um período de mais de cinco anos passados, do ponto de vista da decisão do STF e de sua incidência, não se trata de eficácia retroativa dos efeitos daquela decisão, rigorosamente falando.

[93] Rigorosamente, esse fenômeno não é de equiparação com o legislador, mas sim da identificação de uma nova e legítima fonte do Direito (sobre o tema, cf. BALAGUER CALLEJÓN, Francisco. *Fuentes del Derecho*. Madrid: Tecnos, 1991, p. 65).

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Aliás, a esse respeito, em minha obra "Teoria da Justiça Constitucional", já asseverei esses pontos, e aqui os transcrevo, pois reputo extremamente relevantes para reafirmar a possibilidade dessa equiparação:

> "A mera possibilidade, reconhecida ao Tribunal [...] de modular (dosar) a eficácia temporal de suas decisões (de reconhecimento da inconstitucionalidade) significa a possibilidade de atuação tipicamente legislativa. A faculdade conferida ao Tribunal de restringir os efeitos da decisão, ao poder se basear em considerações de interesse público, transmuda-se em função de caráter acentuadamente político (ANDRADE, 1995: 79), como o que se revela, novamente, uma conotação legislativa. A eficácia (força) prospectiva permite resolver relações jurídicas de maneira abstrata, tal como o legislador, porque inova a ordem jurídica em relação ao regime anterior, que permanece em seus efeitos já produzidos"[94]

Assim, estando em face, novamente, de **solução que invoca um regime jurídico *por similaridade, em analogia***, neste caso apreciada como solução adequada também por incidência dos princípios de boa-fé e proteção do consumidor, pode-se promover a comumente chamada "devolução" aos consumidores que é, em realidade, em termos mais exatos, uma transferência de valores auferidos em virtude da inconstitucionalidade do recolhimento tributário a maior ocorrido a partir de 2017.

Nunca é demais reforçar que no julgamento dos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR, o STF adotou como regra geral, realmente, os efeitos meramente prospectivos (*ex nunc)* mas, com isso, determinou também, para todos (*erga omnes*, salvo os que foram excepcionados, como a Consulente), ser vedado questionar, hoje, a inclusão do ICMS na base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS **até o dia 15/03/2017**, data da sessão de julgamento de mérito em que foi estabelecida a tese com repercussão geral.

[94] TAVARES, André Ramos. *Teoria da Justiça Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 265.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

A opção pelos efeitos *ex nunc* como matriz da decisão temporal do STF decorre da preocupação com os efeitos sistêmicos da decisão. Nesses termos, houve explicitação das preocupações com uma decisão que "põe em risco a própria estruturação do Estado e do respectivo equilíbrio orçamentário e financeiro deste."[95] Portanto, também por este motivo não se deve falar, propriamente, em decisão (do STF) a extinguir, retroativamente, tributo ou mesmo a alterar a sua base de cálculo ou fórmula de cobrança, de maneira retroativa.

Assim, desde o dia 15/03/2017, data da sessão de julgamento de mérito, a Administração Pública e o Poder Judiciário estão, de forma impositiva, vinculados ao que foi estabelecido na tese em repercussão geral e, portanto, devem deixar de considerar o ICMS na base de cálculo para fins da incidência do PIS e da COFINS, a partir dessa data.

Em se entendendo haver, no caso, **incidência do disposto no art. 9º, §3°**, a revisão tarifária nos moldes apresentados pela ARSESP, portanto, **só pode considerar o período que se iniciou no dia 15/03/2017**, momento em que os usuários do serviço público, contratantes e, especialmente, o Poder Concedente que, até então se quedaram inerentes, podem ser abarcados pela tese da inconstitucionalidade fixada no julgamento do RE com repercussão geral.

Nesses termos, a revisão tarifária pregressa nos moldes atualmente propostos pela ARSESP não se mostra legítima, pois está fundamentada em uma interpretação equivocada do art. 9, § 3° da Lei de Concessões e do contrato de concessão. Portanto, além de uma interpretação equivocada, a pretensão da ARSESP está em

[95] Emb. Decl. no Recurso Extraordinário 574.706/ PR, Min. Relatora Cármen Lúcia, j. 13-05-2021, p. 48.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

confronto com os efeitos *erga omnes* da decisão do STF. E, pelas mesmas razões, também aqui não se pode falar de conflito entre a decisão do STF e o sistema regulatório.

Desse modo, a ação imediata que se espera da ARSESP não é uma consulta pública ancorada na premissa de que valores restituídos pertencem, juridicamente falando, aos usuários.

VII. A INCONSTITUCIONALIDADE PÓS 15/03/2017 E OS POSSÍVEIS REFLEXOS AOS QUE SÃO AFETADOS PELO TRIBUTO OU PELO INDÉBTIO

Conforme vimos, no julgamento dos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR, o STF adotou como regra geral de decisão os efeitos meramente prospectivos (*ex nunc)* para a inconstitucionalidade e, com isso, considerou **válida** a inclusão do ICMS na base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS **até o dia 15.03.2017**, data da sessão de julgamento de mérito em que foi estabelecida a tese com repercussão geral, com as ressalvas subjetivas já analisadas anteriormente.

Assim, **a partir do dia 15.03.2017**, há decisão sobre efeitos a ser observada por todos[96] e, portanto, deve-se deixar de considerar o ICMS na base de cálculo para fins da incidência do PIS e da COFINS.[97]

[96] O Artigo 927 do Código de Processo Civil de 2015 tratou do tema ao trazer para o sistema brasileiro, originalmente de *civil law*, elementos da *common law*, um empenho por construir o sistema de precedentes que deve ser observado e respeitado. No caso, porém, como vimos, estamos também diante de controle de constitucionalidade sob o manto do instituto da repercussão geral, que promoveu a aproximação com os típicos efeitos do chamado controle via ação direta, quando se trata de decisão em sede de STF.

[97] Porém, na prática, o recolhimento permaneceu ocorrendo, após esse marco temporal, considerando-se a existência dos Embargos de Declaração que impediram o trânsito em julgado. Esse é mais um elemento específico relevante que contribui para a elevada complexidade do presente caso.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Essas considerações, porém, necessitam ser devidamente detalhadas e explicitadas quanto ao caso concreto referido à Consulente, pois, como dito anteriormente, para além do direito concreto de restituição retroativa que alcança especificamente a COMGÁS, não decorre da decisão do STF qualquer proveito ao indébito para outros interessados ou mesmo para supostos envolvidos, indiretamente, na relação tributária base da decisão do STF.

Ressalte-se que a Administração Pública, direta e indireta, pela eficácia *específica* das decisões do STF de inconstitucionalidade de normas, quando em controle abstrato ou pela sistemática da repercussão geral, tem o dever decorrente do princípio da estrita legalidade – ou juridicidade, como preferem alguns autores –, e demais princípios da Administração Pública, de observar a incidência (ou não) da norma declarada inconstitucional nos termos da decisão do STF, inclusive nos parâmetros temporais da modulação, não só em decisões de processos administrativos que versem sobre fatos decorrentes do período de vigência da norma, mas, também, de forma proativa, em executividade da nova normatividade que se forma com a exclusão dos dispositivos inconstitucionais, assim também quando da elaboração de atos normativos executórios, como são as normas da Agência Reguladora que se impõem para as condutas das concessionárias de serviço público.

Em outras palavras, a ARSESP, diante da declaração do STF de inconstitucionalidade da incidência do ICMS da base de cálculos do PIS/COFINS a partir do dia 15/03/2017, e também por força da estrita legalidade a que se submete, tem o dever de adequar imediatamente suas atuações, atendendo a normatividade vigente de forma adequada, inclusive em seus atos normativos que determinam e limitam a atividade das concessionárias.

Sobre esse aspecto específico da eficácia das decisões de inconstitucionalidade, Rui Medeiros avança para considerar os deveres que surgem

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

para além do dever, digamos primário, dirigido a todos, de não-aplicação da norma considerada inconstitucional:

> "[...] a força obrigatória geral da declaração de inconstitucionalidade implica, em relação à Administração, a proibição de aplicação da norma declarada inconstitucional. Agora, aproveitando a lição do contencioso administrativo, **trata-se de distinguir entre o dever de respeito pelo caso julgado e o dever de executar ou, em bom rigor terminológico, o dever de extrair as devidas consequências da declaração de invalidade da lei**. Concretamente [...] tudo está em se saber se, à eventual proibição de execução dos actos ainda impugnáveis fundados na norma declarada inconstitucional, se junta o dever da sua revogação [...]."[98]

Ressalto, com as lições desse emérito constitucionalista, o dever, que surge à Administração Pública, no caso, ao Poder Concedente, "de extrair as devidas consequências da declaração de invalidade da lei". Com isso Rui Medeiros quer ressaltar que a Administração Pública tem dever de promover "a revogação invalidatória (ou a declaração de nulidade) dos actos baseados na normação declarada inconstitucional". [99]

As devidas consequências acerca das quais deve a Administração Pública avançar não incluem, portanto, ações expansivas para inovar, a seu critério, sobre o âmbito subjetivo já decidido, mas sim as **ações concretas para depuração dos atos sob sua responsabilidade, que ainda eventualmente existam mas que estejam amparados apenas na norma eivada de inconstitucionalidade**, evitando outros atos que possam consistir em afronta ou se traduzam em verdadeiros subterfúgios para evadir-se da normatividade em vigor após a decisão do STF.

[98] MEDEIROS, Rui. *A decisão de inconstitucionalidade* – os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Universidade Católica Editora, Lisboa: 1999, pp. 799-800, original não grifado.
[99] MEDEIROS, Rui. *A decisão de inconstitucionalidade* – os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Universidade Católica Editora, Lisboa: 1999. p. 800.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Em que pese na época imediatamente posterior à decisão proferida em 15/03/2017 ainda não haver o trânsito em julgado dessa decisão do STF, já havia uma necessidade de atenção da ARSESP ao comando da decisão, tendo em vista a impossibilidade de as concessionárias, por conta própria, modificarem as informações prestadas nas faturas dos usuários e impedirem a continuidade da utilização do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS com o respectivo recolhimento para a Receita Federal.

Essa inércia, posterior à decisão, também repercute na análise de qualquer estudo, atual, acerca do tema, pois significa que à COMGÁS não se pode imputar responsabilidade por ter mantido o estrito rigor às determinações da Agência Reguladora, tendo já – relembro – ajuizado as ações pertinentes e aguardando seu desfecho. A Agência, por sua vez, não se ocupou[100] com a inconstitucionalidade já declarada do recolhimento. Este foi, por esses motivos, mantido até a efetiva edição da Deliberação ARSESP Nº 1254 DE 08/12/2021, quando, finalmente, restou determinada a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

Assim, é certo que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS deve ser considerada inconstitucional a partir de 15/03/2017, mas não decorre disso, obrigatoriamente, nem mesmo de forma implícita, qualquer direito de os usuários dos serviços públicos prestados pelas concessionárias se aproveitarem do indébito, tendo em vista, principalmente, que a manutenção da incidência após a referida data não se deu por iniciativa da COMGÁS, mas pelo regime jurídico da decisão do STF e por força da submissão à ARSESP, que somente em 08/12/2021 determinou sua retirada.

[100] Ao menos não em ações ou atos dirigidos à Consulente, a partir de 2017, que é o ponto que importa para este estudo. A realização de atos vocacionados a uma mudança prática na incidência tributária, por parte da Agência Reguladora em relação à Consulente, só ocorrerá, efetivamente, após o trânsito em julgado da decisão dos Embargos no STF, ou seja, no segundo semestre de 2021.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Considero, portanto, que mesmo os valores explicitados nas faturas posteriores ao marco temporal da modulação de efeitos, não podem ser considerados como devidos aos usuários, ao menos não de forma automática e inevitável, como se está a apresentar hoje, e nem como uma decorrência lógica ou implícita do sistema. Os motivos apresentados anteriormente, especialmente a circunstância de o consumidor não ser contribuinte indireto ou o responsável tributário, permanecem hígidas aqui, posto que a premissa é a mesma (inconstitucionalidade dessa fórmula tributária). Assim, ainda que os valores restituídos relacionados a período posterior a 15/03/2017, não pertençam, em sua integralidade, à concessionária, nem por isso daí decorre que há direito a restituição para os usuários.

Estes valores, uma vez mais, para sobre eles traçar-se alguma destinação, requerem, (i) preliminarmente, uma efetiva restituição à concessionária-Consulente, ainda que na forma de compensação tributária, por parte do Fisco, (ii) uma identificação da quantia exata disponível (o que analiso logo adiante) e, uma vez mais, a partir daí, (iii) a discussão sobre o significado dessa verba sobressalente que novamente emerge no cenário da concessão. Só depois desses acertamentos é que se poderá (iv) estabelecer o destinatário ou destinatários, com segurança, das verbas do indébito tributário restituídas ou restituíveis, sem o risco de promover entregas de valores desautorizadas pelo sistema, a gerarem um novo ciclo judicial de disputas e restituições.

Assim, como transferência de valores deve operar, sendo impositivo obedecer a outras condicionantes e ressalvas. Não existe uma devolução automática, imediata, como passe de mágica, que ignora um contexto real e complexo no qual estão envolvidos os valores extraordinários. Vejamos.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

VII.1. A identificação do *quantum debeatur*: limites dessa operacionalização

Na hipótese de ser considerada devida uma transferência aos usuários da receita extraordinária, a partir de 2017, há que se considerar, ainda, fatores essenciais que impedem que seja atingida (para fins de entrega ou repasse) a integralidade do ingresso econômico para a COMGÁS com o resultado das ações judiciais, como proposto pela ARSESP na Minuta de Deliberação, mesmo no reduzido período em apreço. Trata-se de operar com a receita a maior real, não com valores fictícios ou decorrentes de mera presunção de existência. Assim, são os seguintes os fatores que devem ser considerados[101]:

1. Aproveitamentos de créditos pela não-cumulatividade do PIS/COFINS nas hipóteses das Leis 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS);
2. Tributos suportados exclusivamente pela COMGÁS em faturas de inadimplentes;
3. Variações das tarifas estabelecidas em decorrência de fatores econômicos como, por exemplo, a concorrência (caso dos descontos tarifários);
4. Abatimentos decorrentes de negociações de dívidas.

Esses são fatores reais de impacto e devem ser devidamente mensurados em eventual e posterior *transferência aos usuários* dos proveitos econômicos das decisões judiciais, pois influíram no montante tributado e, um repasse puro e simples, atingiria diretamente o patrimônio da Concessionária.

[101] Em uma eventual e totalmente equivocada exigência de entrega também dos valores relacionados ao período anterior a 15/03/2017, por maior razão aplicam-se, também e integralmente, as reduções do montante inicial do indébito, aqui alinhavadas neste item VII.1, às quais se deverão acrescentar, como já afirmei anteriormente, todos os custos financeiros relacionados com a atividade judicial que culminou na restituição à concessionária, e eventuais custos operacionais de uma devolução.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Efetuando uma análise jurídica específica sobre cada fator acima relatado, observa-se:

No **fator 1**, encontram-se os usuários que aproveitaram créditos pela não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Esses não sofreram impactos pela inclusão do ICMS na base de cálculo, pois os valores dispendidos a cada fatura na arrecadação desses tributos, foram posteriormente compensados em suas operações posteriores.

A lógica da não-cumulatividade se impõe no Ordenamento Jurídico como um ***limite objetivo*** aos órgãos fazendários, para evitar efeito cascata que resulte em aumento de preços e inflação, visando, assim, a atender aos princípios constitucionais da ordem tributária, em especial, da capacidade contributiva, da igualdade e da uniformidade da tributação, dentre outros.

Na não-cumulatividade, há compensação dos encargos tributários quanto aos valores dispendidos nas operações anteriores, de acordo com as previsões que estabelecem as hipóteses da formação desses créditos.

Na exposição dos motivos da Medida Provisória 66/02, posteriormente convertida na Lei 10.637/02, tratando sobre a não-cumulatividade no PIS (posteriormente estendida à COFINS), encontra-se a lógica do sistema no seguinte trecho que destaco:

> "9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras."[102]

[102] MF 00211 EM MPV PIS PASEP. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm. Acesso em: 04.01.2023.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

A Lei nº 10.637/02 (PIS) e a Lei nº 10.833/03 (COFINS), com suporte constitucional no artigo 195, §12 (inserido pela Emenda Constitucional 42/03) [103], estabelecem hipóteses de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, sendo relevante para a análise deste parecer os seguintes dispositivos que se repetem em ambas as leis:

> "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
> I - bens adquiridos para revenda [...]
> II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (...)"

Diante desta formação de crédito aproveitada por parte significativa dos usuários dos serviços prestados pela COMGÁS, em especial os industriais (embora não exclusivamente por eles), pelo crédito sobre os insumos referido no inciso II do artigo 3º de ambas as Leis, há que ser observada a inexistência de prejuízos suportados por tais consumidores, tendo em vista já terem se creditado dos tributos. Não havendo prejuízo, seria inapropriado cogitar de repasse a título ressarcitório.

O modelo de formação dos créditos e consequentes aproveitamentos por estes usuários faz com que não seja legítima qualquer pretensão de direito por parte deles do proveito econômico dos indébitos, pois não suportaram o ônus da norma declarada inconstitucional que incluía o ICMS na base de cálculos do PIS e da COFINS. Estes valores, portanto, não devem ser transferidos nem de forma

[103] Artigo 195 da CB/88: "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: (...) b) a receita ou o faturamento; (...) IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão **não-cumulativas**. " (original não grifado)

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

individual, nem difusa –, por não encontrar respaldo em nenhuma norma jurídica que permita a presunção desse direito.

No **fator 2**, observo o dispêndio da COMGÁS em casos de faturas inadimplentes, ônus suportado exclusivamente pela Concessionária que não pode, agora, integrar eventual transferência dos proveitos pelos indébitos conferidos a ela nas ações judiciais.

São circunstâncias em que a COMGÁS, para não onerar os demais usuários com aumentos de tarifas, acaba arcando empresarialmente com os ônus de inadimplentes, que igualmente faz com que não seja possível considerar que a integralidade dos indébitos seja decorrente de valores efetivamente dispendidos pelos usuários (caso esta tese venha a ser adotada de maneira forçosa). Explico as bases desse entendimento.

No Recurso Extraordinário 586.482/RS, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, com repercussão geral, Tema 87, julgado no dia 23/11/11, foi fixada a seguinte tese: *"As vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, visto que integram a receita da pessoa jurídica*."

Conforme a Ementa desse mesmo julgado:

> "TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. [...] EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA.
> "[...]
> "2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que **o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto)**, e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. **O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência** das referidas contribuições.
"3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, **nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado**, como ocorre com as vendas inadimplidas.
"4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva.
"5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, **diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito**, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, **as vendas inadimplidas** - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, **enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito** para o vendedor **oponível** ao comprador.
"6. Recurso extraordinário a que se nega provimento."[104]

Assim, conforme esse julgado, o STF consolidou o entendimento de que o fato gerador é considerado perfeito e acabado, pelo regime de competência, quando da entrega do produto ou da prestação de serviços, independentemente do recebimento do valor correspondente.

Quando um usuário não cumpre sua parte no contrato, inadimplindo com suas obrigações, quem arca com os encargos tributários é a própria Concessionária, exclusivamente. Essa conclusão independe de muito esforço

[104] RE 586.482/RS, Relator Min. Dias Toffoli, j. em 23/11/2011.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

argumentativo, sendo inequívoca em face das particularidades de nosso sistema, acima relatadas em seus pontos essenciais para o presente Parecer.

Assim, há uma porcentagem significativa – e de impossível mensuração –, que foi despendida pela própria COMGÁS, ou seja, com valores inequivocamente a ela pertencentes, considerada como decorrência da atividade econômica exercida (riscos suportados). Caso estes valores próprios da Consulente sejam repassados, ter-se-á ultrapassado o limite do de qualquer concepção de justo, razoável e proporcional, promovendo-se o locupletamento indevido de uma das partes envolvidas.

Sendo assim, não há que se falar em transferência dos valores do indébito para recompor dispêndios de consumidores inadimplentes, pelo simples motivo de que estes nada dispenderam até a presente data. Trata-se de parcela do proveito econômico cujo risco empresarial se concretizou, tendo a Consulente suportado a inadimplência e todas suas consequências. Esses valores, caso retornem (sejam restituídos) devem permanecer patrimonialmente com a Consulente.

No **fator 3**, a variação das tarifas, respeitando o teto estabelecido pela Agência Reguladora, é decorrência direta da inexistência de tabelamento do preço e, ainda, da concorrência, que é, também fator real, de outros fornecedores e prestadores de serviços, públicos e privados, que competem, no setor das fontes energéticas [105], pelos usuários, principalmente por aqueles que demandam maior consumo de gás em suas atividades.

Há previsão, no contrato de concessão, da possibilidade de a concessionária estabelecer tarifas inferiores ao teto, impedindo, entretanto, que as

[105] Cf. diversos estudos em: Alonso Timón, Antonio J. (Coord.). *Sectores Regulados*. Sector energético, Sector del transporte y Sector de las telecomunicaciones. Madrid, Dykinson, 2014.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

diferenças e reduções de retorno para a Consulente redundem em recomposição do econômico-financeira do fornecimento contratado, pois não se admite, posteriormente, a transformação desses "descontos" tarifários, decididos unilateralmente, em pleitos compensatórios a título de recuperação do equilíbrio econômico.

Exatamente por isso existe um **limite mínimo tarifário**, previsto na própria cláusula que regimenta o teto.[106]

Ao estudar a viabilidade de tarifas abaixo do teto para atrair novos usuários, são mensurados e ponderados todos os custos da produção e do fornecimento, inclusive a carga tributária. Transferir a esses usuários os benefícios decorrentes do indébito conferido à COMGÁS nas ações judiciais por ela proposta faz com que, em diversos casos, a tarifa aplicada acabe sendo inferior a esse limite mínimo que é a manutenção da viabilidade econômico-financeira do fornecimento.

Ainda que não seja assim, há outro aspecto determinante aqui a impedir a suposta "restituição" a esses consumidores já beneficiados por descontos, até o limite dos descontos. É que esse tipo de operação é realizada dentro de uma matriz concorrencial, que indica a redução da tarifa abaixo do que é praticado como uma política da Consulente a fim de reforçar seu rol de clientes. Assim, se a tarifa já fosse

[106] "CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA – CONDIÇÕES DAS TARIFAS APLICÁVEIS NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS: "Pela prestação dos serviços que lhe são concedidos por este Contrato, a CONCESSIONÁRIA cobrará as tarifas tetos fixadas pela CSPE.
"Primeira Subcláusula – Para fins deste Contrato, entende-se por tarifas tetos as tarifas máximas fixadas pela CSPE que poderão ser cobradas dos diversos segmentos de usuários e suas respectivas classes.
"Segunda Subcláusula - Fica facultado à CONCESSIONÁRIA cobrar tarifas inferiores às tetos fixados pela CSPE, nos seguintes termos:
"I. Desde que não implique pleitos compensatórios posteriores quanto à recuperação do equilíbrio econômico-financeiro;
[...]
"Terceira Subcláusula - A prática de tarifas inferiores aos tetos fixados, em qualquer segmento e classe tarifária, terá como limite mínimo a manutenção da viabilidade econômico-financeira do fornecimento contratado, devendo ser informadas à CSPE."

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

menor do que aquela praticada, descontos não teriam sido necessários. Assim, ainda que exista legitimidade na pretensão de direito ao aproveitamento do indébito por estes usuários, não é possível considerá-lo de forma integral, sendo necessária uma redução em relação à diferença entre a tarifa praticada e a tarifa real (sem a cobrança com ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS), pois, como dito, ao efetuar estudos de viabilidade da tarifa menor, foram ponderados todos os custos e o contexto do fornecimento, diminuindo a margem de lucro da COMGÁS com base em dado (valor tarifário cobrado) que, agora, se sabe incorreto.

No **fator 4**, temos as negociações de dívidas de usuários inadimplentes que, visando a saná-las, obtêm reduções que chegam a até 50% do montante devido, com progressão da porcentagem em relação ao período de inadimplência, como se destaca no Termo de Negociação do Saldão ocorrido em 2021[107]:

2. A Campanha Saldão de Dívida é aplicável a usuários e antigos usuários da **COMGÁS**, dos segmentos residencial e comercial, que tenham débitos com a **COMGÁS** em período superior a 1 ano, especificamente para os débitos que estejam enquadrados nos critérios estabelecidos nestas Condições Gerais, com aplicação de desconto sobre o valor total do débito, nos percentuais abaixo indicados, com isenção de juros e multa por atraso no pagamento:

Tempo do débito em aberto	Percentual de desconto aplicável
Entre 1 e 2 anos	10%
Entre 2 e 3 anos	20%
Entre 3 e 4 anos	30%
Entre 4 e 5 anos	40%
Acima de 5 anos	50%

[107] Termo de Negociação – Saldão de Dívida. Disponível em: https://virtual.comgas.com.br/assets/attachment/regulamento-saldao.pdf. Acesso em: 04.01.2023.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Observa-se, portanto, que nos casos de dívidas de períodos maiores que 5 anos, chega a conceder-se 50% de desconto, atingindo, assim, o limite da negociação da dívida.

Os descontos ofertados aos inadimplentes em negociações de dívidas são mensurados levando em consideração todos os custos que incidem no preço, inclusive tributários[108], e atingem o patrimônio da própria Concessionária, que objetiva com isso diminuir prejuízos decorrentes da inadimplência, em especial dos chamados "títulos podres" que são aqueles que são considerados de difícil recuperação.

Busca-se, na prática da negociação de dívidas, uma manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, para que não onere os demais usuários, na tentativa de amortização dos prejuízos e não mais de obtenção de lucros.

Qualquer transferência de valores auferidos em virtude da inconstitucionalidade do recolhimento tributário a maior ocorrido a partir de 2017 que incida sobre faturas que foram pagas em negociações de dívidas atinge, portanto, diretamente, o patrimônio da Concessionária, e seria equivocada para identificar o ***quantum*** final devido a título de recuperação de valores.

VIII. COMPARTILHAMENTO DE INGRESSOS

Ao longo deste Parecer, paralelamente à análise de certas normatividades supostamente aplicáveis ao caso (como a regra regulatória do

[108] Relembre-se que, sobre os produtos e serviços fornecidos aos inadimplentes, a própria COMGÁS suportou os ônus da carga tributária de forma integral.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

teto tarifário ou do mecanismo existente me caso de mudança tributária, do art. 9°, § 3° da Lei de Concessões e de cláusulas contratuais de espelhamento), também se desenvolveu uma análise sobre dificuldades conceituais e impossibilidades normativas para admitir um direito dos usuários a uma suposta devolução de indébito tributário, construindo-se, assim, um cenário jurídico no qual certamente usuários não figuram como titulares dos valores obtidos a título de restituição de indébito tributário.

Esse cenário, como vimos, é ratificado e reforçado pela análise do Direito regulatório incidente e das cláusulas contratuais em vigor.

Como alternativa de solução, tratou-se acerca da possibilidade de fazer incidir a regra do art. 9º, acima mencionada. Mas esse dispositivo, como visto, jamais poderia ter alcance retroativo (que seria anterior a 15/03/2017) e, mesmo para o período posterior ao marco temporal fixado pelo STF, enfrenta duas dificuldades: i) ainda que seja utilizado esse mecanismo do art. 9º, sua aplicação é sempre por analogia e não por incidência primária dessa norma na hipótese deste parecer (como vimos, o artigo não foi direcionado para alcançar variações tributárias decorrentes de decisões do STF), e ii) hoje estamos diante, novamente, de uma espécie de aplicação retroativa, já que em 2017 não foi implantada automaticamente a redução tributária, o que novamente cria um obstáculo total mesmo à incidência do mecanismo do art. 9º, § 3°, mesmo para esse período, tornando o dispositivo imprestável em sua totalidade para o presente caso.

Exatamente por esses motivos e por tudo o quanto já foi exposto, reforça-se a conclusão de que o titular primário dos valores

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

extraordinários é a Consulente. É esta que pode e deve colher os resultados econômicos do risco que assumiu com a judicialização.[109] A partir dessa premissa, a previsão regulatória que poderá incidir no caso, sempre para o período exclusivo da modulação, com benefício para os consumidores (sem necessidade do desvio de finalidade de outras normas do sistema) e que não cria conflito com a decisão do STF, é a do compartilhamento (no período a partir de 15/03/2017). Vejamos o que a ARSESP entende a esse respeito:

> "Existem outras atividades (OAs) que, embora possam utilizar ativos ou recursos da concessão, não são intrínsecas ou relacionadas à atividade principal da concessionária.
> [...]
> "As atividades não relacionadas à atividade principal que podem ser realizadas pela concessionária, podem diferir quanto à receita e aos custos, e ser pouco ou muito intensivas na utilização dos recursos/ativos relacionados à atividade principal, ou no compartilhamento de custos de investimento. **Estas receitas têm natureza diversa das demais receitas inerentes ao serviço de distribuição, o que justifica seu tratamento diferenciado**.
> [...]
> "[...] a Arsesp adotou as seguintes premissas:
> "Receitas com atividades acessórias e atividades correlatas foram projetadas como um percentual da receita tarifária direta. O percentual foi obtido pela média aparada do último ciclo (ou seja, excluindo valores atípicos em relação à média). Para receitas acessórias, o percentual regulatório adotado foi de 0,15%; para receitas correlatas, o percentual foi de 1,64%.
> "Receitas com atividades extra-concessão foram projetadas a partir do valor médio aparado do último ciclo, igual a R$ 1.286.220/ano.
> [...]
> "Como indicado, parte destas receitas projetadas deve ser compartilhada com os usuários a título de modicidade tarifária. Os seguintes

[109] Observo, adicionalmente, que na hipótese de as ações judiciais e/ou a ADI serem contrárias à tese sustentada pela Consulente, esta não estaria autorizada a repassar, legitimamente, os respectivos custos com essas atividades ao usuário dos seus serviços concedidos.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

> percentuais de compartilhamento foram adotados: [...] **50% para as atividades extra-concessão.**"[110]

Essa modelagem de compartilhamento de receita obtida, fora da área central da atividade concedida, como no caso, por exercício de atividade de advocacia empresarial, só se faz referente ao caso a partir da data em que os feitos da declaração de inconstitucionalidade passaram a ser *erga omnes*, pelos motivos já amplamente discutidos neste Parecer. Mais ainda, ela só incide porque continuou a haver um ganho extraordinário, apesar da decisão, em virtude de a cobrança indevida ter se prolongado no tempo, durante o período em que já era considerada inconstitucional pelo STF.

Por fim, ressalto que esse mecanismo acaba revertendo ao consumidor, sem prejudicar o necessário estímulo para que uma empresa continue envidando esforços direcionados à melhoria do sistema:

> "iv) as receitas obtidas devem contribuir parcialmente para a modicidade tarifária dos serviços de distribuição, nas condições definidas no âmbito das revisões tarifárias." [111]

Assim, um direito ao bônus decorrente da atividade empresarial extraordinária, que identifica meios de diminuir os ônus de sua atividade, mantendo a qualidade do serviço prestado e permanecendo dentro da modicidade e dos limites

[110] Nota Técnica Final – Cálculo da Margem Máxima, Fator X e Estrutura Tarifária: 4ª Revisão Tarifária Ordinária da Companhia de Gás de São Paulo – Comgás, maio de 2019, p. 42, original não grifado.
[111] Nota Técnica Final – Cálculo da Margem Máxima, Fator X e Estrutura Tarifária: 4ª Revisão Tarifária Ordinária da Companhia de Gás de São Paulo – Comgás, maio de 2019, p. 42.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

tarifários, sendo altamente desejável, não pode sofrer do sistema jurídico um desestímulo absoluto, como seria a expropriação integral desses valores pela ARSESP, ainda que com intuito de transferência a terceiros.[112]

IX. NECESSÁRIA SUSPENSÃO DA CONSULTA EM SEUS TERMOS ATUAIS E ATÉ A DELIMITAÇÃO DO TEMA PELO STF

Tramita no STF, atualmente, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.324**, promovida pela ABRADEE – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA, em face da Lei nº 14.385/2022 que altera a Lei nº 9.427/1996 e – dentre outras introduções realizadas na redação da norma em questão –, inclui o artigo 3º-B[113], seus incisos e parágrafos, que determinam à Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL o **repasse aos usuários** do serviço público de distribuição de energia elétrica dos indébitos tributários decorrentes de ações ajuizadas pelas empresas distribuidoras para reaverem a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e do COFINS, apontando diversos vícios de inconstitucionalidade.

A decisão que vier a ser tomada pelo Supremo Tribunal Federal nessa ação de controle direto e abstrato da constitucionalidade da norma impugnada,

[112] Ainda que haja, para o período modulado, a decisão do STF com efeito *erga omnes*, não se pode descurar que, independentemente dela, a Consulente havbia ajuizado duas ações para tratar do tema em todo o período.
[113] Art. 3º-B da Lei 9.427/1996 "A Aneel deverá promover, nos processos tarifários, a destinação integral, em proveito dos usuários de serviços públicos afetados na respectiva área de concessão ou permissão, dos valores objeto de repetição de indébito pelas distribuidoras de energia elétrica relacionados às ações judiciais transitadas em julgado que versam sobre a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)." (Incluído pela Lei nº 14.385, de 2022)

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

ainda que, pelo alcance da Lei, tenha aplicabilidade segmentada, para o setor regulatório de concessões de serviços públicos de distribuição de energia elétrica, **irá certamente pautar o entendimento da Corte** a ser posteriormente aplicado aos demais setores com questões idênticas[114].

A ADI 7.234, portanto, tem como pano de fundo exatamente um aspeco relevante da questão aqui analisada – ainda que aplicada a setor diverso –, e as inconstitucionalidades arguidas pela ABRADEE, quanto às referidas inovações – inclusive do novo Artigo 3º-B, seus incisos e parágrafos, que determinam e disciplinam o repasse aos usuários dos indébitos tributários auferidos pelas concessionárias decorrentes da declaração de inconstitucionalidade da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e do COFINS –, aponta vícios de inconstitucionalidade na norma impugnada em argumentos que não se afastam dos apontamentos já realizados neste Parecer.

A eficácia e os efeitos da futura decisão a ser tomada em sede de controle abstrato direto na ADI 7.234, em regra, *erga omnes* (para todos), vinculante e *ex tunc* (retroativos), podem ser modulados de diversas formas, dentro das possibilidades que já tratei anteriormente ao esclarecer acerca da eficácia e os efeitos da modulação da decisão do RE nº 574.706-PR.

As múltiplas possibilidades de modulações de efeitos que podem ser empregadas nessa decisão e em outras, que versem sobre outras leis ou atos normativos similares, inclusive com alcances direitos e indiretos aos demais setores regulamentados de concessões de serviços públicos, assim como os reflexos do entendimento que for firmado pela Corte, que certamente será determinante em decisões futuras tanto do STF quanto dos demais órgãos do Poder Judiciário, apontam

[114] Seja por criar uma espécie de "precedente", seja pelo efeito transcendente que poderá acompanhar essa decisão.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

para a razoabilidade em suspender a Consulta Pública nº 01/23, até que seja julgada a ADI 7.234, para que não resulte em prejuízos graves ao patrimônio das concessionárias e, eventualmente, do próprio Estado, por ações e prejuízos que, posteriormente, possam vir a ser declarados inconstitucionais.

Em outras palavras, realizar audiência ou consulta pública antes da delimitação do tema pelo STF, ainda mais se dela resultar qualquer fato jurídico efetivo, favorável ou contrário à COMGÁS, pode causar enorme prejuízo a todos os envolvidos e interessados, diante das múltiplas possibilidades de alcances e efeitos temporais das decisões de controle de constitucionalidade que versem sobre leis ou atos normativos que ensejam a potencial distribuição equivocada de valores a pessoas que não possuam esse direito.

Mais uma vez estaremos diante de potencial grave prejuízo à segurança jurídica e à própria integridade patrimonial do Estado. A esse propósito, é importante recordar o disposto na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto 4.657/42 e suas alterações posteriores):

> "Art. 30. As autoridades públicas devem **atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação** das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas." (original não grifado)

Assim, considerado o amplo e complexo contexto jurídico explicitado e analisado aqui, é altamente aconselhável à ARSESP, para se resguardar (e, especificamente em termos regulatórios, para também cumprir seu dever de resguardar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão) aguardar a definição pelo STF sobre a constitucionalidade da assunção de competência por uma Agência

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Reguladora para decidir sobre a distribuição de restituição tributária atribuída, judicialmente, a outrem (neste caso, a COMGÁS, Consulente).

Além disso, conforme apresentei acima, para um eventual desacordo da decisão da ARSESP ou das demais instâncias envolvidas, em relação às reiteradas conclusões de **inexistência de qualquer direito** de aproveitamento pelos usuários do serviço público dos indébitos conferidos judicialmente para a COMGÁS, relativos às faturas de todo o período, **anterior ou posterior** ao julgamento de 15/03/2017 – em que empenhei com ênfase, aqui, meu entendimento sobre o alcance da modulação que se impõe aos usuários que se quedaram inertes até a referida data e, portanto, devem arcar com as consequências explicitadas na própria decisão do STF –, ainda assim, a transferência do proveito, no todo ou em parte, de forma individual ou difusa, pelos fundamentos jurídicos já expostos, jamais poderia ser automática ou exceder-se em relação à realidade. Sendo, este, **mais um motivo para considerar razoável a suspensão da consulta pública**, que foi motivada por uma **falsa premissa** de existência de um direito dos usuários **(análise jurídica material)** que, como exposto por todo o Parecer, está absolutamente equivocada e não encontra respaldo em lei; e uma proposta de transferência integral e automática **(análise jurídica instrumental)** que igualmente não tem base legal e, pior, atinge frontalmente direitos da COMGÁS conferidos exclusivamente a ela pelo Poder Judiciário nas ações em que figurou sozinha no polo ativo, com ratificação desse contexto pelo STF.

De forma conclusiva, insisto na necessidade de suspender a Consulta Pública nº 01/23, e reitero o que já antes afirmei ao me debruçar sobre os aspectos práticos do que se apresenta na Nota Técnica e na Minuta de Deliberação, em que a transferência aos usuários dos proveitos do indébito, parcial ou integral, de forma individual ou difusa, encontra barreiras intransponíveis na análise da normatividade vigente, inclusive da razoabilidade.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Ademais, ainda que se admita a inovação jurídica de um novo direito dos usuários, (i) o meio individual de transferência é inviável diante de sua elevada complexidade (e custo) e da limitação normativa de cinco anos do histórico do banco de dados de medições e faturas (estabelecido no contrato) (ii) o meio difuso, de forma absolutamente injusta, beneficiará desproporcionalmente pessoas e, o que é ainda mais grave, inclui pessoas que sequer participaram da formação do indébito à época e, ao contrário do afirmado na Nota Técnica, em nada privilegia a equidade aos usuários, pois aqueles que consomem mais, nos dias atuais, da distribuição, serão mais beneficiados do que aqueles que detinham, à época da formação do indébito, maior *market share* no âmbito consumidor; ademais, aqueles que consomem mais serão beneficiados em detrimento dos que socialmente consomem menos.

É o meu parecer.
São Paulo, 05 de Janeiro de 2023

Professor ANDRÉ RAMOS TAVARES
OAB/SP nº132.765

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

Este documento foi assinado digitalmente por Andre Ramos Tavares.
Para verificar as assinaturas vá ao site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código 1A9F-9AC2-994C-A85F.

PROTOCOLO DE ASSINATURA(S)

O documento acima foi proposto para assinatura digital na plataforma Portal OAB. Para verificar as assinaturas clique no link: https://oab.portaldeassinaturas.com.br/Verificar/1A9F-9AC2-994C-A85F ou vá até o site https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443 e utilize o código abaixo para verificar se este documento é válido.

Código para verificação: 1A9F-9AC2-994C-A85F

Hash do Documento

6534C600B1E0B35A06A286197D484587ACB3023F0AFECD2596EE18E2E8FB6AAA

O(s) nome(s) indicado(s) para assinatura, bem como seu(s) status em 06/01/2023 é(são) :

- André Ramos Tavares (Parecerista) - 194.766.888-90 em 06/01/2023 17:28 UTC-03:00
  Nome no certificado: Andre Ramos Tavares
  Tipo: Certificado Digital

Anexo V

Braz Coelho
Campos Veras
Lessa Bueno

PARECER JURÍDICO

RAFAEL VÉRAS
BCVL ADVOGADOS

PARECER DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA E EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO NAS CONCESSÕES DE DISTRIBUIÇÃO GÁS CANALIZADO

RIO DE JANEIRO, 05 DE JANEIRO DE 2023

comgas

RIO DE JANEIRO
Av. Pres. Wilson, 113
11º Andar, 20030-020
T. +55 (21) 3993-5401

CURITIBA
R. Mateus Leme, 1970
2º Andar, 80530-010
T. +55 (41) 3044-4400

SÃO PAULO
Av. Paulista, 2421
1º andar, 01311-300
T. +55 (11) 4949-9597

WASHINGTON DC
1775 St NW
Office 1150, 20006
T. +1 (202) 587-5790

CIDADE DO MÉXICO
Blvd. Manuel A. Camacho
40, 1606, 11000
T. +52 (55) 2623-71001

VIENA
Palais Aurora
Währinger Str. 39/1.8, 1090
Representative office

PARECER

CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO DE GÁS CANALIZADO. DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA. FUNÇÃO REGULADORA. EQUILÍBRIO DOS SUBSISTEMAS REGULADOS. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE INSTITUCIONAL DA ARSESP. DEVER DE DEFERÊNCIA DO PODER LEGISLATIVO ÀS COMPETÊNCIAS TÉCNICAS DAS ENTIDADES REGULADORAS. DA INAPLICABILIDADE DO ART. 9°, § 3°, DA LEI N° 8.987/1995. O RACIONAL DA REPARTIÇÃO DE RISCOS NOS CONTRATOS DE CONCESSÃO. DIFERENÇA ENTRE FATO DO PRÍNCIPE E RISCO PELA PRODUÇÃO DE EFEITOS POR DECISÕES JUDICIAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.

SUMÁRIO

I – CONSULTA **4**

II – DESENVOLVIMENTO **10**

II.1 DA AUSÊNCIA DE CAPACIDADE INSTITUCIONAL DA ARSESP PARA O TRESPASSE DOS EFEITOS ECONÔMICOS DE DECISÕES JUDICIAIS 10

II.2 A INAPLICABILIDADE DO ART. 9°, §3°, DA LEI Nº 8987/1995 COMO HIPÓTESE DE REEQUILÍBRIO REVERSO EM RAZÃO DE DECISÃO JUDICIAL 24

II.3 A REDUÇÃO TARIFÁRIA SEM LASTRO COMPROBATÓRIO DOS BENEFÍCIOS CONCRETOS AUFERIDOS PELAS DISTRIBUIDORAS DE GÁS CANALIZADO COMO UMA MODALIDADE DE EXPROPRIAÇÃO REGULATÓRIA 45

II.4 A PROPOSTA DE NORMATIVO DA ARSESP E A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE 53

IV – RESPOSTAS AOS QUESITOS **57**

I – CONSULTA

1. Trata-se de Consulta formulada pela **COMPANHIA DE GÁS DE SÃO PAULO – COMGÁS**, concessionária de serviços públicos de distribuição de gás canalizado, doravante denominada "Consulente", que solicita a elaboração de Parecer Jurídico a propósito dos limites da atuação da ARSESP - Agência Reguladora de Serviços Públicos do Estado de São Paulo, no que toca ao trespasse dos efeitos econômicos produzidos, por decisão do Supremo Tribunal Federal ("STF"), no âmbito da qual se excluiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ("ICMS") da base de cálculo de contribuições feitas ao Programa de Integração Social ("PIS") e do pagamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), para o equilíbrio econômico-financeiro do seu contrato de concessão.

2. Em 02 de outubro de 2017, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário n° 574.706[1], deixou assentado o entendimento segundo o qual "se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações". No julgamento dos embargos, o STF reafirmou a tese de repercussão geral, informando seus efeitos, vinculantes e *erga omnes*, com modulação para produção de efeitos, desde 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e procedimentos administrativos protocolados até a data da sessão, em que proferido o julgamento de mérito.

3. Neste contexto, a ANEEL, lastreada na Nota Técnica nº 37/2020-SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL, instaurou a Tomada de Subsídios, de nº 05/2020, cujo objeto foi o de endereçar soluções para o trespasse aos usuários dos eventuais

[1] STF – Recurso Extraordinário (RE) 574706/PR – Tribunal Pleno – Relatora Ministra Cármen Lúcia – Julgado em 15/03/2017 – Dje 02/10/2017.

efeitos econômicos dos créditos a que fariam jus as concessionárias de distribuição, em razão da decisão do STF. Tal procedimento teve como desideratos responder os seguintes questionamentos: *(i)* como devem ser devolvidos, aos consumidores finais de energia elétrica, os créditos obtidos pelas distribuidoras? *(ii)* quais as alternativas para operacionalização da devolução dos créditos e suas implicações?

4. No âmbito da referida Tomada de Subsídios, a unidade técnica da ANEEL, por meio da Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL, se manifestou no sentido de que: *(i)* deveria ser instaurado procedimento de Consulta Pública, que teria por objeto definir a operacionalização da devolução de tais créditos tributários aos usuários, em sede de procedimento de reajuste ou de revisão tarifária; e *(ii)* não seria devido às concessionárias qualquer tipo de incentivo ou prêmio, em razão da persecução judicial de tais créditos, em juízo, por se tratar de atividade ínsita ao próprio regime dos pactos concessórios.

5. Daí que, no âmbito da Consulta Pública, de nº 05/2021, foram apresentadas diversas contribuições de associações setoriais representativas de classe e de concessionárias distribuidoras de energia elétrica a propósito da referida temática. Tais contribuições, em resumo, para os fins do presente parecer, foram no sentido de que: *(i)* nos termos da Lei nº 9.427, de 1996, a ANEEL seria incompetente para deliberar sobre a matéria e regular a questão; *(ii)* o crédito tributário, decorrente dos recolhimentos pretéritos dos referidos tributos, não deveria ser restituído, totalmente, aos usuários, por não se tratar de alteração de tributos, que justificaria a revisão do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão, nos termos do disposto no art. 9°, § 3°, da Lei n° 8.987/1995; *(iii)* não haveria que se falar em enriquecimento sem causa, por parte das distribuidoras, na medida em que não há qualquer evidência no sentido de elas se apropriariam, integralmente, de tais valores.

6. Após tais manifestações, a Procuradoria Federal junto à ANEEL (PF/ANEEL) lavrou o Parecer nº 00050/2022/PFANEEL/PGF/AGU, por intermédio do qual deixou assentado que: *(i)* é competência da ANEEL, a partir do

arcabouço legal a que está submetida, e diante da metodologia tarifária praticada quanto à consideração dos tributos, definir, por meio de ato normativo e/ou decisório, os valores, tempo e operacionalização referentes à destinação dos créditos originários da alteração da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, que resultaram das decisões judiciais: *(ii)* a questão se relaciona à regulação econômica do serviço de distribuição, precisamente à garantia do equilíbrio econômico-financeiro desses contratos e suas repercussões tarifárias, bem como à adequabilidade do serviço e seu correto faturamento; *(iii)* a hipótese encontra fundamento normativo no artigo 9º, *caput* e § 3º, c/c os arts. 10 e 11, todos da Lei nº 8.987/1995, bem como disposto no art. 15 da Lei nº 9.427/1996.

7. Em prosseguimento, em 27 de junho de 2022, foi editada a Lei n° 14.385, que altera a Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a devolução de valores de tributos recolhidos a maior pelas prestadoras do serviço público de distribuição de energia elétrica.

8. Em face do novel normativo foi ajuizada Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI, pela Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica – ABRADEE, no âmbito da qual se requer: *(i)* a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º-B da Lei nº 9.427/1996, incluído pela Lei nº 14.385/2022; *(ii)* a declaração de inconstitucionalidade da aplicação retroativa do inciso XXII e do § 8º da Lei nº 9.427/1996, com a redação atribuída pela Lei nº 14.385/2022, a restituições tributárias anteriormente perfectibilizadas e acobertadas por decisões judiciais transitadas em julgado, demonstrando a fragilidade e insegurança do referido espelhamento.

9. Na esteira do setor distribuição de energia elétrica, a Agência Reguladora de Serviços Públicos do Estado de São Paulo – ARSESP realizou reuniões com três concessionárias de distribuição de gás canalizado (a Gás Brasiliano Distribuidora S.A. – GBD, a Gás Natural São Paulo Sul S.A. – Naturgy e a Consulente), no âmbito das quais buscou conhecer as suas iniciativas para endereçar

o tema da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS das faturas de gás canalizado[2].

10. Ato contínuo, em 02 de agosto de 2021, de acordo com a Nota Técnica nº 0064/2021, a agência reguladora enviou ofícios circulares "às Concessionárias para tomada de subsídios, referente à operacionalização o quanto antes da nova composição da base de cálculo do PIS/COFINS, sem a inclusão do ICMS". E, em 22 de outubro de 2021, a ARSESP encaminhou o Ofício Circular ARSESP-OF-2021/00628, solicitando que as concessionárias providenciassem os ajustes necessários em seus sistemas para que fosse realizada a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS até a data do próximo ajuste tarifário", o qual, no caso da Consulente, ocorreria, em dezembro de 2021.

11. Daí que a ARSESP, no âmbito das atualizações das tabelas tarifárias, a serem aplicadas pela Consulente, passou a retirar o ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, para fins de cálculo *pró rata* por parte da concessionária, no faturamento junto ao usuário final. Nesse sentido, é de destacar o disposto no art. 5º, da Deliberação ARSESP nº 1.253/2021[3], o qual indica que a deliberação se aplicará somente para fins "de faturamento pró rata, **considerando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS**, para as faturas com período de consumo iniciado **antes de 10 de dezembro de 2021 e finalizado após esta data**". E o disposto no art. 4º, parágrafo único, da Deliberação ARSESP nº 1.274/2022[4] e no art. 4º,

[2] As reuniões foram realizadas, respectivamente, em 21/07/2021, 05/08/2021 e 12/08/2021. As informações estão disponíveis na Nota Técnica ARSESP nº 0064/2021.

[3] "Dispõe sobre a atualização das Tabelas Tarifárias e sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) a serem aplicadas no mercado livre pela concessionária de distribuição de gás canalizado Companhia de Gás de São Paulo – COMGÁS".

[4] "Dispõe sobre a atualização das Tabelas Tarifárias e sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) a serem aplicadas no mercado livre pela concessionária de distribuição de gás canalizado Companhia de Gás de São Paulo – COMGÁS e revoga a Deliberação ARSESP nº 1.254, de 08 de dezembro de 2021".

parágrafo único, da Deliberação ARSESP nº 1.301/2022[5], os quais estabelecem que "**o ICMS não consta da base de cálculo de PIS/PASEP e COFINS**" (Grifos postos).

12. Em prosseguimento, a ARSESP editou a Consulta Pública nº 12/2022, no âmbito da ação regulatória DEF 03 (AR 2022-2023), que tem por objeto o estabelecimento de critérios para restituição aos usuários, dos créditos tributários auferidos pelas concessionárias de distribuição de gás canalizado, decorrentes dos processos judiciais e administrativos acerca da exclusão da incidência do ICMS.

13. Em breve resumo, a proposta de normativo trazida, pela ARSESP, se lastreia nos seguintes argumentos: *(i)* os Contratos de Concessão dos Serviços de Distribuição de Gás Canalizado celebrados entre o Estado de São Paulo e as concessionárias Comgás, Gás Brasiliano e Naturgy refletem o disposto na Lei de Concessões, ao garantir o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos diante de alterações tributárias; *(ii)* o ajuizamento de ação judicial para questionar a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins é o comportamento eficiente que o Poder Concedente e os usuários esperam de um concessionário; *(iii)* há o risco de que as informações cadastrais que permitam a identificação dos usuários, incluindo o histórico de leitura e faturamentos, não estejam mais disponíveis, razão pela qual a proposta apresentada representa um modelo de devolução difusa; *(iv)* em que pese esta modalidade não restituir o valor exato que cada usuário gerou de crédito, ela garante a devolução integral dos valores aos usuários que utilizam os serviços atualmente, pois situações como usuários desligados ou outros eventos não afetam a devolução dos créditos.

14. Diante do exposto, a Consulente me formula os seguintes questionamentos:

[5] "Dispõe sobre a atualização das Tabelas Tarifárias e sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) a serem aplicadas no mercado livre pela concessionária de distribuição de gás canalizado Companhia de Gás de São Paulo – COMGÁS".

(i) Tendo em vista o conteúdo tributário das decisões judiciais, a ARSESP possui capacidade institucional e regulatória para lançar mão da devolução, de forma genérica e abstrata, de tais indébitos tributários?

(ii) O recebimento desses valores de indébitos tributários, pelas distribuidoras de gás canalizado, nas ações que discutem a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP, constitui ou pode vir a constituir desequilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão de distribuição de gás canalizado em favor do Poder Concedente?

(iii) É, juridicamente, sustentável a aplicação do §3º, art. 9º, da Lei nº 8.987/1995? A decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, no Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706/PR, pode ser considerada como hipótese de fato do príncipe, envolvendo extinção ou alteração de tributos?

15. Sumariada a consulta nesses termos, passo ao enfrentamento das questões nelas enredadas para, ao cabo, secundado em aportes teóricos e práticos, responder à quesitação que me foi formulada.

II – DESENVOLVIMENTO

II.1 DA AUSÊNCIA DE CAPACIDADE INSTITUCIONAL DA ARSESP PARA O TRESPASSE DOS EFEITOS ECONÔMICOS DE DECISÕES JUDICIAIS

16. Como é sabido, malgrado se entenda que a regulação tem por fim corrigir, por meio de um processo reflexivo[6] de interesses, "falhas de mercado" (*market failures*) e "falhas de governo" (*government failures*), isso não autoriza que o regulador edite atos que sacrifiquem direitos dos agentes regulados (sejam estes materiais, ou imateriais). Daí a complexidade atual da regulação. Nesse quadrante, para Tony Posner[7], "a regulação é um conjunto de atos de controle e direção de acordo com uma regra, princípio ou sistema, que se desenvolve por intermédio de normas legais e outras medidas de comando e controle, caracterizadores da intervenção pública que afeta a operação de mercados e as decisões econômicas das empresas, normalmente pela restrição de mercados".

17. De fato, o exercício da função regulatória se desenvolve, por meio da ponderação dos múltiplos interesses setoriais. Portanto, se estes interesses não se manifestam, não há regulação – e viola-se o "princípio da legitimidade". Mais que isso, essa pretensa regulação violará o "princípio da eficiência", por não ter alcançado o "ponto ótimo", de equilíbrio entre custos e benefícios. A regulação representa, assim, um método que possibilita uma pronta atuação do Poder Público em apoio e reforço às forças espontâneas da sociedade, para restabelecer o equilíbrio comprometido, sem afastá-las. Deve, pois, na medida do possível, produzir, sinergicamente, o máximo de eficiência na solução dos problemas, aliando, na dosagem necessária para cada hipótese, as vantagens da flexibilidade negocial privada e do rigor da coercitividade estatal decorrente do exercício do poder extroverso.

---

[6] V. GUERRA, Sérgio. *Discricionariedade, regulação e reflexividade* - uma nova teoria sobre as escolhas administrativas. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

[7] POSNER, Tony. Law and the Regulators. Oxford: Claredon Press, 1997, p. 3 a 7.

18. Trata-se de uma tendência que inova fórmulas, funcionais e orgânicas, para desenvolver uma administração pública especializada, em setores críticos de interesses, o que se opera, por intermédio*: (i)* da deslegalização de matérias[8]; *(ii)* pela separação entre a formulação de política pública (*policy*) e a administração pública (*administration*); *(iii)* pela visibilidade ou, como vem passando ao português, na voz "transparência", como tradução literal de *transparency*, implícita no princípio da publicidade e também conhecida, nos sistema anglo-saxões, como *sunshine policy*; *(iv)* pela responsividade (*accountability*), que é a satisfação da legitimidade da ação administrativa em termos de eficiência, mas, sobretudo, tem como característica a intensa processualização administrativa, inclusive com ampla participação de todos os agentes dos setores interessados. Nesse quadrante, a finalidade dessa função administrativa é a de estabilização de subsistemas, para a qual os reguladores se utilizam de diversas competências (cada qual com suas estruturas particularizantes, apartadas por suas finalidades e por diferentes graus de *enforcement*).

19. No que tange ao exercício de suas funções, tais entidades exercem funções normativas, executivas e judicantes, que realizam uma harmonização setorial de interesses complexos, por meio de uma intervenção branda na economia visando a acalcar um equilíbrio no setor objeto da deslegalização. A intervenção regulatória, no entanto, deve possuir caráter excepcional, como leciona Juan Carlos Cassagne[9], para quem "una regla semejante implicaría la quiebra del Estado de Derecho que se edifica sobre el principio básico de la libertad frente a los poderes públicos, trastocando la regla que predica que las restricciones a la libertad constituyen la excepción dentro del sistema de derechos y garantías constitucionales".

20. Assim é que a regulação não define qualquer interesse público geral, o que cabe ao poder concedente fazê-lo, nem, muito menos, impõe um determinado

[8] A Deslegalização no Poder Normativo das Agências Reguladoras. Interesse Público – IP. Belo Horizonte, n. 35, ano 8, Janeiro/Fevereiro 2006. Disponível em: <http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=49313>. Acesso em: 04 jan. 2023.

[9] CASSAGNE, JUAN CARLOS. *Derecho administrativo* II. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 501.

comportamento, exigível das partes, senão que prescreve uma situação de equilíbrio, a ser alcançada ou mantida, entre interesses e valores concorrentes. O interesse público é considerado, assim, ponderadamente, ou seja, **em conjunto com vários outros interesses convergentes protegidos pela ordem jurídica, pois o que visa com sua atuação é a realização harmônica de valores protegidos**. É, pois, a partir do reconhecimento da diferença entre as matérias que exigem escolhas político-administrativas e as matérias em que devam predominar as escolhas técnicas, que tiveram surgimento as técnicas de regulação.

21. Nesse quadrante, como bem observam Robert Baldwin e Martin Cave[10] "certain regulatory functions may require the exercise of expert judgement. This is liable to be the case where the decision-maker has to consider a number of competing options or values and come to a balanced judgement on incomplete and shifting information". Tal especialidade se justifica para endereçar temas de alta complexidade técnica, para os quais o Poder Legislativo não se revela a entidade mais adequada, seja pela morosidade do processo legislativo, seja pela incapacidade de tratar, na arena política, temas técnicos.

22. No início da década de 90, as principais questões sobre a juridicidade do exercício da função regulatória no Brasil[11] estavam relacionadas: *(i)* à legitimidade do exercício da função normativa pelas agências reguladoras; *(ii)* à constitucionalidade da atribuição de mandatos fixos e não coincidentes com o do Chefe do Poder Executivo para os seus diretores; *(iii)* à sua autonomia frente o Chefe do Poder

[10] BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. Understanding Regulation: Theory, Strategy, and Practice. New York: Oxford University Press, 2013, p. 157.

[11] De acordo com Floriano de Azevedo Marques Neto, "a regulação é uma atividade estatal pela qual o Estado usa o seu poder extroverso para intervir e modelar comportamentos privados. Porém, o faz a não a partir de comandos binários proibido-permitido, vedado-autorizado, conduta-sanção, ordem-sujeição, mas, sim, perseguindo objetivos públicos pautados no ordenamento jurídico em concertação com os atores econômicos e sociais. Sendo assim, podemos concluir a função reguladora como sendo a modalidade de intervenção estatal indireta no domínio econômico ou social destinada à busca do equilíbrio de interesses aos sistemas regulados e à satisfação de finalidades públicas, condicionada aos limites e parâmetros determinados pelo ordenamento jurídico" (KLEIN, Aline; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Título. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.). *Tratado de direito administrativo*. V. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 512).

Executivo; e *(iv)* ao cabimento de recurso hierárquico impróprio em face de suas decisões[12].

23. Em que pese remanescer polêmicas sobre as referidas questões, atualmente, a Doutrina do "Direito Regulatório"[13] passa a voltar suas luzes para a forma como a atividade regulatória estatal vem sendo exercida. Dito em outros termos, o debate não está, apenas, centrado na natureza dessa função – notadamente se regulamentar ou normativa –, mas se tal modalidade de intervenção indireta do Estado no Domínio Econômico, prevista, de forma ampla, no art. 174 da CRFB, vem sendo exercida de forma necessária, adequada e proporcional[14].

24. É que, como bem observado por Gustavo Binenbojm[15] "assentada a premissa segundo a qual a noção de regulação envolve uma atividade de interferência no exercício da liberdade privada, por meio de coerções ou de induções, a definição

---

[12] Veja-se, nesse sentido: ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências reguladoras e a evolução do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 40; SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito administrativo regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004; ARAGÃO, Alexandre Santos de (Coord.). *O poder normativo das agências reguladoras*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Direito regulatório*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003; BARROSO, Luís Roberto. Agências reguladoras: constituição, transformações do estado e legitimidade democrática. *Revista de direito administrativo*, n. 229, p. 285-311, jul./set. 2002.

[13] Essa questão foi examinada de forma pioneira em tese de doutorado defendida por Marcos Juruena, posteriormente publicada: SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

[14] V. OCDE. *Building an institutional framework for regulatory impact analysis*. Version 1.1 Regulatory Policy Division Directorate for Public Governance and Territorial Development. Paris, 2008; RODRIGO, Délia. *Regulatory Impact Analysis in OECD Countries Challenges for Developing Countries*: South Asian Third High level Investment Roundtable, 2005; BECK, Leland E. Judicial Review & EO 12866 Regulatory Impact Analysis, on August 29th, 2012. Posted in Executive - OMB Review, Judicial Review & Remedies, Regulatory Flexibility & Small Business, Regulatory Process. No Brasil, V. SALGADO, Lucia Helena; HOLPERIN, Michelle Moretzsonh. *Análise de Impacto:* Ferramenta e Processo de Aperfeiçoamento da Regulação, p. 3. Disponível em: <http://www.agersa.es.gov.br/arquivos/relatorios/Analise%20do%20Impacto%20Regulatorio%20Ferramenta%20e%20Processo%20de%20Aperfeicoamento%20da%20Regulacao.pdf>. Acesso em: 16 mar. 2014. Já tive a oportunidade de abordar o tema em FREITAS, Rafael Véras de. A Análise de Impacto Regulatório (AIR) no setor de energia elétrica. *Revista Brasileira de Direito Público* – RBDP, Belo Horizonte, ano 12, n. 46, pp. 177-200, jul./set. 2014.

[15] BINENBOJM, Gustavo. Aspectos institucionais da transformação: desestatização e desterritorialização do poder de polícia. *In*: BINENBOJM, Gustavo. Poder de Polícia Ordenação Regulação: Transformações Político-jurídicas, Econômicas e Institucionais do Direito Administrativo Ordenador. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

do meio (instrumento regulatório) deve ser objeto de meticulosa justificação que seja capaz de demonstrar a adequação da medida ao objetivo regulatório previamente definido". Esse juízo acerca da qualidade e da necessidade do exercício da função reguladora tem lugar, sobretudo, nas hipóteses em que a norma regulatória estabelece limites a direitos dos administrados, ainda que se trate de atividades qualificadas como serviços públicos.

25. Nesse quadrante, Floriano de Azevedo Marques Neto[16], por exemplo, aponta dois limites para o exercício da regulação, a saber: o horizontal e o vertical. O primeiro (horizontal) está relacionado à existência de limites aos setores, ou campos da atividade econômica, que podem ser objeto de incidência regulatória direta, em razão do princípio da subsidiariedade[17]. Isto porque, na concepção do autor, o Estado só deverá intervir no domínio econômico quando a iniciativa privada não possuir interesse, ou capacidade. O segundo (vertical) tem por fim analisar quais os limites constitucionais para o exercício das competências regulatórias à luz do

[16] MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Limites à abrangência e à intensidade da regulação estatal**.** *Revista de Direito Público da Economia* – RDE, n.1, v. 1, p. 69-93, 2003, mar. 2003.

[17] Silvia Faber Torres, em trabalho específico sobre o tema, traça as implicações da subsidiariedade na intervenção do Estado na ordem econômica: "Embora a subsidiariedade não seja um princípio estritamente diretivo da ordem econômica, ela a tem como um de seus objetos precípuos, orientando, nesse âmbito, a atuação estatal e informando a relação entre o Estado e o particular, de modo a harmonizar a coexistência do poder público e da liberdade de que goza a iniciativa privada. A subsidiariedade, portanto, regula a intervenção estatal na economia, cabendo-lhe fixar pautas que orientem uma relação harmônica entre a ordem econômica espontânea e a ação do Estado, a qual, saliente-se, não é por ela vedada, mas limitada à correção de distorções em nome do bem comum e da promoção da justiça" (TORRES, Silvia Faber. *O Princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 152).

princípio da proporcionalidade[18] . Em prosseguimento,[19] o autor, ao comentar a aplicação do princípio da proporcionalidade, nas diversas formas de exercício da função regulatória, leciona que "o regulador manejará suas competências **regulatórias em excesso, quer editando norma que não observe parâmetros justificáveis de adequação e necessidade das restrições, quer atuando, em concreto, sem atenção à devida ponderação entre os ônus impostos ao regulado e os bônus que, potencialmente, este venha a obter com a observância das pautas regulatórias**" (Grifos postos). Esse segundo limite é o que orientará toda a estruturação deste estudo.

26. É dizer, a nota característica da regulação é o equilíbrio entre os diversos interesses enredados no subsistema regulado (políticos, de Estado, do Poder Concedente, dos concessionários e dos usuários dos serviços públicos).

27. Isto porque o regulador está em condições de proferir decisões, que analisem todo o contexto que permeia o setor regulado – ponderando e, não raras vezes, negociando os diversos interesses em conflito –, ao passo que o Poder Judiciário está interpretando a questão sob enfoque de uma questão concreta posta à sua apreciação[20]. Isso não quer significar que a interpretação conferida pelo Regulador

---

[18] Esse parece ser o entendimento de Alexandre Santos de Aragão: "O *grande desafio é coordenar sem tirar a independência*. Temos o princípio da proporcionalidade atuando aqui, pelo qual se deve escolher um meio adequado para realizar o fim visado, no nosso tema, o meio adequado para realizar a necessidade de coordenação. Dentre esses meios adequados - e aí vem o elemento necessidade da proporcionalidade -, tem que se escolher o meio menos restritivo à autonomia da agência. Do ponto de vista da adequação, o objetivo a ser visado é a necessidade de coordenação, não a substituição da instância regulatória; e mesmo sendo só para a coordenação, o instrumento a ser adotado tem de ser a forma menos restritiva à independência. O segundo pressuposto, que é paradoxal em relação ao primeiro, é de manter ao máximo possível a independência das agências reguladoras que já forem especialmente autônomas. Dar ou não independência não vai ser uma decisão do órgão responsável pela AIR. Trata-se de decisão legislativa já tomada". (ARAGÃO, Alexandre Santos de. Análise de impacto regulatório - AIR. *Revista de Direito Público da Economia* - RDPE, Belo Horizonte, ano 8, n. 32, p.13 out./dez. 2010).

[19] MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Limites à abrangência e à intensidade da regulação estatal**.** *Revista de Direito Público da Economia* – RDE, n.1, v. 1, p. 69-93, 2003, mar. 2003.

[20] Nesse sentido, Diogo de Figueiredo Moreira Neto leciona que: A decisão judicial dá preponderância aos conceitos de valor que se aplicam à hipótese, para que se alcance a decisão justa em função do themma decidendum enfocado na lide, pois este é o escopo da distribuição da justiça pelo Estado. Distintamente, a decisão administrativa, gênero no qual se insere a decisão reguladora, dá preponderância a conceitos de valor que sejam pertinentes à tese, para que ser formule a decisão

seja melhor do que a conferida pelo Poder Judiciário. São interpretação distintas, sob diferentes enfoques, mas que não podem ser desconsideradas sob os aspectos institucionais atrelados às suas consequências sistêmicas (a isso voltaremos doravante).

28. Sob este prisma, **a defesa do consumidor (e dos usuários de serviços públicos) é, apenas, parte de um devido processo de ponderação regulatório com outros interesses que não podem ser afastados**. Por isso, o que **não deve ser admitido é que, sob o argumento de tutela do consumidor, o regulador embarace o equilíbrio sistêmico do mercado regulado**. É dizer, além de não poder tutelar apenas o interesse de uma parte (o consumidor, por exemplo), seu dever é buscar a ponderação e, consequentemente, o equilíbrio entre os diversos interesses que lhes são cometidos. E entre estes figuram, por certo, a manutenção da higidez do mercado de distribuição de gás canalizado[21].

29. Daí a antijuridicidade da intervenção regulatória cogitada, pela ARSESP. A entidade reguladora não é uma entidade de defesa dos consumidores ou dos usuários de serviços públicos.

30. Na verdade, é uma entidade que equilibra tais interesses com os interesses dos agentes de mercado, na forma do que dispõe o art. 6° da Lei n° 13.848/2019 (Lei das Agências Reguladoras Federais), segundo o qual "A adoção e as

justa em função da totalidade dos administrados. Não se trata, portanto, de ministrar justiça às partes em conflito, mas de encontrar o próprio conceito de justiça que se harmonize com todos os valores protegidos da sociedade. Em outros termos, mesmo decidindo administrativamente conflitos concretos, o exercício da regulação deve estar geral, abstrata e permanentemente referido a todos os administrados (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Direito regulatório. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 105).

[21] A formatação da regulação norte americana envolve, basicamente, a proteção dos consumidores, como se extrai das lições de Marc Allen Eisner, Jeff Worsham E Evan J. RINGQUIST: The complexity of consumer protection regulations is variable, depending on a number of political and technical factors. One would correctly expect conservative regulators to possess a strong market orientation, and thus believe that a minimalist policy would be sufficient, whereas more liberal regulators would have a greater penchant for design standards and requirements that manufacturers prove the safety and efficacy of their products (EISNER, MARC ALLEN. WORSHAM, JEFF. RINGQUIST, EVAN J. Contemporary regulatory policy. Boulder, CO: Lynne Rienner Publishers, 2000, p. 198).

propostas de alteração de atos normativos de interesse **geral dos agentes econômicos, consumidores ou usuários dos serviços prestados serão**, nos termos de regulamento, precedidas da realização de Análise de Impacto Regulatório (AIR), **que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo**". Assim é que, caso o regulador trasmude sua função para tutela unidimensional dos consumidores, a regulação estará maculada, por desvio de finalidade, usurpando os lindes de suas competências regulatórias e de sua capacidade institucional.

31. Nesse sentido, o art. 2° da Lei Complementar Estadual n° 1.025/2007 prescreve que a ARSESP terá de exercer a sua função reguladora, dentre outros objetivos, de acordo com as seguintes orientações: *(i)* **adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público**; *(ii)* **proteção ao consumidor** no que respeita a preços, continuidade e qualidade; e *(iii)* **aplicação de metodologias que proporcionem a modicidade das tarifas**.

32. Do referido dispositivo, é possível se depreender que, malgrado a agência reguladora paulista tenha como função primordial a tutela dos consumidores e a modicidade tarifária, isso não a autoriza a expropriar créditos tributários decorrentes de decisões judiciais, de forma integral e retroativa, que são de propriedade das concessionárias de distribuição de gás canalizado. Cuidar-se-ia de medida violadora da proporcionalidade e uma restrição superior "àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público".

33. O regulador não é criado para essa finalidade. Não serve de instrumento para a transposição dos efeitos de decisões judiciais a propósito de exações tributárias para contratos de concessão. Atropelos dessa ordem subvertem a regulação. Maculam o compromisso regulatório (*regulatory commitment*) de estabilização do setor regulado.

34. Note-se que, neste caso, a agência reguladora estaria se imiscuindo nos efeitos econômicos decorrentes de decisão judicial. Para além isso, intervenção desta ordem estaria estabelecendo, apriorística e uniformemente, uma redução temporária da tarifa para todas as distribuidoras. Uma solução "*One size fits all*", manifestamente, exorbitante à função reguladora e expropriante do direito à propriedade privada (o tema será doravante aprofundado). O objetivo da agência seria endereçar uma modalidade de "*Instituciotional by pass*"[22], por assim dizer, para a qual não dispõe de competência.

35. Afinal de contas, o trespasse de um tema tributário, apreciado pelo Poder Judiciário, diretamente, para o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão de distribuição de gás canalizado ultrapassa (e muito) os lindes dos *standards* fixados, pela Lei-quadro que criou a ARSESP (Lei Complementar Estadual n° 1025/2007).

36. Cuidar-se-ia, pois, da edição de um normativo regulatório que violaria, nas palavras do Supremo Tribunal Federal, amparado em precedentes da Suprema Corte Norte-Americana[23], o entendimento segundo o qual "a moderna concepção do princípio da legalidade, em sua acepção principiológica ou formal axiológica, **chancela a atribuição de poderes normativos ao Poder Executivo**,

---

[22] PRADO, Mariana Mota; TREBILCOCK, Michael Trebilcock. Institutional Bypasses: A Strategy to Promote Reforms for Development. Cambridge: Cambridge University Press, 2019. PRADO, Mariana Mota; TREBILCOCK, Michael. Path Dependence, Development and the Dynamics of Institutional Reforms. University of Toronto Law Journal, v. 59, n. 3, p. 341- 380, 2009.

[23] STF, ADI nº 4679. Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. em 08.11.2017, DJe 05.04.2018. Sobre o tema. V. SUNSTEIN, Cass. O constitucionalismo após o New Deal. In: Regulação econômica e democracia: o debate norte-americano. São Paulo: Editora 34, 2003, p. 131 e ss.; STRAUSS, Peter. From expertise to politics: the transformations of American rulemaking. The Wake Forest Law Review, n. 31. Winston Salem (NC): 1996, p. 745. Nos EUA, onde também havia forte setor doutrinário e jurisprudencial no sentido de que as leis com tal (baixa) densidade normativa seriam inconstitucionais por constituírem delegações de poderes legislativos, a Suprema Corte, apesar de ainda haver reações de alguns autores e de algumas Cortes estaduais, acabou se firmando, como expõe John H. Reese, no sentido de "ser proibida apenas a transferência ilimitada de poderes. Normalmente, a transferência limitada advém da linguagem utilizada na lei autorizando a Administração a editar normas apropriadas para cumprir as finalidades assinaladas na lei. A transferência de poderes normativos também pode estar implícita na linguagem legislativa, ainda que não haja atribuição normativa expressa" (REESE, John H. Administrative law: principles and practice. Saint Paul: Westpublishing, 1995. p. 53).

desde que pautada por princípios inteligíveis (*intelligible principles*) capazes de permitir o controle legislativo e judicial sobre os atos da Administração" (Grifos postos).

37. É dizer, normativo que venha a veicular uma redução tarifária permanente das distribuidoras gás canalizado estadual importaria em violação direta aos princípios da Legalidade (art. 37, *caput*, da CRFB) e da Separação dos Poderes (art. 2°, *caput*, da CRFB).

38. Para além disso, não se pode olvidar que a entidade reguladora não dispõe de capacidade institucional para lançar mão do trepasse dos efeitos econômicos de demandas judiciais para contratos de Concessão do Serviço de Distribuição de Gás Canalizado. Segundo esta Teoria, que tem tomado parte importante do debate jurídico nacional, a análise das questões de interpretação jurídica, em geral, deve ser iniciada por uma análise das situações estruturais internas das instituições envolvidas, identificando e avaliando suas capacidades e aptidões, de modo a determinar qual é o *locus* mais apropriado à tomada de uma determinada decisão[24]. Isto é: antes mesmo de se debater sobre a legalidade, constitucionalidade ou até mesmo a melhor forma de interpretação de uma determinada norma, dever-se-ia fazer uma análise das capacidades das instituições envolvidas.

39. Assim, seriam verificadas questões empíricas como a possibilidade de o agente levantar recursos e informações[25]. A sua especialização, representada por

[24] Nesse sentido, lecionam Cass Sunstein e Adrian Vermeule que: "Temos visto que vozes influentes na doutrina constitucional argumentam em favor de estratégias interpretativas sem sintonia com a questão das capacidades institucionais. Aqueles que enfatizam argumentos filosóficos, ou a idéia de interpretações holísticas ou intratextuais, parecem, em nossa visão, terem dado muito pouca atenção às questões institucionais. Aqui, como em outros lugares, a nossa colocação [submission] mínima é a de que uma afirmação sobre a interpretação adequada é incompleta se não prestar atenção às considerações das capacidades administrativas [administrability], das capacidades judiciais e efeitos sistêmicos, além das colocações usuais sobre legitimidade e autoridade constitucional" (SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and institutions. John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper n. 156, 2002).

[25] O levantamento de recursos e informações também serve, portanto, de parâmetro informativo a uma postura mais ou menos deferente do Poder Judiciário ao controlar a Administração Pública. Segundo Adrian Vermeule, há um papel apropriado para os tribunais no sentido de assegurar que as

um conhecimento aprofundado em determinadas matérias; e a sua capacidade de avaliar os efeitos sistêmicos de sua decisão[26]. O objetivo dessa análise consistiria em, por meio da determinação da capacidade institucional dos agentes envolvidos, determinar qual entidade está mais habilitada a produzir a melhor decisão em determinada matéria. Em outras palavras, "a capacidade institucional envolve a determinação de qual Poder está mais habilitado a produzir a melhor decisão em determinada matéria, devendo ser sopesada de maneira criteriosa"[27].

40. É dizer, se é crescente o correto entendimento segundo o qual os órgãos de controle devem deferência às decisões das entidades reguladoras, não é menos exato que as agências reguladoras não estejam autorizadas a efetuar o trespasse dos efeitos econômicos de decisões judiciais para contratos de concessão, inclusive com efeitos retrospectivos[28].

---

agências tenham adequadamente investido recursos na coleta de informações que podem resolver a incerteza, seja transformando-a em risco, ou mesmo em certeza. Assim, quanto mais tempo e recursos o regulador tiver investido na busca de informações, mais justificada será a deferência do Judiciário às escolhas de primeira ordem tomadas pelas agências em um ambiente de incerteza. Cf.: VERMEULE, Adrian. Rationally Arbitrary Decisions (in Administrative Law). Harvard Public Law Working Paper n. 13-24.

[26] Nesse sentido, Carlos Bolonha, José Eisenberg e Henrique Rangel anotam: "Em se tratando de capacidades institucionais, pode-se compreender que existe a necessidade de serem firmados parâmetros para definir o nível de interpretação que deve ser empregado sobre o caso concreto. Como exemplos de fatores indispensáveis para o aprofundamento da discussão decisional, pode-se apontar o fato de a instituição ser plenamente capaz de levantar recursos e informações que balizem sua decisão, bem como ela estar inserida em debates teóricos e empíricos sobre os fatos conexos àquela matéria. No que tange aos efeitos sistêmicos, preocupa-se com os resultados que podem recair sobre pessoas, instituições públicas e instituições privadas; o que exige do processo de deliberação um rigor maior na interpretação, discussão e decisão do caso concreto" (BOLONHA, Carlos; EISENBERG, José; RANGEL, Henrique. Problemas Institucionais no Constitucionalismo Contemporâneo. Direitos Fundamentais e Justiça. Revista do Programa de Pós-Graduação Mestrado e Doutorado em Direito da PUC-RS, ano 5, n. 17, out./dez. 2011).

[27] BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. *Thesis*, Rio de Janeiro, v. 5, nº 1, p. 23-32, 2012.

[28] O Supremo Tribunal Federal já observou racional semelhante para o Tribunal de Contas da União, ao deixar assentado que "O Tribunal de Contas da União não dispõe, constitucionalmente, de poder para rever decisão judicial transitada em julgado (RTJ 193/556-557, v.g.) nem para determinar a suspensão de benefícios garantidos por sentença revestida da autoridade da coisa julgada (RTJ 194/594, v.g.), ainda que o direito reconhecido pelo Poder Judiciário não tenha o beneplácito da jurisprudência prevalecente no âmbito do Supremo Tribunal Federal (MS 23.665/DF, v.g.), pois a 'res judicata', em matéria civil, só pode ser legitimamente desconstituída mediante ação rescisória.

41. Afinal de contas, não se pode olvidar que o usuário de serviços público detém dois caminhos para reaver tais tributos – se for o caso: *(i)* o ajuizamento de ação direta em face da Administração Fazendária; e *(ii)* o ajuizamento de demanda em face das próprias concessionárias de distribuição de gás canalizado[29]. De acordo com jurisprudência pátria, cuidar-se-ia de relação de direito privado entre as partes[30]. São questões de natureza, civil e tributária, que devem ser dirimidas, pelo Poder Judiciário, e não pela entidade reguladora.

42. O regulador não é criado para essa finalidade. Não serve de instrumento para a transposição dos efeitos de decisões judiciais a propósito de

(STF, Segunda Turma, MS 33528 AgR/DF, relator Ministro Celso de Mello, DJe publicado em 21.9.2016).

[29] RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C 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 (REsp 1299303/SC, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, julgado em 08/08/2012, DJE 14/08/2012).

[30] "PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO. (...) 5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com esta nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores (REsp 903.394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010).

exações tributárias para contratos de concessão. Tudo isso restou confirmado pela tentativa açodada de o Poder Legislativo dar um *top down* político sobre o tema, ao alterar a Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, por intermédio da Lei n° 14.385, de 27 de junho de 2022, para o fim de incluir tal competência "por encomenda", pela inclusão do incido XXII ao seu art. 3°, vazado nos seguintes termos:

> Art. 3º (....)
>
> XXII - **promover, de ofício, a destinação integral**, em proveito dos usuários de serviços públicos afetados na respectiva área de concessão ou permissão, dos valores objeto de repetição de indébito **pelas distribuidoras de energia elétrica em razão de recolhimento a maior, por ocasião de alterações normativas ou de decisões administrativas ou judiciais que impliquem redução de quaisquer tributos, ressalvados os incidentes sobre a renda e o lucro**

43. O Poder Legislativo se imiscuiu, por certo, em matéria técnica, para qual não detém a necessária capacidade institucional. Buscou atribuir, às pressas, uma competência política a uma entidade reguladora. Desconsiderou, pois, que a função primária da agência reguladora é a de equilibrar os interesses dos subsistemas regulados, e não o de incluir competências para a entidade reguladora setorial, que possam importar em uma redução da tarifa.

44. Ao analisar investida de todo comparável à presente, o Supremo Tribunal Federa[31] já deixou assentado que "O controle dos medicamentos fornecidos à população é efetuado, tendo em conta a imprescindibilidade de aparato técnico especializado, por agência reguladora supervisionada pelo Poder Executivo. A atividade fiscalizatória – artigo 174 da Constituição Federal – dá-se mediante atos administrativos concretos de liberação das substâncias, devidamente precedidos dos estudos técnicos – científicos e experimentais. Ao Congresso Nacional não cabe viabilizar, por ato abstrato e genérico, a distribuição de qualquer medicamento". Por intermédio de tal julgado, o STF se manifestou no sentido de que o Poder Legislativo

[31] STF. Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 26/10/2020 Publicação: 01/12/2020.

deve deferência às competências da entidade reguladora, como uma manifestação do princípio da Reserva da Administração, "que englobaria tanto a reserva de regulamento, correspondente aos atos normativos de exclusiva competência da administração pública, **quanto a reserva de administração stricto sensu, voltada para o exercício da atividade in concreto, esta, por sua vez, a ser oposta tanto em face do legislativo quanto, em hipóteses igualmente extremas, do judiciário**"[32].

45. Para além disso, não se pode olvidar que os atos normativos produzidos por agências reguladoras ostentam natureza jurídica de atos administrativos. Nessa qualidade, para que tal ato preencha os seus requisitos de validade, deve ser praticado por agente dotado de "competência" (outorgada por lei, ou por delegação), revestido da "forma" prevista em lei, explicitando os "motivos" (fáticos e jurídicos) que justificam a sua produção, delineando o seu "objeto" (que produzirá a criação, a modificação, ou a extinção de direitos); tudo isso sob a diretriz da "finalidade pública" (que materializa o interesse público primário dos atos praticados por agentes públicos)[33].

46. Não é por outra razão que o artigo 2°, parágrafo único, alínea "a", da Lei n° 4.717, de 29 de junho de 1965 (que disciplina Ação Popular), culmina com a pecha da nulidade os atos administrativos quando o agente for incompetente, assim "caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou". Seria, justamente, o caso de uma norma, que venha a ser expedida, pela ARSESP, a partir da Consulta Pública n° 12/2022, com o desiderato de efetuar o trespasse de indeterminados efeitos econômicos de diversas decisões judiciais repetidoras de créditos tributários, de forma uniforme e difusa, para o equilíbrio econômico-financeiro de distintos contratos de distribuição de gás canalizado.

---

[32] CORREIA, Arícia Fernandes. Reserva de Administração e Separação dos Poderes. In: A Reconstrução democrática do direito público. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 585.

[33] A doutrina é uníssona nesse sentido. Por todos, V. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso Direito Administrativo*. 7ª edição revista e atualizada. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011, p. 366-372.

47. Daí poder-se concluir esse item no sentido que qualquer atuação administrativa, em sentido amplo, que vise a efetuar o trespasse dos efeitos econômicos da decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, que excluiu o ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS, direta e irrestritamente, para o equilíbrio econômico-financeiro de todos os contratos de distribuição gás canalizado, restará maculada pela pecha da inconstitucionalidade, por violação ao princípio da Separação dos Poderes (art. 2°, *caput*, da CRFB), da Reserva da Administração, ao princípio da Legalidade (art. 37, *caput*, da CRFB) e aos quadrantes da função regulatória estatal (que tem assento no art. 174, *caput*, da CRFB e na Lei Complementar Estadual n° 1025/2007).

48. Para além disso, eventual normatização regulatória da ARSESP nesse sentido importará na produção de um ato administrativo concreto viciado no seu elemento "competência", nos termos do art. 2°, parágrafo único, alínea "a", da Lei n° 4.717, de 29 de junho de 1965. A autorização legal, caudatária do Setor Elétrico, não supre tal vicissitude, já que, mesmo se forcejando que ANEEL exerça uma função política, essa entidade reguladora não dispõe de capacidade institucional para realizar o trespasse dos efeitos de decisões ao equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão, raciocínio que se aplica, integralmente, à ARSESP.

II.2 A INAPLICABILIDADE DO ART. 9°, §3°, DA LEI Nº 8987/1995 COMO HIPÓTESE DE REEQUILÍBRIO REVERSO EM RAZÃO DE DECISÃO JUDICIAL

49. Para além das inconstitucionalidades acima apontadas, o trepasse dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, para o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de distribuição de gás canalizado, não encontra lastro no art. 9°, §3º, da Lei n° 8.987/1995, cuja redação é seguinte:

> 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.
>
> § 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** (Grifos postos).

50. Tal previsão serve de fundamento para a proposta de normativo da ARSESP, ora em Consulta Pública, como se depreende o seguinte excerto de sua Nota técnica:

> Tal preceito assegura, por um lado, que as concessionárias obtenham recursos adequados à fiel execução dos serviços a estas outorgados e, por outro lado, ao usuário, o repasse dos proveitos advindos dos custos desonerados. Trata-se, portanto, de reciprocidade e neutralidade fiscal, que ora evita a ampliação dos encargos do concessionário, ora impede que sejam aumentadas as suas vantagens.

51. Tal entendimento, contudo, não nos parece o mais adequado. Explica-se.

52. Tal previsão normativa materializada um risco, *ex lege*, que foi, aprioristicamente, alocado ao poder público. Isso importa dizer, que, se um novo encargo tributário influenciar na proposta comercial apresentada, quando da licitação, o concessionário terá direito ao reequilíbrio econômico-financeiro do seu contrato, em atendimento ao disposto no art. 37, XXI, *in fine*, da CRFB, segundo o qual, no âmbito dos contratos administrativos, devem ser "mantidas **as condições efetivas da proposta**, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações" (Grifos postos).

53. De fato, o exercício de competências tributárias é um dos mais salientes exemplos de "Fato do Príncipe"[34]. Nesse sentido, como bem observado por

[34] O que já constava da quase revogada no art. 65, §6°, da Lei n°8.666/1993. "Neste §5º o legislador reafirma a possibilidade de reequilíbrio em decorrência de fato do príncipe, mas também aplica a compreensão reversa para o caso, indicando que quando a modificação de alíquotas de tributos ou a supressão destes, ou a incidência de leis posteriores à contratação acarretarem diminuição dos encargos originalmente previstos para o contratado o reequilíbrio contratual deverá ser efetuado em favor da Administração, mantendo-se a relação originalmente proposta entre o serviço ou obra e a contraprestação pecuniária correspondente. (OLIVEIRA, Antônio Flávio de. Comentários à Lei de

Marçal Justen Filho[35] "o fato causador do rompimento do **equilíbrio econômico-financeiro pode ser a instituição de exações fiscais que onerem, de modo específico, o cumprimento da prestação pelo particular**. (...) O fornecedor da **Administração Pública terá de arcar com o pagamento de uma nova contribuição, a qual inexistia no momento da formulação da proposta. É necessário, porém, um vínculo direto entre o encargo e a prestação**" (Grifos postos). No mesmo sentido, Floriano de Azevedo Marques Neto[36], ao examinar o incremento da alíquota do Confins, deixou assentado que "O exercício de competências tributárias - em nosso ordenamento, instituídas pela Constituição **Federal (CF, arts. 145 e ss.) e envolvendo sempre o emprego de poder político - é dos mais evidentes exemplos de "fato do príncipe**" (Grifos postos).

54. Note-se: o "risco do exercício da competência tributária", que é uma prerrogativa do poder público, é, aprioristicamente e por lei, alocado como um risco do Poder Concedente.

55. Nada mais consentâneo com o racional que norteia a repartição de riscos dos contratos de concessão, segundo o qual os efeitos econômico-financeiros dos eventos que tiverem lugar no devir de sua execução devem ser suportados pela parte que tem melhores condições de evitar sua ocorrência, ou de absorvê-lo a um custo mais baixo.

56. **Nada obstante, o "risco da produção de efeitos econômicos de decisões judiciais" é um risco que não foi alocado aos concessionários, o que**

Licitações e Contratações Públicas (art. 65). Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, Belo Horizonte, ano 14, n. 163, p. 139-150, jul. 2015).

[35] JUSTEN, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos, São Paulo, Dialética, 8ª ed., p. 556, p. 2000).

[36] MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Contrato administrativo. Majoração de CPMF e COFINS e reequilíbrio econômico. Interpretação do âmbito temporal do dever de reajuste face aos fundamentos da proteção da equação econômico-financeira dos contratos administrativos. *Fórum Administrativo - FA*, ano 20, n. 20, p. página inicial-página final, out. 2002.

desautoriza o reequilíbrio econômico-financeiro reverso em benefício dos usuários, na presente hipótese. A ver.

57. Como é cediço, em finanças, o risco consiste na probabilidade de ser suportar um retorno – superior ou inferior – de investimento diferente do esperado. Não é por outra razão que o poder público e o parceiro privado dispõem de distintos viesses sobre a percepção dos riscos do projeto. De fato, enquanto o poder público lança mão de uma análise mais otimista (*optimist bias*), considerando o lastro em receitas públicas correntes, o concessionário, considerando o racional da maximização de sua rentabilidade, tende a lastrear suas projeções, de forma mais conservadora. Não é por outra razão que a identificação dos riscos; a sua distribuição; e o seu tratamento econômico integram o *Value for Money ("VfM")* do projeto.[37]

58. Diante do que se costuma afirmar que as "incertezas", ao contrário dos "riscos", não podem ser precificadas. Os riscos são precificáveis quando da estruturação do projeto, o que possibilita a sua alocação à parte que tem melhores condições de absorvê-lo, a um menor custo, enquanto as incertezas se encontram alheias ao campo de visão das partes e do regulador.[38] Nesse sentido, Marcos Nóbrega assevera que "muitos ainda misturam o entendimento de risco e incerteza e persiste de fato certa indeterminação semântica sobre isso".[39]

59. Segue daí a importância dos ensinamentos de Dizikes, ao fazer referência à distinção de risco e incerteza trazida por Frank Knight: o risco "se aplica a ocasiões em que não sabemos o resultado de uma determinada situação, mas

[37] Nesse sentido, Carlos Oliveira Cruz Rui Cunha Marques lecionam que "As mentioned earlier, for this to happen, it is necessary that the private sector is entrusted with significant risks, particularly those related to construction. This happens in most PPP projects. The private sector is the main, or the only, sector responsible for the construction risk. Construction cost overruns are well known all over the world. Traditionally, public work contracts cost significantly more than expected, usually without compliance with deadlines (Flyvbjerg et al. 2003)" (CRUZ, Carlos Oliveira; MARQUES, Rui Cunha. Infrastructure Public-Private Partnerships: decision, management and development. Springer, 2013).

[38] CAMPOS, M. M. S.; CHIARINI, T. Incerteza e não ergodicidade: crítica aos neoclássicos. *Revista de Economia Política*, vol. 34, nº 2 (135), p. 294-316, abril-junho/2014, p. 304.

[39] NÓBREGA, Marcos. Direito da infraestrutura. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 126.

podemos medir com precisão as probabilidades", ao passo que a incerteza "se aplica a situações em que não podemos conhecer todas as informações de que precisamos para estabelecer probabilidades precisas em primeiro lugar".[40] Conclui ele dizendo que, "um risco conhecido é 'facilmente convertido em uma certeza efetiva', enquanto 'a verdadeira incerteza', como Knight a chamou, 'não é suscetível à medição'".[41] No mesmo sentido, Kleber Luiz Zachim assevera que "enquanto o risco informa até onde pode-se enxergar na aleatoriedade, a incerteza posiciona-se fora do campo de visão das partes".[42]

60. Diante do que, para o aqui importa, é de destacar que, segundo a ISO31000, a análise de risco é definida como um "processo para compreender a natureza do risco e determinar o nível de risco". Assim, o resultado de uma avaliação de risco deve ser uma descrição da incerteza na natureza e nível de risco que pode afetar a realização dos objetivos de terminado projeto.

61. Cuida-se de racional que integra o equilíbrio econômico-financeiro de contratos não episódicos, a exemplo do contrato de distribuição gás canalizado. É dizer, nos contratos *spot* (ou instantâneos), a relação econômica se consuma com a entrega do bem e com respectivo pagamento do preço. Nos contratos de trato sucessivo, a lógica de sua comutatividade é uma tanto diversa. Os contratantes se submetem a diversas (e repetidas) jogadas, diante das quais experimentam incentivos de cooperação.

62. Segue daí a necessidade da previsão de uma regulação contratual dos riscos aos quais os contratos podem ser submetidos. Em termos mais jurídicos, tenho que o tema pode reconduzir à lógica de um contrato aleatório, o qual pressupõe a

---

[40] DIZIKES, Peter. Explained: Knightian uncertainty. *MIT NEWS*, 2010. Disponível em: <http://news.mit.edu/2010/explained-knightian-0602>. Acesso em: 04 jan. 2023.

[41] DIZIKES, Peter. Explained: Knightian uncertainty. *MIT NEWS*, 2010. Disponível em:<http://news.mit.edu/2010/explained-knightian-0602>. Acesso em: 04 jan. 2023.

[42] ZANCHIN, Kleber Luiz. *Contratos de Parcerias Público-Privada (PPP)* – Risco e Incerteza, São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 184.

possibilidade de materialização de um evento, futuro e incerto (a exemplo do contrato de seguro, previsto no arts. 757 e seguintes do Código Civil). Isto porque, nos contratos aleatórios, uma das partes assume o risco pelo advento de eventos imprevisíveis e de consequências incalculáveis.

63. Todas essas considerações inexoravelmente resultam na constatação econômica de que os contratos são incompletos. Nesse quadrante, de acordo com a conhecida concepção do professor de economia da Universidade de Harvard, Oliver Hart (vencedor do Prêmio Nobel de Economia de 2016, ao lado do economista finlandês Bengt Holmström), no âmbito de contratos incompletos, seria mais eficiente às partes celebrar contratos flexíveis, possibilitando a sua renegociação a posteriori.[43] Tal modelo consistiria no estabelecimento de um ponto de referência, um parâmetro fixo, *ex ante,* e de variáveis, a serem preenchidas *ex post*.[44]

64. Por isso mesmo tal temática é objeto de preocupação das melhores práticas internacionais de contratação pública. Um bom exemplo é a "Ferramenta de Alocação de Riscos em PPPs", publicada no ano de 2020, pelo Global Infrastructure Hub, que fornece bases robustas para a compreensão das melhores práticas internacionais adotadas para a divisão da matriz de riscos em projetos de infraestrutura.[45] O estudo contém um conjunto de matrizes de alocação de riscos entre parceiros públicos e privados para dezoito tipos de projetos, de diversos setores,

---

[43] Para ilustrar, cita como exemplo a singela situação em que se contrata uma empregada com horário fixo, mas com a possibilidade de se, eventualmente, exigir-lhe o cumprimento de horas-extras, remuneradas. Nessa hipótese, a incompletude residiria na variável de se podê-la, ou não, obrigar o cumprimento de horas-extras. É que, ao abrir-se tal possibilidade, aumentam-se os riscos por parte da contratada, que, naturalmente, poderá repassá-los sob a forma de um aumento da sua contraprestação. Esse modelo só seria eficiente se ambas as partes tivessem razoável sinergia quanto ao valor a ser cobrado a título de horas extras. Do contrário, caso os valores entendidos como devidos sejam muito discrepantes, a melhor solução seria manter o salário fixo e negociar o variável a cada situação de necessidade (MAIJA, Halonen-Akatwijuka; HART, Oliver. More is Less: Why Parties May Deliberately Write Incomplete Contracts. National Bureau of Economic Research Working Paper nº 19001, 2013. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w19001> Acesso em: 04 jan. 2023).

[44] HART, Oliver; MOORE, John. Contracts as Reference Points. *The Quaterly Journal of Economics*. Vol. CXXIII; February 2008.

[45] Para maiores informações, ver: <https://ppp-risk.gihub.org/>. Acesso em: 04 jan. 2023.

incluindo infraestrutura econômica (transporte, saneamento etc.) e infraestrutura social (escolas, hospitais, dentre outros). Para cada projeto, o estudo aponta os principais pontos de risco e debate sua alocação. Ainda de acordo com documento, a alocação de riscos, de modo eficiente, é determinante para que o Poder Público justifique: *(i)* a necessidade que motivou o processo licitatório; *(ii)* e o *Value for Money* do projeto.[46]

65. Assim é que o princípio elementar da alocação de riscos é a sua distribuição para a parte que possui melhores condições de suportá-lo, o que perpassa por: *(i)* identificar os riscos e a probabilidade de sua ocorrência; e *(ii)* identificar a parte mais capaz de gerenciar os riscos e seus impactos.[47] Nesse sentido, o Poder Público deve assumir os riscos que consegue gerir, de modo eficiente, bem como os que não podem ser, realisticamente, avaliados de modo adequado ou eficientemente precificados pelo setor privado.

66. Nesse quadrante, a definição da matriz de riscos tem início na fase de estruturação do projeto, por meio da análise e identificação detalhada de riscos, que deverá estar subjacente ao contrato.[48] Para tanto, deve-se ter em mente as características individuais de cada caso, o que impossibilita a tentativa de criar modelos fechados de alocação (*one-size-fits-all*). Há de ser considerada, ainda, as individualidades de cada contrato, por exemplo: sua localização, natureza, seus ativos e os serviços envolvidos.

---

[46] Global Infrastructure Hub. *Ferramenta de Alocação de Riscos em PPP: edição 2019*, p. 5.

[47] Sobre essa questão, escrevem Rodrigo Castro e Fernando Menegat que os riscos não devem ser objeto de uma alocação aleatória, mas sim "alocados de forma racional e eficiente, de acordo com a maior ou menor capacidade de cada um dos parceiros de mitigá-los" (CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; MENEGAT, Fernando. Matriz de risco nas contratações estatais e o rompimento da "teoria das áleas" no direito administrativo. In.: REIS, Luciano Elias; JUNIOR, Laerzio Chiesorin (Orgs.). *Lei das empresas estatais*: responsabilidade empresarial e o impacto para o desenvolvimento econômico nacional. Curitiba: OAB, 2017).

[48] Exatamente por esse motivo a Lei nº 14.133/2021, em seu art. 22, prevê que a matriz de alocação de riscos, se necessária, deverá estar prevista no edital de licitação, o que pressupõe que os estudos acerca dos riscos na contratação e a decisão sobre a melhor alocação ocorreram na fase preparatória, isto é, na fase de estruturação da licitação.

67. Do ponto de vista da Administração Pública, é relevante realizar tempestivamente consultas técnicas, jurídicas, financeiras, de seguro e de práticas de mercado no setor envolvido. Igualmente, faz-se necessário ouvir as partes interessadas, para garantir que os riscos prováveis possam ser corretamente identificados.[49] A identificação, alocação e gestão contínua dos riscos não pode desconsiderar, ainda, o lapso temporal do projeto licitado.[50] Da mesma forma, o *Guidance on PPP Contractual Provisions*, de 2019, elaborado pelo Banco Mundial, prescreve que a correta avalição e distribuição dos riscos tem o condão de reduzir o custo geral e melhorar a relação custo-benefício dos projetos de infraestrutura. De acordo com o guia, a alocação de riscos é influenciada por fatores como a maturidade do mercado, a experiência dos participantes e o nível de competição entre os licitantes.[51]

68. Note-se que os contratos de infraestrutura possuem uma série de riscos que têm de ser distribuídos entre as partes contratantes. Bem por isso, o negócio jurídico tem de disciplinar os efeitos econômicos de eventos futuros, que poderão ocorrer durante a vigência dessa espécie de ajuste. Isto porque a qualidade e a quantidade dos serviços prestados pelos contratados podem ser impactadas por eventos supervenientes a tal avença, em razão do rompimento do seu equilíbrio econômico-financeiro.

69. Nesse quadrante, de suma importância o estabelecimento de uma matriz de riscos contratuais, que será responsável por definir a qual parte contratual caberá suportar os abalos decorrentes de determinado evento, além do modo como

[49] A análise e identificação detalhada de riscos permite que o Poder Público considere suas obrigações de pagamento, eventuais passivos compensatórios e obrigações contingentes.

[50] Global Infrastructure Hub. *Ferramenta de Alocação de Riscos em PPP: edição 2019*, p. 7.

[51] Disponível em: <https://consultations.worldbank.org/consultation/guidance-ppp-contractual-provisionshttps://consultations.worldbank.org/consultation/guidance-ppp-contractual-provisions>. Acesso em: 04 jan. 2023.

deverão ser realizadas as respectivas compensações econômicas à contraparte que por ele não se responsabilizou.

70. De acordo com doutrina especializada[52], a estipulação de uma matriz de riscos apresenta as seguintes vantagens: *(i)* são elaboradas de forma relativamente rápida; *(ii)* promovem discussões em *workshops* de risco; *(iii)* permitem rápida classificação e comparação de riscos; *(iv)* podem ser usadas para ajudar a desenvolver um entendimento comum dos níveis de risco em uma organização (criação de um perfil de risco da organização); *(v)* permitem a combinação de consequências e probabilidades a serem representadas graficamente, fornecendo uma representação de fácil compreensão de diferentes níveis de risco; *(vi)* mostram graficamente se um risco está fora do apetite de risco de uma organização; *(vii)* mostram graficamente os critérios de risco [os "termos de referência contra os quais a importância de um risco é avaliada"] (Guia ISO 73)]; e *(viii)* permitem que os tomadores de decisão se concentrem nos riscos de maior prioridade com alguma consistência.

71. Todavia, malgrado se possa vislumbrar uma série de eventos que podem ter lugar durante a vigência de contratos administrativos, fato é que não há uma repartição de risco ideal entre as partes em todos esses ajustes. Cada empreendimento terá um plexo de riscos que lhe será inerente, a depender da estrutura econômica de cada projeto. Assim é que caberá ao contrato esquadrinhar os riscos à parte que tem mais capacidade (econômica, física e técnica) para absorvê-lo. Mas não só: o instrumento contratual também deverá alocar os riscos à parte que tenha maior capacidade de diminuir as consequências produzidas pelo evento que os

[52] Cook, R. (2008). Simplifying the creation and use of the risk matrix. Paper presented at the Safety-critical Systems Symposium, Bristol organised by Safety and Reliability Society. FRANKS, A. (2004). A simplified approach to estimating individual risk. Research Report 300-2017-r03 for Health and Safety Executive; Sudbury: HSE Books. Disponível em https://www.hse.gov.uk/research/misc/vectra300-2017-r03.pdf. Acesso em 7 de junho de 2021. JULIAN, T. What's right with risk matrices? A great tool for managers. Disponível em https://www.juliantalbot.com/post/2018/07/31/whats-right-with-risk-matrices. Acesso em: 04 jan. 2023.

originou, seja pelos seus próprios meios, seja por meio da contratação de seguros para esse fim.

72. Trata-se, pois, de matéria multidisciplinar, que clama por uma atuação conjunta de profissionais de diversas áreas do conhecimento (economia, direito, engenharia, entre outras), atuação essa que, de acordo com a *Risk Evaluation and Allocation Analysis*, deverá observar o seguinte procedimento: *(i)* levantamento dos riscos potenciais envolvidos no projeto; *(ii)* desdobramento dos riscos levantados em possíveis consequências para o projeto; *(iii)* análise das causas que podem levar à concretização de cada um dos riscos detectados; *(iv)* avaliação da potencialidade dos riscos a partir de cada uma de suas possíveis causas; *(v)* alocação dos riscos de modo eficiente entre os participantes do projeto; *(vi)* estabelecimento de referência à cláusula contratual que trata da alocação do risco em questão; *(vii)* indicação de uma possível opção de cobertura por plano de seguro; *(viii)* determinação de ação preventiva para minimização dos efeitos do risco analisado, quando for o caso; e *(ix)* reavaliação dos riscos para os quais foram sugeridas ações preventivas, considerando a influência positiva dessas medidas sobre seu grau de criticidade. Caso essa avaliação continue apresentando um resultado insatisfatório, novas soluções devem ser buscadas para atenuar o impacto desse risco sobre o empreendimento[53].

73. Nada obstante, é de se ressaltar que se trata de uma ilusão acreditar que a mera transferência integral dos riscos do poder público para o contratado privado produzirá maiores eficiências. É que o conceito de "risco" está relacionado, de um lado, à possibilidade de suportar, dentro de determinada relação jurídica, efeitos indesejáveis, inesperados, e, de outro, à de não experimentar acréscimos planejados.[54]

---

[53] BAMMER, G., & SMITHSON, M. Uncertainty and risk: Multidisciplinary perspectives. London: Earthscan Publications Ltd., 2008.

[54] Mauricio Portugal Ribeiro e Lucas Navarro Prado asseveram: "A distribuição de riscos é a principal função de qualquer contrato. Trata-se de antecipar e atribuir a cada uma das partes a obrigação de assumir as consequências de ocorrências futuras. Ao fazê-lo, o contrato gera incentivo para as partes adotarem, por um lado, providências para evitar ocorrências que lhes sejam gravosas (os riscos negativos) ou, pelo menos, as suas consequências – por exemplo, contratando seguros; e, por outro, estimula-as a agirem com o objetivo de realizar as situações que lhe sejam benéficas – por exemplo,

74. Assim, na disciplina dos contratos, de maneira geral, o preço atribuído a uma prestação contratual leva consigo embutido o risco com o qual se terá de arcar; precifica-se a proposta, levando em consideração não só as certezas, mas, também, as incertezas que podem afetar a futura execução do contrato. A dúvida quanto à titularidade de determinado risco faz com que o particular tenha de considerá-lo como seu, situação que inevitavelmente levará a um aumento do preço ofertado em razão da ausência de uma matriz de alocação de riscos eficiente e adequada à natureza do contrato.

75. Por isso, são importantes o planejamento, a identificação, a distribuição e a gestão eficiente dos riscos, que devem ser conduzidos caso a caso, amoldando-se à hipótese específica. A alocação de riscos é fator de importante economia contratual, pois que a partilha dos riscos leva em consideração a capacidade de sua gestão por cada uma das partes. Cada risco, portanto, deverá ser distribuído à parte que tenha maior capacidade de evitá-lo ou, ainda, de absorvê-lo, no caso de sua ocorrência, da forma mais econômica possível. Como bem observado por Marcos Barbosa Pinto, "alocar riscos para a parte que pode suportá-los a um custo mais baixo gera grandes economias, seja no setor público, seja no setor privado".[55]

76. Em outras palavras, caso todos os riscos fossem alocados, aprioristicamente, ao contratado, tal repartição seria por ele "precificada", de modo que, na ponta, quem arcaria com tal custeio seria toda a sociedade. Mais especificamente, caso sejam repassados indistintamente todos os riscos para o particular (inclusive aqueles para cujo gerenciamento a um menor custo ele não detém expertise), este contratará um seguro, repassando o custeio da referida apólice para o poder público.

---

no caso da parte prestadora de um serviço, a melhoria da qualidade do serviço, para aumento da demanda, e, portanto, das suas receitas operacionais" (RIBEIRO, Maurício Portugal; PRADO, Lucas Navarro. *Comentários à lei de PPP – Parceria público-privada*: fundamentos econômico-jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 117).

[55] PINTO, Marcos Barbosa. Repartição de riscos nas parcerias público-privadas. *Revista do BNDES*, v. XIII, nº 25, jun. 2006, p. 158-159.

77. Daí se evidencia que só ensejarão o reequilíbrio econômico-financeiro, em favor das partes, situações que forem previamente alocadas, em contrato, como um risco atribuído à contraparte. Em termos diretos: só terá direito ao reequilíbrio a parte que comprovar, por intermédio de relatório técnico ou laudo pericial, que demonstre o impacto econômico-financeiro verificado ou projetado, bem como se tais impactos foram provocados por eventos alocados com um risco alocado à contraparte. É o dispõe o art. 103, §4°, da Lei n° 14.133/2021, de acordo com qual "**A matriz de alocação de riscos definirá o equilíbrio econômico**-financeiro inicial do contrato em **relação a eventos supervenientes e deverá ser observada na solução de eventuais pleitos das partes**".

78. Além disso, se, porventura, não houver modalidade de seguro disponível para fazer frente a tais eventos, tal valor será embutido na sua proposta (ou, mais tecnicamente, provisionado em seu plano de negócios), o que, uma vez mais, importará em um contrato mais oneroso para o poder público. Por essa razão, as **melhores práticas recomendam que os riscos que não sejam controláveis pelas partes sejam alocados ao poder público, de modo que, caso tal evento venha a ocorrer, a entidade estatal arque com os impactos econômicos deles decorrentes. Isso porque, caso ele não se materialize, nem o poder público, nem a população serão onerados**.

79. É, justamente, o caso do advento de uma exação tributária. Por se tratar de uma das mais salientes manifestações do exercício do poder império (o poder tributar), tal risco, no âmbito dos contratos de concessão, é ancestralmente alocado ao poder público[56].

[56] Os riscos de alteração legislativa eram de certa forma compartilhados nos contratos da VIABAHIA, sendo alocados para a concessionária os riscos de alteração da legislação em geral e, para o poder concedente, os riscos de alteração dos tributos. Na 3ª Etapa, tais riscos passaram a ser alocados exclusivamente ao poder concedente, sempre que dessem ensejo a desequilíbrio econômico-financeiro do contrato (cláusula 21.2.5, contratos fase I e III; cláusula 19.2.5, contrato fase II). Permaneceu a alocação para a concessionária do risco de alteração da legislação de imposto sobre a renda (cláusula 21.1.15, contratos fase I e III; cláusula 19.1.12, contrato fase II)" (GUIMARÃES, Fernando, PETIAN, Angélica, RILLO, Regina Costa e DO ROSÁRIO, Larissa Quadrados.

80. **Mas, note-se: "o risco do advento de Fato do Príncipe" não é equivalente ao "risco pela produção de efeitos econômicos por decisões judiciais**".

81. Na verdade, o "risco judicial" é um risco sobre o qual o concessionário, em regra, não tem ingerência. Diante do que, nas modelagens mais recendentes de projetos de infraestrutura, tal risco vem sendo alocado ao poder público[57] .Tanto é verdade que qualquer exação tributária, que produzir alterações no equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de infraestrutura, decorrente de decisão do STF, é alocado como um risco do Poder Concedente, como se extrai dos itens 5.2.7 e 5.2.7.1, da Minuta de Contrato de Concessão da 6ª Rodada de Aeroportos, os quais se encontram vazados nos seguintes termos:

> "5.2. **Constituem riscos suportados pelo Poder Concedente**, que poderão ensejar Revisão Extraordinária, **desde que**

Distribuição de Riscos nas Concessões Rodoviárias. Disponível em: <https://cbic.org.br/infraestrutura/wpcontent/uploads/sites/26/2018/09/guia_de_riscos.pdf>). Acesso em: 04 jan. 2023.

[57] Cite-se, no mesmo sentido, por exemplo, a Minuta de Contrato de Concessão dos Serviços Públicos de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário, elaborado pelo Estado do Rio de Janeiro no conhecido leilão da CEDAE: "34.4. As hipóteses e riscos abaixo descritos, caso se concretizem e desde que, comprovadamente, impactem o equilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, para mais ou para menos, ensejarão a sua revisão ordinária ou extraordinária, nos termos definidos no CONTRATO: (...) '34.4.13. determinações judiciais e administrativas para satisfação de obrigações originalmente imputáveis ao ESTADO, à REGIÃO METROPOLITANA ou aos MUNICÍPIOS, inclusive reclamações trabalhistas propostas por empregados ou terceiros vinculados ao ESTADO ou a outras empresas contratadas pelo ESTADO'; (...) '34.4.19. atrasos ou suspensões da execução do CONTRATO em razão de decisões judiciais ou administrativas, inclusive dos órgãos de controle, por fatores não imputáveis à CONCESSIONÁRIA'; (...) '34.4.20. superveniência de decisão administrativa, judicial ou arbitral que impeça a CONCESSIONÁRIA de cobrar TARIFAS, reajustá-las ou reequilibrá-las nos termos previstos neste CONTRATO, exceto se a CONCESSIONÁRIA concorreu diretamente para a prática dos fatos reputados inválidos pela à decisão'. No mesmo sentido, cite-se a Minuta de Contrato de Concessão da Sexta Rodada de Concessões de Aeroportos, elaborado pela ANAC: "5.2. Constituem riscos suportados pelo Poder Concedente, que poderão ensejar Revisão Extraordinária, desde que impliquem alteração relevante de custos ou receitas da Concessionária, nos termos do item 6.24 deste contrato: (...) '5.2.10. custos relacionados aos passivos decorrentes das relações trabalhistas anteriores à data de transferência do contrato de trabalho, tenham sido ou não objeto de reclamação judicial, incluindo os encargos previdenciários, observado o item 2.22.7; 5.2.11. custos relacionados aos passivos fiscais, previdenciários, administrativos e cíveis que decorram de atos ou fatos anteriores ao fim do Estágio 2 da Fase I-A, salvo se decorrentes de atos da Concessionária relacionados à execução da Fase I-B do Contrato; 5.2.12. custos relacionados aos passivos ambientais que tenham origem e não sejam conhecidos até a data de publicação do edital do leilão da concessão"'.

> **impliquem alteração relevante de custos ou receitas da Concessionária, nos termos do item 6.24 deste contrato:** (...)
>
> 5.2.7. **alteração na legislação tributária que incida sobre receitas tarifárias ou afete os custos de obras ou de prestação de serviços associados às atividades remuneradas pelas Tarifas Aeroportuárias**, exceto as mudanças nos Impostos sobre a Renda;
>
> 5.2.7.1. para os fins do item 5.2.7., entende-se por alteração na **legislação tributária, inclusive, aquelas decorrentes de consolidação de entendimento jurisprudencial de Tribunais Superiores**".

82. No mesmo sentido, as recendentes modelagens veiculadas, pela ANTAQ, ao tratarem da alocação de riscos, expressamente, reconhecem os impactos provocados pela cobrança superveniente do IPTU, decorrente de decisão do STF, no âmbito do equilíbrio econômico-financeiros dos contratos de arrendamento portuário. Assim, por exemplo cite-se, a Subcláusula 13.5 da Minuta do Contrato de Arrendamento de área e infraestrutura pública para a movimentação e armazenamento de carga geral, de projeto ou conteinerizada, localizada dentro do Porto de Salvador (SSD09), segundo a qual "**Caso o valor efetivamente cobrado da Arrendatária a título de IPTU** seja superior ou inferior ao valor que foi considerado nos estudos que precederam a elaboração do edital de licitação, **a Arrendatária ou o Poder Concedente, conforme o caso, farão jus à recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, caso comprovado o impacto sobre o fluxo de receitas e despesas do terminal portuário arrendado**" (Grifos postos).

83. **Assim é que não há, nos contratos de distribuição de gás canalizado, qualquer previsão no sentido de que o "risco pelos efeitos econômicos produzidos por decisões judiciais que importariam em repetição de indébito" deveriam ser alocados aos concessionários**. Inequívoco, pois, que não se aplica o disposto no art. 9°, § 3°, da Lei n° 8.987/1995, na qualidade de uma

forma de reequilíbrio reverso[58]. Mais que isso, se tal risco não foi distribuído aos concessionários, presumisse que ele foi alocado ao poder público. O que não é lícito é tentar se forcejar a aplicação do art. 9°, § 3°, da Lei n°9.987/1995 aos efeitos indefinidos de decisões judiciais repetidoras de indébito tributário.

84. Nesse sentido, o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato de distribuição de gás canalizado será aferido, a partir da comprovação da configuração de um efeito desequilibrante, cujo risco seja atribuído à contraparte, por intermédio da adoção da metodologia do Fluxo de Caixa Marginal[59] (Cláusula Décima Quarta, Décima Quarta Subcláusula, incluída pelo 7º Termo Aditivo).

85. Razão pela qual a investida da ARSESP de repassar, de forma integral, eventuais créditos tributários que seriam percebidos, pelas concessionárias de distribuição de gás canalizado, para os seus usuários, por intermédio da redução tarifária provisória, representaria, ao fim e ao cabo, uma alteração unilateral dos contratos de concessão, o que conferiria às distribuidoras o direito ao restabelecimento do seu econômico-financeiro, nos termos do disposto no art. 9°, § 4°, da Lei n° 8.987/1995, segundo o qual "Em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração".

86. Para além disso, tratar-se-ia de alteração unilateral de Cláusula Econômica dos Contratos de Concessão, sem a aquiescência dos concessionários. Tal

---

[58] Tanto é verdade que, durante a discussão do Projeto de Lei nº 202/1991 – o qual originou a Lei nº 8.987/95 –, o Relator da matéria na Comissão de Economia, Indústria e Comércio da Câmara dos Deputados destacou que a "criação, alteração ou extinção" de tributos de que trata o artigo 9º, § 3º é somente aquela decorrente de ato legal: "[...] **fica assegurada a revisão tarifária sempre que rompido o equilíbrio econômico-financeiro do contrato em decorrência de ato legal, exceto majoração de impostos sobre a renda**."

[59] O Fluxo de Caixa Marginal é uma metodologia por meio da qual se reequilibra o contrato de concessão pela construção de um fluxo de receitas apartado específico para o evento desequilibrante, pioneiramente utilizado para novos investimentos, nos termos do recomendado pelo Tribunal de Contas da União – TCU (Acórdãos nºs 2.154/2007, 1.055/2011 e 2.927/2011). Tal metodologia tem previsão na Resolução n° 3.651/2011 da Agência Nacional de Transportes Terrestres ("ANTT") e na Resolução n° 355/2015 da Agência Nacional de Aviação Civil ("ANAC").

prerrogativa, como é de trivial sabença, não se insere no âmbito das prerrogativas publicísticas atribuídas ao poder público nos contratos de que é parte, na medida em que se insere na matriz econômica nessas avenças, sob a qual não pode ter poderes exorbitantes.

87. Essa é a lógica que orienta as espécies de cláusulas que integram a modelagem de contratos de concessão. Os referidos contratos são modelados com duas espécies de cláusulas: as regulamentares (ou de serviço) e as econômicas. As regulamentares, constantes na lei, em regulamento ou no próprio contrato, disciplinam a execução dos serviços delegados ao agente privado, de acordo com o denominado *jus variandi* do Poder Concedente[60] .

88. Por outro lado, as cláusulas econômicas são as que só podem ser alteradas mediante o acordo entre o poder concedente e o concessionário. De acordo com a feliz síntese de Leonardo Coelho Ribeiro e Luiz Eduardo Lessa Silva[61] acerca da diferenciação entre as duas espécies de cláusulas "enquanto aquelas estão ligadas à remuneração do concessionário, não podendo ser modificadas unilateralmente, as cláusulas de serviço referem-se à prestação do serviço e às obrigações e encargos do concessionário, pelo que podem ser unilateralmente modificadas por iniciativa do concedente, desde que mantida a equação econômico-financeira originalmente pactuada." É o que dispõe o art. 104, § 1°, da Lei n° 14.133/2021, segundo o qual

[60] Na esteira dos ensinamentos de Alexandre Santos de Aragão, essas cláusulas podem ser veiculadas das seguintes formas: "(a) inseridas no próprio contrato de concessão, podendo ser alterados a qualquer momento; (b) o contrato de concessão contém apenas uma cláusula genérica, pela qual o concessionário se obriga a observar todos os regulamentos presentes ou futuros concernentes ao serviço (com isto, o poder concedente ou eventual autarquia reguladora poderá emitir regulamentos para todos os concessionários ou para determinada concessão específica, desde que haja critério discriminante legítimo para tanto; (c) a elaboração dos regulamentos é delegada ao próprio concessionário, devendo as minutas por ele elaboradas ser submetidas à aprovação do poder concedente; (d) determinadas disposições regulamentares podem ser de tal forma relacionadas com a equação econômico-financeira que o contrato pode, excepcionalmente, exigir a concordância das duas partes para sua modificação." (ARAGÃO, Alexandre Santos de. A evolução da proteção do equilíbrio econômico-financeiro nas concessões de serviços públicos e nas PPPs. In: *Revista de Direito Administrativo - RDA*, Rio de Janeiro, v. 263, p. 35-66, maio/ago. 2013).

[61] RIBEIRO, Leonardo Coelho; SILVA, Luiz Eduardo Lessa. Alteração da garantia à execução do contrato de concessão ferroviária. In: *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 9, n. 36, out./dez. 2011.

"**As cláusulas econômico-financeiras** e monetárias dos contratos **não poderão ser alteradas sem prévia concordância do contratado**".

89. Trata-se de expediente, manifestamente, violador da própria modelagem dos contratos administrativos, como reconhecido, em diversas oportunidades, pelo Tribunal de Contas da União – TCU. Cite-se, por exemplo, o disposto no Acórdão nº 2929-41/10-P[62], no qual aquela Corte de Contas consignou que "as cláusulas econômico-financeiras e monetárias dos contratos administrativos **não poderão ser alteradas sem prévia concordância do contratado. Desse modo, uma vez firmado um contrato entre uma empresa de boa-fé e a Administração Pública, a sua equação econômico-financeira, vale dizer, a remuneração da empresa pelos serviços prestados, nos termos contratuais, somente pode ser alterada com a anuência de ambas as partes**." (Grifos postos).

90. Ademais disso, eventual expediente regulatório no sentido do trespasse de todos os efeitos econômicos de decisões judiciais que envolverem a devolução de créditos tributários de titularidade das concessionárias de distribuição de gás canalizado para os seus usuários importaria em manifesta violação à base objetiva do contrato de concessão.

91. É que, malgrado as especificidades desta espécie de contrato de longo prazo, o seu equilíbrio econômico-financeiro só será preservado, se forem mantidas as bases econômicas que orientaram a contratação do concessionário, nos termos do art. 9º, *caput*, da Lei nº 8.987/1995. Trata-se de tarefa que não é despida de complexidade, seja pelo conjunto de escopos dessa avença, seja pela sua dependência de receitas tarifárias – as quais são atreladas aos princípios da modicidade tarifária e da continuidade dos serviços públicos (art. 6, §2º, da Lei nº 8.987/1995) –, mas da qual o regulador não pode se descurar.

[62] Acórdão nº 2929-41/10-P – Tribunal de Contas da União – TC 015.638/2007-4 – GRUPO II – CLASSE I – Plenário).

92. Mais do que isso, neste particular, entra em cena aquilo que o artigo 10 da Lei nº 8.987/1995 denomina de "condições do contrato." Razão pela qual o procedimento de aferição do equilíbrio econômico-financeiro destes pactos não pode se distanciar da boa-fé objetiva e da confiança legítima recíproca que as partes depositaram, no seu estatuto e na natureza institucional, que determinaram a existência jurídica daquele negócio jurídico.

93. Para além disso, é de se destacar que, nos termos do disposto no art. 42, do Decreto estadual n° 43.889/2009, as tarifas para a prestação do serviço público de distribuição de gás canalizado serão tarifas tetos, assim entendidas como as tarifas máximas aprovadas, pela entidade reguladora, a serem aplicadas aos usuários e deverão refletir: *(i)* preço de aquisição do gás; *(ii)* custo do transporte; *(iii)* margem de distribuição. Toda essa complexa cesta de variáveis é equacionada, mediante o estabelecimento uma estrutura tarifária de tarifa teto (*Price Cap*).

94. De acordo com Mario Luiz Possas, João Fagundes Ponde e Jorge Fagundes[63], tal metodologia "Compreende uma regra de reajuste por índice público de preços, acompanhada de previsão de redução de custos por aumento de produtividade, com o objetivo de estimular, de forma muito simples e transparente, a busca de aumento de eficiência microeconômica". E prosseguem: "A fórmula típica: p = IP – X. Fórmula na qual IP é um índice de preços (originalmente ao consumidor, mas isso não é estritamente necessário) e X um redutor de produtividade predeterminado". No mesmo sentido, de acordo Jacintho Silveira Dias de Arruda Câmara[64], tal regulação "implica uma transferência ao concessionário de certo grau de responsabilidade pela variação de demanda pelo serviço. Com a liberdade de cobrar

[63] POSSAS, M. L.; PONDE, J. L.; FAGUNDES, J. Regulação da concorrência nos Setores de Infraestrutura no Brasil: elementos para um quadro conceitual, 2004. Disponível em: <http://ww2.ie.ufrj.br/grc/pdfs/regulacao_da_concorrencia_nos_setores_de_infraestrutura_no_brasil>. Acesso em: 04 jan. 2023.

[64] CÂMARA, Jacintho Silveira Dias de Arruda. O Regime Tarifário como Instrumento de Políticas Públicas. Revista de Direito Público da Economia – RDPE, Belo Horizonte, ano 3, n. 12, out./dez. 2005.

valor mais baixo do que o máximo fixado, há espaço para que o particular ofereça condições econômicas mais atraentes ao aumento da demanda pelo seu serviço".

95. Em termos diretos: o Fator X é um deflator tarifário, que tem por objetivo repassar os "ganhos de eficiência", obtidos pelos concessionários, para os usuários. Nesse quadrante, de acordo com Cláusula Décima Terceira, Décima Quinta Subcláusula, do Contrato de Distribuição de Gás Canalizado, celebrado pela Consulente, tal Fator X é composto: *(i)* pela tendência histórica da eficiência da Concessionária; *(ii)* por padrões internacionais de eficiência na indústria; *(iii)* por índices de produtividade de longo prazo; *(iv)* por economias de escala; e *(v)* por comparações com outras concessionárias no país *(yardstick competition)*.

96. Isso importa dizer que o regime de *Price Cap*, delineado no equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão de distribuição de gás canalizado, já prevê os quadrantes de eficiência operacional, materializado em um Fator X, que serão repassados para os usuários. Cuida-se de percentual que, malgrado variável, já foi provisionado, pelos concessionários, quando da apresentação de sua proposta comercial, para exploração do ativo.

97. Daí se poder afirmar que o trespasse dos efeitos econômicos de decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, que excluiu o ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS, ao equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão de distribuição do gás canalizado, **importaria no rompimento da base objetiva do seu equilíbrio econômico-financeiro, já que criaria um racional de repasse de eficiência não previsto nos instrumentos contratuais, nem na regulação setorial**.

98. Afinal de contas, não se pode desconsiderar que os custos incorridos, pelas Concessionárias, para o ajuizamento de demandas – tais como as despesas processuais, honorários advocatícios, dentre outros – foram experimentados para reduzir os custos finais das tarifas pagas pelos usuários. Inequívoco, pois, que se trata de investida para melhorar a sua eficiência operacional. Segue daí que eventual

previsão de ressarcimento, integral e retroativo do indébito obtido, por intermédio de ação judicial, importaria em rompimento da sua base objetiva.

99. A ideia mais importante é a de que o estatuto da concessão veicula um núcleo contratual, que se pretende imune a futuras alterações, sejam estas políticas, regulatórias ou econômicas.

100. É o que dispõe o art. 41, do Decreto n° 43.889/2009, segundo o qual "Sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro".

101. Trata-se da denominada base objetiva do negócio jurídico, assim conceituada por Karl Larenz[65] como "o conjunto de circunstâncias e o estado geral das coisas, cuja existência ou subsistência é objetivamente necessária para que o contrato, segundo o significado das intenções de ambos os contratantes, possa substituir como regulação dotada de sentido". Diante dessa perspectiva, qualquer alteração (exógena endógena, unilateral ou circunstancial) a tais contratos deverá respeito "à equação econômico-financeira definida pelas condições contratuais."[66] Significar dizer que o despeito às bases econômicas do contrato de concessão ameaça, na ponta, a própria viabilidade econômica de o concessionário prestar um adequado serviço público.

---

[65] LARENZ, Karl. *Base del negocio jurídico y cumplimiento de los contratos,* Revista de Derecho Privado, Editorial, Madri, 1956, p. 224. A propósito desse tema, é oportuno mencionar a lição de Ennecerus: "Por base do negócio, a esses efeitos, se há de entender as representações dos interessados, ao tempo da conclusão do contrato, sobre a existência de certas circunstâncias básicas para sua decisão, no caso de que essas representações não hajam sido conhecidas meramente, senão constituídas, por ambas as partes, em base do contrato, como, por exemplo, a igualdade de valor, em princípio, de prestação e contraprestação nos contratos bilaterais (equivalência), a permanência aproximada do preço convencionado, a possibilidade de repor a provisão das mercadorias e outras circunstâncias semelhantes." (ENNECERUS, Ludwig; KIPP, Theodor e WOLFF, Martin. *Tratado de Derecho Civil,* Bosch, 2ª ed., Barcelona, 1950, vol. I, tomo II, p. 209).

[66] MOREIRA, Egon Bockmann. *Direito das concessões de serviços públicos*. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 390.

102. Nesse sentido, Flavio Amaral Garcia[67] leciona que "**a regulação futura exercida pela Agência é influenciada e condicionada pelas decisões técnicas, econômicas, financeiras e políticas que foram consensualmente fixadas no compromisso regulatório.** Não é por outra razão que, **ao se contratualizar a regulação, reduz-se a discricionariedade da Agência**." (Grifos postos). Isto porque, como bem observado por José Emílio Nunes Pinto[68], "não basta que o marco exista, que seja ele claro e estável, necessário será que o regulador setorial aplique o **marco e busque as soluções na forma nele previstas. O risco decorre da necessidade de que se aplique o marco previsto sem dele se afastar, evitando-se decisões em que o subjetivismo tome o espaço das soluções objetivas, o que geraria insegurança e nos levaria para o campo das suposições e incertezas**" (Grifos Postos).

103. Por fim, não se pode desconsiderar que a entidade reguladora deverá considerar as consequências de tal decisão. É que, se a devolução dos créditos PIS/COFINS se der, integral e retrospectivamente, nenhum concessionário terá incentivos para endereçar investidas judiciais da redução de tributos incidentes sobre as tarifas.

104. Ao fim e ao cabo, providência dessa ordem importaria em prejuízos aos próprios usuários. Tal consequência não pode ser desconsiderado pelas entidades reguladoras. Mais do que uma deferência ao consequencialismo, o regulador deve homenagem à responsividade da decisão[69].

---

[67] GARCIA, Flávio Amaral. A mutabilidade e incompletude na regulação por contrato e a função integrativa das Agências. *Revista de Contratos Públicos – RCP*, Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 59-83, mar./ago. 2014.

[68] PINTO, José Emílio Nunes. A percepção de riscos nas parcerias público-privadas e a lei nº 11.079 e seus mitigantes. *Revista Zênite de Licitações e Contratos – ILC*, nº 135, maio de 2005, p. 386.

[69] VERMEULE, Adrian. Rationally Arbitrary Decisions (in Administrative Law). Public Law & Legal Theory Working Paper Series. Paper n. 13-24. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2239155>. Acesso em: 20 jul. 2022.

105. Prospectar os efeitos da decisão não é irrelevante. Cuida-se de dever que, para além de ser intrínseco à regulação, restou reforçado pelo disposto no art. 20, da Lei n° 13.655/2018 (Nova LINDB), segundo o qual "Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem **que sejam consideradas as consequências práticas da decisão**". Como já tive a oportunidade de asseverar[70] "o dever de motivar (geral a toda decisão) passa a ser reforçado, nos casos de decisão baseada em valores abstratos, com o dever de indicar as consequências antevistas pela decisão", tais como a decisões de expedição de atos normativos pelas agências reguladoras.

106. Há, portanto, de se concluir esse item no sentido que qualquer tentativa do trespasse dos efeitos econômicos da decisão do STF, que excluiu o ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS, não gera um reequilíbrio econômico-financeiro reverso em favor do poder público, com lastro no art. 9°, § 3°, da Lei 8.987/1995. Mais que isso, investida essa ordem importaria em violação ao direito à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro das concessões do serviço de distribuição de gás canalizado, que tem previsão no art. 37, XXI, *in fine*, da CRFB. Para além disso, importaria em violação aos arts. 103, § 4° e art. 104, § 1°, ambos da Lei n° 14.133/2021, ao art. 10 da Lei n° 8.987/1995. E poderia importar em um dever de reequilíbrio em favor das concessionárias de distribuição gás canalizado, na forma do art. 9°, § 4°, da Lei n° 8.987/1995.

II.3 A REDUÇÃO TARIFÁRIA SEM LASTRO COMPROBATÓRIO DOS BENEFÍCIOS CONCRETOS AUFERIDOS PELAS DISTRIBUIDORAS DE GÁS CANALIZADO COMO UMA MODALIDADE DE EXPROPRIAÇÃO REGULATÓRIA

107. Como visto, nada obstante as vicissitudes regulatórias e contratuais acima apontadas, o Poder Legislativo buscou dar um *top down* político sobre o tema, ao alterar a Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, por intermédio da Lei n° 14.385,

[70] MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Véras de. *Comentários À Lei Nº 13.655/2018. 1.ED*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 35.

de 27 de junho de 2022, pela inclusão do inciso XII ao seu art. 3° e do art. 3°-B, vazados nos seguintes termos:

> Art. 1º A Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações.
>
> Art. 3º (...)
>
> XXII - promover, de ofício, **a destinação integral**, em proveito dos usuários de serviços públicos afetados na respectiva área de concessão ou permissão, dos valores objeto de repetição de indébito pelas distribuidoras de energia elétrica em razão de recolhimento a maior, por ocasião de alterações normativas ou de decisões administrativas ou judiciais que impliquem redução de quaisquer tributos, ressalvados os incidentes sobre a renda e o lucro (Grifos postos)
>
> Art. 3º-B A Aneel deverá **promover, nos processos tarifários**, a **destinação integral, em proveito dos usuários de serviços** públicos afetados na respectiva área de concessão ou permissão, dos valores objeto de repetição de indébito pelas distribuidoras de energia elétrica relacionados às ações judiciais transitadas em julgado que versam sobre a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

108. Note-se que o normativo tem por desiderato lançar mão de uma redução tarifária, sem ter qualquer lastro de quais e quantos seriam os créditos tributários a que fariam jus as concessionárias de distribuição de energia elétrica. Mais: o normativo não apresenta dados de quantos concessionários de distribuição se beneficiaram de eventual repetição de indébito, ou mesmo quantos teriam se habilitado, na Receita Federal do Brasil – RFB, para tanto.

109. Na mesma direção, a despeito de a Consulta Pública nº 12/2022 e a Nota Técnica da ARSESP partirem da premissa de que os valores compensados já seriam de titularidade das concessionárias, a Consulente nos esclarece que, na verdade, tais valores ainda estão – juridicamente – pendentes de homologação por parte da

RFB. Isso significa dizer que, até que se tenha a homologação por parte da RFB, seja ela expressa ou tácita, os valores não foram homologados, podendo ainda serem contestados e exigidos contra ela. Assim é que, nesse quadrante, a Consulente se encontra em uma situação pretérita e que deve ser levada em consideração, na fase de Consulta Pública, pois, até o presente momento, os créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foram meramente pleiteados perante a Administração Pública.

110. A indeterminação do valor de restituição os usuários do serviço público de gás canalizado ficam ainda mais saliente no seguinte excerto, da Nota Técnica, que integra a Consulta Pública nº 12/2022 da ARSESP, vazada nos seguintes termos:

> **Há ainda o risco de que as informações cadastrais que permitam a identificação dos usuários**, incluindo **o histórico de leitura e faturamentos, não estejam mais disponíveis, uma vez que nos termos dos Contratos de** Concessão e da Deliberação Arsesp n. 732 constam que os resultados das medições e faturamentos dos usuários devem ser arquivados pela concessionária pelo prazo de 5 (cinco) anos/ 60 (sessenta) meses, sendo que em alguns casos de restituição serão superiores há 10 anos. (...) **Em que pese esta modalidade não restituir o valor exato que cada usuário gerou de crédito, ela garante a devolução integral dos valores aos usuários que utilizam os serviços atualmente, pois situações como usuários desligados ou outros eventos não afetam a devolução dos créditos**.
> (Grifos Postos)

111. Ou seja, o que se propõe é uma restituição, aberta e indeterminada, em detrimento dos créditos já incursos no patrimônio das concessionárias de distribuição de Gás Canalizado.

112. Para além disso, a proposta de normativo regulatório ainda deveria ter levado em conta os custos incorridos, pelas concessionárias, para ver reconhecido seu crédito fiscal perante o Fisco. De fato, no bojo de qualquer procedimento restituição, deverão ser abatidos os valores gastos com: *(i)* honorários advocatícios

contratuais pagos aos advogados que formularam pedido de habilitação de crédito perante a RFB; *(ii)* a eventual auditoria independente contratada pela para apurar o montante dos tributos recolhidos a maior; e *(iii)* os custos operacionais para habilitar o crédito perante a RFB e para promover a devolução nas contas de gás de cada usuário.

113. Daí a razão pela qual a investida de se lançar mão de uma redução tarifária imotivada, ao fim de cabo, tal como a delineada na Consulta Pública n° 12/2022 da ARSESP, **importará em uma expropriação regulatória do direito patrimonial de explorar a concessão detido pelas concessionárias de distribuição de distribuição de gás canalizado**. Razão pela qual a destinação integral, em proveito dos usuários de serviços indeterminados e forma difusa, importará em uma verdadeira expropriação regulatória do patrimônio dos concessionários de distribuição de gás canalizado.

114. É que o vocábulo "concessão", à luz da sistemática prevista na legislação brasileira, atribui a um agente uma situação de privilégio, interditando a sua exploração por uma pluralidade de interessados[71]. Esse privilégio se configura como um "direito de propriedade do concessionário".

115. Claro que o concessionário não se torna dono de um serviço de titularidade do Estado. Não obstante, na medida em que o concessionário se habilita para o estabelecimento de uma relação jurídica com o Poder Concedente, passa a ser titular de um plexo de direitos econômicos decorrentes da exploração do pacto concessório.

[71] Entendimento semelhante é o de Adilson Abreu Dallari: Partindo da distinção feita por Celso Antônio Bandeira de Mello sobre a titularidade do serviço público e a simples execução desse mesmo serviço, entendemos que, ao vencer uma licitação, o contratado incorpora ao seu patrimônio o direito de executar o serviço naquelas determinadas condições. O que pode ser transferido é apenas esse direito à execução do contrato; jamais a titularidade do serviço (DALLARI, Adilson Abreu. *Transferência do contrato de concessão*. Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, ano 13, nº156, p. 9-12, dez. 2014).

116. Daí a relevância dos ensinamentos de Yoran Barzel[72], para quem, em termos econômicos, a expressão "direito de propriedade" pode designar, por um lado, a habilidade de usufruir a propriedade; e, por outro, aquilo que o Estado atribui a um indivíduo. A Concessão se qualifica como a primeira vertente apresentada pelo autor, porquanto o agente se habilita (por meio do procedimento licitatório) para usufruir uma situação de privilégio (decorrente do contrato de concessão). Esta situação excepcional, que é atribuída ao concessionário, não pode ser suprimida, pelo Poder Legislativo, sem qualquer motivação. Mais que isso, ato normativo desse jaez deveria prever a corresponde indenização pelo sacrifício de direitos que será suportado pelos Concessionários.

117. No Direito Estadunidense, a expedição de normas com efeitos expropriatórios é denominada *regulatory takings*, assim considerada como a hipótese em que o Estado, por meio de atos normativos, institui limitações expropriatórias ao direito de propriedade dos agentes regulados, sem o pagamento da respectiva indenização. Trata-se de hipóteses em que a "regulamentação estatal afeta o valor de uma propriedade"[73]. O primeiro caso enfrentado pela Suprema Corte norte-americana sobre esse tema foi o *Pennsylvania Coal Co. v Mahon, 260 US 393* (1922). Na ocasião, a Suprema Corte, expressamente, consagrou a Teoria da Expropriação Regulatória (*regulatory takings*), ao afirmar que a intervenção do governo sobre o uso da propriedade, ainda que não represente uma apropriação física, poderá se caracterizar como expropriatória.

118. O referido caso teve origem na exploração mineral de carvão realizada, em 1877, em Scranton, no Estado da Pensilvânia, por meio da empresa Pennsylvania Coal Co. Em 1878, a Pennsylvania Coal Co. celebrou contrato de compra e venda com o Sr. H.J Mahon, por meio do qual alienou o direito de superfície do terreno que explorava. No entanto, em 1921, o estado da Pensilvânia aprovou a

[72] BARZEL, Yoram. *Economic analysis of property rights*. New York: Cambridge University Press, Second Edition, 1997, p. 3.

[73] SHAVELL, Steven. Economic Analysis of Property Law. *Harvard Law and Economics Discussion Paper*, Boston, n. 399, 2002. (Cap. 11, p. 17).

denominada "Lei Kohler", a qual tinha por objeto a proibição da exploração de carvão abaixo da superfície de área construída. Sucede que, quando a referida companhia notificou a família Mahon de que iria extrair o carvão presente no subsolo de sua propriedade, teve sua exploração vedada, ao argumento que essa atividade seria ilegal.

119. Posteriormente, a herdeira da família Mahon entrou com uma ação para proibir a exploração de minério no subsolo de sua propriedade, com fundamento na Lei Kohler. Em sua defesa, a Pennsylvania Coal Co. sustentou que a impossibilidade de explorar carvão no referido subsolo violava o seu direito de propriedade (sob um aspecto de proteção contratual) protegido pela V Emenda à Constituição norte-americana. A referida demanda fora julgada procedente pelo Supremo Tribunal da Pensilvânia. Em sede recursal, a Suprema Corte norte-americana, reformando a decisão do tribunal estadual, se posicionou no sentido de que o Estado se excedeu no exercício do seu poder de polícia, de sorte a causar uma significativa redução do valor da propriedade da mineradora. Nas palavras do Justice Oliver Wendell Holmes Jr.[74], relator do caso, que sumariza o posicionamento daquela Corte: "Na nossa opinião, não se trata do exercício do poder de polícia, na medida em que afeta a mineração de carvão em ruas ou cidades em lugares onde havia um direito exploratório de natureza econômica (tradução livre)".

120. No direito brasileiro, Gustavo Binenbojm[75] aponta que uma regulação será expropriatória: *(i)* quando vier acompanhada de esbulho possessório; *(ii)* quando for desproporcional, porquanto desnecessária e/ou tiver custos maiores que seus benefícios; e *(iii)* quando for excessiva, por configurar esvaziamento econômico, ou retirar o conteúdo prático do direito que passa a ser usado para o atendimento de finalidades públicas. André Rodrigues Cyrino[76], por sua vez, leciona

---

[74] HOLMES JR., Oliver Wendell. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/260/393>. Acesso em: 04 jan. 2023.

[75]BINENBOJM, Gustavo. *Regulações expropriatórias*. Disponível em: <http://www.editorajc.com.br/2010/04/regulacoes-expropriatorias/>. Acesso em: 04 jan. 2023.

[76] CYRINO, André Rodrigues. Regulações expropriatórias: apontamentos para uma teoria. Revista de Direito Administrativo – RDA. Rio de Janeiro, v. 267, pp. 199-235, 2014.

que a função regulatória não seria ilimitada, na medida em que a Constituição de 1988 criou um sofisticado aparato normativo, vedando o confisco e a desapropriação (de bens e direitos), sem o pagamento prévio de justa indenização em dinheiro (art. 150, IV e art. 5º, XXIV).

121. Sobre o tema, já tive a oportunidade de asseverar[77] que "**a expropriação regulatória é a falha do processo de elaboração da norma**, provocada pela não realização de um procedimento avaliador de seus efeitos sistêmicos, que impõe um sacrifício de direitos a particulares, por meio do **estabelecimento de gravames anormais e especiais, sem a observância do devido processo legal expropriatório (previsto no art. 5º, inciso XXXIV, da CRFB), resultando na Responsabilização do Estado por ato lícito, em razão da violação da equânime repartição de encargos sociais**".

122. Não se trata de tema desconhecido da jurisprudência pátria.

123. Assim, por exemplo, cite-se o Recurso Especial n° 628.806[78], interposto pela empresa área Varig em face da União, que foi distribuído à relatoria do Ex. Ministro Francisco Falcão. Na origem, a demanda versava sobre uma ação de indenização ajuizada pela Varig em face da União, em virtude da implantação da política econômica levada a efeito pelo Decreto-lei nº 2.283/1986 (Plano Cruzado). A autora alegava que o congelamento das tarifas – decorrente da intervenção do Estado na Economia – resultou no desequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão celebrado com então Departamento de Aviação Civil – DAC. De acordo com o pedido autoral, a União teria imposto uma política de insuficiência tarifária, em violação à cláusula XIII do referido contrato de concessão. Ao apreciar este recurso, aquela corte superior reconheceu o direito da Varig de ser indenizada, pela União, no

[77] FREITAS, Rafael Véras de. *Expropriações Regulatórias. 1.ED*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

[78] STJ. Recurso Especial n. 628806. Primeira Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão. DJ, de 21 fev. 2005.

valor de R$ 2,3 bilhões, pelos prejuízos causados em decorrência da adoção da política econômica que congelou as tarifas na década de 1980.

124. Essa decisão foi confirmada, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n° 571.969[79], em março de 2014, oportunidade em que a Ministra Carmen Lúcia, relatora do feito, asseverou que: "não seria, assim, juridicamente razoável impor-se a um grupo de pessoas – funcionários, aposentados, pensionistas e à própria empresa concessionária – ônus superiormente suportados pelas políticas adotadas em relação aos serviços concedidos, **deixando-se os danos na conta da possibilidade ou necessidade estatal de adoção de políticas públicas, sem a necessária resposta responsável pelas lesões específicas e comprovadas daí advindas**".

125. O outro precedente digno de nota é o conhecido Recurso Extraordinário n° 422.941/STF, distribuído à relatoria do Ministro Carlos Velloso. Tratou-se de ação indenizatória ajuizada pela Destilaria Alto Alegre S/A em face da União, em razão da fixação dos preços da referida indústria abaixo dos valores reais. De acordo com a Autora, o Instituto do Açúcar e do Álcool (IAA), autarquia que fazia a regulação dos insumos do setor sucroalcooleiro, não teria repassado para o setor os índices inflacionários setoriais – então apurados pela FGV –, causando prejuízos anormais a todos os produtores de açúcar e de álcool. Ao apreciar a demanda, o STF concluiu que se tratou da "**fixação de preços em valores abaixo da realidade e em desconformidade com a legislação aplicável", sendo, por isso, "um empecilho ao livre exercício da atividade econômica, com desrespeito ao princípio da liberdade de iniciativa**" (Grifos postos)[80].

126. Daí poder-se concluir esse item no sentido de que a "restituição integral e indeterminada" e a modalidade de "Devolução Difusa" de indébitos

[79] STJ. Recurso Especial n. 628806. Primeira Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão. DJ, 21 fev. 2005.

[80] STF. RE 422941/DF. Segunda Turma. Relator: Min. Carlos Velloso. Julg. 06 dez. 2005.

tributários aos usuários, da qual se cogita, no âmbito da Audiência Pública n° 12/2022, que está sendo conduzida pela ARSESP, é manifestamente inconstitucional, por importar em uma expropriação regulatória ao patrimônio das concessionárias de distribuição de gás canalizado, o que viola art. 5º, inciso XXIV, da CRFB e o direito de propriedade, consagrado pelos art.s 5°, XXII a XXXII., da CRFB.

II.4 A PROPOSTA DE NORMATIVO DA ARSESP E A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

127. Por fim, mas não menos relevante, eventual aprovação da proposta de normativo da ARSESP, que é veiculada no âmbito da Consulta Pública n° 12/2022, incorrerá em manifesta inconstitucionalidade, por violação ao princípio da proporcionalidade. O dever de proporcionalidade, sabemos, é o guia por excelência das escolhas públicas a serem feitas, que devem, ao mesmo tempo, atender ao interesse público especificamente visado, mas fazendo-o de maneira menos constritiva a outros fins igualmente importantes e albergados na Constituição. É dizer, como exposto por David Duarte[81], "este princípio revela, portanto, a justa medida entre os interesses presentes na ponderação e determina que, na relação desses interesses entre si, deve a composição ser proporcional à luz do interesse público em causa".

128. O princípio da proporcionalidade, como ideia subjacente ao Direito Administrativo, surge muito antes de sua positivação. Ele emerge quando se passa a limitar e condicionar o poder exorbitante (desvinculado da pessoa do soberano e albergado na personificação jurídica do Estado), subordinando-o ao Direito[82].

---

[81] DUARTE, David. Procedimentalização, participação e fundamentação: para uma concretização do princípio da imparciabilidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Almedina, 1996. p. 320 e 323.

[82] Na pertinente construção de LIMA, Ruy Cirne: "Estão os negócios públicos vinculados, por essa forma, não ao arbítrio do Executivo, mas à finalidade impessoal, no caso, pública, que este deve procurar realizar. (...) Preside, destarte, ao desenvolvimento da atividade administrativa do Poder Executivo, não o arbítrio que se funda na força, mas a necessidade que decorre do racional persecução de um fim" (Princípios de direito administrativo. 2. ed. Porto Alegre: Globo, 1939, p. 21).

129. Ele guarda enorme vinculação com o princípio da finalidade que, como sabemos, obriga que o manejo do poder exorbitante: *(i)* decorra da necessidade de concretização de uma finalidade de interesse público; *(ii)* dê-se nos estritos lindes do necessário para concreção desta finalidade[83]. De acordo com a precisa construção de Canotilho "o princípio da proporcionalidade dizia privativamente respeito ao problema da limitação do poder executivo, sendo considerado como medida para as restrições administrativas da liberdade individual". Daí já a noção genérica e até certo ponto fluida de proporcionalidade no exercício do poder pelo Estado. Embora patente a relação histórica entre princípio da proporcionalidade (como ideia central à noção de limitação e condicionamento do poder exorbitante) e da adstrição da Administração ao princípio da finalidade e à legalidade, aquele princípio vai demorar mais para se introduzir como regra vinculante no direito administrativo[84].

130. Cuida-se de vertente utilizada para o controle de constitucionalidade dos atos regulatórios. No mesmo sentido, Marcos Juruena Villela Souto[85] leciona que "a proporcionalidade representa, em última instância, a medida da ponderação que resulta numa das modalidades de regulação".

---

[83] Nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio da finalidade "impõe que o administrador, ao manejar competências postas a seu cargo, atue com rigorosa obediência à finalidade de cada qual" (Curso de direito administrativo. 13. ed. São Paulo: Malheiros, p. 78).

[84] A instituição da dimensão material do princípio não é nova como atrás se acentuou. Já nos séculos XVIII e XIX, ela está presente na idéia britânica de reasonableness, no conceito prussiano de Verhältnismässigkeit, na figura de détournement du pouvoir em França e na categoria italiana do eccesso di potere" (Direito constitucional. 5. ed. Coimbra: Almedina, p. 268). Para um aprofundamento sobre a evolução do princípio da proporcionalidade, sob o prisma da razoabilidade e do devido processo legal substantivo, no direito americano, ver o percuciente estudo de SARMENTO, Daniel. A ponderação de interesses na Constituição Federal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 81-87. Ver neste sentido BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. Para um aprofundamento sobre a evolução do princípio da proporcionalidade, sob o prisma da razoabilidade e do devido processo legal substantivo, no direito americano, ver o percuciente estudo de SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 81-87.

[85] SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito administrativo regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 216.

131. Para Diogo de Figueiredo Moreira Neto[86], o agente regulador deve "ser prospectivamente responsável, levantando-se e estimando, para esse efeito, as consequências previsíveis, ponderando-as, tanto quanto a seu valor intrínseco, quanto a seu valor posicional no contexto da questão a ser solucionada". Sérgio Guerra[87], por sua vez, entende que a atividade regulatória não pode exceder os seguintes limites: *(i)* os atos exarados com vistas à regulação devem estar em consonância com os princípios gerais de direito e com os princípios de direito administrativo, a exemplo da legalidade, igualdade, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, eficiência, isonomia, boa-fé e impessoalidade; *(ii)* a decisão regulatória deve estar em consonância com as orientações e políticas públicas traçadas pelas autoridades superiores às quais a entidade regulatória esteja vinculada; *(iii)* o ato regulatório deve ser motivado, e essa motivação há de ser coerente, lógica e ter conexão com a decisão adotada, visando a garantir a legitimidade do ato regulatório, a segurança jurídica e o equilíbrio dos interesses pluralistas envolvidos no subsistema regulado.

132. Para a aplicação de tal postulado, como é cediço, são utilizados três subprincípios, originados na Suprema Corte alemã e consagrados em nossa jurisprudência: ***adequação***, ***necessidade*** e ***proporcionalidade em sentido estrito***. O ***exame de adequação*** importa na avaliação da idoneidade da medida para produzir o resultado visado. Nada mais significa que o meio escolhido deve ser apto a atingir o fim que pretende salvaguardar. Por sua vez, **a *necessidade*** (também denominada exigibilidade) impõe a inexistência de meio menos gravoso que a medida eleita para a consecução do mesmo fim, ou seja, se traduz em uma proibição de medidas excessivamente onerosas. ***A ideia de proporcionalidade em sentido estrito***, por sua vez, consiste na ponderação entre o ônus imposto e o benefício trazido, verificando-se a legitimidade da medida. Cuida-se, aqui, de uma verificação da relação

[86] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Direito regulatório*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 102.

[87] GUERRA, Sérgio. *Controle judicial dos atos regulatórios*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 116

custo-benefício da medida, isto é, da ponderação entre os danos causados e os resultados a serem obtidos[88].

133. Em casos como presente, o Supremo Tribunal Federal – STF, em diversas oportunidades, considerou atos normativos inconstitucionais. Assim, por exemplo, cite-se que o Min. Marco Aurélio, durante o julgamento da ADI nº 4.954/AC[89], ressaltou que "qualquer intervenção estatal que se configure excessiva afronta o sobreprincípio do Estado de Direito – artigo 1º da Carta – e o princípio do devido processo legal na dimensão substantiva – artigo 5º, inciso LIV, da Constituição. Assim, são excessivos os atos estatais, considerada a adequação entre meio e fins, que imponham obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público".

134. Em outra oportunidade, o mesmo STF[90] se manifestou no sentido de que "Lei Municipal nº 10.991/91. Limitação geográfica que induz à concentração capitalista, em detrimento do consumidor, e implica cerceamento do exercício do princípio constitucional da livre concorrência, que é uma manifestação da liberdade de iniciativa econômica privada. Recurso extraordinário conhecido e provido."

---

[88] A exemplo do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal na ADC nº 41: "Em terceiro lugar, a medida observa o princípio da proporcionalidade em sua tríplice dimensão. A existência de uma política de cotas para o acesso de negros à educação superior não torna a reserva de vagas nos quadros da administração pública desnecessária ou desproporcional em sentido estrito. Isso porque: (i) nem todos os cargos e empregos públicos exigem curso superior; (ii) ainda quando haja essa exigência, os beneficiários da ação afirmativa no serviço público podem não ter sido beneficiários das cotas nas universidades públicas; e (iii) mesmo que o concorrente tenha ingressado em curso de ensino superior por meio de cotas, há outros fatores que impedem os negros de competir em pé de igualdade nos concursos públicos, justificando a política de ação afirmativa instituída pela Lei nº 12.990/2014" (ADC 41/DF – DISTRITO FEDERAL AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO Julgamento: 08 jun. 2017 Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

[89] STF, ADI nº 4954, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. em 20.08.2014, DJ 30.10.2014). Este entendimento é pacificado na jurisprudência do STF, confira-se: ADI nº 803 Min. Rel. Gilmar Mendes, DJe. 23.11.2017; ARE nº 853.377, Min. Rel. Gilmar Mendes, DJe. 05.12.2014; RE nº 635.023, Min. Rel. Celso de Mello, DJe. 10.02.2012; RE nº 511.961, Min. Rel. Gilmar Mendes, DJe. 13.11.2009; Representação nº 930, Min. Rel. Rodrigues Alckmin, DJ. 02.09.1977.

[90] Supremo Tribunal Federal STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 193749/SP.

135. É, justamente, o que se passará, caso a proposta de normativo da ARSESP seja aprovada. A uma, eis que ***inadequada***, na medida em que a ARSESP não dispõe competência para lançar mão do trespasse dos efeitos de decisão judicial para o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão. A duas, pois que ela é ***desnecessária***, porquanto o usuário do serviço público de distribuição de gás canalizado já detém dois caminhos para reaver tributos, seja por intermédio do ajuizamento de ação direta em face da Administração Fazendária, seja, pelo ajuizamento de demanda em face das próprias concessionárias de distribuição. A três, é ***desproporcional em sentido estrito***, pois que ela produzirá a externalidade negativa de desincentivar que as concessionárias de distribuição de gás canalizado perquiram, em juízo, indébitos tributários, em prejuízo dos próprios usuários.

IV – RESPOSTAS AOS QUESITOS

136. Diante do exposto, é possível responder, de forma objetiva, aos quesitos que nos foram formulados:

(i) Tendo em vista o conteúdo tributário das decisões judiciais, a ARSESP possui capacidade institucional e regulatória para lançar mão da devolução, de forma genérica e abstrata, de tais indébitos tributários aos usuários do serviço público de distribuição de gás canalizado?

RESPOSTA: Não. A entidade reguladora não é uma entidade de defesa dos consumidores, ou dos usuários de serviços públicos. Assim é que, caso o regulador trasmude sua função para a tutela unidimensional dos consumidores, a regulação estará maculada, por desvio de finalidade, usurpando os lindes de suas competências regulatórias e de sua capacidade institucional. Mais que isso, o trespasse dos efeitos de decisões judiciais, por uma entidade reguladora, pode se configurar como uma violação ao Princípio da Separação dos Poderes (art. 2° da CRFB).

Nesse sentido, o art. 2° da Lei Complementar Estadual n° 1.025/2007 prescreve a ARSESP terá de exercer a sua função reguladora, dentre outros objetivos, de acordo

com as seguintes orientações: *(i)* adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; *(ii)* proteção ao consumidor no que respeita a preços, continuidade e qualidade do fornecimento de energia; e *(iii)* aplicação de metodologias que proporcionem a modicidade das tarifas. Do referido dispositivo, é possível se depreender que, malgrado a agência reguladora paulista tenha como função primordial a tutela dos consumidores e a modicidade tarifária, isso não a autoriza a expropriar créditos tributários decorrentes de decisões judiciais dos concessionários, de forma integral e retroativa. O regulador não é criado para essa finalidade. Não serve de instrumento para a transposição dos efeitos de decisões judiciais a propósito de exações tributárias para contratos de concessão. Atropelos dessa ordem subvertem a regulação. Maculam o compromisso regulatório (*regulatory commitment*) de estabilização do setor regulado.

(ii) O recebimento de tais créditos, pelas distribuidoras de gás canalizado, nas ações que discutem a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP, constitui ou pode vir a constituir desequilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão de distribuição de canalizado em favor do Poder Público?

RESPOSTA: Não. O "risco do advento de Fato do Príncipe" não é equivalente ao "risco pela produção de efeitos econômicos por decisões judiciais". Na verdade, o "risco judicial" é um risco sobre o qual o concessionário, em regra, não tem ingerência. Tanto é verdade que, nas modelagens mais recentes de projetos de infraestrutura, tal risco vem sendo alocado ao poder público. Daí se concluir esse que qualquer tentativa do trespasse dos efeitos econômicos da decisão do STF, que excluiu o ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS, não gera um reequilíbrio econômico-financeiro reverso em favor do poder público, com lastro no art. 9°, § 3°, da Lei 8.987/1995. Mais que isso, investida essa ordem importaria em violação ao direito à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro das concessões do serviço de distribuição de gás canalizado, que tem previsão no art. 37, XXI, *in fine*, da CRFB. Para além disso, importaria em violação aos arts. 103, § 4° e art. 104, § 1°, ambos da

Lei n° 14.133/2021, ao art. 10 da Lei n° 8.987/1995. E poderia importar em um dever de reequilíbrio em favor das concessionárias de distribuição gás canalizado, na forma do art. 9°, § 4°, da Lei n° 8.987/1995

(iii) É juridicamente sustentável a aplicação do §3º art. 9º da Lei 8.987/1995? A decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706-PR pode ser considerada como hipótese de fato do príncipe, envolvendo extinção ou alteração de tributos?

RESPOSTA: Não. Inequívoco, pois, que não se aplica o disposto no art. 9°, § 3°, da Lei n° 8.987/1995, na qualidade de uma forma de reequilíbrio reverso. Na verdade, sequer se passou qualquer alteração legislativa. Mais que isso, se tal risco não foi distribuído aos concessionários, presumisse que tal ele foi alocado ao poder público. Tanto assim é que, no Contrato de Distribuição de Gás Canalizado (e em seus sete aditivos), celebrado entre a Consulente e o Estado de São Paulo, nem no Decreto estadual n° 43.889/2009 (Regulamento da Concessão), há qualquer previsão no sentido de que o "risco pelos efeitos econômicos produzidos por decisões judiciais" deveriam ser alocados ao Concessionário.

Rio de Janeiro, 06 de janeiro de 2023.

É o Parecer.

RAFAEL VÉRAS DE FREITAS

PROFESSOR RESPONSÁVEL DO LLM EM INFRAESTRUTURA E REGULAÇÃO DA FGV DIREITO RIO. AUTOR DOS LIVROS "EXPROPRIAÇÕES REGULATÓRIAS" E "REGULAÇÃO PORTUÁRIA", "CONCESSÃO DE RODOVIAS" E "COMENTÁRIOS À LEI N° 13.655/2018 (LINDB)"

OAB-RJ 147-169.