

Crítica à Incidência do ICMS sobre o Excedente de Eletricidade Compensado de acordo com a Resolução Normativa ANEEL n. 482, de 17 de abril de 2012

Critique of ICMS Incidence on the Electricity Compensated as Mandates Resolution 482 of National Agency Electricity, of April, 17TH 2012

Thais Paranhos Mariz de Oliveira

Mestranda em Direito Político e Econômico na Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Especialista em Interesses Difusos e Coletivos pela Escola Superior do Ministério Público de São Paulo. Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Analista de Promotoria no Ministério Público do Estado de São Paulo.

E-mail: tpmariz@gmail.com / thaispoliveira@mpsp.mp.br.

Resumo

Trata-se de estudo sobre a incidência do ICMS sobre a eletricidade compensada de acordo com o sistema de compensação estabelecido na Resolução Normativa n. 482/2012, da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. Aborda os elementos constitutivos do fato gerador do referido tributo e procura demonstrar como a compensação do excedente de energia elétrica injetada na rede pública pelo mini ou microgerador de energia não configura hipótese de incidência do ICMS.

Palavras-chave: Resolução n. 482/2012, ANEEL, ICMS, energia elétrica, hipótese de incidência.

Abstract

The article examines the ICMS incidence on the electricity compensated as mandates Resolution 482/12 of National Agency of Electricity (ANEEL in Portuguese). It examines the tax on circulation of products and services (ICMS in Portuguese) in a way to demonstrate that the electricity injected on the public service grid by a mini or microgenerator is not a hypothesis of tax incidence.

Keywords: Resolution 482/2012, ANEEL, ICMS, electricity, tax incidence.

Introdução

Há muito se discute a necessidade de buscar um novo modelo de desenvolvimento. Endossado pela Organização das Nações Unidas, o desenvolvimento sustentável é um modelo que busca harmonizar o desenvolvimento econômico e social, com a preservação dos recursos naturais e do meio ambiente. Parte da conscientização de que a utilização dos recursos naturais não pode mais ser feita

de maneira desenfreada e irresponsável. Ela precisa se dar dentro de parâmetros sustentáveis, a fim de evitar o esgotamento completo dos recursos naturais.

Em razão disso, a preocupação com novas fontes de energia – limpas e renováveis – passou ao centro do debate. Combustíveis fósseis, além de fonte não renovável de energia, resultam na emissão dos chamados gases de efeito estufa, que promovem a elevação da temperatura da Terra, causando um desequilíbrio térmico que afeta os fenômenos climáticos e, ao extremo, podem levar à destruição da vida no planeta.

O Brasil possui a maior parte da sua matriz energética centrada na energia hidráulica. Produzida por usinas hidrelétricas, a maior parte da energia elétrica consumida no país vem de uma fonte considerada limpa. Todavia, já se sabe que os reservatórios de usinas hidrelétricas também são fontes de gases de efeito estufa. A construção de grandes usinas na região amazônica, como vem sendo feito pelo governo federal, traz, ainda, outros impactos socioambientais.

Todavia, a participação de outras fontes de energia renováveis na matriz energética nacional vem aumentando paulatinamente. Nesse sentido, a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL buscou incentivar a geração distribuída de eletricidade a partir de fontes renováveis. Por meio da Resolução Normativa n. 482, de 2012, estabeleceu as normas para que pessoas físicas e jurídicas pudessem instalar sistemas de geração de eletricidade para consumo próprio e, conectando-se à rede pública, pudessem disponibilizar todo o excedente de energia elétrica que dispusessem à concessionária de distribuição. A ANEEL chamou essa forma de geração de eletricidade de mini e microgeração distribuída a depender da potência instalada do sistema de geração. O excedente injetado na rede pública seria, então, compensado posteriormente, em um período de até 60 meses, quando o mini ou microgerador precisasse consumir energia elétrica da distribuidora.

Ocorre que o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ firmou entendimento de que essa compensação constituía uma operação de comercialização de energia elétrica, de modo que o ICMS deveria incidir sobre toda a energia que a distribuidora fornecesse ao consumidor final, sem levar em conta qualquer compensação. Posteriormente, o CONFAZ, autorizou os Estados e o Distrito Federal a concederem isenção sobre a energia elétrica compensada nos termos da REN ANEEL n. 482/2012. No entanto, entendemos que esse posicionamento do CONFAZ está equivocado.

A compensação da energia elétrica injetada na rede pública por um mini ou microgerador não constitui hipótese de incidência do ICMS, não sendo o caso, portanto, de isenção. A operação em questão não é uma operação mercantil de circulação de mercadoria, muito embora a Constituição tenha equiparado energia elétrica a mercadoria. Pretende-se defender, neste artigo, que a compensação da energia elétrica injetada na rede pública é, tal qual dispôs a REN ANEEL n. 482/2012, um empréstimo gratuito e, como tal, é caso de não incidência do ICMS.

1. O contexto da Resolução Normativa

A geração de energia elétrica, no Brasil, desde cedo se voltou para a exploração dos abundantes recursos hídricos do país. Muito embora tenham sido utilizadas lenha e força motriz da água ou do vento em um primeiro momento, a

quantidade de energia gerada era insuficiente¹. Dessa forma, instalaram-se os primeiros empreendimentos hidrelétricos ainda no final do século XIX².

O setor elétrico nacional passou pela sua primeira grande reformulação durante o primeiro governo de Getúlio Vargas. Os arts. 118 e 119 da Constituição de 1934 determinaram que as minas, demais riquezas do subsolo e as quedas d'água passaram a ter propriedade distinta da do solo e seu aproveitamento industrial – incluindo a energia hidráulica – passou a depender de autorização ou concessão federal, ainda que os recursos se encontrem em propriedades privadas. Tais dispositivos demonstram a mudança pela qual passaria o setor elétrico nacional a partir de Vargas.

Desde então, a exploração dos recursos hídricos se mostrou a fonte de eletricidade mais proeminente no Brasil.

A tendência mundial de buscar fontes de energia limpas e renováveis, na esteira de um desenvolvimento marcado pela sustentabilidade, alavancou o desenvolvimento de novas fontes energéticas, como a eólica, a solar e a maremotriz. O Brasil se posicionou confortavelmente nesse cenário, uma vez que a energia hidráulica é considerada limpa e renovável.

Contudo, estudos recentes³, desencadeados pela construção de usinas hidrelétricas na região amazônica, demonstram que, embora renovável, a energia hidráulica pode não ser tão limpa quanto se pensava: mesmo em usinas a fio d'água, que implicam um reservatório menor, o alagamento de parte da floresta é inevitável. Com o reservatório cheio, ocorre a emissão de gás carbônico em razão de elementos orgânicos que caíam na água (como plantas e animais mortos), bem como emissão de gás metano em razão da decomposição da floresta submersa. Ambos são considerados “gases de efeitos estufa”.

O “efeito estufa” é um desequilíbrio no sistema térmico da Terra, levando a um aumento da temperatura terrestre em razão do acúmulo de determinados elementos químicos na atmosfera. Tal aumento de temperatura resulta no fenômeno conhecido por “aquecimento global”, o que acarreta em uma série de consequências – as mudanças climáticas. Elementos como o gás carbônico e o metano “aprisionam” parte da radiação solar que deveria ser refletida de volta ao espaço, gerando tal desequilíbrio⁴.

Ademais, usinas hidrelétricas trazem outros tipos de impactos ambientais afetando o regime dos rios envolvidos, o que provoca alterações nos ecossistemas aquáticos e influencia não só a fauna e flora aquática, como todos os demais seres que deles dependem para viver. Por fim, a formação de reservatórios de usinas hidrelétricas produz impactos, também, no meio social, afetando as comunidades

¹ PRADO JR., Caio. *História econômica do Brasil*. 39. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1992, p. 257.

² GOMES, Antônio Claret S. et al. *O setor elétrico*. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_setorial/setorial14.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2016, p. 2.

³ LESSA, A. C. Rocha et al. Emissions of greenhouse gases in terrestrial areas pre-existing to hydroelectric plant reservoirs in the Amazon: the case of Belo Monte hydroelectric plant. *Renewable & Sustainable Energy Reviews* vol. 51, 2015, p. 1.728-1.736. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/journal/13640321/51/supp/C>>. Acesso em: 26 jan. 2017, *passim*.

⁴ HINRICKS, Roger A.; REIS, Lineu Belico dos (trad.). *Energia e meio ambiente*. São Paulo: Cengage Learning, 2014, p. 359 e 363.

que vivem na região a ser alagada ou em seu entorno. Os impactos vão desde a necessidade de deslocamento dessas comunidades até efeitos sobre a pesca de subsistência, impactando seus meios tradicionais de vida, além de representar riscos à identidade histórica e cultural dessas comunidades deslocadas.

Como se não bastasse a questão ambiental, eventos como a crise hídrica de 2015 evidenciaram a importância da diversificação da matriz energética nacional, objetivando maior segurança no fornecimento de eletricidade. É verdade que o Brasil possui outras fontes de energia, mas não se pode negar que as hidrelétricas foram e ainda são responsáveis pela maior parte de toda a eletricidade gerada no país, demonstrando a dependência em relação a essa fonte energética.

O Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2016⁵ apurou que, no ano de 2015, as hidrelétricas foram responsáveis por 61,9% de toda a eletricidade gerada no país. Embora o Anuário aponte um decréscimo na participação das hidrelétricas na geração de eletricidade, seu papel ainda é essencial para suprir a demanda nacional. Tal cenário, entretanto, começa a ser alterado. Já se constatou um aumento vertiginoso na participação da energia eólica nos últimos anos e outras fontes também começam a ser computadas nos dados oficiais do setor, embora com participação ainda tímida⁶.

Dentre as fontes energéticas consideradas renováveis, destaca-se a solar. Trata-se da transformação da radiação solar em eletricidade por um de dois sistemas possíveis: o heliotérmico e o fotovoltaico. Resumidamente, pelo primeiro, a radiação solar é refletida sobre um receptor que contém um fluido. Este fluido, uma vez aquecido, gera vapor que, por sua vez, faz mover uma turbina produzindo eletricidade. No fotovoltaico, painéis fotovoltaicos (também chamados de painéis solares), feitos a partir de silício, convertem a energia solar diretamente em eletricidade⁷.

A exploração da energia solar é de grande importância para os atuais padrões de desenvolvimento. A quantidade de eletricidade gerada por um sistema de painéis fotovoltaicos é enorme, podendo suprir as necessidades de uma residência média, bem como gerar excedente. Por ser uma fonte de energia limpa e renovável, os impactos sobre o meio ambiente são mínimos. O grande desafio está no fato de não se poder estocar a eletricidade, embora já existam sistemas de autogeração com baterias. Ainda assim, essa questão não foi totalmente equacionada pela tecnologia disponível nos tempos atuais.

Não obstante, vários países vêm fomentando o aumento da participação da energia solar em suas matrizes energéticas. Dentre esses países, destaca-se a Alemanha, o maior produtor de eletricidade a partir de energia solar *per capita* em todo o mundo⁸. Note-se que a região menos ensolarada do Brasil recebe mais ir-

⁵ EPE. *Anuário estatístico de energia elétrica 2016*. Brasília: Empresa de Pesquisa Energética, 2016, tabela 2.3.

⁶ EPE, 2016, *passim*.

⁷ SILVA, R. M. *Energia solar no Brasil: dos incentivos aos desafios*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, 2015. Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 26 jan. 2017, p. 6-7.

⁸ REN 21. *Renewables 21 Global Status Report*. Disponível em: <<http://www.ren21.net/status-of-renewables/global-status-report/>>. Acesso em: 26 jan. 2017, p. 13.

radiação solar que a região mais ensolarada da Alemanha – aproximadamente 25% a mais⁹. Ora, se um país que possui um potencial de geração de eletricidade a partir da energia solar tão menor que o Brasil é o líder mundial na geração a partir dessa fonte energética, por que o Brasil não pode, também, adotar esse sistema?

Ressalte-se que o Brasil possui uma das maiores jazidas de cristal quartzo do mundo, elemento do qual se extrai o silício que compõe as placas fotovoltaicas¹⁰. Todavia, para que o quartzo possa compor uma placa fotovoltaica, é preciso que seja purificado até o chamado grau solar, tecnologia que o Brasil não possui. Entretanto, se houvesse incentivo por parte do governo e dos setores de inovação, seria possível dominar tal tecnologia. Na Alemanha, o Programa 100.000 Telhados, programa de incentivo do governo à produção de células solares, resultou no desenvolvimento da indústria de painéis fotovoltaicos, o que foi crucial para o aumento da participação da energia solar como fonte de eletricidade naquele país¹¹.

Vale dizer, havendo vontade política, é possível estabelecer um mercado voltado à energia solar no Brasil.

Nesse sentido, a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL editou em 17 de abril de 2012, uma resolução que poderia colocar em marcha programa semelhante ao alemão: a Resolução Normativa n. 482. Referida resolução estabelece condições gerais para a mini e microgeração distribuída e o sistema de compensação de energia elétrica.

Geração distribuída é a produção de energia elétrica próxima aos pontos consumidores, ao contrário de um sistema no qual usinas geradoras precisam de linhas de transmissão para levar a eletricidade do ponto de geração até seus consumidores, localizados em regiões distantes.

Nos termos da resolução normativa, após as alterações feitas pela REN ANEEL n. 687/2015, a microgeração distribuída é o ponto gerador de eletricidade com potência instalada menor ou igual a 75 kW a partir de fontes renováveis de energia elétrica (art. 2º, I). Já a minigeração possui uma potência instalada superior a 75 kW e menor ou igual a 3 MW para fontes hídricas ou menor ou igual a 5 MW para demais fontes renováveis (art. 2º, II).

O sistema de compensação de energia elétrica, estabelecido pelo referido instrumento regulatório, é o sistema pelo qual a energia ativa injetada na rede pública, por unidade consumidora com microgeração ou minigeração distribuída, é cedida, por meio de empréstimo gratuito, à distribuidora local e posteriormente compensada com o consumo de energia elétrica ativa fornecida pela distribuidora (art. 2º, III).

Em outros termos, a REN ANEEL n. 482/2012 determina que o consumidor final que instalar um sistema fotovoltaico de geração de energia elétrica e fizer a

⁹ SALAMONI, Isabel Tourinho. *Um programa residencial de telhados solares para o Brasil*: diretrizes de políticas públicas para a inserção da geração fotovoltaica conectada à rede elétrica. Tese apresentada no Programa de Pós-graduação em Engenharia Civil – PPGECE da Universidade Federal de Santa Catarina em 2009, p. 101.

¹⁰ LOBATO, Emílio. *A mineração brasileira*: projeto de assistência técnica ao setor de energia. Belo Horizonte: J. Mendo Consultoria, 2009, p. 03.

¹¹ LOBATO, Emílio. *Op. cit.*, p. 72-73.

interligação do seu sistema à rede pública de fornecimento de eletricidade poderá disponibilizar o excedente por ele gerado à distribuidora para que ela o comercialize. Posteriormente, quando precisar utilizar a energia elétrica fornecida pela distribuidora, o montante da eletricidade que ele disponibilizou à rede pública será abatido do total que consumir. Ou seja, o consumidor final pagará, apenas, pela diferença entre a energia consumida e a energia disponibilizada. O consumidor tem 60 meses para utilizar o crédito gerado pela eletricidade que disponibilizar à concessionária.

Entretanto, a aplicação da REN ANEEL n. 482/2012 gerou outra questão: como fica a incidência do ICMS sobre a eletricidade consumida a título de compensação no âmbito do sistema de compensação de mini e microgeração previsto na resolução?

Primeiramente houve o entendimento de que o ICMS incidiria sobre toda a energia elétrica consumida, independentemente de parte dela servir de compensação pela eletricidade fornecida pelo próprio consumidor à distribuidora. É o que determinou o Convênio ICMS n. 6, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em 5 de maio de 2013. Posteriormente, em 22 de abril de 2015, foi editado o Convênio ICMS n. 16, que autoriza os Estados a concederem isenção de ICMS sobre a energia elétrica fornecida a título de compensação nos termos da REN ANEEL n. 482/2012.

Entendemos que o CONFAZ se equivocou ao editar o Convênio ICMS n. 6, bem como quando editou o Convênio ICMS n. 16, pois o consumo de eletricidade dentro do sistema de compensação estabelecido na REN ANEEL n. 482/2012 não configura hipótese de incidência do ICMS, não havendo, portanto, necessidade de ser concedida isenção.

2. Isenção ou não incidência?

A fim de examinarmos a hipótese ora aventada, de que a compensação de energia elétrica com base no determinado pela REN ANEEL n. 482/2012 não é hipótese de incidência do ICMS, deve-se distinguir, ainda que brevemente, isenção de não incidência.

Isenção é uma hipótese descrita em lei que impede a incidência de um determinado tributo. No dizer de Hugo de Brito Machado:

“A norma de tributação descreve uma situação que, se e quando concretizada, fará nascer a obrigação tributária. É o suporte fático dessa norma. O denominado fato gerador do tributo, denominação que é mais adequada para designar o fato concretizado. A concretização da hipótese de incidência tributária. A norma de isenção, seja contemporânea à norma de tributação, como ocorre na generalidade dos casos, seja posterior, como às vezes ocorre, institui uma exceção. Enquanto a situação descrita como suporte fático da norma de tributação consubstancia um gênero, a situação descrita como suporte fático da norma de isenção consubstancia uma exceção.”¹²

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 335.

Já a não incidência é o inverso da hipótese de incidência prevista na norma tributária. Isto é, se a norma deve prever a hipótese de incidência de um tributo que se manifestará na concretização do fato gerador, qualquer outro fato que se assemelhe à hipótese de incidência, mas que, por algum motivo, torne a subsunção impossível – lembrando que subsunção implica a correlação de um fato à hipótese descrita em lei em todos os seus aspectos –, por raciocínio lógico implicará uma situação de não incidência do referido tributo.

“A isenção distingue-se da não incidência tributária exatamente por ser uma exceção à norma de tributação, enquanto a não incidência resulta pura e simplesmente da definição da hipótese de incidência. Por isto mesmo, aliás, não pode existir isenção sem norma específica, enquanto a não incidência tributária prescinde de norma que a defina. Define-se por exclusão. Tudo o que não está compreendido na hipótese de incidência da norma de tributação está necessariamente fora dela, e, assim, constitui hipótese de não incidência tributária.”¹³

A jurisprudência é pacífica quanto a essa diferenciação. Veja-se que o Supremo Tribunal Federal, Pleno, ao julgar em 22 de maio de 2002 a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 286-4-RO (posteriormente citada e transcrita na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.529-5-PR, j. 14.06.2007), foi preciso ao dizer:

“A não incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência dada pela própria norma.

A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação.”

Na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda encontramos, por exemplo, o Acórdão CSRF/01-0422, que afirmou:

“A forma pela qual se corporificam esses institutos tem relevante importância, pois enquanto a incidência e a isenção somente por lei poderão ser estabelecidas, a não incidência não necessita figurar em qualquer diploma legal, pois ela, em princípio, decorre da falta de previsão legal, ou seja, da omissão intencional ou não do legislador.

[...]

Portanto, ao contrário do que sucede com a incidência, a não incidência se cristaliza pela ausência de norma incluindo expressamente o ato, fato ou negócio no campo da incidência (princípio da reserva legal).”

Constitui exemplo de não incidência do ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Nessa situação, não se verifica a ocorrência do fato gerador do ICMS, uma vez que tal deslocamento não caracteriza uma operação de circulação de mercadorias. É o que aponta a 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo no julgamento da Apelação n. 1011337-53.2013.8.26.0053:

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 336.

“ICMS – mero deslocamento físico de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte – inoccorrência da circulação jurídica – tributo que não é devido – ação anulatória improcedente – recurso da autora provido.

ICMS – remessa de mercadorias, a título de demonstração, para empresa localizada em outro estado da federação – operação que não implica circulação econômica da mercadoria, não se caracterizando a hipótese de incidência do imposto – ação anulatória improcedente – recurso da autora provido.”

Relativamente à energia elétrica, o fato gerador do ICMS é verificado no momento do consumo efetivo da eletricidade disponibilizada pela empresa distribuidora. Assim sendo, a isenção seria cabível quanto à quantidade de energia comprada pelo consumidor final, ou seja, aquela pela qual ele paga um valor refletido na tarifa praticada pela distribuidora. Isso porque, nesse cenário, ocorre uma operação de circulação de mercadoria, fato impositivo do referido tributo. Uma vez que o tributo é devido, a inexigibilidade do pagamento seria possível a partir da concessão de uma isenção tributária.

Um exemplo de não incidência do ICMS energia elétrica diz respeito à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD e Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST, conforme demonstra o acórdão da Apelação n. 1009115-82.2016.8.26.0223, julgada pela 12ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo:

“Tributário – Declaratória c/c repetição de indébito – ICMS – Reconhecimento de sua não incidência sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição de energia elétrica (TUSD) e de uso do sistema de transmissão (TUST), com restituição dos valores indevidamente recolhidos nos últimos 5 anos – Legitimidade ativa do consumidor de energia a discutir a cobrança de impostos sobre a operação – ICMS que tem por fato gerador a circulação jurídica da mercadoria energia elétrica, perfectibilizada quando do efetivo consumo do bem, momento que não se consolida na fase de transmissão e distribuição elétrica, meras etapas do fornecimento – Fases de transporte sem mudança de titularidade do bem – Súmula nº 166 do A. STJ – Repetição de indébito – Verbas a serem repetidas que devem ser remuneradas pelos mesmos índices utilizados às dívidas tributárias em favor da Fazenda Pública – Incidência da SELIC – Precedente do A. STJ – Termo inicial dos juros de mora, que devem incidir a partir do trânsito em julgado – Sentença mantida – Apelo e reexame necessário desprovidos.”

Conforme será exposto, quando ocorre a compensação de energia elétrica nos termos da REN ANEEL n. 482/2012, não há operação de venda e compra e, portanto, não há uma operação de circulação de mercadoria. Nesse caso, não haveria subsunção entre o elemento fático, ocorrido na realidade, e a hipótese de incidência prevista em lei. Dessa forma, estamos diante de uma situação de não incidência, na qual o tributo não é devido.

A diferença entre esses dois institutos jurídicos é essencial para o presente caso. Isso porque a isenção, por ser definida em lei, pode a qualquer tempo – ao

menos em tese – ser revogada por diploma legal posterior. Ademais, as isenções podem ser conferidas por tempo determinado.

O Decreto Estadual n. 61.439, de 19 de agosto de 2015, expedido pelo Governador do estado de São Paulo, por exemplo, determina que a isenção será concedida enquanto vigorar o Convênio ICMS n. 16. Já o governo de Minas Gerais determinou, por meio da Lei Estadual n. 20.824, de 31 de julho de 2013, que a isenção será concedida pelo prazo de cinco anos. Conforme foi visto anteriormente, o CONFAZ pode mudar o entendimento quanto à tributação incidente sobre a energia compensada no âmbito do sistema de compensação da REN ANEEL n. 482/2012 e, em algum momento futuro, revogar o Convênio ICMS n. 16. Fato, aliás, já ocorrido neste mesmo tema, quando o CONFAZ editou o Convênio ICMS n. 6, cujo entendimento era no sentido de que a compensação de energia elétrica em nada alterava a incidência do ICMS, para, posteriormente, editar o Convênio ICMS n. 16, conforme já exposto.

Por outro lado, verificando-se que a eletricidade adquirida por um mini ou microgerador a título de compensação pela energia elétrica anteriormente injetada na rede pública não configura hipótese de incidência do ICMS, não há que se falar em revogação de benefício fiscal e consequente risco de oneração ao mini e microgerador de energia elétrica. Esse entendimento, além de mais razoável, implica maior segurança jurídica, daí a importância da discussão acerca do tema. Ademais, é de se notar que nem todos os Estados aderiram ao Convênio ICMS n. 16.

A seguir trataremos mais detalhadamente sobre a não incidência do ICMS sobre a energia elétrica compensada pelo mini ou microgerador.

3. O sistema de compensação de energia elétrica estabelecido na REN ANEEL n. 482/2012 como hipótese de não incidência do ICMS

O imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS está genericamente previsto no art. 155, II, da Constituição. O § 3º do mesmo dispositivo constitucional dispõe que somente o ICMS, o imposto de importação e o imposto de exportação podem incidir sobre as operações de energia elétrica, o que implica dizer que a energia elétrica foi equiparada a mercadoria por força da Lei Maior.

Dessa forma, nos termos da Constituição, o consumo de energia elétrica é uma operação de circulação de mercadoria, sobre a qual deve incidir o referido imposto. Todavia, ao regulamentar a geração de energia elétrica a partir de fontes renováveis pela unidade consumidora e o sistema de compensação da eletricidade injetada na rede pública, a REN ANEEL n. 482/2012 dispôs expressamente que a cessão de energia elétrica à concessionária responsável pela distribuição de eletricidade consiste em um empréstimo gratuito. Sendo assim, quando a mesma unidade consumidora utiliza eletricidade da distribuidora, não está comprando eletricidade. Ou seja, não há, aí, uma operação mercantil de circulação de mercadoria e, portanto, o ICMS não pode incidir sobre a energia elétrica adquirida a título de compensação.

Para melhor esclarecer a hipótese ora tratada, devemos examinar a hipótese de incidência do ICMS atinente ao caso do consumo de eletricidade: operação de circulação de mercadorias.

“‘Operações’, ‘circulação’ e ‘mercadorias’ são três elementos essenciais para a caracterização da venda de mercadorias. Tenho para mim que o vocábulo ‘operações’, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. ‘Circulação’, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a conseqüente mudança de patrimônio. Já o adjunto adnominal ‘de mercadorias’ indica que nem toda a circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias.”¹⁴

Mercadoria é um bem móvel que está sujeito à mercancia, isto é, bem móvel que é objeto de operações mercantis. As operações mercantis são caracterizadas por estarem inseridas no contexto das atividades empresariais, regidas pelo direito empresarial, que tenham por objetivo o lucro e que envolvem mercadorias¹⁵. “De fato, o ICMS sobre operações mercantis só pode ser exigido quando o comerciante, industrial ou produtor pratica um *negócio jurídico* que transfere a titularidade de uma mercadoria.”¹⁶

Segundo José Eduardo Soares de Melo¹⁷, “mercadoria é o bem corpóreo da atividade *profissional* do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo...”. Vale dizer, para que um bem possa ser caracterizado como mercadoria, é preciso que sua produção seja feita por profissional que visa o lucro a partir da sua comercialização. Trata-se de um bem produzido no âmbito de uma atividade empresarial.

“Atividades empresariais caracterizam-se por serem econômicas e organizadas para a produção de bens e serviços para mercados; são exercidas profissionalmente, e o escopo de lucro, que tanto pode se representar pela partilha de excedentes financeiros quanto pela partilha de utilidades econômicas patrimoniais é outro elemento presente na definição de empresa.”¹⁸

Ainda, no ensinamento de Marlon Tomazette:

“Por fim, só se deve falar em empresa quando a organização for dirigida ao mercado, e não para uso pessoal, isto é, deve ser destinada à satisfação de necessidades alheias, sob pena de não configurar empresa. Assim, *não*

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 648.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13. ed. revista e ampliada até a EC 56/2007, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

¹⁶ *Ibidem*, p. 44 (destaque do autor).

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestaduais e Intermunicipais, e de Comunicação (ICMS). In: BARRETO, Aires F.; e BOTTALLO, Eduardo Domingos (org.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 146 (destaque nosso).

¹⁸ SZTAJN, Rachel. Empresário e empresa no Código Civil brasileiro. In: WALD, Arnoldo (org.). *Doutrinas essenciais – direito empresarial*. São Paulo: RT, 2011. vol. 1, p. 685.

é empresa a atividade daquele que cultiva ou fabrica para o *próprio consumo*.”¹⁹

Não é isso o que se verifica na mini e microgeração distribuída de energia elétrica. Quando uma unidade consumidora adquire painéis fotovoltaicos para geração de eletricidade a partir da energia solar, não o faz visando a comercialização da eletricidade. Seu objetivo é o autoconsumo. Dessa forma, não se pode considerar que a eletricidade gerada nesse contexto seja mercadoria, mas tão somente um bem de uso próprio.

Embora a Constituição tenha dado à eletricidade o *status* de mercadoria, não se imaginava, na época, a possibilidade de um cidadão gerar a eletricidade de que precisa para suprir suas próprias necessidades e ainda ter excedente que possa ser distribuído a terceiros. Vale dizer, a situação ora discutida não foi vislumbrada pelo Constituinte, de modo que seu exame não pode se pautar na literalidade da Lei Maior.

O que torna a eletricidade realmente uma mercadoria não é o simples fato de ser eletricidade, mas o fato de poder ser objeto de uma operação mercantil. Para tal, é preciso que a disponibilização de energia elétrica à rede pública e sua posterior compensação sejam operações realizadas no contexto do direito empresarial. É preciso que o mini ou microgerador seja um empresário e tenha por finalidade, ao injetar o excedente por ele produzido na rede pública, a obtenção de lucro.

Roque Carrazza²⁰ corrobora tal entendimento. Segundo o autor, operações de circulação de mercadoria são “operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos”. Destaca o mesmo autor que tal operação deve ser uma operação jurídica, isto é, que “pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria”²¹.

Em que pese ser a energia elétrica mercadoria na maioria das hipóteses em que há a transferência de titularidade, no caso do sistema de compensação da REN ANEEL n. 482/2012, não se está diante de uma dessas situações. A situação que se vê regulamentada pela referida resolução normativa é a geração de eletricidade para consumo próprio, mesmo havendo a transferência da propriedade do excedente gerado.

Não se pode esquecer que uma das particularidades da eletricidade é que ela não pode ser estocada para uso futuro. Considerando a importância que a eletricidade tem na vida contemporânea, bem como os ditames do desenvolvimento sustentável que, dentre outros, prevê o consumo racional de bens a fim de evitar a degradação ambiental, não é razoável que o excedente de energia gerada em mini ou microgeração seja desperdiçado. Daí a necessidade de regulamentar como esse excedente pode ser utilizado.

A Constituição da República, no art. 21, inciso XII, alínea “b”, primeira parte, determina que os serviços de energia elétrica, quando não explorados direta-

¹⁹ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. vol. 1, p. 41 (destaque nosso).

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 45.

²¹ *Ibidem*, p. 38.

mente pela União, só podem ser explorados mediante autorização, concessão ou permissão. Assim, o excedente de energia elétrica gerado pelo mini ou microgerador não pode, simplesmente, ser comercializado por ele. Por tal motivo, o sistema de compensação criado pela REN ANEEL n. 482/2012 é uma operação de empréstimo gratuito.

Já que o consumidor não pode comercializar a eletricidade excedente e é um contrassenso desperdiçá-la, ao ceder essa energia à distribuidora, o mini ou microgerador não está realizando uma atividade empresarial de produção de energia elétrica como uma usina hidrelétrica, que é concessionária de geração de eletricidade. Ele não objetiva o lucro. Porém não seria razoável exigir que essa eletricidade fosse doada pura e simplesmente à distribuidora, uma vez que esta, a seu turno, irá comercializar a eletricidade junto a outros consumidores. Ou seja, a distribuidora fará uma operação de venda e compra dessa eletricidade, obtendo rendimentos, o que configuraria enriquecimento sem causa, vedado pelo nosso ordenamento (arts. 473 e seguintes do Código Civil).

Nesse sentido, ao ceder o excedente de energia elétrica à distribuidora, o mini ou microgerador o faz a título de mútuo.

O mútuo é o empréstimo de coisa fungível a terceiro, que envolve a transmissão do domínio sobre a coisa de modo que o terceiro possa dela dispor como bem entender, obrigando-se, no entanto, a restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. É o que prevê o art. 586 do Código Civil. Em regra, é um contrato unilateral e gratuito, excetuando-se o empréstimo de dinheiro.

A distribuidora enquanto mutuária deve restituir a energia elétrica a ela disponibilizada no momento oportuno. A compensação de energia ativa nada mais é que a restituição da quantidade de eletricidade emprestada pelo mini ou microgerador.

Ademais, ao fornecer energia elétrica a um mini ou microgerador que já tenha injetado o seu excedente na rede pública, a distribuidora não efetua uma operação de venda e compra daquela energia, mas encerra o contrato de mútuo. A operação mercantil, que implica a circulação da mercadoria energia elétrica, só estará caracterizada no que se refere à eletricidade consumida além do tanto que fora disponibilizado pelo mini ou microgerador.

Em outras palavras, a compensação *não é hipótese de incidência do ICMS*, pois não se trata de circulação de mercadoria. O que há é a restituição de um bem fungível que foi produzido, inicialmente, como bem de uso próprio e não objeto de mercancia.

Conclusão

No presente estudo procurou-se demonstrar que a compensação de energia elétrica disponibilizada por mini ou microgerador de eletricidade à concessionária de distribuição de energia não configura hipótese de incidência do ICMS. Consequentemente, o Convênio ICMS n. 16, do CONFAZ, reflete entendimento equivocado ao autorizar Estados e Distrito Federal a concederem isenção tributária para a energia elétrica compensada nos termos da REN ANEEL n. 482/2012.

A subsunção da operação de compensação de eletricidade à hipótese de incidência do referido tributo fica prejudicada ao se analisar os elementos que per-

fazem tal operação. Não se trata de operação de circulação de mercadoria, muito embora tenha a Constituição equiparado energia elétrica a mercadoria.

Primeiramente, não é possível dizer que o mini ou o microgerador desempenham atividade empresarial de geração de energia elétrica. Ao adquirir painéis fotovoltaicos a fim de produzir eletricidade, não o fazem com o intuito de obter lucro pela comercialização da eletricidade por eles gerada. Nesse caso, a energia elétrica é produzida para satisfazer as necessidades do próprio mini ou microgerador. Em outras palavras, a eletricidade é gerada para o autoconsumo, como bem de uso próprio e não como bem destinado ao mercado. Dessa forma, fica claro que o que torna a eletricidade mercadoria não é o simples fato de ser eletricidade, mas a forma como foi produzida e o intuito de quem a produziu.

Ademais, a energia elétrica, quando injetada na rede pública pelo mini ou microgerador, se torna objeto de um contrato de mútuo, uma vez que se trata de um bem fungível cujo domínio é transferido para outra pessoa que pode dele dispor como bem entender. A disponibilização do excedente de energia gerado por um mini ou microgerador é feita a título de empréstimo gratuito e, como tal, deve ser restituída no momento oportuno. Caso assim não fosse, ao comercializar a energia elétrica disponibilizada pelo mini ou microgerador com outros clientes, a concessionária de distribuição incorreria em enriquecimento sem causa. Além disso, o mini ou microgerador não pode comercializar ele mesmo o excedente de energia por vedação constitucional, não sendo razoável exigir que desperdice esse excedente ou o doe à distribuidora.

Fica, portanto, evidente que, ao consumir eletricidade da distribuidora como compensação pela energia elétrica outrora disponibilizada, o mini ou microgerador, na verdade, está obtendo a restituição de um bem seu que foi cedido à concessionária. Não se pode falar, então, em circulação de mercadoria. Logo, a compensação de energia elétrica nos termos da Resolução Normativa n. 482/2012, da ANEEL, não configura hipótese de incidência do ICMS.

Referências

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 26 jan. 2017.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 26 jan. 2017.

_____. *Convênio ICMS n. 06*, de 5 de abril de 2013, que estabelece disciplina para fins da emissão de documentos fiscais nas operações internas relativas à circulação de energia elétrica, sujeitas a faturamento sob o Sistema de Compensação de Energia Elétrica de que trata a Resolução Normativa n. 482/2012, da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=253306>>. Acesso em: 26 jan. 2017.

_____. *Convênio ICMS n. 16*, de 22 de abril de 2015, que autoriza a conceder isenção nas operações internas relativas à circulação de energia elétrica, sujeitas a faturamento sob o Sistema de Compensação de Energia Elétrica de que trata a Resolução Normativa n. 482, de 2012, da Agência Nacional de Energia Elé-

- trica – ANEEL. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv016_15>. Acesso em: 26 jan. 2017.
- _____. *Lei 10.406*, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 26 jan. 2017.
- _____. *Resolução Normativa n. 482*, de 17 de abril de 2012, que estabelece as condições gerais para o acesso de microgeração e minigeração distribuída aos sistemas de distribuição de energia elétrica, o sistema de compensação de energia elétrica, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2012482.pdf>>. Acesso em: 26 jan. 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13. ed. revista e ampliada até a EC 56/2007, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- EPE. *Anuário estatístico de energia elétrica 2016*. Brasília: Empresa de Pesquisa Energética, 2016.
- GOMES, Antônio Claret S. *et al.* *O setor elétrico*. Disponível em: <http://www.bn-des.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_setorial/setorial14.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2016.
- HINRICKS, Roger A.; REIS, Lineu Belico dos (trad.). *Energia e meio ambiente*. São Paulo: Cengage Learning, 2014.
- LESSA, A. C. Rocha *et al.* Emissions of greenhouse gases in terrestrial areas pre-existing to hydroelectric plant reservoirs in the Amazon: the case of Belo Monte hydroelectric plant. *Renewable & Sustainable Energy Reviews* vol. 51, 2015, p. 1.728-1.736. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/journal/13640321/51/supp/C>>. Acesso em: 26 jan. 2017.
- LOBATO, Emílio. *A mineração brasileira*: projeto de assistência técnica ao setor de energia. Belo Horizonte: J. Mendo Consultoria, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MELO, José Eduardo Soares de. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestaduais e Inter-municipais, e de Comunicação (ICMS). In: BARRETO, Aires F.; e BOTTALLO, Eduardo Domingos (org.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- MINAS GERAIS. *Lei Estadual n. 20.824*, de 31 de julho de 2013, que altera as Leis ns. 6.763, de 26 de dezembro de 1975, 14.937, de 23 de dezembro de 2003, e 14.941, de 29 de dezembro de 2003, revoga dispositivo da Lei n. 15.424, de 30 de dezembro de 2004, concede incentivo a projetos esportivos e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2013/120824_2013.htm>. Acesso em: 26 jan. 2017.
- PRADO JR., Caio. *História econômica do Brasil*. 39. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1992.
- REN 21. *Renewables 21 Global Status Report*. Disponível em: <<http://www.ren21.net/status-of-renewables/global-status-report/>>. Acesso em: 26 jan. 2017.

- SALAMONI, Isabel Tourinho. *Um programa residencial de telhados solares para o Brasil*: diretrizes de políticas públicas para a inserção da geração fotovoltaica conectada à rede elétrica. Tese apresentada no Programa de Pós-graduação em Engenharia Civil – PPGEC da Universidade Federal de Santa Catarina em 2009.
- SÃO PAULO. *Decreto Estadual n. 61.439*, de 19 de agosto de 2015, que introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2015/decreto-61439-19.08.2015.html>>. Acesso em: 26 jan. 2017.
- SILVA, R. M. *Energia solar no Brasil*: dos incentivos aos desafios. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, 2015. Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 26 jan. 2017.
- SZTAJN, Rachel. Empresário e empresa no Código Civil brasileiro. In: WALD, Arnoldo (org.). *Doutrinas essenciais* – direito empresarial. São Paulo: RT, 2011. vol. 1.
- TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. vol. 1.

