

TRIBUTAÇÃO E BENEFÍCIOS FISCAIS DECORRENTES DA GERAÇÃO DISTRIBUÍDA DE ENERGIA SOLAR

TAXATION AND TAX BENEFITS RESULTING FROM DISTRIBUTED SOLAR ENERGY GENERATION

Paulo Roberto dos Santos Corval*

Priscila Petereit de Paola Gonçalves**

Leonardo Seiichi Sasada Sato***

*Doutor em Ciência Política na Universidade Federal Fluminense (UFF). Mestre em Ciências Jurídicas na Pontifícia Universidade Católica (PUC-Rio). Graduado em Direito na PUC-Rio. Professor de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFF, no Município de Niterói, Estado Rio de Janeiro. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional da UFF (PPGDC). Coordenador do Grupo de Estudos Interdisciplinares sobre Estado, Finanças e Tributação (GEIEFT). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9210-1375>

**Doutora em Ciências Sociais e Jurídicas pelo Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Direito da Universidade Federal Fluminense (PPGSD/UFF). Mestre em Ciências Sociais e Jurídicas pelo Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Direito da Universidade Federal Fluminense (PPGSD/UFF). Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Bacharel e licenciada em História pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Professora Adjunta do Departamento de Direito da Universidade Federal Fluminense, campus Macaé. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4331-220X>

***Doutor em Ciência Política (UERJ/IESP). Mestre em História (UNIRIO). Graduado em Direito (UFF) e em História (UFF). Pesquisador junto aos seguintes grupos de pesquisa: Grupo de Estudos Interdisciplinares sobre Estado, Finanças e Tributação (Geieft-UFF), Beemote - Grupo de Estudos e Pesquisa em Teoria Política e Pensamento Político Brasileiro (UERJ), História e Direito: Poderes, Instituições e Práticas (UFF-Macaé), e A abertura metodológica da pesquisa do pensamento jurídico processual (UFPEL). Advogado. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9596-806X>

Resumo: Existe significativo esforço global de incentivo às fontes alternativas de produção de energia elétrica mais sustentáveis e de menor emissão de poluentes e gases de efeito estufa, dentre elas a geração de energia solar. Nesse cenário, apoiado no referencial da análise integral do direito (AID), objetiva-se compreender como vem operando, no setor, o uso dos poderes fiscais por meio do exercício, geograficamente delimitado, do mapeamento do seu funcionamento no Estado do Rio de Janeiro. Supõe-se haver mandamento constitucional que ordena positivamente o poder tributário, impondo-lhe, como já se observa, o manejo da política fiscal como instrumento de regulação e fomento da exploração energética sustentável, de maneira a estimular terceiros à prestação do serviço de geração de energia solar. A rota aqui trilhada é a da pesquisa exploratória, eminentemente bibliográfica e documental, inventariando-se de forma esmiuçada os tributos (PIS/PASEP, COFINS, ICM-Importação e ICM-Circulação de Mercadoria) e os benefícios fiscais incidentes sobre a geração distribuída de energia solar no estado do Rio de Janeiro. Ignora-se, por enquanto, as transformações em curso no processo de reforma tributária, concentrando os esforços na ilustração, a partir do caso fluminense, de como se vem operacionalizando a pressuposição da pesquisa que lastreou este comunicado científico. O mapeamento dos benefícios fiscais concedidos pelo Rio de Janeiro ao setor, no período enfatizado (primeiras décadas do século XXI) é, por si, resultado relevante de pesquisa, possibilitando avaliar, ainda que de forma não exaustiva, o incentivo à atuação de terceiros na prestação do serviço de geração de energia solar e, portanto, no crescimento produtivo dessa fonte alternativa em interação colaborativa entre Estado e sociedade. Em caráter conclusivo, é possível identificar que a implementação da política tributária no sentido normativamente fixado ainda é tímida e carente de reforço, inclusive, pela via da instrumentalidade fiscal.

Palavras-chave: tributação; benefícios fiscais; energia elétrica; fontes alternativas; energia solar.

Abstract: There is a substantial global initiative to promote alternative sources of electricity generation that are both sustainable and have lower emissions of pollutants and greenhouse gases, such as solar energy. Within this framework, supported by the comprehensive analysis of law (AID), we seek to objectively understand the utilization of fiscal powers within this sector through a geographically bounded examination of its operations in the State of Rio de Janeiro. We begin by postulating the existence of a constitutional norm

specifically mandating the use of tax powers to manage fiscal policy as a means of regulating and promoting sustainable energy exploration. This includes incentivizing third-party involvement in solar energy generation services. Our approach involves exploratory research, predominantly relying on bibliographic and documentary sources. We conduct a thorough inventory of taxes (PIS/PASEP, COFINS, ICM-Importation, and ICM-Circulation of Goods) and tax benefits pertaining to the generation and distribution of solar energy within the state of Rio de Janeiro. For the purposes of this study, we disregard ongoing transformations in the current tax reform process, focusing on illustrating, using the case of Rio de Janeiro, how the underlying premise of our research has been put into practice. The mapping of tax benefits granted by Rio de Janeiro to the sector during the highlighted period (the first decades of the 21st century) constitutes a significant research outcome. It allows for an evaluation, albeit not exhaustive, of the extent to which incentives have encouraged third-party involvement in collaborative solar energy generation services, thereby contributing to the growth of this alternative energy source through interaction between the State and society. In conclusion, it is evident that the implementation of tax policies in line with established norms remains modest and requires reinforcement, possibly through enhanced fiscal instrumentalities.

Keywords: taxation; tax benefits; electricity; alternative sources; solar energy.

INTRODUÇÃO

No presente estágio do capitalismo globalizado a energia continua a ser uma variável estratégica das políticas de desenvolvimento rumo à transição para uma economia de baixo carbono, com fontes de energia elétrica sustentáveis, de menor emissão de poluentes e gases de efeito estufa (Avzaradel; Quintanilha, 2015)¹.

No Brasil, conhecido no cenário mundial por sua matriz elétrica hídrica, considerada limpa, mas, também, pelo avanço nos investimentos em energia sustentável, figurando entre as dez principais economias em desenvolvimento por investimento internacional em energias renováveis no período de 2015–2022 (UNCTAD, 2023, p. 1150), há sólidas balizas normativas a impulsionar a atuação pública e privada na direção do desenvolvimento com renovadas fontes de energia², destacando-se, neste artigo, a fonte solar e as possibilidades de sua autoprodução por meio do sistema de geração distribuída, de regulamentação bastante recente.

Somente em 2012, no entanto, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) assentou o marco regulatório desse segmento por meio da Resolução Normativa nº 482 (Brasil, 2012), fixando as condições gerais para o acesso de sistemas de geração distribuída à rede de distribuição de energia elétrica e instituindo o Sistema de Compensação de Energia Elétrica (SCEE) ou “Net Metering”³. E, apenas no início de 2022, o setor foi contemplado com a Lei nº 14.300/2022 (Brasil, 2022).

Nessa curta trajetória de crescimento e consolidação normativa e regulatória da geração distribuída de energia de fonte solar não se olvidou o instrumental público-financeiro, destacadamente aquele atrelado à tributação.

Busca-se, no presente artigo, à vista disso, compreender a fundamentação constitucional que alicerça o uso dos poderes não apenas regulatórios, mas, também, fiscais pelo Estado, nomeadamente a utilização da política tributária incidente sobre esse segmento do setor energético. Supõe-se, com efeito, a existência de mandamento constitucional que ordena positivamente o poder tributário, impondo-lhe, como já se observa, o manejo da política fiscal como instrumento de regulação e

1 Dados sistematizados sobre a produção mundial de energia têm sido divulgados há mais de 50 anos pela Energy Institute (<https://www.energyinst.org/statistical-review>). Seu último Statistical Review of World Energy (do ano de 2023), sem descuidar da recente pandemia, das novas guerras e do agravamento dos fatores climáticos que vem desafiando o setor da energia, destaca que a despeito da dominância dos combustíveis fósseis e do carvão, a capacidade solar e eólica cresce, registrando aumento recorde, em 2022, de 266 GW. A energia solar, em específico, foi responsável por 72% (192 GW) dessas adições de capacidade, sendo que a maior parcela do crescimento ocorre na China (de 37% das adições de capacidade global).

2 Nessa linha, além da previsão constitucional de defesa e preservação do meio ambiente (CRFB, art. 225) e da existência de diplomas infraconstitucionais como a Lei nº 12.187/2009 (Brasil, 2009), que instituiu a Política Nacional sobre Mudança do Clima, o acesso à energia sustentável e renovável e com preço acessível para todos até o final desta década é um dos indicadores brasileiros nos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), estabelecidos pela ONU na Agenda 2030. Além disso, aderimos ao Acordo de Paris, na Conferência das Nações Unidas Sobre as Mudanças Climáticas de 2015 (“COP 21”), firmando compromissos de redução da emissão dos gases de efeito estufa causado pelas fontes fósseis de energia e de promoção das energias renováveis.

3 Essa resolução foi alterada e atualizada pela REN 676/2015. Sobre vieram, ainda, a merecer destaque a REN 676/2015 e a REN 1.000/2021.

fomento da exploração energética sustentável, de maneira a estimular terceiros à prestação do serviço de geração de energia solar.

O referencial teórico e analítico que inspira este comunicado de pesquisa, no direito financeiro, é a Análise Integral do Direito – AID (Corval, 2017), decantação, no campo epistêmico-jurídico, de desenvolvimentos que as ciências sociais experimentam no institucionalismo político (Londes; Roberts, 2013), associados às reflexões que se vem desenvolvendo sob inspiração ungeriana na direção de um experimentalismo e construtivismo constitucional (Amato, 2018; Teixeira, 2010, 2011; Unger, 1996).

Delimitado o período de análise até maio de 2022, fez-se o mapeamento esmiuçado dos tributos e dos benefícios fiscais atinentes à geração distribuída de energia fotovoltaica, adotando-se, como caso paradigmático, especificamente, o Estado do Rio de Janeiro.

A rota aqui trilhada é a da pesquisa exploratória, eminentemente bibliográfica e documental, inventariando-se de forma esmiuçada os tributos (PIS/PASEP, COFINS, ICM-Importação e ICM-Circulação de Mercadoria) e os benefícios fiscais incidentes sobre a geração distribuída de energia solar no estado do Rio de Janeiro.

Ignora-se, por enquanto, as transformações em curso no processo de reforma tributária, concentrando os esforços na ilustração, a partir do caso fluminense, de como se vem operacionalizando a pressuposição da pesquisa que lastreou este comunicado científico.

O mapeamento dos benefícios fiscais concedidos pelo Rio de Janeiro ao setor, no período enfatizado (primeiras décadas do século XXI) é, por si, resultado relevante de pesquisa, possibilitando avaliar, ainda que de forma não exaustiva, o incentivo à atuação de terceiros na prestação do serviço de geração de energia solar e, portanto, no crescimento produtivo dessa fonte alternativa em interação colaborativa entre Estado e sociedade.

Na sequência, após demarcar as pressuposições institucionais que delineiam a tributação no setor de energia, nomeadamente no segmento de energia solar, serão descritas, ao longo do texto: (i) as tributações direta e indireta; (ii) a incidência e os benefícios fiscais da PIS/PASEP e o do COFINS; (iii) a incidência e os benefícios fiscais do ICM-Importação; e, por fim, (iv) a incidência e os benefícios fiscais do ICM-Circulação de Mercadoria. Considerações finais encerrarão o percurso reflexivo desenvolvido durante a pesquisa que serviu de base ao artigo.

1 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DIRECIONADORES NA GERAÇÃO DISTRIBUÍDA DE ENERGIA SOLAR

Analizar a tributação no setor de energia elétrica, sob o marco da Análise Integral do Direito – AID, requer que se leve em conta, de largada, alguns aspectos delimitadores estruturais, em especial: (i) o desenho socioeconômico e regulatório das atividades econômicas do setor (incluindo o seu percurso histórico, as suas ideais reitoras e a identificação dos personagens nele diretamente

envolvidos), que se organiza em subsetores de geração/produção, transmissão, distribuição e comercialização, bem como em regimes jurídicos híbridos de serviço público e atividade econômica em sentido estrito; (ii) a diferenciação entre a incidência mais propriamente voltada à operação das atividades (tributos ditos indiretos, sobre produção e consumo, prestações de serviços, circulação de mercadorias, folha de pagamentos) e aquela sobre o patrimônio envolvido e os retornos trazidos (tributos chamados diretos, sobre patrimônio e renda); (iii) a observância da divisão federativa das fontes tributárias (competências); (iv) a compreensão de que por se tratar de setor historicamente estratégico ao desenvolvimento do estado e do sistema de produção capitalista, demandando vultoso aporte de recursos e constantes parcerias entre estado e mercado, o uso regulatório (ou extrafiscal) da tributação é um instrumento não apenas presente nas experiências do setor em todo o globo como continua a se mostrar útil e desejado para os novos desafios de desenvolvimento e sustentabilidade deste século XXI (Corval, 2014).

A partir daí pode-se alinhavar uma sintética matriz ou conjunto de diretrizes para que se tenha uma visão geral do quadro jurídico-tributário no setor. Noutras palavras, por elas enxergamos, com clareza, que: (i) a incidência tributária, tanto em aspectos jurídicos quanto econômicos, variará em cada segmento ou subsetor do sistema de energia elétrica, de maneira que a tributação da geração, ainda que se trate da incidência nominal da mesma espécie tributária, não se identificará à das fases de transmissão, comercialização e distribuição; (ii) a incidência tributária tende a oscilar com a modelagem negocial da geração, verificando-se, por exemplo, se os equipamentos são ou não importados e se são ou não vendidos ou alugados ao consumidor; (iii) os entes públicos responsáveis pelo recolhimento podem ser distintos, ampliando a complexidade dos marcos normativos e recolhimentos; (iv) o exame da carga tributária do subsetor e do agente nele atuante requer que se visualize tanto a tributação direta quanto a indireta, observando-se que a política fiscal no setor de energia, em especial pelo uso de desonerações, subsídios e controles tarifários, faz uso constante da finalidade regulatória dos tributos (Brasil, 1988).

Essa última diretriz, merecedora de destaque, é especialmente relacionada à dinâmica indutiva no campo da produção e exploração das fontes renováveis de energia, como a solar, encontrando-se alicerçada no texto da Constituição de 1988 que, além dos diversos enunciados relativos à caracterização dos bens públicos e das competências estatais interventivas e regulatórias no setor, fixa para a ordem econômica e financeira, no seu artigo 170, também um princípio de “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (Brasil, 1988).

Existe atribuído em nível constitucional, logo se vê, um dever de proteção, inclusive por mecanismos de tratamento diferenciado de produtos, serviços e seus processos de elaboração e prestação. Esse mandamento, no campo das finanças públicas, concretiza o dever geral do poder público (matéria de competência administrativa comum e de competência legislativa concorrente, conforme artigos 21, XII; 22, IV; 23, VI; 24, VI e VIII da Constituição de 1988) e da sociedade de promover e garantir o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (artigo 225), preser-

vando e incentivando o mercado interno valorado constitucionalmente como patrimônio nacional (artigo 219) e a funcionalidade social da propriedade (artigos 5º, XXIII; 153, § 4º, I; 156, § 1º, I; 170, III; 176; 182; 185; e 186 da Constituição de 1988). Comentando o artigo 225 da Constituição, Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer (2014, p. 396) sublinham caber ao Estado: “[...] promover uma política fiscal capaz de moldar e ajustar o comportamento dos agentes econômicos no sentido de adotarem práticas ‘amigas’ do ambiente por meio de incentivos fiscais e tributos que tenham finalidade extra-fiscal com o propósito de incentivar a proteção ecológica”.

Como esclarece Paulo Caliendo (2016, p. 15):

[...] [A] dedução lógica da norma expressa no art. 170 da CF exige claramente a aplicação de um regime constitucional diferenciado aos produtos e processos que tenham efeito positivo sobre o meio ambiente. Depreende-se que o tratamento diferenciado implique em regimes distintos a produtos e serviços que provoquem resultados ambientais mais benéficos. Não haveria, neste caso, qualquer ofensa ao princípio da igualdade, mas um reforço ao tratamento isonômico, justo e necessário. Não é coerente tratar igualmente situações ambientalmente distintas. O regime diferenciado implica em um tratamento favorecido para os produtos e serviços de menor impacto ambiental, dado que eles produzem uma menor carga de externalidades negativas, ou seja, impõem um menor custo social.

Não à toa, a política nacional de energia, fixada na Lei nº 9.478/1997, com suas alterações, estabelece no seu art. 1º, II, IV, VIII, X e XVII, como objetivos, “promover o desenvolvimento [...] e valorizar os recursos energéticos”, “proteger o meio ambiente e promover a conservação de energia”, “utilizar fontes alternativas de energia, mediante o aproveitamento econômico dos insumos disponíveis e das tecnologias aplicáveis”, “atrair investimentos na produção de energia” e “[...] fomentar a pesquisa e o desenvolvimento relacionados à energia renovável” (Brasil, 1997).

Com efeito, destacam Jordana Payão e Maria Ribeiro (2016, p. 281) que:

A Constituição Federal de 1988 ao estabelecer a questão ambiental e de desenvolvimento, de maneira abrangente, foi rica em disposições, normas e princípios voltados à dignidade da pessoa humana, à qualidade de vida, ao bem-estar social, do acesso ao trabalho, nas políticas do meio ambiente, nas políticas de desenvolvimento, na política agrária, na política tributária entre outras. Tais disposições, são prescrições constitucionais que dependem das efetivações, por meio de políticas públicas.

Torna-se ainda mais clara a existência desse dever no campo das finanças públicas e da tributação, aliás, quando se considera que o poder público, alinhado ao mandamento constitucional, já deflagrou efetiva política voltada ao incentivo às fontes alternativas de energia elétrica, desenvolvendo programas como o instituído pela Lei nº 10.438/2002 (o PROINFA), firmando compromissos internacionais de expansão do uso de fontes renováveis de energia (caso da Conferência das Nações Unidas sobre as Mudanças Climáticas, de 2015, na qual se fixaram objetivos de desenvolvimento sustentável até 2030), bem como implementando ações que, em se tratando de energia solar, ganharam robustez a partir de Resoluções Normativas da ANEEL (Brasil, 2012, 2015, 2017, 2021) (REN) nº 482/2012, nº 687/2015, nº 786/2017 e nº 1.000/2021 e, mais recentemente, com a Lei nº 14.300/2022.

De fato, aquele dever constitucional de sustentabilidade ambiental também penetra a tributação, produzindo efeitos jurídicos quer na interpretação das normas tributárias empregadas nos assuntos afetos ao meio ambiente quer na construção mesmo da política fiscal, que haverá de promover adequada e diferenciada tributação dos produtos energéticos renováveis por meio, dentre outras, de técnicas de criação de tributos com finalidades ambientais protetivas na sua regra de incidência ou de repartição, bem como na criação de incentivos à sustentabilidade. Nos dizeres de José Casalta Nabais (2008, p. 256): “Para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos: [...] h) Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida”.

As finalidades fiscais e extrafiscais (e, para que distingue, também os efeitos extrafiscais dos tributos fiscais) sempre presentes, embora circunstancialmente possam sobrepor uma a outra em cada tributo e em cada diretriz de política tributária (Torres, 1999, p. 14), ganham ainda maior relevância quando incidem em campos conectados, como aqui, ao desenvolvimento ambientalmente sustentável da cidade.

Como se sabe, em matéria atrelada ao desenvolvimento harmonizado e promotor ao direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, incentivos e benefícios fiscais são desejados, assim como tributos arrecadatórios que tragam, na sua estruturação de incidência, finalidades extrafiscais protetivas do ambiente (Montero, 2011).

Em relação à extrafiscalidade ou finalidade regulatória da tributação, no setor ambiental, ela é “[...] vislumbrada com maior precisão no domínio dos benefícios fiscais [...] que possuem nítida configuração de medidas de política econômica e social, pois são atos de caráter excepcional que têm como objetivo amparar interesses públicos de significativa relevância” (Alexandrino; Buffon, 2016, p. 36-37).

A força normativa dessa orientação sobre a fiscalidade no setor de energia elétrica se espraiia no texto da Constituição que, na sua redação originária, estreitava a tributação mediante a criação de uma regra de delimitação negativa de competência (imunidade ou, para alguns, até uma não incidência constitucionalmente qualificada) que somente permitia, sobre as operações relativas à energia elétrica, a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), do Imposto de Importação (II) e do Imposto de Exportação (IE), imunizando a atividade de qualquer outro tributo. Somente com a EC nº 33/2001 é que se mitigou a regra imunizadora, restringindo-a a figura dos impostos e não ao gênero tributo (Torres, 2014).

Neste estudo, o foco residirá, exatamente, em averiguar a tributação incidente na geração distribuída de energia solar e na aferição dos seus aspectos tributários. Como se passará a expor, aquelas diretrizes analíticas iniciais e o dever constitucional de sustentabilidade na fiscalidade, guiam a compreensão da incidência tributária nesse subsetor específico de geração distribuída, regulamentado, atualmente, pela Lei nº 14.300/2022.

Qualquer entidade empresarial que atue na prestação do serviço de geração de energia solar há de considerar, no que toca à tributação, primeiramente, a chamada *tributação direta* relativa à sua atividade.

Suportará aí, basicamente, a incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos de competência federal. A forma como se estruturar a pessoa jurídica (se for de médio porte ou não, por exemplo) e o regime tributário que adotar (Simples Nacional, Lucro Real ou Lucro Presumido), dentre outros aspectos de gestão e planejamento tributário, afetarão a suas despesas, custos e lucros, podendo o poder público criar benefícios fiscais de depreciação acelerada e dedução de despesas e custos atinentes à geração de energia (no momento, no Brasil, desconhecemos incentivos fiscais dessa ordem).

Igualmente restrito aos aspectos internos de uma organização empresarial são os *tributos indiretos* atinentes à montagem e exploração das estruturas geradoras, como o Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributos federais que podem incidir na aquisição de equipamentos necessários à geração (também o ICMS pode estar envolvido nessas situações), bem assim o Imposto sobre Serviços (ISSQN), cobrado, pela municipalidade, da sociedade prestadora do serviço relacionado à geração distribuída e, talvez, ainda, taxas atinentes ao licenciamento e operações relacionadas à geração. A Contribuição de Iluminação Pública (COSIP), cobrada pela municipalidade na conta de energia, afeta diretamente a tarifa final ao consumidor, mas sem impactar a entidade empresarial que oferta a geração distribuída de energia solar.

Em resumo, esta é a tributação indireta cuja incidência se destaca na atividade de prestação do serviço de geração distribuída de energia solar: (i) o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), cobrado pelo Estado do Rio de Janeiro; (ii) as contribuições ao Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), bem como a contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), cobradas, todas, pela União.

Examine-se, com mais vagar, as contribuições federais e o referido imposto estadual.

2 O PIS/PASEP E O COFINS

As contribuições ao PIS e ao PASEP foram recepcionadas pelo vigente ordenamento. A Constituição de 1988 as referiu no artigo 239 (c/c os artigos 149 e 195), que determinou, no seu § 3º, o direcionamento dos recursos por elas arrecadados ao financiamento, nos termos dispostos em lei, do programa do seguro-desemprego e do abono de um salário mínimo aos “[...] empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal [...]” (Brasil, 1988).

Com a Emenda Constitucional nº 103, os recursos a esse título arrecadados tiveram sua finalidade ampliada no artigo 239 para incluir, também, “[...] outras ações da previdência social” (Brasil, 1988). A COFINS, por sua vez, encontra suas regras de competência no art. 195, I, b, e IV da Constituição (c/c o art. 149), incidindo, nos moldes especificados em lei, sobre a receita bruta, sobre o faturamento e em operações de importação. Ambos os tributos, dado o seu fundamento constitucional, dispensam disciplina geral ou mesmo instituição mediante lei complementar, conforme já assentado em julgados do Supremo Tribunal Federal (STF)⁴.

A COFINS e as contribuições para o PIS e o PASEP incidem, ademais, por sistemáticas variadas⁵. Tratando-se de sujeito empresário enquadrado no Simples Nacional, além disso, existem peculiaridades fixadas na Lei Complementar nº 123/2006. Em linhas gerais, essas figuras tributárias podem ser cobradas pelo “regime de incidência cumulativa” ou pelo “regime de incidência não cumulativa”.

No primeiro, cumulativo, a base de cálculo é a receita bruta, com alíquotas de 0,65% para o PIS/PASEP e de 3% para a COFINS. A ele se submetem, em princípio, as pessoas jurídicas de direito privado (e as que lhe forem equiparadas pela legislação do imposto de renda) que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado. Igualmente as pessoas jurídicas que, mesmo sujeitas ao regime não cumulativo, vejam-se obrigadas a submeter à incidência cumulativa as receitas arroladas no art. 10 da Lei nº 10.833/2003. Destaque-se que no regime especial fixado como opção às pessoas jurídicas integrantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) para o caso das receitas oriundas da comercialização de energia de curto prazo, a teor do que estabelecem a Lei nº 10.637/2002, art. 47 (Brasil, 2002); e a Lei nº 10.848/2004, art. 4º e art. 5º, *caput* e § 4º, há uma aplicação das regras do regime cumulativo (Brasil, 2004).

Outra opção é o regime de incidência não cumulativa, nos termos da Lei nº 10.637/2002 (PIS/PASEP) e da Lei nº 10.833/2003 (COFINS) (Brasil, 2003c). Neste caso, faz-se o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, fixando-se as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, respectivamente, em 1,65% e de 7,6% do faturamento. As pessoas jurídicas de direito privado (e as que lhe são equiparadas pela legislação) que apuram o IRPJ com base no lucro real estão sujeitas à incidência não-cumulativa, exceto: as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei nº 7.102/1983, e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo).

4 Na prática jurídica a referência é, via de regra, aos seguintes julgados: RE 357.950-9/RS; RE 527.602, Tema 95; RE 432.413; ADI 1.417.

5 Essas contribuições ganharam regulamento consolidado pela Receita Federal na Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019.

Existe, ainda, uma terceira sistemática, reconhecida por parcela da doutrina jurídica como “regime diferenciado”. Sob essa alcunha agregam-se os casos que apresentam a característica comum de trazer alguma diferenciação em relação à apuração da base de cálculo ou à alíquota, via de regra, tendo em conta a especificidade de algum tipo de receita. Enfim, com a alteração constitucional promovida pela Emenda Constitucional nº 42/03 e com a Lei nº 10.865/2004 (Brasil, 2003, 2004), instituiu-se uma quarta modalidade, por assim dizer, voltada ao regime de incidência das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação de bens (“entrada de bens estrangeiros no território nacional”, nos termos da Lei nº 10.865/2004) e sobre o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Sobre a receita e o faturamento das operações atinentes ao setor de energia, nas suas múltiplas fases (geração, transmissão, comercialização e distribuição) incidem, portanto, as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS (tanto pelo “Regime Não Cumulativo”, que parece mais comum, quanto pelo “Regime Cumulativo”, nos moldes da Lei nº 10.637/2002, artigos 1º a 8º (Brasil, 2002); da Lei nº 10.833/2003 (Brasil, 2003c), artigos 1º a 10; da Lei nº 9.718/1998 (Brasil, 1998), artigo 3º, §§ 6º, 8º e 9º c/c a Lei nº 12.715/2012, artigo 70 (Brasil, 2012), e c/c Lei nº 8.212/1991 (Brasil, 1991), artigo 22, § 1º), as quais, na fixação da tarifa de energia, são repassadas ao consumidor. Em apertada síntese, a tarifa cobrada pelas empresas distribuidoras para ofertar energia elétrica computa o custo da compra de energia dos geradores, o custo do percurso pelas linhas de transmissão e, finalmente, os custos da própria distribuição. Agregam-se, notadamente na geração e transmissão, encargos administrativos de diversas feições jurídicas sobre as tarifas. Somam-se, ainda, os custos tributários.

As contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS na etapa de distribuição, nesse cenário, já tendo as distribuidoras absorvido nos seus custos a carga da comercialização, da geração e da transmissão, incidem sobre a receita ou o faturamento do fornecimento da energia aos consumidores. De ordinário, após algumas deduções da receita, chega-se à base de cálculo sobre a qual se faz a incidência das alíquotas nominais (logo, a alíquota efetiva, havendo dedução na montagem da base, será menor que a nominal). Em seguida faz-se o repasse dessas alíquotas por meio de algoritmo de apuração pelo qual o valor bruto é calculado pela operação de divisão da tarifa, no numerador, por um inteiro menos as alíquotas efetivas das contribuições ao PIS/PASEP, da COFINS e do ICMS, no denominador⁶. Na conta de luz põem-se o valor bruto da tarifa e, como destaque, as parcelas das alíquotas dos tributos.

A propósito da dinâmica da incidência dessas contribuições repassadas aos consumidores, o Superior Tribunal de Justiça já assentou em sede de recurso repetitivo, a legitimidade do repasse às tarifas de energia elétrica do valor correspondente ao pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS: “É legítimo o repasse às tarifas de energia elétrica do valor correspondente ao pagamen-

⁶ É lembrar, conforme já decidido pelo STF, que o “ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da Cofins” [RE 574.706, rel. min. Carmen Lúcia, j. 15-3-2017, P, DJE de 2-10-2017, Tema 69] (Brasil, 2008).

to da Contribuição de Integração Social - PIS e da Contribuição para financiamento da Seguridade Social - COFINS incidente sobre o faturamento das empresas concessionárias" (Brasil, 2010).

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal seguiu a direção do Superior Tribunal de Justiça, embora julgando questão relacionada ao repasse dessas contribuições aos usuários de serviço de telecomunicações. De acordo com a Corte, "O repasse do PIS/COFINS nas faturas de telefonia não altera a matriz de incidência tributária das contribuições. Distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato. [...] O repasse do PIS/COFINS ao consumidor nas faturas do serviço de telefonia, nos termos do art. 9º, § 3º, da Lei 8.987/1995, não ofende a Constituição Federal" (Brasil, 2019a).

2.1 OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO PIS/PASEP E COFINS

Há diversos *benefícios fiscais* relacionados a esses tributos. Aqui, não obstante, interessam aqueles específicos do setor de energia que podem afetar a atividade de geração distribuída. Nessa direção, destaca-se, com a Lei nº 11.484/2007 (Brasil, 2007), o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (PADIS), que, como já mencionado, reduziu a zero as alíquotas de PIS/PASEP, COFINS, IPI, II e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) para a pessoa jurídica que realizar investimentos em pesquisa e desenvolvimento de dispositivos eletrônicos semicondutores, mostradores de informação e insumos e equipamentos destinados à industrialização desses semicondutores e mostradores. Embora o PADIS alcance, prioritariamente, o setor de eletrônicos e de informática, pode favorecer algum dos equipamentos utilizados na geração distribuída.

Também desde 2007, por força do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), instituído pela Lei nº 11.488 (Brasil, 2007), o setor de energia (além de portos, transporte, saneamento básico e irrigação) goza de benefício fiscal consistente na suspensão de PIS/PASEP, COFINS, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação na "venda ou importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado" (art. 3º) e na "venda ou importação de serviços destinados a obras de infraestrutura para incorporação ao ativo imobilizado" (art. 4º). A suspensão, após incorporação no ativo imobilizado dos bens e materiais adquiridos, converte-se em hipótese de tributação à alíquota zero. Há, no REIDI, também, desconto de PIS/PASEP relativos às "edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" (art. 6º).

Trata-se de favor fiscal que, nos termos sistematizados acima, mais afetam a organização empresarial interna da pessoa jurídica que buscará ofertar a geração distribuída de energia solar. É bom que se diga, ademais, que no mesmo diploma alterou-se o art. 26, § 1º, da Lei nº 9.427/1996, de molde a instituir benefício tarifário. Previu-se, aí, aos aproveitamentos de potencial hidráulico com potência igual ou inferior a 1.000 kW, bem como àqueles aproveitamentos com base em fontes

solar, eólica, biomassa e cogeração qualificada, conforme regulamentação da ANEEL, cuja potência injetada nos sistemas de transmissão ou distribuição seja menor ou igual a 30.000 kW, determinação no sentido de que a ANEEL estipule “percentual de redução não inferior a 50% (cinquenta por cento) a ser aplicado às tarifas de uso dos sistemas elétricos de transmissão e de distribuição, incidindo na produção e no consumo da energia”.

Mais tarde, em 2016, a Lei nº 13.360 (Brasil, 2016) manteve o benefício tarifário, mas passou a restringi-lo ao potencial hidráulico de potência superior a 5.000 kW e igual ou inferior a 30.000 kW, destinado à produção independente ou autoprodução. O benefício seguiu igual, todavia, àqueles aproveitamentos com base em fontes solar, eólica, biomassa e cogeração qualificada, incluindo o proveniente de resíduos sólidos urbanos e rurais, cuja potência injetada nos sistemas de transmissão ou distribuição sejam menor ou igual a 30.000 kW. A nova lei especificou, ainda, que a redução recaia na produção e no consumo da energia “comercializada pelos aproveitamentos” e “destinada à autoprodução, desde que proveniente de empreendimentos que entrarem em operação comercial a partir de 1º de janeiro de 2016”.

A Lei de 2016 também conservou a mudança trazida pela Lei nº 13.203/2015, no sentido de conferir aos empreendimentos com base em fontes solar, eólica, biomassa e cogeração qualificada, a redução na energia comercializada ou destinada à autoprodução, desde que a potência injetada nos sistemas de transmissão ou distribuição seja maior que 30.000 kW e menor ou igual a 300.000 kW e atendam um dos seguintes critérios: “I – resultem de leilão de compra de energia realizado a partir de 1º de janeiro de 2016; ou II – venham a ser autorizados a partir de 1º de janeiro de 2016” (art. 26, § 1ºA).

De volta ao campo dos benefícios tributários, enfim, no que toca especificamente à geração distribuída de energia, com o avanço do marco regulatório, por impulso mesmo do dever de sustentabilidade a embasar a extrafiscalidade no setor energético, o art. 8º da Lei nº 13.169/2015 promoveu a redução a zero das alíquotas dessas contribuições sobre a energia elétrica ativa fornecida pela distribuidora à unidade consumidora.

A COFINS e as contribuições ao PIS/PASEP, assim, ficam afastadas no que toca à quantidade de energia elétrica ativa injetada na rede da distribuidora pelo gerador-consumidor no montante do excedente da energia produzida no mês, acrescido dos créditos de energia de meses anteriores detidos pelo titular da unidade consumidora no âmbito do Sistema de Compensação de Energia Elétrica (SCEE). Subsiste a cobrança do tributo, apenas, sobre a energia elétrica consumida da rede de distribuição.

É possível discutir, a esse respeito, quanto a alíquota das contribuições esteja zerada a título de favor legal, a própria incidência desses tributos sobre a energia injetada no sistema. Isso porque a energia injetada é cedida ou emprestada gratuitamente à distribuidora. Depois, mais tarde, para que não haja enriquecimento ilícito da empresa distribuidora, faz-se a inexorável compensação. Não haveria, portanto, sobre essa quantidade injetada, venda da energia nem faturamento ou

receita que pudesse se enquadrar na regra matriz de incidência da COFINS ou das contribuições ao PIS/PASEP.

A seguir essa linha de entendimento, ademais, poder-se-ia dizer que o consumidor que faz a geração distribuída é o titular da energia por ele gerada e, portanto, o seu ofertador à distribuidora. Não há receita atribuível à distribuidora por essa quantidade injetada. Se houvesse (e não há), seria atribuível ao consumidor que a produziu e inseriu no sistema. Por essa quantidade de energia injetada a distribuidora, no máximo, poderia receber pagamentos mínimos pelo uso de sua rede, parcela, esta sim, que entraria nas suas receitas.

A sistemática da geração distribuída mexe, como se vê, com a própria compreensão relativa à prática de as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS (quando repassadas aos consumidores pelas distribuidoras de energia) levarem em consideração um valor hipotético/irreal, ou seja, uma suposta importância que seria paga pelo consumo energético bruto da unidade habitacional caso não fosse injetada energia no sistema de compensação de energia elétrica, ao invés do valor do consumo líquido, centrado na contraprestação que é efetivamente paga à concessionária de energia elétrica, por força dos arts. 2º, III, 6º, §1º, e 7º, da Resolução Normativa nº 482/2012 da ANEEL (Brasil, 2012)⁷.

3 DA INCIDÊNCIA DO ICMS

Quanto ao ICMS, o tributo, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, além de disciplinado pela Lei nº 2.657/1996 e por vasta normatividade de execução e complementação, encontra na Constituição de 1988, em leis complementares (notadamente o Código Tributário Nacional e as Leis Complementares nº 24/1975 e 87/1996), em Resoluções do Senado e em Convênios do CONFAZ sua fundamental estruturação normativa (Paulsen; Melo, 2013).

A Constituição de 1988 delimita o espaço tributável do ICMS no art. 155, II, §§ 2º a 5º, prevendo, de igual forma, mecanismos de repartição de suas receitas entre os estados, por meio da sistemática de distinção de alíquotas em operações interestaduais (§ 4º), e a municípios, por meio da destinação da arrecadação de 25% do ICMS (Brasil, 1988, art. 158, inc. 4), distribuído nos moldes da redação conferida pela EC nº 108/2020, “[...] 65%, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, e até 35%, de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos” (Brasil, 1988, art. 158).

⁷ O STF já teve uma oportunidade de conhecer, de passagem, a questão, decidindo tratar-se de questão infraconstitucional. Cf.: ARE 1025651, Rel.: Min. Edson Fachin. Julgamento: 01/03/2017. Publicação: 07/03/2017.

Na configuração dos lindes da competência tributária, o ICMS pode incidir (i) sobre a circulação de mercadorias, (ii) sobre a prestação de serviços de telecomunicações, (iii) sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, (iv) sobre a circulação de mercadorias fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios e, ainda, (v) sobre a importação de bens e serviços. Diz, mais, que o ICMS será “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (Brasil, 1988, art. 155, § 2, inc. 1), e poderá ser “seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (Brasil, 1988, art. 155, § 2º, inc. 3).

A seletividade, no setor da energia, conjuga-se ao dever de promoção da sustentabilidade que afeta a tributação, como já se viu, havendo o Supremo Tribunal Federal, no RE 714.139/SC – com modulação da decisão no sentido de que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvadas as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21) –, fixado tese de que, por força da “técnica da seletividade” e da “essencialidade dos bens e serviços” em relação ao ICMS, são inconstitucionais alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral.

A base de cálculo do ICMS não compreenderá “o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos” (Brasil, 1988, art. 155, § 2º, inc. XI). E sua desoneração, por meio do instrumental técnico-jurídico da isenção ou da não-incidência, salvo determinação legal em contrário, “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e “[...] acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (Brasil, 1988, art. 155, § 2, inc. 2).

Sobre a base de cálculo envolvendo o ICMS, tanto a sua base quanto o seu cômputo nas bases de outros tributos, o Supremo Tribunal Federal tem deliberado que é constitucional “a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo” (RE 582.461) e “a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB” (RE 1.187.264, Tema de Repercussão Geral 1.048) (Brasil, 2021a), discutindo, também, o ICMS computado na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (RE 574706) (Brasil, 2008), além de fracionamentos desses debates quando envolvida a substituição tributária (RE 12.588) (Brasil, 2022), créditos presumidos de ICMS na base de (RE 835.818) (Brasil, 2015e) e o cômputo da TUST e da TUSD na base do próprio ICMS (RE 1.041.816) (Brasil, 2017c).

Ainda sobre o manejo das desonerações na política fiscal do ICMS, nos termos do art. 150, § 6º, e do art. 155, § 2º, XII, ‘g’ (c/c art. 150, § 6º) (Brasil, 1988), a lei complementar deve regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, afigurando-se inconstitucional promover qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remis-

são de tributos sem previsão em lei específica que regule exclusivamente a matéria ou discipline o tributo envolvido e, também, quando exigido, sem a indispensável anuência dos estados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)⁸.

Por sua vez, indo além das imunidades previstas no art. 150, VI, da Constituição, regra expressa de delimitação negativa da competência obsta a incidência do ICMS “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior” e “sobre serviços prestados a destinatários no exterior”, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (excepcionando a orientação geral do 155, § 2º, inc. II), bem como “sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”, “sobre o ouro” (quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial) e “nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita” (Brasil, 1988).

Ao Senado Federal caberá a fixação das alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, bem como o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (Brasil, 1988, art. 155, § 2º, incs. IV, V, VI)⁹. Lei complementar, para além do que já enuncia o art. 146 da Constituição, definirá contribuintes, disporá sobre a substituição tributária (CRFB, art. 150, § 7º), disciplinará o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, estabelecer a exclusão da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, de serviços e outros produtos além dos mencionados no inc. X, ‘a’, prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias, definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez (com especificidades enunciadas no art. 155, § 4º), qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b, fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (Brasil, 1988, art. 155, § 2º, inc. XII).

8 A jurisprudência da Suprema Corte, a propósito, é clara quanto à inconstitucionalidade decorrente da inexistência de acordo no CONFAZ a respaldar eventual desoneração de ICMS, já havendo deliberado, inclusive, pela impossibilidade da “modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, § 2º, XII, da CF [...]” (ADI 3.794 ED, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 18-12-2014, P, DJE de 25-2-2015) (Brasil, 2014). Os Convênios, pactuados no CONFAZ, são internalizados nos termos da legislação complementar que, no caso, ainda é a Lei Complementar nº 24/1975 (Brasil, 1975), por força do disposto no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. A Lei Complementar nº 24, por sua vez, embalada pelo contexto autoritário de sua edição, dispensou a ratificação pelas Assembleias Legislativas dos convênios assinados pelos Secretários de Fazenda. No seu art. 4º, deixou ao Poder Executivo a competência para, “dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, [...] [publicar] decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo”. Essa atribuição movia a crítica doutrinária de afronta ao princípio da legalidade e ao regime democrático, em específico por conta da mudança trazida pela EC nº 03/1993, que determinou no § 6º do art. 150 ser imprescindível lei específica para a concessão de subsídio ou isenção. Sobre o tema, da jurisprudência do STF, confirmaram-se os julgados prolatados no RE 630.705/MT e na ADI 5.929/DF (2012c).

9 Vide, por exemplo. A Resolução 13/2012 (Brasil, 2012) em: <https://legis.senado.leg.br/norma/586999/publicacao/15839317>

No caso específico do setor de energia distribuída de fonte solar, objeto deste artigo, na interpretação e concretização dessas normas dever-se-á ter em conta aquele dever de sustentabilidade que condiciona, também, o campo da disciplina jurídica das finanças públicas. Como visto para as contribuições ao PIS/PASEP e para a COFINS, o ICMS incidente tanto sobre as operações de circulação de energia (bem imaterial equiparado à mercadoria) quanto sobre os insumos empregados nas atividades distribuidoras, transmissoras e, para os nossos fins, geradoras de energia, é de sopesar, ao lado de sua reconhecida e ampla capacidade arrecadatória, as finalidades regulatórias (extrafiscalidade) que dirigem seus rumos no setor.

No que se refere ao ICMS, ademais, tendo em vista, notadamente, a geração distribuída de fonte solar, deve-se considerar tanto a incidência na importação de equipamentos quanto sobre as operações mesmo de circulação de energia¹⁰.

3.1 DA INCIDEÊNCIA DO ICMS-IMPORTAÇÃO

O ICMS-importação alcança “a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade” (LC 87/1996, art. 2º, § 1º, I). São imunes a exportação de energia e a sua circulação interestadual a destinatário industrial ou comercial.

A ser pago pelo importador ou “qualquer pessoa, física ou jurídica, de direito público ou privado, que promova importação de mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja sua finalidade” (Rio de Janeiro, 1996, art. 15, VI), o critério temporal de sua incidência é demarcado no desembarque aduaneiro da mercadoria ou bem importados do exterior, a despeito de ser possível considerar a sua ocorrência na entrega da mercadoria ou bem importado do exterior se efetuada antes do ato do despacho aduaneiro (LC 87/1996, art. 12, IX e § 7º). A sua base de cálculo, neste caso, com algumas exceções, é a soma do “valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação”, com o “imposto de importação”, o “imposto sobre produtos industrializados”, o “imposto sobre operações de câmbio” e “quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras”.

As alíquotas oscilam conforme se modifica a política fiscal, encontrando-se fixadas, basicamente, no art. 14 da Lei do Estado do Rio de Janeiro – LERJ nº 2.657/1996. Ali se prevê, por exemplo, que havendo anuênciam prévia da Secretaria de Estado de Fazenda a alíquota será de 12% em “operações com máquinas, aparelhos, equipamentos e veículos, destinados à implantação, ampliação e modernização de unidades industriais ou agroindustriais, e visem à incorporação de novas tecnologias, à desconcentração industrial, à defesa do meio ambiente, segurança e saúde do trabalhador e à redução das disparidades regionais” (Rio de Janeiro, 1996, art. 14, XV, § 1º).

10 Põe-se de lado, neste estudo, uma discussão legítima e que demandaria a judicialização ou a mobilização política dos atores interessados sobre a supressão ou extensão de benefícios existentes aos setores energéticos mais poluentes e que, a despeito de sua importância histórica, seguem na contramão do dever constitucional de sustentabilidade no campo das finanças públicas.

De acordo com a Resolução Secretaria de Estado de Fazenda nº 6.484/2002 (Brasil, 2002), tendo em vista o disposto no art. 18, § 6º, do Regulamento do ICMS do Rio de Janeiro (Decreto nº 27.427/2000) (Brasil, 2000), a “responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente sobre as operações internas com energia elétrica, desde a realizada pelo gerador ou importador, é atribuída ao estabelecimento que realiza saída ao consumidor final”.

3.2 DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS-IMPORTAÇÃO

Para haver regular desoneração, entretanto, já se disse ser indispensável harmonização federativa por meio do CONFAZ. Uma forte guerra fiscal interestadual ao longo dos anos, como é de todos conhecida, deu azo a desonerações desprovidas de pactuação. Sanando a situação, a Lei Complementar nº 160/2017 (Brasil, 2017) e, sob sua égide, o Convênio ICMS nº 190/2017 (Brasil, 2017), regulam a subsistência e a eventual remissão de créditos tributários relacionados a benefícios fiscais concedidos de forma irregular. Nessa direção, por força do Convênio ICMS nº 101/1997 (prorrogado até 31/12/2028 pelo Convênio ICMS nº 156/2017) (Brasil, 1997) autoriza-se a desoneração do ICMS sobre as operações com diversos produtos nele indicados com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH.

Também merece destaque o Convênio ICMS nº 109/2014 (Brasil, 2014), com a redação dada pelo Convênio ICMS nº 203/2019, pelo qual os Estados do Amapá, Bahia, Ceará, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Roraima, Santa Catarina e São Paulo foram autorizados a conceder, sobre as mercadorias que especifica, diferimento do ICMS incidente tanto nas operações de aquisição interestaduais, relativamente ao diferencial de alíquota, como nas de importação de máquinas, equipamentos e materiais sem similar nacional destinados à captação, geração e transmissão de energia solar ou eólica, bem como à geração de energia a partir de biogás, incorporadas ao ativo imobilizado de estabelecimentos geradores.

4 DO ICMS-CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

Em se tratando de ICMS-circulação de mercadoria (no caso, a energia distribuída de fonte solar) sobre a operação de circulação, dá-se sua incidência com a saída do estabelecimento e, no caso das operações interestaduais, na entrada, no território do Estado, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização (LERJ nº 2.657/1996, art. 2º, I, e parágrafo único, III; art. 3º, I e § 1º) (Rio de Janeiro, 1996). A sua base de cálculo, na hipótese, é o valor da operação (LERJ nº 2.657/1996, art. 4º, I) e, na sua falta, “o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação, ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia” (Rio de Janeiro, 1996, art. 7º, I).

As alíquotas na incidência do tributo sobre a operação com energia elétrica, na forma do art. 14, VI, da LERJ nº 2.657/1996, variam em função da quantidade consumida (Rio de Janeiro,

1996)¹¹. Igualmente por força da Resolução Secretaria de Estado de Fazenda 6.484/2002 (Brasil, 2002), tendo em vista o disposto no art. 18, § 6º, do Regulamento do ICMS do Rio de Janeiro (Decreto nº 27.427/2000) “a responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente sobre as operações internas com energia elétrica, desde a realizada pelo gerador ou importador, é atribuída ao estabelecimento que realiza saída ao consumidor final” (Brasil, 2000). Em 2015, na LERJ nº 7.122 (Rio de Janeiro, 2015), impulsionado, ainda que de forma implícita, pelo dever constitucional de promoção da sustentabilidade, o Estado do Rio de Janeiro instituiu a Política Estadual de Incentivo ao Uso da Energia Solar.

Para a consecução de seus objetivos, a lei atribui competência ao Estado do Rio para, dentre outras medidas, estabelecer instrumentos fiscais e creditícios à produção e à aquisição de equipamentos e materiais empregados em sistemas de energia solar (art. 3º, II) e consignar, na legislação orçamentária, recursos financeiros para o custeio de atividades, programas e projetos voltados para os objetivos previstos nesta Lei (art. 3º, IV). No art. 4º, V, previu-se ao Estado do Rio o desenvolvimento de ações voltadas à instalação de sistemas fotovoltaicos nos prédios públicos, escolas, empresas e autarquias, inclusive por meio de preferência na construção de prédios públicos estaduais (art. 5º, I) (Rio de Janeiro, 2015).

Incluiu-se na política, ainda, com “o intuito de criar um mercado consumidor para os materiais voltados para produção ou manutenção do sistema de energia solar”, previsão de que fosse reduzido “o valor da alíquota de ICMS incidente sobre estes materiais ou produtos acabados em 100%”, igual benefício se conferindo “ao ICMS sobre inversores de tensão e controladores de carga” (art. 7º). Nessa direção, o art. 8º instituiu, pelo prazo de 10 (dez) anos, isenção do ICMS sobre “a energia elétrica gerada pelo microgerador e minigerador participantes do sistema de compensação de energia elétrica, de que trata a Resolução Normativa nº 482, de 17 de abril de 2012 da ANEEL” (Brasil, 2012).

Não custa lembrar que embora a lei de 2015 pressuponha, em linha de princípio, a definição de microgerador e de minigerador estabelecida no marco regulatório da citada REN nº 482/2012 (Brasil, 2012), não está, necessariamente, adstrita ao delineamento conceitual regulatório. Alterada a definição administrativa, portanto, não há automática e necessária mudança para fins financeiros e tributários. O arrastamento há de ser visto com muito cuidado, tendo em conta, notadamente, o regime de legalidade reforçada que orienta todas as finanças públicas sob o ordenamento constitucional de 1988. A Lei de 2015 e a política nela estabelecida continuam em vigor, mas a isenção do art. 8º foi, há pouco tempo, revogada (o que poderia ser lido como simples suspensão de eficácia, como explicaremos abaixo) pela LERJ nº 8.922/2020 (art. 5º) (Rio de Janeiro, 2020).

11 Cf.: “a) 18% (dezoito por cento) até o consumo de 300 quilowatts/hora mensais; a.1) 12% (doze por cento) até o consumo de 450 quilowatts/hora mensais para clientes residenciais que estejam enquadrados no Programa Especial de Tarifas Diferenciadas, conforme regulamentação da ANEEL, desde que cumpridas as exigências e contrapartidas em Resolução a ser editada pela Secretaria de Fazenda. b) 27% (vinte e sete por cento) quando acima do consumo estabelecido na alínea “a” até o consumo de 450 quilowatts/hora mensais; c) 28% (vinte e oito por cento) quando acima de 450 quilowatts/hora mensais; d) 6% (seis por cento) quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros” (Rio de Janeiro, 1996).

4.1 OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS-CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

Quaisquer benefícios tributários legítimos, contudo, já o dissemos, carecem de acordo federativo por meio do CONFAZ. Interessante benefício nas operações com a própria Administração Pública Estadual, diz respeito ao Convênio ICMS nº 26/2003, que autoriza “conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias” (Brasil, 2003), condicionando a desoneração “ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado”, “à indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto” e “à comprovação de inexistência de similar produzido no país, na hipótese de qualquer operação com mercadorias importadas do exterior” (Cláusula primeira, § 1º, I, II, III). Infelizmente não há extensão à Administração Municipal, o que acaba por violar a equidade federativa, mas, para ser viabilizado, requereria recurso ao Judiciário ou mobilização das municipalidades para ver reconhecida a extensão. A isenção seria importante porque a imunidade recíproca, no momento, não costuma ser reconhecida pelo Judiciário a impostos indiretos nos quais a Administração figure como contribuinte de fato.

Já o Convênio ICMS nº 16/2015 (Brasil, 2015), ao qual o Rio de Janeiro aderiu pelo Convênio nº 157/2015, facultou aos estados a concessão de isenção do ICMS incidente sobre a energia elétrica fornecida pela distribuidora à unidade consumidora. Porém, somente a parcela correspondente à energia injetada e aos créditos de energia será abrangida pela isenção, prevendo a cláusula primeira, § 1º, inc. II, que o benefício “não se aplica ao custo de disponibilidade, à energia reativa, à demanda de potência, aos encargos de conexão ou uso do sistema de distribuição, e a quaisquer outros valores cobrados pela distribuidora”. Além disso, somente se poderá usufruir do favor fiscal se distribuidoras, microgeradores e minigeradores observarem os procedimentos previstos em “Ajuste SINIEF” (Brasil, 2015) e, ainda, as operações a serem isentas estejam contempladas com desoneração das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS.

Na sua redação original, com efeitos até 25/11/2015, o Convênio autorizava a isenção, sem restrições, à microgeração e à minigeração distribuída (“aplica-se somente à compensação de energia elétrica produzida por microgeração e minigeração, conforme definidas na referida resolução”). De 26/11/2015 a 31/05/2018, com a redação dada pelo Convênio ICMS nº 130/15 (Brasil, 2015), restringiu-se o benefício à compensação de energia elétrica produzida por microgeração e minigeração cuja potência instalada fosse, respectivamente, menor ou igual a 100 kW e superior a 100 kW e menor ou igual a 1 MW. Na redação ainda em vigor, com efeitos a partir de 01/06/2018, modificou-se, novamente, a potência instalada para, na microgeração, montante menor ou igual a 75 kW e, para a minigeração, potência superior a 75 kW e menor ou igual a 1 MW.

Em 2020, o Rio de Janeiro, na já mencionada Lei nº 8.922 (Rio de Janeiro, 2020), no art. 1º, forte naquele Convênio e, ainda, na cláusula décima terceira do Convênio ICMS nº 190/2017 e

no § 8º da Lei Complementar nº 160/2017 (Brasil, 2017), concedeu a referida isenção¹². A Lei nº 8.922/2020, no seu art. 5º, revogou a isenção concedida no art. 8º da LERJ nº 7.122/2015, criando, com as alterações da LERJ nº 8.990/2020, um benefício substituto nos seus arts. 3º e 4º. A nova desoneração, restringiu-se à microgeração distribuída, definida em resumo como a “central geradora de energia elétrica solar fotovoltaica com potência instalada menor ou igual a 75kW”, e à minigeração distribuída, compreendida como a “central geradora de energia elétrica solar fotovoltaica com potência instalada superior a 75kW e menor ou igual a 5MW”. Além disso, afastou da norma isentiva o custo de disponibilidade, a energia reativa, a demanda de potência, os encargos de conexão e outros valores cobrados pela distribuidora (Rio de Janeiro, 2020).

A Lei estadual, aderindo à definição regulatória, foi mais longe que o Convênio ao tratar da isenção aos microgeradores. Enquanto o Convênio fixava a potência em até 1MW, a lei estadual estabelece desoneração até 5MW. Sem o respaldo do Convênio, entretanto, a ampliação não é possível, de maneira que, para efeitos fiscais, os microgeradores foram fragmentos em duas modalidades: (i) aqueles com potência instalada superior a 75kW e menor ou igual a 1MW, com isenção; (ii) e aqueles com potência instalada superior a 1kW e menor ou igual a 5MW, sem o benefício do ICMS (Rio de Janeiro, 2020).

Esse fracionamento tributário não se confunde, a propósito, com o desmembramento regulatório. O fracionamento tributário, por isso, não encontra empecilho na regra do art. 4º-A da REN ANEEL nº 482/2012 (já com a alteração trazida pela REN nº 1.000/2021) (Brasil, 2021b) ou do § 2º do art. 11 da Lei nº 14.300/2022 (novo marco legal da minigeração e da microgeração distribuída), a teor do qual “É vedada a divisão de central geradora em unidades de menor porte para se enquadrar nos limites de potência para microgeração ou minigeração distribuída”.

A proibição, aí, é de desmembramento para finalidades regulatórias de enquadramento do tipo de central geradora, não para efeitos tributários, que trata, apenas, de uma forma de fracionar a central geradora para usufruir o benefício dentro da mesma categoria de gerador distribuído. Dito de outro modo, para fins apenas tributários, dentro de um mesmo tipo de enquadramento de central (na categoria de minigeneradoras, por exemplo) nada obsta o fracionamento para efeitos de gozo do benefício fiscal.

Assim, uma minigeneradora que poderia se constituir com potência de 5MW pode, sem se desmembrar em afronta à regra da Lei nº 14.300/2022, ser fracionada apenas para fins tributários em cinco minigeneradoras de 1kW. Não há aí divisão de central em unidades menores para buscar um enquadramento administrativo distinto, uma vez que o enquadramento continua o mesmo: minigeração. Só haveria violação se uma central que não fosse caracterizada, já no início, como minigeneradora,

12 “[...] nas operações de saídas internas de energia elétrica fornecida pela distribuidora à unidade consumidora, na quantidade correspondente à energia injetada na rede de distribuição somada aos créditos de energia ativa originados, no mesmo mês ou em meses anteriores, na própria unidade consumidora ou em outra unidade de mesma titularidade, desde que o responsável pela unidade tenha aderido ao sistema de compensação de energia elétrica, nos termos estabelecidos nesta Lei” (Rio de Janeiro, 2020, art. 1º).

buscasse sê-lo. Ou se um minigerador buscasse se fracionar em microgeradores, mudando, aí sim, a tipologia regulatória.

Nada obstante, o fracionamento tributário, que não se confunde com o administrativo, acaba por gerar uma externalidade institucional negativa, na medida em que amplia a complexidade dos arquétipos da regulação administrativa. Superá-lo pela via de repactuação federativa ou pela via da mutação interpretativa consubstancia atitude desejável.

Firme nesse propósito, alternativa possível, com provável risco de judicialização, residiria na compreensão sistemática da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 16/2015 (Brasil, 2015), de maneira a garantir sua identidade com o marco regulatório, preservando o mandamento constitucional de promoção da sustentabilidade também no campo das finanças públicas. Embora, por regra, os efeitos administrativos e fiscais sejam independentes, a integração finalística se imporia com base naquele dever constitucional, o qual resta, ainda, favorecido pelo balanceamento que aponta a alternativa como via adequada, necessária e proporcional.

Não haveria, para isso, a propósito, impedimento decorrente do art. 111 do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966), segundo o qual “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção”. É que não se estaria a tratar de norma sobre outorga de isenção, mas de norma (o Convênio do ICMS) de competência, que apenas autoriza futura criação do benefício fiscal pelos estados. E mais: estar-se-ia, apenas, a ampliar a dimensão temporal da norma de competência que facilita aos estados outorgar o benefício. Além disso, a compreensão sistemática do Convênio preserva a igualdade federativa, porquanto alcança todos os estados, mantendo a segurança jurídica dos contribuintes e o respeito ao mandamento de sustentabilidade ambiental existente na seara da tributação.

Como ensina Ricardo Lobo Torres (2000, p. 21), “as normas sobre a interpretação e a integração do Direito Tributário são ambíguas, insuficientes ou redundantes: necessitam elas próprias de interpretação”. Com efeito, o citado artigo 111, a despeito da insistência de parcela da dogmática tributária, apegada ao formalismo e ao literalismo radical, traz em seu núcleo significativo uma vedação de renúncia de receita (assim como de criação) sem respaldo legal, por meio da analogia, da equidade e dos princípios gerais de direito tributário ou público (Brasil, 1966, art. 108)¹³.

Focado como estamos na geração distribuída de energia de fonte solar, no que toca especialmente ao ICMS, há, quanto ao ICMS-Importação e ao ICMS-circulação de mercadoria, benefícios à aquisição de equipamentos de geração de fonte solar lastreado no Convênio ICMS nº 101/1997 e no Convênio ICMS nº 109/2014 (Brasil, 1997, 2014). Cuida-se de benefícios que, em linha de princípio, mais afetam a organização negocial interna da pessoa jurídica que prestará a geração, mas que, ainda assim, podem afetar o planejamento dos custos da geração distribuída. Também há desoneração de ICMS, afeta às operações de circulação de energia, mais especificamente sobre a energia injetada na rede distribuidora pelo gerador de fonte solar e créditos daí decorrentes, com lastro no

13 Ampla exposição sobre o tema acha-se em: (Alves; Bustamante, 2012)

Convênio ICMS nº 16/2015. Dadas as dúvidas em torno da desoneração aí autorizada, tendo em vista a interpretação do Convênio de forma sistemática, sem perder de vista a normatividade regulatória e a legislação estadual do Rio de Janeiro, verificou-se que a isenção aí prevista alcança a geração distribuída de potência de até 1 MW, sem prejuízo a que um microgerador, sem contrariar a regra de não fracionamento da Lei nº 14.300/2022, opte para fins fiscais constituir cinco centrais de 1 MW o invés de uma de 5MW.

Há, também, espaço argumentativo, embora com risco de judicialização, para se estender a isenção a centrais geradoras de potência maior que 5MW e, também, para postular que a isenção dure, ao menos, até dezembro de 2025, ao invés de dezembro de 2022. Igualmente com risco de judicialização, existe possibilidade de se obter o reconhecimento da não incidência do ICMS (muito mais do que uma sujeição ao favor fiscal da isenção) e de se pleitear a isenção concedida à instalação de geração distribuída em prédios públicos estaduais à esfera municipal.

Não foram encontrados na execução do estudo que lastreou o presente artigo, contudo, outros Convênios ICMS afetos à matéria aqui abordada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se verificar, como proposto para este artigo, que o poder público vem promovendo uma efetiva política voltada ao incentivo às fontes alternativas de energia elétrica, desenvolvendo programas, firmando compromissos internacionais de expansão do uso de fontes renováveis de energia (caso da Conferência das Nações Unidas sobre as Mudanças Climáticas, de 2015, na qual se fixaram objetivos de desenvolvimento sustentável até 2030), bem como implementando ações que, em se tratando de energia solar, ganharam robustez no país a partir de Resoluções Normativas da ANEEL (nímeros 482/2012, 687/2015, 786/2017 e 1.000/2021) e, mais recentemente, com a Lei nº 14.300/2022 (Brasil, 2012, 2015, 2021).

Atentou-se, em específico, para o manejo da política tributária na prestação de serviço de geração de energia solar, de modo que o sujeito (pessoa natural ou jurídica) que atua na prestação do serviço de geração de energia solar há de considerar, primeiramente, a chamada tributação direta relativa à sua atividade. Suportará aí, basicamente, a incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos de competência federal e sem repercussões específicas, pelo apurado, para o segmento de geração energética de fonte solar. Já em relação à tributação indireta considerou-se, aqui, (i) o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), cobrado pelo Estado do Rio de Janeiro, bem como (ii) as contribuições ao Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), cobradas, todas, pela União.

Da mesma forma, discorreu-se sobre os benefícios fiscais relacionados à tributação incidente no setor, com destaque para a Lei nº 11.484/2007 (Brasil, 2007), que instituiu o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (PADIS), e para o Convênio ICMS nº 101/1997 (Brasil, 1997), prorrogado até 31/12/2028 pelo Convênio ICMS nº 156/2017, que autorizou a desoneração do ICMS sobre as operações com diversos produtos nele indicados com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH.

O mapeamento dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro ao setor, ainda assim, confirmou que se tem observado, conquanto de maneira tímida e carente de reforço, o mandamento constitucional que ordena positivamente o poder tributário como instrumento de regulação e fomento da exploração energética sustentável.

Essa trava da política tributária no setor de energia solar pode decorrer do cenário de austerdade e crise econômica e política dos últimos seis anos. Também é influenciada, provavelmente, pelo imaginário que guia a reforma tributária do consumo para alinhar o Brasil ao sistema da tributação do valor adicionado nos moldes europeus, caracterizado por tributação em nível quantitativo mais baixo que o vigente no Brasil, proporcional e neutra, com correções distributivas e de fomento que priorizam a atuação pela despesa pública.

Ainda assim, reitere-se, seu uso é presente, constante e capaz de estimular terceiros à prestação do serviço de geração de energia solar.

A agenda para melhor estudar e projetar caminhos para a geração distribuída de fonte solar, acelerando os passos rumo à transição para uma economia de baixo carbono, segue em aberto. O papel da tributação nesse processo não há de ser ignorado.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Carolina Shroeder; BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado. **Revista Direito Público**, Porto Alegre, v. 12, n. 65, 2015, 32-44, set./out. 2015. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/issue/view/92>. Acesso em: 14 abr. 2024.

ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas. A interpretação literal no direito tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos de direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 331-356.

AMATO, Lucas Fucci. **Inovações constitucionais**: direitos e poderes. Belo Horizonte: Letramento, 2018.

AVZARADEL, Pedro Curvello Saavedra; QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. A Tributação do sol: estímulos para uma matriz energética sustentável e confiável. In: CARLI, Ana Alice; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi (org.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: FGV, 2015. p. 233-247.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. **Resolução Normativa nº 482, de 17 de abril de 2012.** 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. Brasília, DF: ANEEL, 2012. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/geracao-distribuida>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. **Resolução Normativa nº 687, de 24 de novembro de 2015.** Altera a resolução normativa n. 482, de 17 de abril de 2012, e os módulos 1 e 3 dos procedimentos de distribuição – PRODIST. Brasília, DF: ANEEL, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/geracao-distribuida>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. **Resolução Normativa nº 786, de 17 de outubro de 2017.** Altera a Resolução Normativa nº 482, de 17 de abril de 2012. Brasília, DF: ANEEL, 2017. Disponível em: <https://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2017786.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. **Resolução Normativa nº 1000, de 7 de dezembro de 2021.** Estabelece as Regras de Prestação do Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica; revoga as Resoluções Normativas ANEEL nº 414, de 9 de setembro de 2010; nº 470, de 13 de dezembro de 2011; nº 901, de 8 de dezembro de 2020 e dá outras providências. Brasília, DF: ANEEL, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/geracao-distribuida>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS n. 130, de 04/11/2015.** Dispõe sobre a adesão dos estados da Bahia, Maranhão e Mato Grosso e do Distrito Federal ao convênio ICMS 16/2015, 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 elétrica - ANEEL. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=305786>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS n. 16, de 2015.** 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 elétrica – ANEEL. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV016_15#:~:text=Autoriza%20a%20conceder%20isen%C3%A7%C3%A3o%20nas,Nacional%20de%20Energia%20El%C3%A9trica%20%20ANEEL. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS n. 190, de 2017.** Dispõe, nos termos autorizados na lei complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2.º do art. 155 da constituição federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS n. 101, de 12/12/1997.** Concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica. Brasília, DF: Presidência da República, 1997. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=14712>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio/ICMS n. 26, de 4 de abril de 2003. Autoriza os estados e o Distrito Federal a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/applications/legislacao/serc/legato.nsf/749c4b1f5a6df7a304256b210079ce23/e556b9e-03192281004256d1a0044d9d1?OpenDocument#:~:text=Conv%C3%AAnio%2FICMS%20N%C2%BA%202026%2C%20DE,e%20suas%20Funda%C3%A7%C3%B5es%20e%20Autarquias>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. ICMS n. 109, de 2014. Autoriza os estados que menciona a conceder diferimento do ICMS devido nas operações com máquinas, equipamentos e materiais destinados à captação, geração e transmissão de energia solar ou eólica incorporados ao ativo imobilizado de estabelecimentos geradores de energia solar ou eólica. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legisacao/convenios/2014/CV109_14#:~:text=Autoriza%20os%20Estados%20que%20menciona,de%20energia%20solar%20ou%20e%C3%89lica. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Emendas constitucionais de revisão. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 abr. 2024.

BRASIL. Decreto n. 27.427, de 17 de novembro de 2000. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/decest.nsf/a912a1deb5407d36832569d0006f99d9/e435cb69bb47ffa7032569a10080b56c?OpenDocument>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Emenda constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da constituição federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF: Presidência da República, 2017a. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/17745016#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20conv%C3%AAnio%20que%20permite,do%20%C2%A7%C2%BA%20do%20art>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1975. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%202024%2C%20DE,mercadorias%2C%20e%20d%C3%A1o%20outras%20provid%C3%A1ncias. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os programas de integração social (PIS) e de formação do patrimônio do servidor público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20cumulatividade,fiscais%2C%20a%20declar%C3%A7%C3%A3o%20de%20inaptid%C3%A3o. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 10.848, de 15 de março de 2004. Dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as leis ns 5.655, de 20 de maio de 1971, 8.631, de 4 de março de 1993, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.648, de 27 de maio de 1998, 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.438, de 26 de abril de 2002, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.848.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público e a contribuição para o financiamento da seguridade social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2010.865%2C%20DE%2030%20DE%20ABRIL%20DE%202004&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20para%20a%20Seguridade%20Social%20incidente%20sobre%20a%20importa%C3%A7%C3%A3o%20de%20bens%20e%20servi%C3%A7os. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 11.484, de 31 de maio de 2007. Dispõe sobre os incentivos às indústrias de equipamentos para TV digital e de componentes eletrônicos semicondutores e sobre a proteção à propriedade intelectual das topografias de circuitos integrados, instituindo o programa de apoio ao desenvolvimento tecnológico da indústria de semicondutores – PADIS e o programa de apoio ao desenvolvimento tecnológico da indústria de equipamentos para a TV digital – PATVD; altera a lei no 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga o art. 26 da lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005. Brasília, DF: Presidência da República, 2007a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11484.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007. Cria o regime especial de incentivos para o desenvolvimento da infra-estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11488.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 12.187, de 29 de dezembro de 2009. Institui a política nacional sobre mudança do clima - PNMC e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12187.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 12.715, de 17 de setembro de 2012. Altera a alíquota das contribuições previ-denciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; institui o programa de incentivo à inovação tecnológica e adensamento da cadeia produtiva de veículos automotores, o regime especial de tributação do programa nacional de banda larga para implantação de redes de telecomunicações, o regime especial de incentivo a computadores para uso educacional, o pro-grama nacional de apoio à atenção oncológica e o programa nacional de apoio à atenção da saúde da pessoa com deficiência [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 13.360, de 17 de novembro de 2016. Altera a lei n. 5.655, de 20 de maio de 1971, a lei n. 10.438, de 26 de abril de 2002, a lei n. 9.648, de 27 de maio de 1998, a lei n. 12.111, de 9 de dezembro de 2009, a lei n. 12.783, de 11 de janeiro de 2013, a lei n. 9.074, de 7 de julho de 1995, a lei n. 7.990, de 28 de dezembro de 1989, a lei n. 9.491, de 9 de setembro de 1997, a lei n. 9.427, de 26 de dezembro de 1996, a lei n. 10.848, de 15 de março de 2004, a lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, a lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012, a lei n. 13.334, de 13 de setem-bro de 2016, a lei n. 13.169, de 6 de outubro de 2015, a lei n. 11.909, de 4 de março de 2009, e a lei n. 13.203, de 8 de dezembro de 2015; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da Re-pública, 2016. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/ficha/~/legisla/Legislacao.nsf/b110756561cd26fd03256ff500612662/10946f0157bfb14b8325806f003ab9c0&OpenDocument>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da seguridade so-cial, institui plano de custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Bra-sília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.718%2C%20DE%2027%20DE%20NOVEM-BRO%20DE%201998&text=Altera%20a%20Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A7%C3%A1ria%20Federal,Art. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energéti-ca e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da Repú-blica, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/l9394.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Lei nº14.300, de 6 de janeiro de 2022. Institui o marco legal da microgeração e mi-nigeração distribuída, o Sistema de Compensação de Energia Elétrica (SCEE) e o Programa de Energia Renovável Social (PERS); altera as Leis nºs 10.848, de 15 de março de 2004, e 9.427, de 26 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/l14300.htm. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Recurso extraordinário 835.818. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 150, § 6., e 195, I, b, da constituição federal, a possibilidade de excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS os valores referentes a créditos presumidos do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal. Requerente: União. Relator: Min. Marco Aurélio, 22 set. 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/Repercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4630911&numeroProcesso=835818&classeProcesso=RE&numeroTema=843>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Resolução autorizativa n. 12.588, de 30 de agosto de 2022. Transfere de Pajeú energia solar SPE Ltda., para UFV Pajeú 4 SPE S.A., a autorização referente à central geradora fotovoltaica Pajeú 4, outorgada por meio da resolução autorizativa n. 11.469, de 5 de abril de 2022, localizada no município de Bom Jesus da Lapa, no estado da Bahia. Brasília, DF: Agência Nacional de Energia Elétrica, 2022. Disponível em: <https://www2.aneel.gov.br/cedoc/rea202212588ti.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Resolução n. 13, de 2012. Estabelece alíquotas do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Brasília, DF: Senado Federal, 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm#:~:text=RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%C2%BA%2013%2C%20DE%202012.&text=Estabelece%20al%C3%ADquotas%20do%20Imposto%20sobre,e%20mercadorias%20importados%20do%20exterior. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Resolução n. 6.484, de 5 de dezembro de 2002. Autoriza o poder executivo a abrir ao fundo nacional de desenvolvimento - recursos sob supervisão da secretaria de planejamento da presidência pública - crédito especial até o limite de CR\$ 460.000.000,00, para o fim que especifica. Brasília, DF: Presidência da República, 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1970-1979/16484.htm#:~:text=LEI%20No%206.484%2C%20DE,para%20o%20fim%20que%20especifica. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Resolução normativa ANEEL n. 1.000, de 7 de dezembro de 2021. Estabelece as regras de prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica; revoga as resoluções normativas ANEEL n. 414, de 9 de setembro de 2010; n. 470, de 13 de dezembro de 2011; n. 901, de 8 de dezembro de 2020 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: <https://www.hidropan.com.br/resolucao-aneel-1000-2021/#:~:text=A%20Resolu%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%20ANEEL%20n%C2%BA,de%20distribui%C3%A7%C3%A7%C3%A3o%20de%20energia%20el%C3%A9trica>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.185.070/RS. Administrativo. serviço público concedido. energia elétrica. tarifa. repasse das contribuições do pis e da cofins. legitimidade. Recorrente: Edger Girard. Recorrido: CEED. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, 22 de setembro de 2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/dj_inteiro. Acesso em: 12 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). AG.REG no recurso extraordinário 630.705 - Mato Grosso. Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS. benefício fiscal. ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo CONFAZ [...]. Relator: Min. Dias Toffoli, 11 dez. 2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/23508468>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de constitucionalidade 3.794**. Embargos de declaração em ADI. omissão. pedido de modulação temporal dos efeitos da decisão. declaração de constitucionalidade de lei que conferiu benefícios em matéria de ICMS sem que haja convênio do CONFAZ. embargos conhecidos para negar-lhes provimento. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 dez. 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7851429>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1.053.574/RS**. Recurso Extraordinário. Direito Tributário. Direito Administrativo. PIS/COFINS. Serviços de telecomunicações. Concessão de serviços públicos. Equilíbrio econômico-financeiro. Política tarifária. 2. Exigência de lei complementar para o repasse de contribuições aos usuários de serviço público. Desnecessidade [...]. Recorrente: Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda. Recorrida: União. Relator: Min. Gilmar Mendes, 25 de outubro de 2019a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=RE&numero=1053574#>. Acesso em: 12 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 1.187.264 – São Paulo**. constitucional e tributário. ICMS. inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta. possibilidade. desprovimento do recurso extraordinário. Requerente: Midori Auto Leather Brasil LTDA. Requerido: União. Relator: Min. Marco Aurélio, 24 fev. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755911571>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 574.706**. Requerente: IMCO-PA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Requerido: União. Relator: Min. Carmen Lúcia, 2 jan. 2008. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 1.041.816-SP**. ICMS. eletricidade. valor global. tarifa de uso do sistema de distribuição e tarifa de uso do sistema de transmissão. exclusão na origem. recurso extraordinário. matéria constitucional. repercussão geral configurada. Requerente: Estado de São Paulo. Requerido: Oscar da Silva. Relator: Min. Edson Fachin, 16 maio 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13964158>. Acesso em: 18 abr. 2024.

CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade ambiental e incentivo às energias renováveis. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena. (org.). **Tributação ambiental e energias renováveis**. Porto Alegre: Editora Fi, 2016. p. 12-13.

CORVAL, Paulo Roberto dos Santos. A sétima tese: uma contribuição ao pensamento jurídico-financeiro no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 22, n. 119, p. 67-90, 2014.

CORVAL, Paulo Roberto dos Santos. Análise integral do direito (AID): primeiras aproximações e apontamentos para a pesquisa no direito público. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 54, n. 213, p. 81-111, jan./mar. 2017. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/213/ril_v54_n213_p81. Acesso em: 8 maio 2023.

LOWNDES, Vivien; ROBERTS, Mark. **Why institutions matter**: the new institutionalism in political science. Hampshire: Palgrave Macmillan, 2013.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Extrafiscalidade e meio ambiente**: o tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica. 2011. 350 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. **Revista das Finanças Públicas e Direito Fiscal**, São Paulo, v. 16, n. 80, p. 253–283, maio/jun., 2008.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PAYÃO, Jordana Viana; RIBEIRO, Maria de Fátima. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 11, n. 3, p. 276-310, set./dez. 2016. Disponível em: <https://biblioteca.sophia.com.br/terminal/9549/acervo/detalhe/363150>. Acesso em: 14 abr. 2024.

RIO DE JANEIRO. **Lei n. 2657, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências. Rio de Janeiro: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 1996. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/letra-a/aliquota/>. Acesso em: 18 abr. 2024.

RIO DE JANEIRO. **Lei n. 7.122 de 03/12/2015**. Institui a política estadual de incentivo ao uso da energia solar. Rio de Janeiro: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 2015. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=346265>. Acesso em: 18 abr. 2024.

RIO DE JANEIRO. **Lei n. 8.922, de 30 de junho de 2020**. Revoga o art. 8.º da lei n. 7.122, de 03 de dezembro de 2015 e adere à isenção de ICMS nas operações internas relativas à circulação de energia elétrica, sujeitas a faturamento sob o sistema de compensação de energia elétrica, concedida pelo item 222 do anexo I do decreto executivo do estado de Minas Gerais n. 43.080, de 13 de dezembro de 2002, com base no § 8.º da lei complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017 e na cláusula décima terceira do convênio ICMS n. 190/2017. Rio de Janeiro: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=397896>. Acesso em: 18 abr. 2024.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito ambiental**: introdução, fundamentos e teoria geral. São Paulo: Saraiva, 2014.

TEIXEIRA, Carlos Sávio. Experimentalismo e democracia em Unger. **Lua Nova Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 80, p. 45-69, 2010.

TEIXEIRA, Carlos Sávio. Uma filosofia política para a transformação. **Revista Estudos Políticos**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 3, p. 22-34, 2011.

TORRES, Héleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Trata de direito constitucional financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.

UNCTAD - United Nations Trade Development. **World investment Report 2023: investing in sustainable recovery.** Switzerland: UNCTAD, 2023. Disponível em: <https://unctad.org/publication/world-investment-report-2023>. Acesso em: 14 abr. 2024.

UNGER, Roberto Mangabeira. **What should legal analyses become?** New York: Verso, 1996.

Recebido em: 22/12/2022

Aceito em: 08/07/2024