
Solução de Consulta nº 500 - Cosit**Data** 16 de outubro de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA DO ART. 22-A LEI Nº 8.212/1991. ATIVIDADE DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADA. NÃO ENQUADRAMENTO NAS EXCEÇÕES PREVISTAS NOS §§ 2º E 3º DO ART. 22-A DA LEI Nº 8.212/1991.

A energia elétrica é considerada bem móvel incorpóreo, de forma que sua comercialização não configura prestação de serviços. Portanto, não é possível o enquadramento de agroindústria que também atua na geração de energia elétrica nas exceções previstas nos §§ 2º e 3º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991.

Dispositivos Legais: art. 22-A da Lei nº 8.212/1991.

Relatório

1. A consultante, identificada como agroindústria, tem como atividade econômica principal a fabricação de álcool. Como uma de suas atividades econômicas secundárias, a consultante atua na geração de energia elétrica por meio da queima do bagaço da cana-de-açúcar.
2. Em razão de sua qualificação como agroindústria, a consultante submete-se à contribuição substitutiva prevista no art. 22-A das Lei nº 8.212/1991.
3. No tocante à atividade de geração de energia elétrica, a consultante alega que a contribuição substitutiva prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 lhe seria excessivamente onerosa, pois tal atividade, altamente automatizada, demandaria pouca mão de obra. Outrossim, afirma que não foi a intenção da lei que a contribuição substitutiva incidisse sobre a geração energia, pois tal atividade configuraria prestação de serviços, enquadrando-se nas exceções previstas nos §§ 2º e 3º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991.

4. Diante do exposto, a consulente formula os seguintes questionamentos:

1) “A atividade de geração de energia elétrica realizada pela consulente constitui operação relativa à prestação de serviço a terceiros para efeitos dos §§ 2º e 3º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, ou seja, a consulente poderá excluir a receita bruta correspondente à mencionada atividade da base de cálculo da contribuição previdenciária da agroindústria, assim como da contribuição ao Senar?”

2) “Sendo positiva a resposta ao questionamento anterior, a consulente poderá utilizar os valores recolhidos a maior a título de contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta correspondente à atividade de geração de energia elétrica, relativamente ao período não alcançado pela decadência, para compensar débitos próprios vencidos ou vincendos de contribuições previdenciárias?”

Fundamentos

5. A questão a ser analisada versa sobre natureza jurídica da atividade de geração de energia elétrica – prestação de serviços ou compra e venda de bem incorpóreo. O correto enquadramento dessa atividade é relevante para a definição do regime tributário aplicável ao caso, atraindo ou afastando as regras da contribuição substitutiva prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991.

6. A consulente afirma que a atividade de geração de energia consistiria no serviço de manutenção de uma “diferença de potencial para provocar uma corrente elétrica em um condutor”.

7. Ocorre que essa pode ser a realidade física, mas nem sempre o Direito segue os critérios da física para ordenar a realidade. A respeito do tema, são relevantes as observações de Caio Mário que, embora se refiram, aos bens divisíveis, ilustram bem o raciocínio que se pretende afirmar (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, Volume I, 21ª Edição, 2005, Editora Forense, Rio de Janeiro, p. 430):

A divisibilidade, como qualidade física, é própria de qualquer corpo e de toda matéria, orgânica ou inorgânica, havendo os progressos da ciência alcançado até a mais ínfima parcela, e atingido, com a divisão do átomo, o máximo em teor de divisibilidade. Partindo-se desta ideia, puramente determinada no campo da ciência física, pode-se dizer que todo corpo é suscetível de divisão. No terreno da ciência jurídica, não se pode assentar a mesma regra, porque o critério da divisibilidade, em direito, é outro. Não importa, para definir a divisibilidade, admitir que materialmente tudo seja disto suscetível.

8. A título de exemplo, os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem, embora sejam fisicamente móveis, são considerados imóveis pelo Direito (art. 81, inciso II, do Código Civil). Da mesma forma, um diamante, embora seja fisicamente passível de divisão, pode ser considerado bem indivisível pelo direito se a sua fragmentação resultar na redução desproporcional de seu valor (art. 87 do Código Civil). Por

fim, navios e aeronaves, apesar de serem bens móveis, seguem um regime jurídico diferenciado, aplicando-se lhes algumas normas próprias do regime jurídico dos bens imóveis (art. 1.473, incisos VI e VII, do Código Civil).

9. Portanto, o que interessa para fins da definição da natureza jurídica de um fenômeno não é a realidade física, mas a disciplina que lhe é dada pelo ordenamento jurídico. Entende-se pertinente transcrever o entendimento de Caio Mário sobre o tema (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, Volume I, 21ª Edição, 2005, Editora Forense, Rio de Janeiro, pp. 422 e 423):

O Código associa dois elementos na caracterização da “res mobilis”:
a) serem suscetíveis de remoção por força própria (semoventes) ou por força alheia; b) conservarem a própria substância ou destinação econômico-social. Esta última inovação sobre o texto do Código de 1916 sempre foi cogitada pela doutrina.

Na sua classificação jurídica, os bens móveis se agrupam em duas classes: a dos que o são por natureza, e a dos que assim se consideram por determinação legal.

(...)

O desenvolvimento técnico e o progressivo vieram levantar uma indagação quanto à caracterização do gás e da corrente elétrica. (...) A corrente elétrica, porém, não tem a mesma corporalidade. A doutrina e a jurisprudência brasileiras, conceituando o seu desvio irregular como furto, levavam à sua caracterização como coisa móvel, e o Código Penal brasileiro, de 1940, encerrou qualquer controvérsia equiparando a energia elétrica, ou qualquer outra dotada de valor econômico, a coisa móvel (art. 155, § 3º). Igualmente no direito francês. O conceito não é, porém, aceito no direito alemão. No direito português, e sob o critério econômico, a energia elétrica é coisa. No direito moderno qualquer energia natural ou elétrica que tenha valor econômico, considera-se bem móvel.

10. Nesse sentido, constata-se que a energia elétrica é tratada pelo Direito Civil como bem móvel (art. 83, inciso I, do Código Civil) – trata-se do que a doutrina denomina de bem móvel por determinação legal. Outrossim, diferentemente do que afirma a consultante, a energia elétrica é apropriável podendo, inclusive, ser objeto do crime de furto (art. 155, § 3º, do Código Penal).

11. Desse modo, diante do quadro normativo vigente, verifica-se que a geração de energia elétrica é um fruto industrial, ou seja, um bem produzido periodicamente pelo fruto do trabalho humano. Ademais, em razão de sua natureza de bem móvel, sua alienação segue as regras próprias da transferência de propriedade de tais bens – trata-se, assim, de uma obrigação de dar.

12. Por outro lado, segundo o célebre entendimento do STF, firmado no RE nº 116.121-3/SP (trata-se do julgado no qual o STF afastou a incidência de ISSQN sobre a locação de bens móveis, servindo de precedente para a edição do Enunciado nº 31 da Súmula

Vinculante daquele tribunal), a prestação de serviços tem por objeto uma obrigação de fazer. Esta, por sua vez, consiste no cumprimento de uma tarefa por parte do devedor.

13. Sintetizando tudo o que foi até o momento exposto, temos que a produção e posterior comercialização de energia elétrica, considerada bem móvel pelo ordenamento vigente, configura uma obrigação de dar, afastando-se a existência de uma prestação de serviços. A fim de reforçar tal conclusão, segue-se citação de Flávio Tartuce (TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil, Volume Único, 6ª Edição, 2016, Editora Método, São Paulo, p. 359):

Quando o conteúdo obrigacional estiver relacionado com uma coisa, determinada ou determinável, a obrigação é de dar. Quando uma tarefa positiva ou uma abstenção estiver nela presente, haverá uma obrigação de fazer e de não fazer, respectivamente.

14. A própria consulente, embora defenda tratar-se de prestação de serviços, reconhece que sua atividade se refere à entrega de um bem:

“(...) Não caracteriza a atividade uma obrigação de dar, mas uma obrigação de fazer. Isto porque a energia elétrica não pode ser estocada, tendo que ser consumida no mesmo instante em que é gerada, nem apropriada, tratando-se de coisa intangível, o que torna sem sentido uma obrigação de dar energia elétrica. **O que existe é a entrega de um bem imaterial (...)**” [sem grifos no original]

15. Ressalte-se que o fato da energia não poder ser armazenada e ter de ser consumida ou, ainda, de ser bem imaterial são irrelevantes para a caracterização da natureza da obrigação. Sendo repetitivo em prol da clareza, a prestação de serviços é caracterizada por uma obrigação de fazer.

16. Também não é adequada a comparação feita pela consulente entre o fornecimento de água encanada e a atividade de geração de energia. Isso porque, no fornecimento de água encanada, predomina a atividade de disponibilizar ao consumidor um bem já existente. Por outro lado, na geração de energia predomina atividade de criação de algo que não existia – a energia elétrica, bem móvel para fins legais e fruto da atividade industrial da consulente.

17. Acrescente-se que a CF/1988, ao disciplinar o ICMS, trata a comercialização de energia elétrica como espécie de circulação de mercadoria, pois ao elencar os serviços sujeitos à incidência do ICMS, referiu-se somente aos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal e de comunicação.

18. O raciocínio é o seguinte: como os serviços sobre os quais incide o ICMS são apenas aqueles disciplinados na CF/1988, conseqüentemente a incidência do referido imposto sobre as operações envolvendo energia elétrica tem por fato gerador a circulação de mercadorias.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de **serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [sem grifos no original]

19. Outrossim, no § 3º do precitado art. 155, a CF/1988 reserva a expressão “serviços” aos serviços de telecomunicações:

Art. 155, § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

20. No mesmo sentido do que se argumenta nos itens anteriores, segue transcrição constante do livro “Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência” (SOARES DE MELO, José Eduardo. ICMS – Teoria e Prática, 11ª Edição, Dialética, 2009, p.17. *Apud* PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 17ª Edição, 2015, Livraria do Advogado, Porto Alegre, p.324.):

“Mercadoria’, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente. Este conceito sofreu ampliação constitucional ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de incidência do ICMS, enquadrando-o no espectro mercantil (art. 155, § 3º, CF)...

21. Nenhum dos dispositivos legais citados pela consulente tem por objetivo precípuo diferenciar de forma técnica a prestação de serviços (obrigação de fazer) da obrigação de dar. Desse modo, ao mencionarem as palavras “serviço” ou “serviços”, não se pode afirmar que tais diplomas tenham se utilizado do sentido técnico desses termos, dado pelo Direito Civil.

22. Por fim, a legislação específica do setor trata a comercialização de energia como operações de compra e venda, a exemplo da Resolução Normativa nº 109/2004 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que instituiu a Convenção de Comercialização de Energia Elétrica. A compra e venda configura exemplo clássico de contrato envolvendo

obrigação de dar, o que resulta em mais um argumento a favor de se afastar a prestação de serviços.

Conclusão

23. Ante o exposto, conclui-se que:

a) Em resposta ao primeiro questionamento, a atividade de geração de energia não constitui prestação de serviços a terceiros, não podendo, portanto, ser enquadrada nas exceções previstas nos §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212/1991;

b) Tendo em vista a resposta negativa ao primeiro questionamento, a segunda pergunta formulada pela consultante restou prejudicada.

À apreciação da autoridade superior.

Assinado digitalmente

OSCAR DIAS MOREIRA DE CARVALHO LIMA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo, à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit-08

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit