



# XXXIV ENCONSEL

Encontro Nacional dos Contadores  
do Setor de Energia Elétrica



# ICMS

## TEMAS RELEVANTES PARA AS AS CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA



# **Diferencial de Alíquotas do ICMS em Operações Interestaduais (DIFAL)**



## Delimitação constitucional

Constituição Federal de 1988 estabeleceu, de forma genérica, a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir a cobrança do diferencial de alíquota (art. 155, VII).

## O que é:

O DIFAL/ICMS correspondente à diferença de imposto entre o montante decorrente da aplicação da alíquota interna vigente no Estado de destino e a alíquota utilizada, no Estado de origem, para tributar a operação de saída (interestadual).



## Aplicabilidade antes da EC 87/2015

A redação original da CF/88 dispunha sobre o DIFAL de forma genérica, deixando para a legislação infraconstitucional tratar do tema em detalhe;

Convênio ICMS nº 66/1988, editado logo após a CF/88 com finalidade temporária, foi o primeiro ato infraconstitucional a estabelecer as hipóteses em que o DIFAL é devido.



## Aplicabilidade antes da EC 87/2015

Até 2015, exigia-se o recolhimento do DIFAL apenas nos casos de:

1. Operação estadual com mercadorias destinadas a uso e consumo;
2. Operação estadual com mercadorias destinadas ao ativo imobilizado;
3. Prestação de serviços de transporte iniciados em outro Estado



## Alteração constitucional em 2015

A edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, em 16.04.2015, trouxe inédita hipótese de incidência do DIFAL: nas vendas interestaduais a consumidores finais, mesmo que não contribuintes do ICMS;

Motivo principal: crescimento do e-commerce;

Impacto financeiro: pela nova regra, os Estados de destino das mercadorias passariam a receber parte do ICMS sobre tais operações, no montante equivalente à diferença de alíquotas.



## Vício na exigência do DIFAL

Ao contrário do Convênio ICMS nº 66/1988, a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996) não prevê a exigência do DIFAL em operações interestaduais relativas a mercadorias destinadas a uso e consumo/ativo imobilizado.

A mera previsão constitucional não é suficiente para que o legislador estadual possa exigir o respectivo tributo, uma vez que a Constituição Federal não cria tributos, mas sim estabelece competências.





## Vício na exigência do DIFAL

A nova competência outorgada (aos Estados de destino das operações interestaduais) pela EC nº 87/2015 não encontra correspondência na Lei Kandir e em nenhuma outra lei complementar aplicável às pessoas jurídicas em geral.

Por essa razão, a exigência do DIFAL nessas operações ofende as normas da Constituição Federal de 1988 (arts. 146, I e III, e 155, par. 2º, XII) que exigem que a lei complementar defina as regras gerais do ICMS, dirima os conflitos de competência, indicando seus possíveis fatos geradores, contribuintes, local de ocorrência das operações e bases de cálculo.



## Precedentes no STF

O STF já se posicionou sobre o tema no julgamento do RE nº 580.903, no qual reconheceu que “*a instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar*”. Assentou, ainda, que a Lei Complementar nº 87/1996, ao cuidar do momento da consumação do fato gerador do imposto, não tratou do DIFAL.

Embora tal hipótese de incidência tenha sido prevista pelo Convênio nº 66/1988, não foi reproduzida na norma geral (Lei Kandir).





COMITÊ TRIBUTÁRIO

**am**  
ANDRADE  
MAIA  
ADVOGADOS

# DEMANDAS JUDICIAIS DOS CONSUMIDORES QUE AFETAM AS CONCESSIONÁRIAS



## Natureza das atividades exercidas pelas distribuidoras

Serviço de distribuição e comercialização de energia elétrica

### Parecer Cosit nº 27/2008

A atividade de distribuição de energia elétrica, atividade em análise nessa consulta, pode ser entendida como prestação de serviço. Desse modo, as distribuidoras estão autorizadas a descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço, conforme inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.



# TUSD e TUST

## TESE – NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS

### Fato Gerador do ICMS é a circulação de mercadorias

No caso das operações envolvendo a comercialização de energia elétrica, a base de cálculo do ICMS deve mensurar, exclusivamente, o preço cobrado pela energia elétrica fornecida ao consumidor final.

Sendo TUSD e TUST itens autônomos à energia (mercadoria), não devem compor à base de cálculo do ICMS.

Tanto o texto constitucional quanto o infraconstitucional deixam evidente que o fato gerador do ICMS é a comercialização de energia elétrica.

É possível dissociar o custo com o transporte da energia da energia “mercadoria” gerado pelas empresas de geração. Note-se que a própria ANEEL exige que tais informações sejam prestadas separadamente na fatura de energia elétrica.



### Antes uníssono, o STJ passou a divergir sobre o tema

#### 1ª TURMA

“O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas – entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) – compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996.”

#### 2ª TURMA

“É firme a Jurisprudência desta Corte de Justiça no sentido de que não incide ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição de energia elétrica, já que o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância não consolidada na fase de distribuição e transmissão.”



## Expectativa de fixação de tese sobre o assunto

“Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção” – CPC, art. 1.036

**Afetação** na sessão eletrônica finalizada em 28/11/2017 (Primeira Seção).

Há determinação de **suspensão nacional de todos os processos pendentes**, individuais ou coletivos (Art. 1.037, II, CPC). (acórdão publicado no DJe de 15/12/2017).

**Recursos paradigmas:** REsp 1.692.023, o REsp 1.699.851 e o EREsp 1.163.020.



# As alíquotas do ICMS e o Princípio da Seletividade





### Estrutura constitucional do ICMS - Seletividade

O parágrafo 2º, inciso III, do artigo 155 DA CF/88, ao delimitar as características do ICMS, estabeleceu que o referido imposto “pod  
erá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”

A seletividade pressupõe diferente gradação de alíquotas por parte do ente tributante em função da importância (“essencialidade”) produto ou serviço que é objeto da exação.

Se adotada a Seletividade, as alíquotas do ICMS devem ser fixadas de modo inversamente proporcional à essencialidade das mercadorias e serviços.



### A Seletividade é facultativa?

**Hugo de Brito Machado**, ao tratar do tema, assim se manifestou:

*“A seletividade é facultativa para o ICMS, mas o critério desta, uma vez adotada, só pode ser o da essencialidade das mercadorias ou dos serviços sobre os quais esse imposto incide.”*

A Lei n. 7.783/89, tratando das necessidades inadiáveis da comunidade, previu que o fornecimento de energia elétrica é serviço essencial:

*“Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;”*

Desrespeito: há inclusive casos de itens supérfluos (bebidas alcoólicas, fumo, iates, embarcações de recreio ou esporte) com alíquotas de ICMS inferior àquela incidente sobre energia elétrica




## Parecer da Procuradoria Geral de Justiça

**Rodrigo Janot**, ao se manifestar no âmbito do Recurso Extraordinário 714.139 (com repercussão geral reconhecida), afirmou que:

*“De mais a mais, ainda que fosse caso de considerar-se facultativa a aplicação da seletividade ao ICMS, uma vez feita a opção pelo legislador estadual pelo princípio da seletividade, passará, por lógica, a ser obrigatória a utilização do critério de comparação em virtude da essencialidade dos bens.*

*Os mais essenciais deverão ser submetidos a alíquota menores do que as destinadas aos supérfluos. As alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade (...)”*



## Dúvidas?

Eduardo Borges

[eduardo.borges@andrademaia.com](mailto:eduardo.borges@andrademaia.com)

+55 11 98249.0018

Andrade Maia Advogados

+55 11 4058.3500

[www.andrademaia.com.br](http://www.andrademaia.com.br)

