



NOTA TÉCNICA

DECRETO Nº 65.823/2021

NOVAS REGRAS DE ICMS SOBRE A VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA NO AMBIENTE DE COMERCIALIZAÇÃO LIVRE

Este trabalho foi desenvolvido pela Subcomissão de Tributação & Energia, vinculada à Comissão Especial de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil, São Paulo (OAB/SP) e tem por objetivo trazer considerações, ao Governo do Estado de São Paulo e à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, sobre os principais impactos decorrentes da edição do Decreto nº 65.823/2021, publicado em 26.6.2021, cuja vigência está prevista para iniciar em 1º.9.2021.

O Decreto nº 65.823/2021, editado pelo Estado de São Paulo, modificou as regras de recolhimento do ICMS, incidente nas operações com a venda energia elétrica no Ambiente de Comercialização Livre (ACL).

As alterações promovidas pelo Estado de São Paulo foram feitas para a legislação paulista se adequar ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4281, que reconheceu a inconstitucionalidade das regras de recolhimento do ICMS no Estado de São Paulo, que atribuíam às distribuidoras de energia elétrica a responsabilidade pelo pagamento do ICMS-ST sobre vendas no ACL.

A substituição tributária de ICMS sobre a energia elétrica em São Paulo foi instituída pelo no Decreto nº 54.177/2009 do Estado de São Paulo, na parte em que alterou a redação do art. 425, I, b, e dos §§ 2º e 3º, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (“RICMS/SP”). De acordo com a referido dispositivo legal, era de responsabilidade das distribuidoras o recolhimento do ICMS-ST nas operações em que fosse utilizadas as redes de distribuição de energia elétrica para a aquisição de energia no ACL.

O questionamento dessa norma, perante o STF, foi feito pela Associação Brasileira dos Agentes Comercializadores de Energia Elétrica (ABRACEEL). De acordo com os fundamentos apresentados pela entidade, a sistemática adotada pelo Estado de São Paulo criou uma modalidade de substituição tributária não existente no ordenamento



jurídico (denominada substituição lateral), pois o ICMS-ST seria recolhido por alguém que não participava do fato gerador da energia elétrica.

Ao analisar o disposto na legislação do Estado de São Paulo, o STF considerou a regra inconstitucional, pois não estava prevista em lei. Com o trânsito em julgado dessa decisão (ocorrido em 9.2.2021), o Estado de São Paulo editou o novo Decreto após passados 4 (quatro) meses e concedeu o prazo de 2 (dois) meses para as empresas do setor se adequarem à nova realidade.

Para adequar a sua legislação à referida decisão do STF, o Estado de São Paulo editou o Decreto nº 65.823/21 para introduzir novos dispositivos ao RICMS/SP. De forma geral, ficou estabelecido que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, em operações de energia elétrica, contratada no ACL será (i) do alienante situado em território paulista ou (ii) do destinatário, caso o alienante não esteja situado em território paulista.

Muito embora o Decreto tenha sido editado para seguir as determinações do julgamento proferido pelo STF, existem pontos que ainda geram dúvidas para todos os agentes do setor elétrico e que, em última análise, demonstram ilegalidades e inconstitucionalidades da norma.

Por esse motivo, por meio desta Nota Técnica, OAB/SP traz alguns pontos à avaliação do Governo do Estado de São Paulo para evitar que exista um aumento de litígios e, eventualmente, a saída de empresas comercializadoras do Estado de São Paulo, o que poderá impactar financeiramente as operações no âmbito do Estado. Os principais pontos a serem avaliados são:

(A) *Início de vigência do Decreto (violação ao princípio da anterioridade)*

Em primeiro lugar, o prazo de vigência estabelecido pelo Decreto nº 65.823/2021 não observa o princípio constitucional da anterioridade tributária, previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal¹.

¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
III – cobrar tributos:
(...)
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”.



De acordo com o artigo 4º, o Decreto “*entra em vigor em 1º de setembro de 2021*”. Em que pese tal determinação, as novas regras, instituídas pelo Decreto, somente poderiam produzir a partir do exercício seguinte, ou seja, em 1º.1.2022.

Isso porque, o próprio STF já definiu que as regras para mudança do ICMS-ST devem observar o princípio da anterioridade geral e nonagesimal (90 dias). Recentemente, o entendimento foi manifestado pela Corte, no julgamento das ADIs 6144 e 6624, ajuizadas para questionar a mudança das regras de cobrança de ICMS, nas operações de energia elétrica, no Estado do Amazonas.

O Estado havia mudado sua legislação, via Decreto, instituindo regime de substituição tributária e transferindo a responsabilidade do recolhimento do imposto das distribuidoras para as empresas geradoras energia elétrica.

De acordo com o voto do Relator (Ministro Dias Tofoli), a majoração indireta do ICMS realizada pelo decreto deveria respeitar anterioridades geral e nonagesimal. No caso do Estado de São Paulo, a mesma majoração indireta ocorreu. O Decreto nº 65.823/2021 acabou instituindo a exigência do ICMS em operações que não eram tributadas anteriormente (ex: operações entre comercializadoras e cessão de energia excedente ainda não destinada a consumidor final realizadas no Estado de São Paulo).

(B) Falta de clareza sobre operações internas entre comercializadoras e a sobra de energia (cessão de excedentes)

De acordo com o disposto no artigo 425-B, inciso I, parte geral, e artigo 5-A do Anexo XVIII, ambos do RICMS/SP estabelecem que o alienante da energia elétrica, estabelecido no Estado ficará responsável pelo recolhimento do imposto. Confira-se:

“Artigo 425-B - Na hipótese de o consumidor paulista, conectado à rede de distribuição ou transmissão, ter adquirido energia elétrica no ambiente de contratação livre, a **responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica fica atribuída:**

I - ao alienante da energia elétrica situado no Estado de São Paulo;

II - ao destinatário da energia elétrica, quando o alienante estiver situado em outro Estado. (...)” (não destacado no original)

.....

“Artigo 5º-A - O alienante paulista de energia elétrica que firmar, em ambiente de contratação livre, contrato de compra e venda dessa mercadoria com adquirente domiciliado ou estabelecido no território paulista deverá, nos termos do inciso I do artigo 425-B e sem prejuízo do cumprimento das demais obrigações tributárias a que estiver sujeito nos termos na legislação aplicável:



- I - antes de iniciar suas atividades, inscrever, no Cadastro de Contribuintes do ICMS, observado o disposto nos artigos 19 a 31 deste regulamento, todos os seus estabelecimentos situados no território paulista;
- II - emitir, mensalmente, Nota Fiscal Eletrônica, modelo 55, **com destaque do ICMS**, em nome do adquirente, a título de faturamento da parcela da energia elétrica objeto de alienação que corresponder ao fato gerador ocorrido no mês imediatamente anterior, quando a energia elétrica: (...)” (não destacado no original)

Veja que o Decreto estabelece apenas a responsabilidade do alienante; porém, não fica claro se o ICMS deve ser recolhido nessa operação ou se haverá o diferimento. No mais, a referência cruzada entre os dispositivos pode ser interpretada como se apenas haveria efetivo ICMS a ser recolhido na operação com consumidor final, mas não entre comercializadoras.

Nota-se, por outro lado, que, nos casos de geração e importação da energia elétrica, o Decreto nº 65.823/2021 inseriu os artigos 8º e 9º ao Anexo XVIII estabelecendo o tratamento tributário de ICMS nas sucessivas operações.

A mesma situação não se dá em relação às comercializadoras. Caso se interprete que as comercializadoras se enquadram no conceito de “alienante” – independentemente da referência cruzada acima destacada - e, conseqüentemente, seja determinado o recolhimento do ICMS, a diretriz estará em direção oposta à da legislação dos outros Estados e, ainda, caberia à Sefaz-SP abordar a possibilidade ou não de tomada do crédito de ICMS. Todos esses fatores, porém, vêm causando dúvidas e podem resultar em significativa falta de atratividade de as comercializadoras se estabelecerem e se manterem no Estado de São Paulo.

Esse problema relacionado aos créditos também afeta a operação de cessão de excedentes, disciplinadas pela Portaria MME nº 185/2013. A cessão de excedentes é uma operação utilizada em muitas ocasiões pelas empresas do setor para revender aquela energia não utilizada em um período para outro consumidor que tenha interesse.

Na redação anterior da legislação, a cessão de excedentes não era uma operação tributável pelo ICMS, conforme inclusive já analisado pela Resposta à Consulta Tributária nº 6.162/2015 dessa SEFAZ². Naquela ocasião, essa Sefaz entendeu que

² “7. Isso posto, registra-se que o artigo 5º da Portaria CAT 61/2010 disciplina a emissão de documentos fiscais em operações de cessão de montantes de energia elétrica (revenda de excedente de energia elétrica), sendo que, no que se refere a revenda para consumo em estabelecimento paulista adquirente, remete-se, concomitantemente, a observância das regra de emissão de Nota Fiscal disposta no artigo 7º da Portaria CAT 97/2009. Dessa feita, recomenda-se a leitura atenta desses dispositivos, com especial atenção ao item 6 da alínea “b” do inciso II do artigo 7º da referida Portaria CAT 97/2009, o qual determina os dizeres a serem expressos no campo “Informações Complementares” da Nota Fiscal (“ICMS a ser lançado e pago pela empresa distribuidora no termos do disposto no artigo 425 e no artigo 5º do Anexo



não haveria necessidade de recolhimento do ICMS, pois a responsabilidade do pagamento era da distribuidora.

Entretanto, com a redação atual (artigo 425-B, § 4º do RICMS/SP), a empresa que realizar a cessão de excedente pode ser submetida ao recolhimento do ICMS sobre esse excedente (já tributado na operação anterior), a depender da interpretação acima referenciada. Além disso, não há qualquer esclarecimento ou determinação legal sobre a forma do tratamento dos créditos sobre esse montante de energia elétrica que não foi objeto de consumo pela empresa.

(C) Fato gerador do ICMS nas operações de energia

Além da falta de clareza quanto às operações internas entre comercializadoras e na cessão de excedentes o Decreto nº 65.823/2021 incorre em contradições quanto à fixação do fato gerador da energia elétrica. Enquanto os **artigos 1º e 2º do RICMS/SP estabelecem como fato gerador o consumo de energia, o artigo 425-B, parte geral, e artigo 5-A, do Anexo XVIII, do RICMS/SP determinam o fato gerador o contrato de compra e venda.**

Assim a dúvida que fica da leitura desses dispositivos é se o imposto será exigido na celebração de cada contrato firmado bilateralmente no ambiente de comercialização livre ou se no efetivo consumo da energia. Caso seja em cada contrato, claramente haverá inconstitucionalidade e ilegalidade da norma que poderá ser questionada pelos contribuintes.

Nos termos da Constituição Federal, o ICMS é um imposto incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias (e serviços de transporte e comunicação), nos termos do artigo 155, inciso II. A energia elétrica foi considerada mercadoria para fins

XVIII, ambos do RICMS - Emitida nos termos do inciso II e dos §§ 2º e 3º, todos do artigo 7º da Portaria CAT-97/2009 - mês de referência ---/---”).

8. Assim, está correto o entendimento da Consultante de que não deve destacar o ICMS na Nota Fiscal a ser emitida, já que, nos termos do artigo 425, inciso I, do RICMS/2000, nessas operações a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas é atribuída à empresa distribuidora de energia elétrica responsável pela rede de distribuição.

9. Entretanto, o CFOP a ser indicado no documento fiscal que ampara a operação em análise deve ser o 5.123 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente), conforme determinação expressa do item 4 do Anexo II da Portaria CAT 61/2010, e não o 5.251 (Venda de energia elétrica para distribuição ou comercialização), como entende a Consultante. A esse respeito, ressalta-se que a Consultante deverá regularizar sua situação relativamente aos documentos fiscais eventualmente emitidos com o CFOP incorreto.

10. Por fim, salienta-se que, nos termos dos artigos 2º a 4º da Portaria CAT 97/2009, os destinatários de energia elétrica adquirida no ambiente de contratação livre (ACL), para consumo em pelo menos um estabelecimento no estado de São Paulo, devem prestar mensalmente a Declaração do Valor de Aquisição da Energia Elétrica em Ambiente de Contratação Livre – DEVEC (...)



de incidência do ICMS pela CF, conforme interpretação do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” e § 3º³.

Assim, a Constituição Federal determina, como fato gerador do ICMS, a operação que resulte na circulação de energia elétrica. A circulação envolve, para efeitos de incidência do ICMS, a transferência de propriedade do bem objeto de comércio. Dadas as particularidades da energia elétrica, a transferência de propriedade ocorre apenas no seu efetivo consumo.

Desta forma, no caso da circulação de energia elétrica, o fato gerador do imposto estadual se concretiza apenas com a efetiva saída do bem do estabelecimento do fornecedor (fornecimento da energia) e se aperfeiçoa com o ingresso no estabelecimento do adquirente, ou seja, quando há consumo desse bem (critério temporal), o que é também confirmado pela jurisprudência.

No mesmo sentido, também dispõe o artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, que estabelece que o fato gerador do imposto estadual ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e que o imposto deve ser exigido quando ocorrer a efetiva transferência de titularidade da mercadoria com a respectiva entrega definitiva do bem ao seu destinatário (ou seja, no momento do seu efetivo consumo).

Assim, a legislação e a jurisprudência sobre o tema indicam que o fato gerador do ICMS ocorre quando a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida, momentos, diga-se, virtualmente concomitantes, dada a total impossibilidade de estocagem da energia elétrica.

³ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

(...)

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;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(...)

§ 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 (...).”



Em exemplo prático com base no descrito acima; a energia fornecida em setembro/2021 por comercializadora e que será medida em outubro/2021 terá o seu faturamento emitido em outubro/2021 cujo recolhimento de ICMS ocorrerá no terceiro dia útil de novembro/2021 em linha com o que já ocorria no Decreto 54.177/2009 e de forma análoga ao Decreto 57.177/2011 que alterou a escrituração das notas fiscais modelo 06 de data de vencimento para data de emissão.

Esse exemplo não gera desequilíbrio no caixa das comercializadoras e mantém o mesmo tratamento ora incorrido às distribuidoras.

(D) Dúvidas acerca da natureza do ICMS

Outro ponto que gera dúvida para as empresas do setor, em especial para as comercializadoras, é a natureza do novo ICMS instituído nas operações internas de comercialização.

A redação do artigo 425-B não deixa claro se o ICMS a ser recolhido é o ICMS próprio ou substituição tributária, o que causa uma grave insegurança jurídica nas operações, pois as diferentes interpretações poderão acarretar o aumento do contencioso tributário (seja mediante autuações fiscais ou medidas judiciais ajuizadas pelos contribuintes).

Importante ressaltar que, sendo considerado ICMS-ST, não haveria direito ao crédito e não haveria destaque na operação subsequente interna, ainda que esta seja a operação com o consumidor final. Por este motivo, estaria a sistemática em desacordo com o inciso VI do artigo 8º da Lei n.º 6.374/89, segundo o qual a comercializadora deve figurar como substituta nas operações com energia elétrica e, ato seguinte, com o disposto no artigo 264, inciso IV e § 1º, do RICMS/SP, segundo o qual não se aplica o ICMS-ST entre contribuintes substitutos da mesma espécie, de modo que não poderia haver retenção do ICMS em operações entre comercializadoras.

Além disso, na hipótese de ser o ICMS-ST devido nessa operação, ainda há dúvidas sobre a base de cálculo a ser utilizada, o que demanda esclarecimentos pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

(E) Violação aos princípios da legalidade e isonomia

Além do exposto acima, as regras instituídas pelo Estado de São Paulo violam o princípio da legalidade tributária, previsto nos artigos 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal. Isso porque o Decreto nº 65.823/2021 acaba por instituir um novo imposto nas



operações com energia elétrica, em especial, naquelas internas, seja entre as comercializadoras ou na cessão de excedentes.

A esse respeito, deve-se lembrar que a regra do Estado de São Paulo recentemente julgada inconstitucional (que atribuía a responsabilidade do ICMS-ST às distribuidoras de energia elétrica) foi instituída via Decreto. Durante o julgamento da ADI 4281, o STF determinou que a instituição de um tributo não poderia se dar via decreto.

“11. Como antes exposto, a Relatora, Ministra Ellen Gracie, acolheu a alegação de inconstitucionalidade formal dos dispositivos questionados por contrariedade ao princípio da legalidade. Afirmou a Relatora que:

“não apenas a determinação de quem é o contribuinte depende de lei em sentido estrito, dada a reserva legal absoluta imposta direta e expressamente pelo art. 150, I, da Constituição Federal, como também o deslocamento da obrigação principal a um substituto tributário.

É que, se admitíssemos a instituição de substituição tributária mediante ato infralegal, estaríamos permitindo que o Executivo deixasse de exigir o cumprimento da norma legal que definira o contribuinte e que o obrigara ao pagamento do tributo.

Ademais, em razão da própria garantia geral da legalidade, de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão por força de lei, conforme o art. 5º, II, da Constituição Federal, não é viável atribuir a alguém a obrigação de pagar tributo em lugar de outrem senão mediante lei em sentido estrito e observados, ainda, os requisitos materiais que justifiquem tal medida”. A análise da Relatora deve ser acompanhada, pois o princípio da legalidade tem de ser observado na eleição legal dos substitutos tributários.

(...)

Essa exigência está posta no art. 150, § 7º da Constituição da República, que cuida da chamada “substituição tributária para frente”, e no art. 155, § 2º, inciso XII, al. “ b” que determina que lei complementar deve dispor sobre substituição tributária. Nesse sentido, o art. 6º da Lei Complementar n. 87/1996 estabelece que “lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário (...)”

Pelo exposto, o Decreto paulista 54.177/09 cria modalidade de substituição tributária não cogitada em lei, pois não se enquadra no que autorizado pela Lei n. 6.374/89, pelo que contraria os arts. 5º, inc. II e 150, inc. I, da Constituição da República.”

Além da violação ao princípio da legalidade, o Decreto nº 65.823/2021 acaba por estabelecer tratamento desigual para agentes do mesmo mercado (tributação entre as comercializadoras), violando o princípio constitucional da isonomia.



Diante do exposto, espera-se que essa Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo promova as alterações na legislação tributária de forma a evitar futuros questionamentos e divergências na interpretação da regra tributária estadual

(F) Transmissoras de energia elétrica (conflito entre o artigo 425-B §3º e Convênio ICMS 117/04)

Outro ponto que causou desconforto e dúvidas na nova regra do Estado de São Paulo é o tratamento tributário dado às transmissoras de energia elétrica. Antes da edição do Decreto nº 65.823/2021, os consumidores finais, ligados a Rede Básica de transmissão seriam responsáveis pelo ICMS incidente nessa operação. Essa determinação está tanto na Portaria CAT 61/2010, como no Convênio ICMS nº 117/2004.

Entretanto, a nova regra prevista no artigo 425-B, § 3º do RICMS/SP dá a entender que as transmissoras (como alienantes da energia) serão responsáveis pelo recolhimento do ICMS nessa operação com consumidor final ligado à rede de transmissão.

(G) Regime Especial abordado no artigo 425-B: a quem se aplica e qual o objetivo

O Decreto nº 65.823/2021 (artigo 425-B, § 5º) abre espaço para as empresas do setor solicitarem um regime especial, por meio do qual: *“poderá ser diferido o pagamento do imposto devido até o momento de entrada da energia elétrica no estabelecimento destinatário paulista”*.

Embora autorize o pedido de um regime especial, a norma deixa um caráter discricionário para deferimento pelas autoridades fiscais. Faltam regras objetivas que estabeleçam as hipóteses em que esse diferimento será concedido. A incerteza sobre as operações em que poderá ser aplicado o diferimento do imposto devido causa insegurança jurídica e deve ser ajustado por essa Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo por meio da edição de um ato específico para tanto.

(H) Ausência da revogação expressa da Portaria CAT 97/2009 e ajustes nas Portarias CAT 61/2010 e 64/2015

Por fim, o Decreto não revogou expressamente em sua redação as obrigações acessórias previstas na Portaria CAT 97/2009 para consumidores e distribuidoras, arquivos digitais com preço médio e quantidade de energia; porém, a partir das alterações promovidas pelo Decreto, tais obrigações passam a se mostrar inócuas. Também não disciplinou ajustes nas Portarias CAT 61/2010 e 64/2015, o que gera muitas dúvidas nos contribuintes.



Com votos de elevada estima, esta Subcomissão se coloca à disposição da SEFAZ/SP para reunião de trabalho e discussões dos pontos de atenção identificados na presente Nota técnica.

São Paulo, 25 de agosto de 2021

Tathiane dos Santos Piscitelli

Andréa Mascitto

Leonardo A. B. Battilana