V O T O - V I S T A

O Senhor Ministro Gilmar Mendes: Trata-se de recurso extraordinário interposto por Lojas Americanas S. A., com fundamento nas alíneas "a" e "c" do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, contra acórdão formalizado pela Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, no qual se afirmou a constitucionalidade de dispositivo de lei estadual que fixou, relativamente ao fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações, alíquotas superiores àquela das operações em geral. O pronunciamento restou assim ementado:

> APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. ALÍQUOTA DE ICMS (25%). ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE, EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO (ART. 155 § 2º, III). INOCORRÊNCIA. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO. A Constituição Federal dispõe que o ICMS "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" (art. 155, § 2º, III – grifei). Diferentemente, no caso do IPI a CF determina que "será seletivo, em função da essencialidade do produto" (art. 153, § 3º, I, da CF – grifei). Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestatividade inerente à expressão "poderá ser seletivo". No entanto, há que reconhecer que é determinação que dá ao legislador margem mais ampla de decisão que a expressão "deverá ser seletivo", reservada apenas ao IPI. Essa constatação restringe a atuação do Judiciário a hipóteses inequívocas de violação do Princípio da Seletividade, que não é o caso dos autos.
>
> Para que o pleito formulado pelo impetrante pudesse ser apreciado pelo Judiciário, seria necessário que, por algum meio de prova, o interessado demonstrasse peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional. Mais: essa prova, no caso do Mandado de Segurança, deveria ser préconstituída. A seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo critério de comparação. Embora seja inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação da seletividade não ficou demonstrada. (RMS 28.227/GO, Relator Ministro Herman Benjamin.)

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

Nas razões recursais, a recorrente alega violação dos artigos 150, inciso II, e 155, § 2º, inciso III, ambos da Constituição Federal. Aponta que o Estado de Santa Catarina implementou a seletividade na cobrança do ICMS como mecanismo extrafiscal, sem observar o critério da essencialidade. Sustenta que "a extrafiscalidade inerente ao ICMS encontra-se condicionada ao caráter do bem ou serviço em questão. Ou seja, ao estabelecer a alíquota do ICMS de forma seletiva (faculdade), deve-se observar a importância do bem ou serviço". Afirma que o ente federado, ao aplicar a seletividade ao ICMS, necessariamente deve fazê-lo sob o ângulo da essencialidade. Salienta "a incoerência evidente existente na imposição legal de uma alíquota de 17% para o cálculo do ICMS incidente sobre a venda de mercadorias em geral, como, por exemplo, brinquedos, roupas, joias e fogos de artifício, enquanto a alíquota a ser aplicada sobre operações em energia elétrica e serviços de telecomunicação é de 25%, serviços estes que são evidentemente bem mais essenciais". Reputa inadequada a compreensão adotada pelo Tribunal de origem no sentido de que apenas o consumo residencial dos serviços em tela seria essencial. Aduz ainda que ao aplicar a seletividade sem considerar a essencialidade do bem, o acórdão recorrido vulnerou o princípio da isonomia.

Em contrarrazões, o Estado de Santa Catarina defendeu a higidez do ato atacado. Argumentou que o legislador estadual pode, no implemento da seletividade, considerar a capacidade contributiva. Sublinha que a própria essencialidade do bem é delimitada pela condição do consumidor.

Em 12/06/2014, o Tribunal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional suscitada, em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

> IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – SELETIVIDADE – ALÍQUOTA VARIÁVEL – ARTIGOS 150, INCISO II, E 155, § 2º, INCISO III, DA CARTA FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo parcial provimento do recurso. Eis a ementa do parecer:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 745. ICMS. ARTS. 150, II, E 155, § 2º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE. ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. ALÍQUOTA ESPECÍFICA SUPERIOR À ALÍQUOTA GERAL. INCONSTITUCIONALIDADE. PROVIMENTO. MODULAÇÃO DE EFEITOS RECOMENDÁVEL.
>
> 1. É inconstitucional o art. 19, inciso II, alíneas "a" e "c", da Lei estadual 10.297/1996 de Santa Catarina no que prevê alíquotas do ICMS superiores à geral a incidirem sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações, por incompatibilidade com o princípio da seletividade/essencialidade.
>
> 2. Eliminada a regra especial que estipula alíquota majorada para energia elétrica e telecomunicações, tem-se que o ICMS de ambas cairá automaticamente na regra geral do Estado-membro e o contribuinte terá direito de pleitear a restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional, não havendo falar em ofensa à separação de poderes por ativismo Judicial.
>
> 3. Concretiza o princípio da igualdade tributária a instituição, a partir de níveis reduzidos de consumo, de alíquotas progressivas na energia fornecida à população economicamente mais vulnerável, ao contrário do que sugere o recorrente, não havendo falar em ofensa ao art. 150, II, da Constituição. 3. Parecer pelo provimento parcial do recurso extraordinário.
>
> 4. Por colocar em risco a segurança jurídica e veicular matéria de excepcional interesse social, recomenda-se a modulação dos efeitos *pro futuro* , com estipulação de prazo razoável para adaptação da legislação do ICMS pelo Legislativo catarinense.

Iniciado o julgamento, o Ministro Marco Aurélio, relator, votou pelo parcial provimento do recurso, com a seguinte proposta de tese: "Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços."

O ministro Alexandre de Moraes inaugurou a divergência. Votou pelo parcial provimento do recurso, apenas no tocante à alíquota dos serviços de telecomunicações. Propôs as seguintes teses:

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

> "I. Não ofende o princípio da seletividade/essencialidade previsto no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva.
>
> II. O ente tributante pode aplicar alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e/ou da destinação do bem.
>
> III. A estipulação de alíquota majorada para os serviços de telecomunicação, sem adequada justificativa, ofende o princípio da seletividade do ICMS."

O ministro Dias Toffoli pediu vista e, na retomada do julgamento, acompanhou o voto do ministro relator, inclusive quanto à tese. Propôs, porém, "a modulação dos efeitos da decisão, estipulando que ela produza efeitos a partir do início do próximo exercício financeiro, ressalvando as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito".

Após o voto do ministro Dias Toffoli, a ministra Cármen Lúcia também acompanhou o relator.

Pedi vista dos autos para melhor debruçar-me sobre a complexa e multifacetada questão controvertida, com impacto relevante na arrecadação dos Estados e na economia do País, tendo em vista a posição fundamental ocupada pelos serviços de telecomunicações e pelo fornecimento de energia elétrica.

I. Princípio da seletividade e ICMS

A questão controvertida neste recurso extraordinário consiste em definir o alcance da regra prevista no inciso III do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, no que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, a partir do critério da essencialidade. Eis o teor do preceito:

> 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Vem em boa hora a submissão do tema ao Plenário do Supremo Tribunal Federal. Longe de impor a este Colegiado a mera exegese de aparentemente singela norma constitucional, a questão em jogo envolve a delimitação de balizas coerentes para o funcionamento do sistema tributário à luz do projeto albergado pela Assembleia Constituinte de 1988.

E o impacto se revela não apenas sob o prisma do sistema jurídico - o que por si só, como veremos, evidenciaria a relevância do tema –, mas também da estrutura fiscal concernente a áreas socialmente sensíveis e intimamente associada a objetivo fundamental da República Federativa do Brasil: construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Não é de hoje a inflexão da sociedade brasileira acerca da correção do sistema tributário brasileiro, especialmente no que diz respeito às incoerências que permeiam o sistema e ao inegável caráter regressivo que o reveste.

É evidente que há ajustes estruturais que pressupõem reformas constitucionais, conduzidas no âmbito do Congresso Nacional; porém, processos como este permitem reflexões profundas sobre o sistema atual, à luz do que preconizado pela Constituição Federal.

E a matéria concernente ao artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal mostra-se intimamente relacionada aos fundamentos de equidade do sistema tributário, introduzindo na sistemática do ICMS a possibilidade de instituição de alíquotas variadas, com base no princípio da seletividade.

Reporto-me a uma faculdade conferida ao ente tributante porque o dispositivo em tela estabelece que o imposto "poderá ser seletivo", em evidente diferenciação em relação ao imposto sobre produtos industrializados, cuja regra constitucional preconiza que o tributo "será seletivo" (CF, art. 155, § 3º, inciso I).

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

A questão posta nestes autos concerne ao critério conformativo da aplicação do princípio da seletividade, relativamente ao ICMS, pelo legislador estadual.

Ou seja, está o legislador vinculado apenas à essencialidade na diferenciação das alíquotas, de modo que produtos tidos por essenciais em hipótese alguma podem ser onerados em patamares superiores à alíquota geral?

A resposta positiva implicaria, por exemplo, a interdição de alíquotas variadas de energia elétrica de acordo com as atividades desenvolvidas pelo consumidor, considerado o volume da energia elétrica contratada ou sua destinação.

Contudo, entendo que a interpretação sistêmica das normas em tela não conduz a ortodoxia desse jaez, no tocante ao engessamento do campo de ação aberto ao legislador pelo Constituinte.

Com efeito, ao oportunizar a incidência da seletividade no ICMS, vinculando-a à fixação de alíquotas "em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços", o Constituinte não instituiu microsistema próprio a esse imposto, apartando-o das diretrizes gerais do sistema tributário.

É dizer, o critério da essencialidade na aplicação do princípio da seletividade deve ser lido e interpretado à luz das normas gerais que regem o sistema tributário nacional e dos valores constitucionais positivados, especialmente os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Em verdade, a própria essencialidade concretiza a isonomia material no sistema tributário, uma vez que permite ao ente público diferenciar os produtos tributados a partir de sua natureza, evitando que aqueles forçosamente consumidos por todos sejam tributados no mesmo patamar dos bens supérfluos usualmente consumidos apenas por classes abastadas.

Ou seja, a partir da diferenciação dos produtos alcançados pelo imposto, afasta-se a regressividade do sistema, com a consequente potencialização da isonomia material no sistema tributário.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

Esse foi, aliás, o propósito do Constituinte, conforme colho do relatório aprovado pela Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, cuja redação proposta, em relação à seletividade do ICMS, foi chancelada pela Comissão de Sistematização. Confira-se:

> 16. A progressividade do sistema é ampliada, não só pela previsão do imposto de heranças, mas também porque o ICM, agora absorvendo os impostos únicos e o imposto sobre serviços de qualquer natureza, poderá ter alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos, mantidos as demais características, que foram alvo de aperfeiçoamentos.

Nesse sentido, seria um contrassenso conferir à essencialidade o caráter restritivo que se pretende, de modo a dela extrair conclusões que eventualmente afastem a incidência do princípio da capacidade contributiva, outro fator potencializador da justiça fiscal.

Repito: a essencialidade, enquanto critério concretizador da isonomia material na tributação, não pode afastar as próprias premissas normativas de sua existência, especialmente o princípio da capacidade contributiva.

Em relação a esse princípio, anoto que o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, ao dispor sobre os princípios gerais do sistema tributário nacional, estabelece que "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)".

Ao interpretar esse dispositivo, o Supremo Tribunal Federal tem consolidado o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva deve ser considerado na composição dos elementos de todos os impostos, e mesmo de outros tributos.

É oportuno trazer à baila os fundamentos veiculados pelo voto condutor do Min. Eros Grau no exame do recurso extraordinário 562.045/RS, Redatora do Acórdão Min. Cármen Lúcia, DJe de 26/11/2013:

> (...)
> 4. O entendimento de que a progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD seria inconstitucional decola digo-o com as vênias de estilo da suposição de

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

que esse § 1º do artigo 145 a admite exclusivamente para os impostos de caráter pessoal [menciono caráter porque os impostos não pertencem ao reino da natureza].

5. Sucede que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal.

6. O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

7. Há duas sentenças aí : (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos.

8. Permitam-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido.

9. É nítido e foi bem observado pelo Ministro Carlos Velloso em votos prolatados nos REs ns. 153.771 e 234.105, dos quais destaco o seguinte trecho:

"A capacidade contributiva, que realiza a igualdade tributária, no que concerne aos impostos, está contida, conforme falamos, no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. Duas questões, inscritas no referido § 1º do art. 145, costumam gerar polêmica: a) as expressões 'sempre que possível' e b) 'caráter pessoal'. III 0 Prof. José Maurício Conti, da USP, em livro que acaba de vir a lume, disserta a respeito do tema. Registra que a interpretação aligeirada, no sentido de que a expressão 'sempre que possível' quer dizer que o princípio da capacidade contributiva não seria aplicável a todos os impostos, deve ser afastada. Invoca, então, Américo Lacombe, a lecionar que 'A primeira observação é que a expressão sempre que possível só pode referir-se ao caráter pessoal dos impostos. Não é de ser conectada com a expressão seguinte, vale dizer, graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isto porque a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um corolário lógico do princípio da igualdade, e, assim sendo, a sua referência expressa é totalmente despicienda. A conclusão, portanto, é que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.' (Américo Lacombe, 'Igualdade e Capacidade Contributiva', em 'V Congresso Brasileiro de Direito Tributário', São Paulo, Separata da Ver. De Dir. Trib., 1991, pág. 157, José Maurício Conti, 'Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade', São Paulo, 1996, pág. 46). Conti registra a opinião de Alberto Xavier no sentido de que a ressalva 'sempre que possível' condiciona-se 'à imperatividade do

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

caráter pessoal dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade contributiva' , certo que a 'ressalva constitucional deve ser interpretada no sentido de que apenas não estão submetidos aos referidos comandos os impostos cuja natureza e estrutura com eles sejam incompatíveis. O IOF e o ICM são exemplos de impostos que não seria possível submeter ao princípio do caráter pessoal. Já, porém, no que concerne ao princípio da graduação segundo a capacidade econômica não encontramos nenhum caso - dentre a lista de tributos previstos na Constituição - cuja natureza e estrutura com ele não se acomode, valendo pois a referida ressalva para eventuais impostos criados ao abrigo da competência residual da União, regulada no art. 154' (Alberto Xavier, 'Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva', 'V Congresso Brasileiro de Dir. Trib.', São Paulo, Separata da RDP, 1991, pág. 119). Hugo de Brito Machado não destoa desse entendimento: 'Realmente, a expressão 'sempre que possível' diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal dos impostos. Não à graduação destes segundo a capacidade econômica dos contribuintes.' (0 Princípio da Capacidade Contributiva' , em 'Caderno de Pesquisas Tributárias', vol. 14, 1989, págs. 124-126). José Eduardo Soares de Melo pensa da mesma forma ('Capacidade Contributiva', ob. Cit., pág. 149). A interpretação, pois, do que está inscrito no § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal.

10. Essa afirmação não há de causar nenhum espanto em quem dedique alguma atenção ao conceito econômico de tributo. Permito-me, a esse respeito, transcrever breve exposição de há mais de trinta anos:

"Entendem-se os tributos, economicamente, no conceito desenvolvido por WERNER GRAU, como uma parcela do produto nacional expressão física ou da renda nacional expressão financeira que se transfere do setor privado para o setor público e que posteriormente retornará ao setor privado, sob a forma de bens ou serviços. Embora acabem sempre por afetar a renda das empresas e familias o setor privado distinguem-se os tributos conforme direta ou indireta seja tal afetação. Assim, Indiretos são os tributos que se agregam à estrutura dos preços de bens e serviços, sendo com estes transferidos a terceiros, enquanto os diretos são os retirados à renda pessoal dos particulares, sendo por estes suportados. Nem por isso não será demais repetir a renda da comunidade deixa de ser o objeto final de toda e qualquer forma de imposição tributária. Os diferentes tributos a afetam, pois, de duas maneiras diversas: A - atingindo a

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

renda auferida (quanto auferida ou pelo fato de haver sido auferida), ou B - atingindo a renda despendida ou aplicada (quando despendida ou aplicada, ou pelo fato de haver sido despendida ou aplicada). No primeiro caso, o poder público efetua uma subtração direta à renda auferida pela entidade do setor privado. Ai se situam os impostos diretos, através dos quais, compulsoriamente, transfere para si uma parcela dos rendimentos obtidos. Tais os casos do imposto de renda, na fonte ou por regime de declaração, e, mesmo, o dos tributos que têm por objeto o patrimônio, visto que, também ai, o que se está a gravar é a renda, real ou potencial, do patrimônio. No segundo, o poder público absorve uma parcela da renda do setor privado em função do fato de que as entidades privadas realizaram despesas e/ou aplicaram suas rendas. Tais os impostos que se incorporam ao preço dos bens e serviços -- chamados indiretos , sendo, portanto, suportados por quem os tenha adquirido. Importante notar, entretanto, que, algumas vezes, o tributo, que é por natureza direto, pode assumir configuração de indireto e vice-versa. Isso ocorre, exemplificativamente, na primeira hipótese, quanto ao imposto de renda retido na fonte, incidente sobre remessa de preço de serviço a entidade no exterior, quando suportado pela entidade nacional beneficiária dos serviços; o mesmo com relação aos impostos sobre o patrimônio, cujo valor o proprietário de bem imóvel faça transferir à responsabilidade de quem dele, como locatário, faça uso. De outra parte, já na segunda hipótese, lembre-se a possibilidade de certo produtor industrial de determinado bem, em razão de qualquer circunstância de mercado, vendê-lo por preço idêntico ou inferior ao do seu custo, não transferindo aos seus compradores o valor do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a circulação de mercadorias que sobre ele incidirem. Anotadas tais ressalvas, a partir de um esquema de divisão da realidade econômica tributável aqui nos referindo exclusivamente aos impostos poderemos armar a seguinte classificação econômica, através da qual concluiremos a existência, nos impostos, das seguintes características : A - impostos externos : impostos sobre a importação impostos sobre a exportação B - impostos internos : impostos sobre o patrimônio e a renda impostos sobre a produção e a circulação onde : - os impostos sobre a importação, porque se incorporam ao preço dos produtos importados, afetam a renda, despendida pelos seus adquirentes; RS - os impostos sobre a exportação, incidindo sobre a remuneração dos exportadores, afetam a renda auferida em função da exportação; - os impostos sobre o patrimonio e a renda afetam a renda auferida (real ou potencialmente, no primeiro caso); - os impostos sobre a produção e a circulação afetam a renda despendida ou aplicada. Visto isso, poderemos considerar, subseqüentemente, os seguintes conceitos: A - tributos fixos: são aqueles que se cobram por quantia invariável em

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

> relação ao valor do objeto tributável; B - tributos proporcionais : são aqueles cuja quantia a pagar varia conforme um modelo de regra de três direta; há uma relação matemática, uniforme e invariável, entre o tributo e o valor do objeto tributável; C - tributos graduados: são aqueles cuja quantia a pagar varia conforme uma relação matemática, crescente ou decrescente. Donde se extrapolam os conceitos de progressividade e regressividade : D - progressividade direta: a que implica carga tributária maior para rendimentos maiores; E - progressividades indireta a que implica maior carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda; F - regressividade direta: a que implica menor carga tributária para rendimentos maiores; G - regressividade indireta: a que implica menor carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda".
>
> 11. Essa não tão breve exposição, de há mais de trinta anos, presta-se a deixar claro que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos repito estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.

Portanto, a incidência do princípio da capacidade contributiva em todos os impostos impõe que na aplicação do critério da essencialidade sejam considerados outros fatores além daqueles atinentes à natureza do produto, ainda assim concretizadores da isonomia material e mesmo de outros valores constitucionais.

Está-se a priorizar, aqui, norma básica da hermenêutica constitucional, consubstanciada no princípio da unidade da Constituição. Conforme assentado em obra doutrinária, esse princípio "postula que não se considere uma norma da Constituição fora do sistema em que se integra; dessa forma, evitam-se contradições entre as normas constitucionais. As soluções dos problemas constitucionais devem estar em consonância com as deliberações elementares do constituinte. Vale, aqui, o magistério de Eros Grau, que insiste em que 'não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços', acrescentando que 'a interpretação do direito se realiza não como mero exercício de leitura de textos normativos, para o que bastaria ao intérprete ser alfabetizado' (Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gustavo Gonet Branco. Curso de Direito Constitucional. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 92).

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

Assim, não cabe aplicar o princípio da seletividade ao ICMS, com base no critério da essencialidade, mediante a exclusão do princípio da capacidade contributiva e de outros valores constitucionais igualmente relevantes.

A ressaltar essa óptica, Henry Tilbery aborda o tema da essencialidade a partir de perspectiva conglobante, admitindo que o critério da essencialidade é indissociável tanto da capacidade contributiva quanto de circunstâncias variáveis atinentes ao seu contexto de aplicação ("O conceito de 'essencialidade' como critério de tributação". Direito Tributário Atual – Volume 10. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 2010. p. 3029-3031):

> 12.1. - A tributação deve reger-se pelo princípio da capacidade contributiva, para atender ao postulado da igualdade de sacrifícios, de acordo com a teoria do sacrifício equimarginal .
>
> 12.2. - O critério da capacidade contributiva – mesmo na ausência de regra programática na Constituição – está em pleno vigor em decorrência do princípio mais amplo da ISONOMIA .
>
> 12.3. - A técnica da tributação em conformidade com a capacidade contributiva focaliza nos impostos diretos o aspecto pessoal (subjetivo) da renda global, nos impostos indiretos o aspecto material (objetivo) da manifestação de riqueza pela despesa.
>
> 12.4. - Consequentemente a exoneração do essencial realiza-se, na tributação direta, pela isenção da renda mínima indispensável à subsistência; na tributação indireta pela seletividade no I.P.I. E no I.C. M.S. em função da necessidade dos produtos.
>
> 12.5. - A respectiva regra constitucional programática, dirigida ao legislador, não é destituída de juridicidade, mas é regra constitucional de eficácia limitada.
>
> 12.6. - O conceito da "essencialidade" não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria.
>
> 12.7. - Consequentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais, variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia) .
>
> 12.8. - Pela perspectiva da Ciência das Finanças não prevalecem as concepções da filosofia pura sobre o "essencial", mas a orientação político-econômica do governo; a sua orientação sobre o equilíbrio entre necessidades coletivas e bem-estar individual. O princípio: "a

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

> cada um conforme suas necessidades" não é um monopólio dos governos socialistas, mas é objetivo de todos governos de qualquer filosofia econômica e política, no mundo atual, que se caracteriza pela transformação das estruturas sócio-econômicas existentes.
>
> 12.9. - **Em um país, que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento para frenar o consumo de produtos indesejáveis ou menos necessários e liberar forças para investimentos merecedores de apoio. Ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta da redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal** .

Nessa linha, convém salientar que a essencialidade consiste em conceito jurídico indeterminado. Embora seja possível dela extrair a premissa segundo a qual a alíquota deve variar conforme a natureza do produto, considerada sua indispensabilidade, resta amplo espaço de conformação ao legislador estadual, a quem foi delegada a possibilidade de diferenciar as alíquotas conforme as circunstâncias regionais.

E nesse espaço de relativa discricionariedade do ente tributante, há campo para, com o intuito de melhor delimitar o grau de essencialidade da mercadoria e alinhá-la à justiça fiscal, a incidência do princípio da capacidade contributiva e de outras normas de fundo constitucional, ou mesmo de fatores sócio-econômicos.

Nessa linha, mostram-se pertinentes as reflexões de Luís Eduardo Schoueri (Direito Tributário. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 425-426):

> Essencialidade não é, entretanto, conceito determinado. Surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural. Não parece impróprio, nesse sentido, entender "essencial" um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular. Esta extensão do conceito de essencialidade também foi percebida por Ruy Barbosa Nogueira: "Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo e função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/20

> sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; "os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias etc. também sofram menores incidências ou gozem de incentivos fiscais"; produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc. Sejam mais tributados. Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade".
>
> Daí justificar que se reformule o conceito de "essencialidade", que deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas. Sob a última perspectivas, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de "erradicar a pobreza e a marginalização" (artigo 3º, III, da Constituição Federal), como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de "garantir o desenvolvimento nacional" (artigo 3º, II).

Assim, a seletividade, na linha do mandamento constitucional, atrela-se à essencialidade do produto, sem por ela ser exaurida. A ideia básica é a de que o Fisco dispõe de discricionariedade para estabelecer cargas tributárias diferenciadas para as diferentes mercadorias, tendo em vista objetivos extrafiscais.

Esse campo de atuação dos entes subnacionais, como ocorre com qualquer espaço de exercício discricionário, não se desvincula da observância dos parâmetros constitucionais pertinentes. Noutros termos, as próprias normas constitucionais em tela restringem a ação dos Estados e impõe-lhes o dever de, na conformação do tributo, coligir e fundamentar em elementos da Constituição a diferenciação entre as alíquotas estabelecidas.

Desse aspecto da questão constitucional em tela depreende-se inclusive a possibilidade de controle judicial da opção do legislador: não cabe ao Poder Judiciário revisitar o exercício de conveniência e oportunidade, mas, sim, de verificar se o desenho do sistema tributário nacional delimitado pelo Constituinte foi implementado pelo legislador ordinário dentro da moldura correspondente.

Por conseguinte, no que concerne ao tema em debate neste processo, é forçoso reconhecer a possibilidade de os postulados da isonomia e da capacidade contributiva sejam considerados, em conjunto com o critério da essencialidade, na atividade conformativa do princípio da seletividade.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

É dizer, não se extrai da norma constitucional em jogo a impossibilidade de alíquotas de determinado produto essencial variarem conforme seu uso e destinação, desde que a opção do legislador, no caso concreto, efetivamente materialize princípios gerais do sistema tributário nacional, - como a capacidade contributiva e a isonomia – ou mesmo outros objetivos extrafiscais com assento constitucional.

Dessa forma, uma vez delimitados os parâmetros interpretativos da questão controvertida, passo ao exame da aplicação, pelo Estado de Santa Catarina, do princípio da seletividade ao ICMS relativo a energia elétrica e a serviços de telecomunicações.

II. ICMS e energia elétrica: o caso do Estado de Santa Catarina

O Estado de Santa Catarina fixou alíquotas diferenciadas relativamente ao ICMS incidente sobre energia elétrica. A alíquota geral perfaz 17%. Para o consumo domiciliar de energia elétrica (até 150kW), bem como para a energia elétrica destinada ao produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras (observado o limite de 500kW), incide a alíquota de 12%. No tocante às demais situações de consumo de energia elétrica, aplica-se alíquota de 25%.

Ao analisar essa sistemática, o Tribunal de origem assim analisou os fundamentos e repercussões da opção do legislador:

> (...)
> No caso dos autos, o impetrante objetiva reduzir a alíquota de ICMS sobre o consumo de energia elétrica e serviços de comunicação e telefonia, de 25% (vinte e cinco por cento) para 17% (dezessete por cento), sob o argumento de que, por se tratar de um serviço essencial, deve ser fixada neste patamar, respeitando assim o princípio da seletividade (art. 155 § 2º, III, da CRFB).
> Sobre o tema, a CRFB assim dispõe:
> 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;
> [...]

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

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

I - 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;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (grifei).

E, por sua vez, a Constituição do Estado de Santa Catarina repisou o comando, veja-se:

Art. 131. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação atenderá ao seguinte:

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Já a Lei Estadual n. 10.297/1996 fixou as alíquotas do ICMS da seguinte maneira:

Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezessete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II e III;

II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

a) operações com energia elétrica;

b) operações com os produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo Único desta Lei;

c) prestações de serviços de comunicação;

d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante;

III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos:

a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 Kw (cento e cinqüenta quilowatts);

b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural; (grifei)

Da leitura do art. 155, § 2º, III, da CRFB, é possível concluir que, relativamente ao ICMS, os Estados estão autorizados a adotar, em seu território, o princípio da seletividade em função da essencialidade. Trata-se, portanto, de uma faculdade e não de uma imperatividade.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

No âmbito catarinense, essa faculdade foi exercida, pois, como visto, foram adotadas alíquotas diferenciadas para a incidência do ICMS, estabelecendo-se o índice de 17% (dezessete por cento) como alíquota geral, o de 25% (vinte e cinco por cento) como alíquota máxima e o de 12% (doze por cento) como alíquota mínima.

No que tange à energia elétrica, fixou-se que a regra geral é a de que o imposto seja cobrado à razão de vinte e cinco por cento. As exceções, portanto, estão elencadas no inciso III do art. 19 da LE 10.297 /1996, alíneas a e b.

Não há dúvida quanto à indispensabilidade da energia elétrica para a sociedade atual, tanto no âmbito domiciliar como no comercial e no industrial. E, é justamente por se tratar de um item de primeira necessidade, que o Estado precisa criar mecanismos para evitar cortes no seu fornecimento.

É o que ocorreu no caso do ICMS relativo aos serviços citados pelo demandante, uma vez que o intuito do legislador catarinense foi desestimular o consumo justamente nos setores onde este é mais elevado, bem como evitar o desperdício e, consequentemente, as interrupções na distribuição.

Neste sentido, esta Quarta Câmara já decidiu:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - ICMS - OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA - ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS - ESSENCIALIDADE DA MERCADORIA - INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA MÁXIMA - PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE - VIOLAÇÃO INEXISTENTE.

Não obstante sustente, grande parte da doutrina, a inconstitucionalidade de leis estaduais que estabelecem alíquotas máximas (até 25%) para o ICMS incidente sobre operações com energia elétrica, sob o fundamento de que se trata de uma mercadoria tão essencial quanto qualquer outra de primeira necessidade, a incidência de alíquota mais elevada sobre as operações com energia elétrica não viola o princípio constitucional da seletividade fundado na essencialidade da mercadoria (art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88), sobretudo porque não tem apenas o objetivo de abastecer os cofres públicos com os recursos financeiros necessários à manutenção das atividades estatais (fiscalidade), mas também o de evitar o consumo abusivo e o desperdício que, se não for controlado pelo Poder Público, poderá levar ao racionamento forçado da energia elétrica, comprometendo, indubitavelmente, o crescimento do País e, via de consequência, toda a sociedade brasileira.

Do corpo do acórdão mencionado, extraem-se os seguintes ensinamentos, os quais trago para integrar este voto:

Não obstante, a utilização de alíquota mais elevada sobre as operações com energia elétrica não viola o princípio constitucional da seletividade fundado na essencialidade da mercadoria, sobretudo

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

porque ela não tem apenas o objetivo de abastecer os cofres públicos com os recursos financeiros necessários à manutenção das atividades estatais (fiscalidade), mas principalmente o de evitar o consumo desnecessário e o desperdício que, se não for impedido, ou ao menos controlado, poderá levar ao racionamento forçado, como aquele ocorrido no ano de 2001 (extrafiscalidade), prejudicando todas as classes de consumidores.

[...]

Não é demasiado lembrar que para o consumo domiciliar de energia elétrica, até os primeiros 150 Kw, a legislação estadual prevê que o ICMS será calculado com base na alíquota de 12%, e também será de 12% para a energia elétrica destinada ao produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras naquilo que não ultrapassar os 500 Kw mensais por produtor rural, circunstância que atende aos princípios da seletividade (art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88), da capacidade contributiva ou da capacidade econômica (art. 145, § 1º, da CF/88) e da própria igualdade genérica ou tributária (arts. 5º, "caput" e inciso I, e 150, inciso II, da Carta Magna).

[...]

Ora, a Lei Estadual n. 10.297/1996 que, nos seus arts. 19 e 20, tratou das alíquotas do ICMS, não atenta contra o princípio da isonomia, seja geral ou tributária (arts. 5º, "caput", e 150, inciso II, da CF/88), uma vez que a redução da alíquota de 25% para 12%, no caso do consumo domiciliar até 150 Kw, e do produtor rural e cooperativas redistribuidoras até o consumo de 500 Kw mensais por produtor, leva em conta, evidentemente, a menor capacidade econômica deles, em relação aos demais, de modo a tratar desigualmente os desiguais.

Ultrapassado aquele limite, haverá incidência da alíquota de 25% tanto para o consumidor domiciliar quanto para o produtor rural. O princípio da igualdade geral ou tributária não foi violado pela legislação tributária estadual, haja vista que na alíquota de 25% estão inseridos os consumidores comerciais, industriais e os prestadores de serviços, dispensando-se a todos esses iguais, portanto, idêntico tratamento. Os desiguais, em relação ao comerciante, ao industrial e ao prestador de serviços, são os consumidores domiciliares, os produtores rurais e as cooperativas redistribuidoras que, entre eles, recebem tratamento igualitário.

Logo, não há ofensa ao princípio da igualdade/isonomia porquanto a Lei Estadual n. 10.297/1996, no dizer de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 273), discriminou "adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades"; e "não discriminou entre os iguais", uma vez que foram tratados igualmente.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

> 4. Alega o apelante que, em se tratando de imposto indireto, o legislador não poderia eleger a capacidade contributiva, a qualidade do consumidor e nem a quantidade do consumo como critérios da seletividade das alíquotas do ICMS.
>
> Todavia, mais uma vez razão não lhe assiste.
>
> Ora, o simples fato de se fixar alíquotas seletivas, graduando-as de acordo com a essencialidade do produto ou do serviço, torna evidente que determinados produtos e serviços somente serão adquiridos e/ou utilizados por quem tenha uma maior capacidade econômica e/ou contributiva, de sorte que, ainda que o legislador não a adote explicitamente como critério da seletividade das alíquotas, o poder econômico e/ou a capacidade contributiva do contribuinte está intimamente vinculada ao consumo dessa ou daquela mercadoria, ou à aquisição desse ou daquele serviço, vale dizer, os produtos e serviços, regra geral, não deixam de ser adquiridos em razão da alíquota do imposto que incide sobre eles, mas sim em virtude do poder aquisitivo do consumidor.
>
> Não se vislumbra qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade relativamente à redução da alíquota de 25% para 12% no tocante ao consumo domiciliar até 150Kw; e para a energia elétrica destinada ao produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras até o limite de 500 Kw mensais por produtor rural, sobretudo porque, como já enfatizado, não há ofensa aos princípios constitucionais da seletividade em razão da essencialidade da mercadoria, da isonomia geral ou tributária, da razoabilidade e da proporcionalidade.
>
> (...)

O legislador estadual, ao estipular as alíquotas diferenciadas de energia elétrica, não desconsiderou o critério da essencialidade, mas, sim, a ele agregou elementos que a um só tempo concretizam a capacidade contributiva e estimulam o uso racional da energia elétrica.

Quanto à capacidade contributiva, verifica-se que se resguardou o consumidor residencial e o pequeno produtor rural, em detrimento de atividades econômicas de maior porte. Com isso, foi estabelecida relação entre o volume de energia elétrica consumido, considerada a sua destinação, e a capacidade econômica do contribuinte.

Trata-se de parâmetro objetivo que efetivamente espelha a capacidade contributiva e restringe a regressividade do sistema, objetivo declarado da norma constitucional que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

A propósito, o critério do consumo de energia elétrica como elemento aferidor da capacidade contributiva já foi inclusive chancelado pelo Plenário no julgamento do recurso extraordinário 573.675, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 22/05/2009. O acórdão foi assim ementado:

> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III - Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V - Recurso extraordinário conhecido e improvido.

Lado outro, a alíquota reduzida incide de acordo com limitador de consumo, de modo a premiar os consumidores que utilizam de forma moderada bem escasso. Há, portanto, inequívoco e legítimo objetivo extrafiscal: o estímulo a comportamentos conscientes no que concerne ao consumo de energia elétrica.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

Assim, é forçoso reconhecer que a norma estadual não contraria o artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, aplicando de forma adequada e fundamentada o princípio da seletividade ao ICMS incidente sobre energia elétrica.

III. ICMS e comunicações: o caso do Estado de Santa Catarina

O mesmo não ocorre com o imposto incidente sobre comunicações. O Estado de Santa Catarina previu alíquota majorada para esses serviços – 25% -, sem implementar qualquer gradação ou fundamentar a opção legislativa em outras normas constitucionais.

Ou seja, o ente federativo, ao aplicar o princípio da seletividade, não diferenciou as alíquotas a partir do critério da essencialidade, tampouco fundamentou sua escolha em normas constitucionais. Limitou-se a desconsiderar o mandamento constitucional e os valores fundantes do sistema tributário nacional.

Em verdade, a majoração das alíquotas do ICMS relativas aos serviços de comunicações, no Estado de Santa Catarina, revestem-se unicamente de finalidade arrecadatória, contribuindo para a regressividade do sistema que se buscou combater com o estabelecimento da possibilidade de aplicação do princípio da seletividade ao referido imposto.

Com efeito, é fato notório que os serviços de telecomunicações passaram a integrar a cesta básica de mercadorias e serviços essenciais aos cidadãos, constituindo mecanismo de inclusão social, ativação profissional e integração ao debate público.

Não é exagero afirmar que a dificuldade de acesso a determinados serviços de telecomunicações é causa e característica inequívoca do atraso e das desigualdade sociais que grassam grande parte da sociedade brasileira.

Nesse viés, é oportuno trazer à baila o conteúdo do Informe nº 77/2021 /CPAE/SCP, remetido ao meu Gabinete pela Agência Nacional de Telecomunicações:

> 4.2. Conforme dados de maio de 2021, o setor de telecomunicações representa mais de 322 milhões de contratos distribuídos entre telefonia e banda larga móvel (Serviço Móvel Pessoal - SMP, com 241

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

milhões de acessos), telefonia fixa (Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC, com 30 milhões de acessos), banda larga fixa(Serviço de Comunicação Multimídia - SCM, com 37 milhões de acessos) e TV por assinatura (Serviço de Acesso Condicionado - SeAC, com 14 milhões de acessos).

4.3. Em estudo elaborado pela Anatel chamado " *Relatório de nível de carga tributária e custo de cestasde serviços* ", disponível emhttps://sei.anatel.gov.br/sei/modulos/pesquisa /md_pesq_documento_consulta_externa.php? NMLZh5iV6nbOCmPPhjssYO7ecW3Ia5ZtxFzuL_reIqZ8L3mCXpDwpW

4.4. Porém, por outro lado, este mesmo Relatório apresenta que o Brasil possui uma alta carga tributária relativa no setor de telecomunicações, em comparação com os demais países. A título de comparação, a carga tributária para o setor no ano de 2019 foi na ordem de 40,2%, umas das maiores do mundo segundo o ranking da União Internacional de Telecomunicações (UIT), sendo que estes percentuais estão muito acima da média de carga tributária dos países da América Latina, por exemplo, cujo valor médio está na faixa de 18%.

4.5. Essa elevada carga tributária tem impactos diretos sobre a eficiência e desempenho do setor de telecomunicações brasileiro. Entende-se que a racionalização das taxas e contribuições incidentes sobre o setor, para patamares equivalentes à média global, e a simplificação dos mecanismos de incidência dos impostos podem incentivar investimentos produtivos das operadoras, na qualidade das redes e potencialmente resultar em preços mais módicos para o consumidor.

4.6. O cenário atual do mercado de telecomunicações, tanto em nível global quanto em nível nacional, tem nos mostrado que há uma enorme demanda por conectividade por parte do público em geral, ou seja, uma demanda cada vez maior pelo uso de rede de dados.

(...)

4.8. Essa demanda crescente por tráfego de dados é uma realidade no setor de telecomunicações,especificamente no mercado de telefonia móvel. Esse crescimento no tráfego de dados gera a necessidade de ampliação da cobertura móvel para suportar esse tráfego crescente. E no caso, a ampliação desta cobertura somente poderá ocorrer por meio do aumento no número de ERBs (Estações Rádio Bases) e da rede de telecomunicações que as suporte, ou seja, pela ampliação da atual infraestrutura de telecomunicações existente.

4.9. O desafio se torna maior ainda com a proximidade do Edital de Licitação das faixas de radio frequências para a implementação da tecnologia de quinta geração (5G) no Brasil, que em razão de ser uma tecnologia disruptiva na sua essência, demandará investimentos cada vez maiores para atualização e instalação de redes de

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

telecomunicações. Porém, a questão envolvendo a ampliação da infraestrutura esbarra em um ponto crucial, no caso os altos investimentos necessários para a sua consecução, sendo que a falta de investimentos pode inibir o crescimento da indústria e os benefícios socioeconômicos que o maior uso de serviços de telecomunicações móveis pode trazer.

4.10. Neste ponto é que uma alteração na ordem tributária atualmente vigente no país poderá alavancar projetos de infraestrutura, principalmente no setor de telecomunicações, de forma a ampliar os níveis de investimentos, uma vez que o esse setor se defronta com um sistema tributário complexo e altíssima carga tributária.

4.11. Existem alguns estudos que apontam o quanto uma carga tributária elevada pode ser um fator inibidor para o desenvolvimento do setor de telecomunicações, uma vez que acaba se tornando um empecilho para atração de maiores investimentos, além de contribuir para a elevação dos preços finais do serviço junto aos consumidores.

(...)

4.22. Destaca a OCDE que a alta carga do ICMS aliada a sua complexidade, uma vez que o respectivo tributo integra a sua própria base de cálculo (cálculo do imposto "por dentro") acaba por afetar o custo dos serviços de comunicações e resulta em barreiras de entrada mais altas para algumas operadoras, o que pode afetar os recursos administrativos necessários tanto para as empresas e autoridades fiscais como para a estruturado mercado, interferindo, por exemplo, na entrada no mercado, na continuação dos negócios e no crescimento de operadoras de pequeno porte e, por conseguinte, prejudicar a competição no setor. Outro fator de impacta diretamente é o fato de alguns estados brasileiros mais pobres possuírem altas alíquotas de ICMS em desproporção com a renda mais baixa da população, podendo-se constituir em uma barreira significativa aos segmentos mais pobres da população, fazendo com que estes não consigam conectar-se à Internet e a participar da economia digital.

(...)

4.30. Além disto, alta carga tributária acaba também por frear a demanda pelos serviços de telecomunicações por parte dos consumidores, uma vez que altos preços podem ser uma barreira significativa à adoção destes serviços, sendo que os preços de serviços de comunicações dependem, em grande parte, das condições competitivas do mercado em cada país, ainda mais que neste setor os custos fixos são extremamente altos. Neste sentido, além do nível de competição, o alto nível de tributos no setor, tal como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), também influencia a

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

> acessibilidade dos preços de serviços de telecomunicações no Brasil, o qual tem um peso considerável no preço de varejo de serviços de comunicações no país.
>
> 4.31. Os serviços de telecomunicações são fundamentais para o crescimento e o desenvolvimento econômico, com reflexos diretos no desempenho da produtividade industrial, na inclusão social e bem-estar da população, além de gerar uma contribuição valiosa ao PIB brasileiro. Esse caráter essencial também é refletido na conectividade, visto que atualmente o Brasil possui em torno de 332 milhões de acessos nos mais variados serviços de telecomunicações, expressando a sua importância em nossa sociedade. Desta maneira, as altas cargas tributária aplicadas também acabam por prejudicar essa essencialidade junto aos serviços de telecomunicações, dificultando o desenvolvimento contínuo do setor, com restrições na expansão dos níveis de investimentos em infraestrutura, bem como interferindo diretamente sobre os preços finais aos consumidores,prejudicando de certa forma a ampliação de acessos e a inclusão digital.

Como se vê, a alta carga tributária que alcança os serviços de telecomunicações, da qual o ICMS é responsável por parcela significativa, apresenta consequências nefastas, considerada a essencialidade dos serviços.

Nesse contexto, mostra-se inconstitucional normatização estadual que majora a alíquota de serviço essencial, desconsiderando integralmente a natureza indispensável do serviço e a teleologia do parâmetro constitucional.

Observe-se, a propósito, que o Estado de Santa Catarina não criou, como fez com a energia elétrica, regramento que reconhece a essencialidade do serviço e compõe esse aspecto com outras normas constitucionais. A finalidade meramente arrecadatória embutida na legislação local não se coaduna com a aplicação do princípio da seletividade delineada pelo artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal.

Portanto, é imperiosa, quanto a esse ponto, a reforma do acórdão recorrido, para afastar a alíquota majorada estabelecida para serviços de telecomunicações, remetendo a incidência do imposto à alíquota aplicável às mercadorias e serviços em geral (art. 19, inciso I, da Lei 10.297/1996).

IV. Conclusão

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

Ante o exposto , acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro Alexandre de Moraes e dou parcial provimento ao recurso extraordinário, apenas para afastar a alíquota de 25% incidente sobre os serviços de comunicação, aplicando-se a alíquota do ICMS prevista pelo Estado de Santa Catarina para as mercadorias e serviços em geral (art. 19, inciso I, da Lei 10.297/1996).

V. Da modulação dos efeitos

Vencido no mérito, passo a examinar a proposta de modulação dos efeitos da decisão do Plenário, apresentada pelo Ministro Dias Toffoli nos seguintes termos:

> Ante o exposto, acompanhando o Relator, Ministro Marco Aurélio, voto pelo parcial provimento do recurso extraordinário para, reformando o acórdão recorrido, deferir a ordem e reconhecer o direito da impetrante ao recolhimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação, considerada a alíquota geral de 17%, conforme previsto na Lei estadual nº 10.297/1996. Acompanho Sua Excelência também quanto à tese de repercussão geral proposta. **Proponho a modulação dos efeitos da decisão, estipulando que ela produza efeitos a partir do início do próximo exercício financeiro, ressalvando as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito** .

Tal como o eminente Min. Relator, entendo que razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social justificam a modulação dos efeitos da decisão do Plenário, nos termos do artigo 27 da Lei 9.868/1999.

Com efeito, o julgamento deste recurso extraordinário desdobrou-se em cenário fático condicionado por duas balizas inequívocas: (i) a atual sistemática do ICMS, considerado o princípio da seletividade, perdurou por longo período, sem resposta definitiva do Poder Judiciário; e (ii) a alteração dessa sistemática repercutiria de forma abrangente e significativa sobre a programação orçamentária dos Estados.

Em petição acostada aos autos no eDOC 460, os Estados de Santa Catarina, Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe e Tocantis, apresentaram o seguinte quadro de decréscimo abrupto de receitas:

> Em informações igualmente disponibilizadas nos autos, conforme dados fornecidos pela Secretaria de Estado da Fazenda, para o Estado de Santa Catarina, Recorrido, a redução da alíquota de 25% para 17% diminuirá 32% da arrecadação atual do setor, o que equivale a R$ 96,6 milhões por mês ou superior a R$ 1 BILHÃO anual.
>
> No Estado do Rio de Janeiro o impacto do valor da perda de arrecadação, projetado com dados dos 10 meses de 2021, é superior a R$ 2 BILHÕES, ou R$ mais de R$ 200 milhões mensais.
>
> No Estado de Goiás os dados são, de igual modo, impactantes, alcançando mais de R$ 1,8 BILHÃO, "que corresponde uma redução de 10,80% na arrecadação total de ICMS do Estado de Goiás do ano de 2019", conforme documentos anexos: (...)
>
> Note-se, ilustrativamente, que a composição das receitas de impostos é utilizada para a definição de aplicação de despesas, muitas obrigatórias constitucionalmente, em áreas sensíveis à Federação brasileira, como saúde e educação.
>
> Dessarte, como assente, nos termos dos arts. 198, § 2º, II e 212, caput, se impõe que as despesas com saúde e educação sejam aplicadas de acordo com a receita dos impostos estaduais, respectivamente, 12% e 25%. O pagamento de débitos de precatórios, de igual modo, tem seus valores definidos de acordo com o comportamento da receita, a teor do art. 101, caput.
>
> Em outras palavras, somente tomando em consideração os dados descritos na tabela a cima, elaborada pelo COMSEFAZ, que demonstra a perda anual de R$ 26 bilhões para os Estados, se pode afirmar, com certo grau de certeza, que a prestação dos serviços públicos de saúde e educação serão extremamente afetados e prejudicados, COM UMA PERDA PARA A SAÚDE, EM ÂMBITO NACIONAL, SUPERIOR A R$ 3 BILHÕES E, PARA EDUCAÇÃO, DE MAIS DE R$ 6 BILHÕES. Não há, deveras, política pública que se sustente em tal cenário de franca e expressiva perda de arrecadação.
>
> Tal reflexão, que se traz à guisa de contribuição e cooperação para o debate jurisdicional, é que se impõe fazer em questão de notória repercussão no federalismo fiscal – tributário nacional.
>
> A alteração na tributação em um Estado Federal, com as vicissitudes e complexidades inerentes a tal forma de Estado, repercute diretamente no modo de administrar e de prestar, principalmente, os serviços públicos que a população brasileira é notoriamente carente, principalmente em tempos contemporâneos de crise sanitária e dos efeitos dela decorrentes, em todos os sentidos.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

Para além do vasto acervo documental colacionado durante a tramitação do processo, que evidenciou o papel relevante desempenhado pelo ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações nas finanças públicas, o Fórum dos Governadores também indicou ao Supremo Tribunal Federal, em reunião presidida pelo eminente Min. Relator, os impactos da compreensão adotada pela Corte no julgamento deste recurso na arrecadação financeira dos Estados.

Há inegável interesse social na adoção de solução temporal que contemple a realização de transição orçamentária pelos gestores estaduais, assegurando que as políticas públicas e especialmente o enfrentamento da pandemia de Covid-19 não restem prejudicados.

Nesse contexto, pondero que, diante da iminência da execução da Lei Orçamentária relativa a 2022 – parâmetro proposto pelo eminente Min. Relator -, o próximo plano plurianual (2024-2027) mostra-se como horizonte mais alargado e consentâneo com a necessidade de acomodar no planejamento financeiro dos Estados o impacto da perda de arrecadação do ICMS incidente sobre energia elétrica e telecomunicações.

Com isso, as expectativas de receitas podem ser recalibradas e adequadamente redimensionadas nas despesas de capital assumidas e na formulação das políticas públicas, sem alcançar e prejudicar a execução dos programas em andamento.

Colaciono, a propósito, as reflexões propostas a este Tribunal pelo Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação dos Estados e Distrito Federal (eDOC 461):

> Defendemos que a modulação dos efeitos da decisão alinhe-se ao prazo de vigência dos Planos Plurianuais (PPAs) de todos os entes subnacionais aqui impactados. E isso porque o PPA é o instrumento fundamental de planejamento de médio prazo, pensado para um período de quatro anos, onde são estimadas as metas e programas a serem cumpridos neste período.
>
> Trata-se de legítimo instrumento de Estado, e não meramente de Governo, dado que sempre se inicia no último ano de mandato governamental, possuindo vigência por mais três anos no mandato seguinte.
>
> E o PPA leva em consideração, em sua formulação, a previsão de receita para o período de quatro anos, sendo o instrumento que

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

primeiro corporifica a ideia de promoção de serviços públicos que impactem a vida de toda a população, pois lá estão contidas metas superiores para expansão da educação e da saúde públicas (novas escolas, novos hospitais, por exemplo), bem como da segurança pública, proteção social, cultura, além dos Poderes Legislativos e Judiciários estaduais, Ministérios Públicos e Defensorias Públicas, e todas as demais atuações absolutamente indispensáveis para o bem viver em nosso país.

Só para ter uma dimensão do impacto financeiro, a redução das alíquotas em decorrência da decisão significará uma perda de R$ 27 bilhões por ano para os entes.

Em assim sendo, indiscutivelmente, a decisão desta Egrégia Corte terá impacto manifesto e expressivo nas finanças públicas, pois reduzirá a possibilidade de tributação na energia elétrica e nas comunicações que representam os setores que mais trazem arrecadação aos entes, juntamente com os combustíveis. Dessa forma, caso não seja possível a modulação, todos os PPAs aprovados em 2020, com vigência a partir deste ano, e válidos até 2024, restarão inviabilizados em suas diretrizes, objetivos e metas.

Não se pode olvidar, evidentemente, que as leis de diretrizes orçamentárias e as leis orçamentárias atualmente vigentes e aquelas já aprovadas para 2022 restarão ainda mais prejudicadas, dado o seu caráter iminente.

É salutar pontuar que os entes subnacionais ainda padecem dos efeitos da pandemia que, em face do desaquecimento da economia, afetaram negativamente as receitas arrecadadas. Com isso, as contas públicas, que para muitos entes federados já se mostravam em desequilíbrio, sofreram uma deterioração sem precedentes, o que compromete completamente a qualidade dos serviços prestados à população.

Destarte, na eventualidade da inexistência de modulação dos efeitos da decisão supramencionada alinhada ao PPA, ocorrerão severos efeitos deletérios não apenas sobre a necessária previsibilidade da receita pública, mas também sobre a provisão dos serviços públicos essenciais à sociedade.

Com efeito, para além de se constituir em elemento imperioso no conjunto do processo orçamentário, configurando-se, portanto, num dos pilares essenciais para atendimento aos preceitos legais afetos à responsabilidade fiscal, a previsibilidade da receita afigura-se indispensável, uma vez que os entes subnacionais encontram-se em meio à execução dos seus respectivos planos plurianuais, cujas metas e diretrizes foram elaboradas com base na realidade econômica e tributária anterior à prolação da decisão e que, portanto, não levaram em conta os seus efeitos.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

> Cabe assinalar ainda que a decisão em tela vem se somar a uma série de outros eventos recentes que impactaram enormemente as finanças dos entes subnacionais, de que são exemplos a ADO 25, as decisões afetas ao TUST/TUSD, o fim da definitividade da base de cálculo da ST, a questão das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (ADC 49), a instituição do piso da enfermagem (Lei nº. 2.564/20), dentre outros.
>
> Nesta perspectiva, com a frustração considerável da receita estimada e o alto grau de engessamento em relação às despesas, para os entes que já se encontravam em situação difícil, lograr o equilíbrio será tarefa quase inexequível.
>
> Ainda em decorrência do que se expõe, a redução da receita impactará no cálculo da Capacidade de Pagamento (CAPAG) dos entes subnacionais, o que impedirá que grande parte deles recorra a novos empréstimos com garantia da União, o que, consequentemente, reduzirá a capacidade de investimento em projetos em prol da sociedade.
>
> Por fim, o impacto é catastrófico não só para os Estados e Distrito Federal, mas também para os Municípios, que recebem sua quota-parte do ICMS arrecadado, ressaltando-se que,para alguns deles, a receita daí decorrente é, senão a única, a mais representativa fonte de financiamento das políticas públicas.

Assim, seja sob o ângulo da segurança jurídica plasmada na formação do planejamento fiscal dos Estados a partir de expectativa legítima de arrecadação a título de ICMS, seja a partir do interesse social materializado nas prestações estatais dependentes dos recursos estimados na sistemática tributária então vigente, é imperiosa a restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, com a incidência do entendimento do Plenário a partir do Plano Plurianual 2024-2027.

Convém salientar que a jurisprudência desta Corte já considerou em situações análogas, para fins de modulação dos efeitos do pronunciamento, o impacto fiscal e social decorrente de decisões que delimitam e moldam o sistema tributário nacional. Senão vejamos:

> Embargos de declaração no recurso extraordinário. Direito Tributário. Repercussão Geral. Tema nº 379. ICMS e ISS. Operações mistas realizadas por farmácias de manipulação. Pedidos de modulação dos efeitos do acórdão embargado. Acolhimento. 1. A Corte fixou, no acórdão embargado, a tese de que "[i]ncide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira". 2. A ausência de modulação dos efeitos da decisão ensejaria impactos financeiros indesejados em desfavor dos contribuintes, bem como dos estados e dos municípios, entes políticos cujas finanças já estão combalidas, e resultaria em grande insegurança jurídica, indo de encontro à boa-fé dos contribuintes que recolheram um tributo acreditando ser o correto. 3. Embargos de declaração acolhidos, modulando-se os efeitos da decisão embargada, bem como se estabelecendo que ela produza efeitos ex nunc a partir do dia da publicação da ata de julgamento do mérito, de modo a se convalidarem os recolhimentos de ICMS e de ISS efetuados em desacordo com a tese de repercussão geral, ficando ressalvados: (i) as hipóteses de comprovada bitributação; (ii) as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS ou o ISS devidos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iii) os créditos tributários atinentes à controvérsia e que foram objeto de processo administrativo, concluído ou não, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iv) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito. Em todos esses casos, deverão ser observados o entendimento desta Corte, bem como o prazo decadencial e o prescricional.

(RE 605552 ED-segundos, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-068 DIVULG 09-04-2021 PUBLIC 12-04-2021)

I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contatar da data da sessão de julgamento.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

(ADI 4481, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015)

Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa da associação autora. Emenda Constitucional nº 87/15. ICMS. Operações e prestações em que haja destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar. (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, inciso III, d, e parágrafo único CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário. 1. A associação autora é formada por pessoas jurídicas ligadas ao varejo que atuam no comércio eletrônico e têm interesse comum identificável Dispõe, por isso, de legitimidade ativa ad causam para ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade (CF/88, art. 103, IX). 2. Cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (art. 146, I, e III, a e b). Também cabe a ela estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições. 3. Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras competências, definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i). 4. A EC nº 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 5. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo /alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. 6. A Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03). 7. A LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, trata de maneira distinta as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma. 8. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte. 9. Existência de medida cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), até o julgamento final daquela ação. 10. Ação direta julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal. 11. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste presente julgamento** (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021

efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. **Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso** .

(ADI 5469, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021)

A par desse aspecto, mostra-se necessário, em homenagem ao postulado da segurança jurídica e ao marco temporal ora estabelecido, estabelecer o horizonte de aplicação da orientação do Tribunal aos litígios já formalizados por ocasião do julgamento deste recurso extraordinário.

Portanto, devem ser resguardadas da modulação dos efeitos, consoante precedentes acima colacionados, especialmente a ADI 5469, as ações judiciais ajuizadas até o início do julgamento do mérito do recurso extraordinário (05/02/2021).

Dessa forma, **com fundamento no art. 27 da Lei 9.868/1999, proponho que a declaração de inconstitucionalidade produza efeitos apenas a partir da vigência do Plano Plurianual 2024-2027, ressalvadas as ações ajuizadas até o início do julgamento do mérito deste recurso extraordinário (05/02/2021)** .

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/12/2021