VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Antes de passar para a análise das questões preliminares, destaco, de início, que o Decreto nº 40.628, de 2 de maio de 2019, do Estado do Amazonas, é objeto de questionamento na ADI nº 6.144/AM e na ADI nº 6.624/AM, ambas de minha relatoria.

Sendo assim, aprecio as duas ações diretas no mesmo voto.

Das questões preliminares

Da perda parcial de objeto

Verifica-se que o Decreto nº 43.280, de 13 de janeiro de 2021, alterou o item 29 do Anexo II-A do Regulamento do ICMS (Decreto nº 20.686/99), estabelecendo, quanto à energia elétrica, a Margem de Valor Agregado (MVA) de 20%.

O novo decreto entrou em vigor na data de sua publicação, **retroagindo seus efeitos a 2 de maio de 2019, data de publicação do decreto questionado na presente ação direta** .

Foi, assim, revogado o art. 1º, II, do decreto ora questionado, na parte em que havia estabelecido, para a hipótese, a MVA de 150%.

Tendo ocorrido substancial alteração no conjunto normativo, deve-se reconhecer a perda de objeto da ação direta quanto à alegada inconstitucionalidade do art. 1º, II, Decreto nº 43.280, na parte em que fixou a MVA de 150% em relação à energia elétrica.

Da alegação de que, na ação, se contesta ato normativo secundário

Afasto a preliminar de que não se deve conhecer das ações diretas em referência por terem como objeto ato normativo secundário.

Quanto ao alegado tratamento de matéria relativa à substituição tributária pelo decreto sem supedâneo em lei, verifica-se que a Corte já

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

adentrou no exame de questão análoga a essa no julgamento da ADI nº 4.281 /SP. Tenho, para mim, portanto, que se deve conhecer da presente ação direta quanto ao ponto.

A par disso, registre-se, desde logo, que o ato normativo inovador foi, efetivamente, o decreto questionado, não tendo havido, especificamente, qualquer delegação legislativa.

Atente-se, nesse contexto, que, como aduziu o Governador do Estado do Amazonas, nas informações por si prestadas, foi o ato normativo em discussão que integrou à legislação amazonense o Convênio ICMS nº 50/19.

Passo a analisar o mérito.

Do mérito

Introdução

Encontra-se em discussão a constitucionalidade do Decreto nº 40.628/19 do Estado do Amazonas, que, resumidamente, versou sobre o ICMS em regime de substituição tributária quanto a operações com energia elétrica, instituiu a Margem de Valor Agregado (MVA) de 150% para operações com energia elétrica e incorporou à legislação tributária daquele estado o Convênio ICMS nº 50/19.

De modo mais detalhado, o decreto atribuiu às empresas geradoras a responsabilidade, por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes com energia elétrica (gerada por qualquer modalidade, ainda que por terceiros).

Segundo o mesmo decreto, essa substituição se aplica às operações interestaduais com energia elétrica com destino à distribuidora localizada no Amazonas, na hipótese de o estado do remetente ser signatário de convênio com normas nesse sentido. Com isso, se pretende que empresas geradoras de energia elétrica localizadas em outros estados figurem como responsáveis tributárias por substituição.

O decreto ainda estabeleceu que aquela substituição não se aplica às operações internas entre empresas geradoras de energia elétrica, subsistindo a responsabilidade em questão em face da empresa que efetuar a saída para a distribuidora.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

Como sintetizou o Procurador-Geral da República, o decreto, com essas disciplinas, "atribuiu às empresas geradoras de energia elétrica a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, que antes era das distribuidoras".

O ato normativo incorporou à legislação estadual o Convênio ICMS nº 50/19, cujos estados signatários acordaram em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica com destino a distribuidora localizada no Estado do Amazonas.

Da necessidade de a substituição tributária quanto ao ICMS estar prevista em lei complementar federal e, ainda, ser instituída por lei estadual em sentido estrito

A Corte, recentemente, concluiu que a antecipação do pagamento do ICMS sem substituição tributária para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. Havendo substituição tributária, a antecipação do pagamento do imposto reclama harmonia com a lei complementar federal que dispõe sobre a matéria.

O assunto foi tratado no julgamento do RE nº 598.677/RS, Tema nº 456 de repercussão geral, de minha relatoria.

Na oportunidade, esclareci que a reserva de lei não se aplica à fixação de prazo para o recolhimento de tributo após a ocorrência do fato gerador, em razão de o tempo para o pagamento da exação não integrar a regra matriz de incidência tributária. O caminho tradicional para a satisfação dos créditos tributários é o seguinte: com a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária principal, a qual tem por objeto o pagamento da exação (ou a penalidade pecuniária), conforme o art. 113 do CTN. Nasce para o contribuinte o dever de pagar o tributo.

À luz dessa compreensão, destaquei que, antes da ocorrência do fato gerador, não existe obrigação tributária nem crédito constituído, conforme os termos estabelecidos pelo CTN e a remansosa doutrina. Desse modo, ao se antecipar o surgimento da obrigação tributária, o que existe é também a antecipação, por ficção, da ocorrência do fato gerador. E ressaltei que apenas por lei isso poderia ser feito, pois o momento da ocorrência do fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência tributária.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

Mais à frente, citei que, com inclusão do parágrafo 7º no art. 150 da CF /88 pela EC nº 3/93, a **possibilidade de antecipação de impostos** ou contribuições, **com ou sem substituição** , foi incorporada ao texto constitucional. Eis o teor desse dispositivo, o qual expressamente indica a necessidade de edição de **lei** para que a antecipação ocorra:

> "§ 7º A **lei** poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido" (grifo nosso).

Com apoio na doutrina de Marco Aurélio Greco, consignei estar a norma constante desse dispositivo segmentada em três cláusulas: a de vinculação a um fato gerador que deva ocorrer posteriormente ao momento a que está atrelado o recolhimento; a de atribuição a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição e a de restituição do excesso.

Ainda no mesmo julgamento, observei que, **na hipótese de a antecipação do ICMS configurar substituição tributária, necessária é sua previsão em lei complementar federal** .

Essa exigência decorre do comando previsto no art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição Federal , o qual estabelece, no contexto do imposto estadual, que cabe a lei complementar "dispor sobre substituição tributária". A essa espécie normativa cabe instituir a conformação nacional do assunto, inclusive para evitar os conflitos federativos.

Quanto a esse ponto, transcrevo trecho do voto que proferi:

> "De tudo quanto até aqui exposto, é de se observar que a jurisprudência da Corte, há muito, admite a figura da antecipação tributária, desde que o sujeito passivo (contribuinte ou substituto) e o momento eleito pelo legislador estejam vinculados ao núcleo da incidência da respectiva obrigação e que haja uma relação de conexão entre as fases, de modo que se possa afirmar que a fase preliminar é efetivamente preliminar da outra. A par disso, como, no regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o momento (critério temporal) da hipótese de incidência, entendo que as únicas exigências do art. 150, § 7º, da Constituição são as de que a

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

> antecipação se faça ex lege e o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária. A cobrança antecipada do ICMS constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico da circulação, sobre o qual a regra jurídica, quanto ao imposto, incide. **Apenas a antecipação tributária com substituição é que está submetida à reserva de lei complementar, por determinação expressa do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea b, da Constituição** " (grifamos).

Paralelamente a essas considerações, cito lições de Leandro Paulsen. Segundo ele, nem o dever geral de colaborar com a Administração Tributária nem a praticabilidade da tributação são suficientes para a instituição da substituição tributária. O especialista lembra que ninguém é obrigado a fazer algo senão em virtude de lei e que, "sem lei específica, não há substituição nem responsabilidade. Estas não se presumem. Há que ter suporte direto em lei em sentido estrito".

Vale, ainda, conferir as lições constantes dos Comentários ao Código Tributário Nacional, de Ives Gandra da Silva Martins (Coord.), sobre o art. 121 do CTN:

> " **Esta escolha de terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei** . Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da **nitidez do dispositivo, que exige a determinação ser apresentada 'de forma expressa'** ".

Em suma, para haver substituição tributária relativamente ao ICMS, é imprescindível que ela esteja prevista em lei estadual (conforme determina o art. 150, § 7º, do texto constitucional) e na lei complementar federal a que alude o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea b, da Constituição Federal.

Vejamos como se encontra a LC nº 87/96 (Lei Kandir), a qual dispõe sobre o ICMS.

Da substituição tributária disciplinada pela Lei Kandir

A Lei Kandir traz normas sobre a substituição tributária no contexto do ICMS. Ela estabelece, em seu art. 6º, que " **Lei Estadual** poderá atribuir a

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário" (grifo nosso).

Há, também, normas específicas que complementam essa disciplina e estão conectadas com o comércio interestadual e com a comercialização de energia elétrica.

Nessa toada, a lei complementar em alusão reza que, em operações interestaduais, o regime de substituição tributária " **dependerá** de acordo específico celebrado pelos estados interessados" (art. 9º, **caput** , da Lei Kandir, grifo nosso).

No que diz respeito às operações com energia elétrica, o parágrafo 1º do art. 9º da Lei Kandir preceitua que a responsabilidade mencionada no art. 6º **poderá** ser atribuída:

> "II - às empresas geradoras **ou** distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação" (grifo nosso).

Como se vê, a lei complementar federal, em harmonia com o texto constitucional, consigna a necessidade de as substituições tributárias relativas ao ICMS estarem previstas **em lei estadual em sentido estrito** , sendo que, se a operação for interestadual, necessária ainda é a existência de acordo celebrado pelos estados interessados. No que diz respeito à energia elétrica, a própria Lei Kandir já trouxe quais atores econômicos **podem** ser eleitos como substitutos tributários.

Deixe-se claro que a Lei Kandir, nas disposições mencionadas, não atribui, desde logo, a nenhum sujeito passivo alguma responsabilidade por substituição tributária. Apenas permite que essa responsabilidade seja atribuída por lei estadual, observadas as demais disciplinas comentadas.

Do precedente específico da Corte sobre substituição tributária em relação a ICMS em operação com energia elétrica

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

No julgamento da ADI nº 4.281/SP, se discutiu a validade de decreto que havia atribuído a empresas distribuidoras de energia elétrica responsabilidade por substituição tributária pelo pagamento de ICMS.

A lei estadual (Lei paulista nº 6.374/89, com a redação das Leis nºs 9.176 /95 e 10.619/2000) apontada como suporte de edição do referido decreto previa que eram substitutos tributários, quanto à energia elétrica, "a empresa geradora, a distribuidora **ou** qualquer outra que comercializar energia elétrica, relativamente ao imposto devido nas operações antecedentes ou subsequentes" (grifo nosso).

Para a Relatora, Ministra **Ellen Gracie** , essa disposição, na verdade, não resultava, especificamente, em atribuição de responsabilidade tributária a nenhum dos atores econômicos referidos. Tratava-se, apenas, de uma inadmissível cláusula geral.

De acordo com Sua Excelência, não poderia haver integração normativa por ato infralegal em matéria de substituição tributária, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária. Assim, entendeu que não poderia servir de suporte para essa integração a previsão, na mesma lei, de que as sujeições passivas por substituição dependam de normas complementares.

Por ser esclarecedor, transcrevo trecho do voto de Sua Excelência:

> "A Lei do Estado de São Paulo 6.374, de 1º de Março de 1989, por sua vez, assim dispõe, com a redação das Leis 9.176/95 (caput) e 10.619 /2000 (inciso IV):
>
> *'CAPÍTULO II*
>
> *Do Substituto*
>
> *Artigo 8º (...) - São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços adiante nominados: (...)*
>
> *VI – quanto à energia elétrica: a empresa geradora, a distribuidora ou qualquer outra que comercializar energia elétrica, relativamente ao imposto devido nas operações antecedentes ou subseqüentes'.*
>
> Com tais redações, estavam em vigor as transcritas leis na ocasião do advento do Decreto 54.177/2009.
>
> 6. Vislumbro duas razões pelas quais não se pode considerar tais normas como suportes para o Decreto 54.188/09.
>
> Em primeiro lugar, o art. 8º, VI, da Lei 6.374/89 **não estabelece nenhuma hipótese de substituição tributária em particular. Funciona como uma espécie de cláusula geral de substituição tributária,**

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2010 00:00

inadmissível em nosso sistema, sob pena de violação à segurança jurídica no seu conteúdo de certeza do direito .

Isso porque **o dispositivo que estabelece hipótese de substituição tributária não pode ser redigido com tal generalidade que não permita, no caso concreto, a identificação do obrigado** .

O sentido do parágrafo 10 do art. 8º da Lei 6.374/89, que preceitua que as sujeições passivas por substituição dependem de normas complementares a sua execução, fixadas em regulamento, não pode ser tomado como delegação ao Executivo da prerrogativa de definir as hipóteses de substituição, mas tão-somente de dispor sobre a operacionalização do cumprimento das obrigações pelos substitutos suficientemente apontados por lei. **A incompletude da norma legal não pode dar margem para que se admita a integração normativa por ato infralegal em matéria de substituição tributária** .

Lembre-se que **a garantia de legalidade tributária** , anteriormente já abordada, **exige que a lei tributária defina o contribuinte de cada imposto e, também, cada hipótese de substituição tributária a ele relativa, que desloca do contribuinte para o terceiro a obrigação imediata do recolhimento** " (grifo nosso).

No julgamento daquele caso, o Ministro **Roberto Barroso** asseverou que "o deslocamento da obrigação principal para um substituto tributário, em relação ao que prescreve o art. 150, inc. I, da Constituição, **depende da edição de lei formal** " (grifo nosso). E disse serem inconstitucionais as hipóteses de substituição tributária que não estivessem "expressamente previstas em lei".

Na mesma direção votou o Ministro **Gilmar Mendes** . Na ocasião, Sua Excelência, questionou se era juridicamente possível "uma lei instituidora de um tributo estabelecer um rol de possíveis obrigados, a serem definidos por Decreto". Para ele, isso não seria admissível, ainda que na lei houvesse delegação legislativa.

Após discorrer sobre o princípio e citar doutrinas especializadas, disse que "a previsão contida no regulamento poderia perfeitamente estar contida na lei instituidora do tributo (...). Não se trata de parâmetros e padrões técnicos aferíveis aos quais caberia apenas ao poder executivo determinar".

O Ministro destacou não terem sido definidos, de modo satisfatório, naquela lei, "todos os elementos da regra-matriz tributária, notadamente o sujeito passivo do ICMS incidente sobre a operação de energia elétrica

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

comercializada no Ambiente de Contratação Livre". Ao final, reiterou que a definição do sujeito passivo da obrigação tributária não poderia ser objeto de delegação legislativa.

Em síntese, depreende-se dessas considerações que a Corte tem se posicionado no sentido de que a lei em sentido estrito, com densidade normativa, e não o decreto, deve definir o sujeito passivo do ICMS-ST em operações com energia elétrica.

Da legislação do Estado do Amazonas

O Governador do Estado do Amazonas defende não ter havido ofensa à legalidade tributária, argumentando que o decreto encontra amparo, em primeiro lugar, na Lei Kandir, nos termos de seu art. 9º, **caput** e § 1º, inciso II.

Como se viu, essa lei apenas autoriza os estados a atribuírem, por meio de lei em sentido estrito, a responsabilidade por substituição tributária às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, sendo que, no caso de operações interestaduais, ainda é necessário convênio celebrado entre os estados interessados.

Nesse sentido, a Lei Kandir, por si só, não é fundamento suficiente para se chancelar a ausência de violação do princípio da legalidade.

Afora aquela argumentação, o Governador do Estado do Amazonas defende que o decreto encontra amparo no art. 25, inciso VII e § 3º, inciso II, da Lei Complementar estadual nº 19/97, a qual estabelece o Código Tributário do Estado do Amazonas (CTE).

Esses dispositivos, contudo, como disse a própria autoridade requerida, apenas **reproduzem as disposições da Lei Kandir** . Ou seja, simplesmente consignam a mera **possibilidade** de empresas geradoras de energia elétrica **ou** de empresas distribuidoras de energia elétrica serem responsáveis pelo recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, seja em operações internas, seja em operações interestaduais. Não estabelecem as hipóteses nas quais geradoras de energia elétrica são, efetivamente, substitutas tributárias.

Anote-se que, na lei em tela, não há disposição específica atribuindo ao Poder Executivo a competência para tratar da atribuição, de modo particular, da responsabilidade tributária por substituição a empresas

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

geradoras de energia elétrica. Existe apenas a disposição comum de que "fica o Poder Executivo autorizado a regulamentar a presente Lei" (art. 328).

Transcrevo o teor das disposições em comento:

> "Art. 25. É responsável pelo recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações concomitantes e subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados, conforme dispuser a legislação tributária:
>
> (...)
>
> VII - **o remetente de mercadoria sujeita à substituição tributária, na forma de convênio ou protocolo do qual o Amazonas seja signatário, situado em outra unidade da Federação** .
>
> (...)
>
> § 3.° **A responsabilidade a que se refere este artigo poderá ser atribuída** :
>
> (...)
>
> II - **às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica** , **nas operações internas e interestaduais destinadas ao Estado do Amazonas** , na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado com base no preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento a este Estado;" (grifo nosso).

Tenho, para mim, que **essas disposições são análogas àquelas da lei paulista analisadas no julgamento da ADI nº 4.281/SP** (art. 8º, VI, da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/89, transcrito alhures, com redação atualizada).

Utilizando-me das palavras da Ministra **Ellen Gracie** , as disposições do Código Tributário do Estado do Amazonas acima destacadas também não estabelecem "nenhuma hipótese de substituição tributária em particular", funcionando "como uma espécie de cláusula geral de substituição tributária". Com as citadas normas não se consegue identificar, no caso concreto, quem é o sujeito passivo (responsável tributário por substituição) da obrigação tributária.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

Como se vê, somente com a edição do decreto em questionamento é que se atribuiu a empresas geradoras de energia elétrica a responsabilidade tributária por substituição relativamente ao ICMS incidente em operações subsequentes. A inovação no ordenamento jurídico, portanto, se deu com o decreto, e não com lei amazonense.

O decreto, ao assim tratar do assunto, incidiu em inconstitucionalidade formal, por ofensa ao princípio da legalidade tributária. Reitere-se: somente a lei em sentido estrito pode atribuir a sujeito passivo a responsabilidade por substituição tributária relativamente ao ICMS em operações com energia elétrica.

Afora isso, parece-me que falta submeter à Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas o Convênio ICMS nº 50/19, por meio do qual os estados signatários acordaram em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica com destino a distribuidora localizada no Estado do Amazonas.

Discorro sobre esse assunto no próximo tópico.

Da necessidade de os convênios interestaduais que tratam de matéria reservada à lei serem internalizados com a participação do Poder Legislativo

Recentemente, o Tribunal Pleno, no julgamento da ADI nº 5.929/DF, reconheceu a constitucionalidade de dispositivo da Lei Orgânica do Distrito Federal que determina a homologação, pela Câmara Legislativa, dos convênios interestaduais com autorização para a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal relativo ao ICMS, para que eles produzam efeitos no Distrito Federal.

O Relator, Ministro **Edson Fachin** , lembrou que, embora os benefícios e incentivos relacionados ao ICMS não possam ser concedido de modo unilateral, necessitando de prévia deliberação dos estados e do Distritos Federal, o art. 150, § 6º, da Constituição Federal, **exige lei em sentido estrito** para a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativamente a tributos.

Sua Excelência registrou que os convênios são, assim, pressupostos para que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS ocorra, possuindo natureza autorizativa. E complementou: "a edição de incentivos fiscais de

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

ICMS constitui, então, um ato normativo complexo, demandando a integração de órgãos dos Poderes Executivo e Legislativo".

Para o Ministro, a submissão daqueles convênios à Câmara Legislativa evidenciaria o respeito ao princípio da legalidade tributária, "visto que a exoneração de tributo somente pode dar-se por meio de lei".

O julgado foi assim ementado:

> "CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA.
>
> 1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine).
>
> 2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.
>
> 3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS.
>
> 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente" (ADI nº 5.929/DF, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Edson Fachin** , DJe de 6/3/20).

Desse julgado se depreende que, versando **o convênio autorizativo sobre matéria em relação à qual se exige, ainda, disciplina em lei em sentido estrito, deve ele ser submetido à Casa Legislativa** .

Voltando ao presente caso, verifica-se que, por meio do Convênio ICMS nº 50/19, os estados signatários acordaram em adotar, quanto ao ICMS, o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica com destino a distribuidora localizada no Estado do Amazonas.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

Já se viu que, para a instituição de substituição relativamente a esse imposto, quando em jogo operações interestaduais, é necessária **a edição de lei estadual com densidade normativa** . Isso decorre do princípio da legalidade tributária.

Aplicando, neste feito, a orientação firmada no exame daquela ação direta, constata-se que **o Convênio ICMS nº 50/19 deveria ter sido submetido à Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas, o que, contudo, não ocorreu** .

Registre-se que não supre a falta de submissão de tal convênio à Casa Legislativa o inciso VII do art. 25 do Código Tributário do Estado do Amazonas (acrescentado pela LC nº 84/10), o qual estabelece que é substituto tributário "o remetente de mercadoria sujeita à substituição tributária, na forma de convênio ou protocolo do qual o Amazonas seja signatário, situado em outra unidade da Federação".

Esse dispositivo é anterior à celebração do referido convênio **e só traz cláusula geral que não permite, no caso concreto, a identificação do responsável tributário por substituição** .

Afora isso, atente-se que o mencionado inciso apenas reitera aquilo que dispõe o art. 9º da Lei Kandir, o qual preceitua que a substituição tributária, quando envolver operações interestaduais, depende de acordo específico celebrado pelos estados interessados. Não tem, assim, o citado art. 25, VII, o condão de substituir a observância do princípio da legalidade tributária, evidenciado no art. 6º da Lei Kandir, que preconiza a necessidade de a substituição tributária estar prevista em lei estadual em sentido estrito com densidade normativa.

De mais a mais, não se diga que a lei poderia delegar ao Poder Executivo a tarefa de dispor, por meio da celebração de convênios e da edição de decretos, sobre matéria em relação à qual se exige esse tipo de lei em sentido estrito. Essa possibilidade, reitero, foi afastada pelo Tribunal Pleno na apreciação da ADI nº 4.281/SP.

Corroborando meu entendimento, transcrevo trechos do parecer do Procurador-Geral da República, que também fez menção à orientação firmada na ADI nº 5.929/DF:

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

> "Os convênios interestaduais são acordos de vontade firmados por pessoas políticas de direito público interno para consecução de objetivos comuns. Sua utilização, portanto, não se reduz a deliberações sobre a concessão de isenção, de incentivos ou de benefícios fiscais e financeiro fiscais de ICMS.
>
> É o convênio de ICMS mecanismo vocacionado a dirimir conflitos de interesses entre entes federativos acerca da administração do ICMS. Trata-se de instrumento de harmonização da legislação nacional em relação ao ICMS (...).
>
> Pode o CONFAZ, mediante deliberação dos estados-membros e do Distrito Federal, celebrar convênio para dirimir conflitos e uniformizar deveres instrumentais do ICMS. Isso porque o ICMS, embora tributo estadual, tem uma **conformação constitucional nacional**, pois repercute financeiramente em relação às demais unidades da Federação.
>
> A celebração de convênio, no entanto, não prescinde da edição de lei específica estadual para internalizar os termos do acordo de forma democrática (art. 150, § 6º, da CF), dada a natureza meramente autorizativa daquele:
>
> ' *CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRAORÇAMENTÁRIA.* (...)' (ADI 5.929/DF, Rel. Min. Edson Fachin, *DJe* de 6.3.2020.)
>
> Tendo sido realizada a internalização do Convênio 50/2019, no Estado do Amazonas, sem a edição de lei estadual, não há dúvidas de que o art. 2º o Decreto estadual 40.628/2019 contrariou o disposto no art. 150, § 6º, da CF".

Considero, portanto, formalmente inconstitucional o art. 2º do decreto impugnado, por violação do princípio da legalidade tributária.

Das anterioridades geral e nonagesimal

De acordo com a orientação prevalecente na Corte, as majorações indiretas de tributos devem observar as regras constitucionais relativas à aplicação das anterioridades geral e nonagesimal, conforme o caso.

A respeito do assunto, vale conferir a ementa do RE nº 564.225/AgR-EDv-AgR-ED, Tribunal Pleno, acórdão do qual fui designado redator, DJe de 16/12/20:

> "Embargos de declaração no agravo regimental nos embargos de divergência no agravo regimental no recurso extraordinário. Presença de obscuridade no acórdão embargado. Acolhimento dos embargos de declaração para conferir ao item 2 da ementa do acórdão embargado nova redação. **Tributário. Majoração indireta de tributo. Orientação para aplicação da anterioridade geral e/ou da anterioridade nonagesimal. Voto médio.** 1. A redação do item 2 da ementa do acórdão embargado pode levar à interpretação equivocada de que, em qualquer hipótese de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais, haverá sempre a necessidade de se observarem as duas espécies de anterioridade, a geral e a nonagesimal. Presença de obscuridade. 2. Embargos de declaração acolhidos, nos termos do voto médio, para sanar a obscuridade, conferindo-se ao citado item da ementa do acórdão embargado a seguinte redação: '2. **Como regra, ambas as espécies de anterioridade, geral e nonagesimal, se aplicam à instituição ou à majoração de tributos. Contudo, há casos em que apenas uma das anterioridades será aplicável e há casos em que nenhuma delas se aplicará. Essas situações estão expressas no § 1º do art. 150 e em outras passagens da Constituição. Sobre o assunto, vide o art. 155, § 4º, IV, c; o art. 177, § 4º, I, b; e o art. 195, § 6º, da CF/88. Nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que acarretem majoração indireta de tributos, a observância das espécies de anterioridade deve também respeitar tais preceitos, sem se olvidar, ademais, da data da entrada em vigor da EC nº 42/03, que inseriu no texto constitucional a garantia da anterioridade nonagesimal** .'" (RE nº 564.225/AgR-EDv-AgR-ED, Tribunal Pleno, acórdão para o qual fui designado redator, DJe de 16/12/20 – grifo nosso).

Ainda de acordo com o entendimento prevalecente na Corte, caso a instituição de substituição tributária provoque aumento indireto da carga tributária, também terá ela de observar as regras constitucionais concernentes à aplicação das mencionadas anterioridades.

Nessa direção: ARE nº 1.281.713/RJ-AgR-segundo, Segunda Turma, Relator o Ministro **Edson Fachin** , DJe de 23/3/21.

Tendo presente essas considerações, vejamos o contexto do presente caso.

Como se viu, o Decreto nº 40.628/19, em questionamento, instituiu a substituição tributária em discussão, prevendo a MVA de 150%.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

Com a Resolução GSEFAZ nº 10/2019, publicada no DOE-Sefaz de 15/5 /19, estipulou-se que, em substituição ao MVA, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF).

O mesmo ato normativo consignou que, na impossibilidade de o PMPF ser utilizado para fins de cálculo do imposto devido, será aplicada aquela MVA.

A Resolução GSEFAZ nº 12/19, publicada no DOE-Sefaz de 23/5/19, estabeleceu que o valor do PMPF para cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações com energia elétrica é de R$ 0,2683 por kWh. Essa resolução passou a produzir efeitos a partir de 1º de junho de 2019.

Conforme noticiou o Procurador-Geral da República, com apoio em matéria de 17/2/20 do site jornalístico Amazonas Atual, houve, em 2019, aumento de 65,27% na arrecadação do ICMS incidente sobre energia elétrica em comparação com o ano anterior.

Por ser esclarecedor, transcrevo trecho da referida publicação:

> **"Governo do Amazonas aumenta receita de ICMS com energia elétrica em 65,27%**
>
> (...)
>
> MANAUS – **Em 2019, a arrecadação de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) sobre o consumo de energia elétrica no Amazonas aumentou 65,27% em comparação ao ano anterior, segundo a Sefaz (Secretaria de Estado de Fazenda)** . Apesar da alta na apuração do imposto sobre a energia, o aumento do ICMS, incluindo todos os setores, alcançou 8,65%.
>
> No caso da energia elétrica, que compõe o setor industrial, a arrecadação do ICMS em 2018 no estado foi de R$ 349 milhões. No ano passado, o número saltou para R$ 576,8 milhões.
>
> **Para a Sefaz, o aumento resultou da adesão do estado ao Convênio ICMS 50/19, do Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), que trata do regime de substituição tributária.** Com a mudança, o imposto passou a ser recolhido na origem e não mais no destino, como se fazia anteriormente.
>
> Em maio do ano passado, quando a mudança anunciada pelo governo estadual gerou polêmica, a Sefaz informou que a medida era para obter 'maior efetividade no recolhimento do ICMS pelo Estado' e

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

> evitar fraudes no cálculo do imposto. A secretaria também descartou o aumento do preço da conta de luz do consumidor" (grifo nosso).

Aplicando as orientações da Corte no presente caso, verifica-se que deve ficar sujeita às anterioridades geral e nonagesimal a majoração indireta do ICMS provocada com a instituição da substituição tributária em discussão, seja em razão da adoção de margem de valor agregado, seja em razão da adoção de Preço Médio Ponderado a Consumidor Final.

Da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade

Verifica-se que, no julgamento da ADI nº 4.281/SP, no qual se reconheceu a inconstitucionalidade de decreto do Estado de São Paulo que instituíra hipótese de substituição tributária, desrespeitando-se o princípio da legalidade, houve a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Na ocasião, a Ministra **Ellen Gracie** consignou que a inconstitucionalidade dizia respeito à substituição tributária, e não ao imposto em si, cuja higidez não era questionada. Em razão disso, Sua Excelência entendeu ser o caso de se modularem os efeitos da decisão, para que se considerasse insubsistente aquele decreto a contar da publicação do acórdão.

Entendo que a mesma fundamentação cabe para se modularem os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do decreto ora hostilizado. Aqui, igualmente, não se questiona a higidez do ICMS sobre operações com energia elétrica, mas apenas a substituição tributária.

Contudo, tenho, para mim, que é mais adequado se estipular que a decisão deva produzir efeitos a partir do início do exercício financeiro seguinte ao da conclusão do presente julgamento (2022).

Preserva-se, assim, o exercício financeiro ora em andamento. Destaco que diligência como essa tem sido observada pela Corte em modulações de efeitos quando em jogo questões tributárias que provoquem relevantes impactos nas contas pública. Nesse sentido: ADI nº 5.469/DF e RE nº 1.287.019/DF, sessão de 24/2/21.

Dispositivo

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00

Ante o exposto, julgo prejudicadas as ADI nºs 6.144/AM e 6.624/AM quanto ao inciso II do art. 1º do Decreto nº 40.628/19 do Estado do Amazonas na parte em que fixou a Margem de Valor Agregado (MVA) de 150% em relação à energia elétrica e as julgo procedentes na parte subsistente, declarando a inconstitucionalidade formal - por ofensa ao princípio da legalidade tributária - e material - por violação das anterioridades geral e nonagesimal - dos arts. 1º, incisos I e II - na parte remanescente -; e 2º do mesmo decreto.

Proponho a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, estabelecendo-se que a decisão produza efeitos a partir do início do próximo exercício financeiro (2022). Ficam ressalvadas as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/06/2021 00:00