

O TEMA 745 DE REPERCUSSÃO GERAL: A SELETIVIDADE SEGUNDO O SUPREMO E A MODULAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

*Rodrigo Garcia Duarte*¹

*Fernanda Oppermann Iizuka*²

Sumário: 1. Introdução – 2. Extraindo a *ratio* do julgamento do RE 714.139/SC – 3. A possibilidade de concessão de modulação dos efeitos da decisão – 4. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Em 23/11/2021, o Plenário do Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento de mérito do Tema 745 de Repercussão Geral, cujo *leading case* é o RE 714.139/SC. O objetivo central do caso, com enormes repercussões econômicas e fiscais para os Estados da Federação, era definir o sentido e o alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

1. Acadêmico de Direito da Universidade de Brasília.

2. Acadêmico de Direito da Universidade de Brasília.

Concretamente, questionava-se a constitucionalidade do art. 19, I, “a” e “c”, da Lei 10.297/1996, do Estado de Santa Catarina, que estabeleceu alíquota diferenciada de 25% para o ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de telecomunicações, ao passo que, para as operações em geral, é aplicada a alíquota de 17%.

As normas tomadas como parâmetros do controle de constitucionalidade são os arts. 150, II, e 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que preveem, embora com redação distinta, a aplicação do princípio da seletividade das alíquotas do IPI e do ICMS, a fim de que os serviços, produtos e mercadorias mais essenciais tenham alíquotas menores de tributação do que os produtos considerados supérfluos para a dignidade humana.

Esse julgamento ocupou as páginas dos periódicos jurídicos durante as semanas do julgamento.³ A razão para isso encontra-se na gravidade dos impactos fiscal, orçamentário e econômico para os Estados. Efetivamente, a decisão possui tais impactos sobre o orçamento dos Estados, que calculam perdas de receita na monta de R \$26,6 bilhões.⁴

O Ministro Marco Aurélio, Relator do caso, votou pela inconstitucionalidade das alíquotas do ICMS sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação que forem superiores à média das alíquotas das operações em geral, no que foi acompanhado pela maioria dos Ministros da Corte.

Em razão do impacto da decisão, o Ministro Dias Toffoli inaugurou nova discussão sobre a aplicação prospectiva da decisão, que teria efeitos apenas a partir do ano de 2023. Em linha semelhante, o Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação dos Estados e Distrito

3. O JOTA publicou e continua publicando uma série de notícias sobre o julgamento, acompanhando como se desenrola o julgamento na Corte.

4. Conforme noticiado pelo site JOTA: PAIVA, Letícia. Como decisão do STF sobre ICMS de energia e telecom impacta empresas e arrecadação. JOTA, nov. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/como-decisao-do-stf-sobre-icms-de-energia-e-telecom-impacta-empresas-e-arrecadacao-24112021>.

Federal (Comsefaz) pediu que os efeitos da decisão sejam adiados apenas para 2024, para que sejam preservados os Planos Plurianuais (PPAs) dos Estados.⁵

O presente trabalho se propõe a expor e esclarecer a razão de decidir do Tema 725 de Repercussão Geral, bem como, complementarmente, analisar os principais impactos fiscais e econômicos da decisão, a fim de dirimir eventuais dúvidas e controvérsias que surgiram com a decisão.

Portanto, o objetivo central do artigo é analisar, à luz da doutrina e dos votos dos Ministros, o que foi efetivamente decidido pelo Plenário da Corte. Busca-se extrair a *ratio* da decisão a partir do voto do Ministro Relator, o Ministro Marco Aurélio, bem como a divergência apresentada pelo Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes. Ademais, também será analisada a possibilidade de concessão de efeitos prospectivos à decisão em exame.

2. EXTRAINDO A *RATIO* DO JULGAMENTO DO RE 714.139/SC

2.1 Considerações preliminares

Nenhum outro tributo do sistema tributário brasileiro recebe uma regulamentação tão ampla e tão abrangente quanto o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O ICMS, sucessor do extinto Imposto de Vendas e Consignações, foi instituído pela EC nº 18/65. A legislação atual sobre o ICMS está descrita na Constituição Federal no art. 155, inciso II e §§ 2º a 5º, mas possui ampla regulamentação infralegal. O imposto encontra-se regulado também na Lei Kandir (LC 87/96), bem como por Resoluções do Senado Federal, que

5. XIMENES, Victor. Comsefaz pede ajuste em decisão do STF sobre ICMS de energia. Diário do nordeste, nov. 2021. Disponível em: <https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/opiniao/colunistas/victor-ximenes/comsefaz-pede-ajuste-em-decisao-do-stf-sobre-icms-da-energia-1.3163212>

estabelecem alíquotas mínimas e máximas em determinadas situações, levando em conta as legislações de cada um dos 27 estados. Ademais, por estar descrito no art. 155 da Constituição Federal como matéria de competência legislativa concorrente, os Estados dispõem sobre o ICMS e podem firmar os Convênios Confaz a fim de especificar sobre benefícios fiscais.

Vários aspectos concernentes ao ICMS ainda são objeto de controvérsia tanto na doutrina quanto nos tribunais, mas esse tributo é de especial interesse sobretudo em razão da sua importância econômica e fiscal, pois representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados.

O caso em análise apresentou a oportunidade de a Corte Suprema resolver uma dessas controvérsias, qual seja, se a Constituição Federal, ao estabelecer, no seu art. 155, § 2º, III, que as alíquotas do ICMS poderão ser fixadas conforme o critério da seletividade, está instituindo uma faculdade ou um dever.

Antes, precisemos o conteúdo da regra da seletividade. A seletividade tributária é mencionada duas vezes na Constituição Federal, e há diferença de redação nas duas ocasiões, senão vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

(...)

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

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

Como se sabe, no que diz respeito ao caráter pessoal dos impostos, a maioria dos impostos devem considerar a capacidade econômica dos contribuintes, por força do § 1º do art. 145 da Carta Maior.

No entanto, para o IPI e o ICMS, o critério definido constitucionalmente é o princípio da seletividade para as alíquotas e bases de cálculo. Mas em função de que? Da essencialidade das mercadorias, serviços e produtos tributados. Então, surge outra questão, que é precisar o que é essencial. Aqui, é preciso constatar que a Constituição não nos indica, com precisão, o que é essencial, sendo esse um conceito jurídico indeterminado. Mas, a essencialidade não deve destoar do que nos informa a realidade essencial, pois a essencialidade não deve fugir às condições mínimas e dignas de existência humana. Ou seja, quanto mais o bem for indispensável para a realização da dignidade humana, tanto mais será essencial.⁶

Assim, a seletividade desses impostos estimula a prática de operações ou serviços que sejam necessários, úteis ou convenientes à sociedade, onerando, em contrapeso, outros que não atendam o interesse coletivo.⁷

Incerteza surge quando se percebe que a Carta Maior adotou dois verbos nucleares distintos para se referir à

6. Como observa Luís Eduardo Schoueri: “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 perspectiva, 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).” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação. p. 409).

7. Anota Roque Antonio Carrazza que os tributos, de um modo geral, devem ser utilizados como instrumento de fiscalidade. Todavia, o IPI e o ICMS devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, pois o mandamento constitucional é de que tais impostos sejam seletivos em função dos produtos, mercadorias ou serviços. (CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo, Malheiros, 2017. p. 108).

seletividade do IPI e do ICMS, respectivamente, “será” e “deverá”. Diante desse quadro normativo, a doutrina passou buscou definir se, apesar da diferença nos verbos nucleares, o comando constitucional seria o mesmo, ou seja, se a seletividade seria obrigatória tanto no ICMS quanto no IPI.

Essa é a essência da controvérsia tratada no julgamento do Tema 745 de Repercussão Geral, pois o que fizeram alguns Estados, ao interpretar de forma literal o art. 155, § 3º do inc. III, da Constituição Federal, foi deixar de adotar a seletividade para mercadorias essenciais, como a energia elétrica, os serviços de telecomunicação e os combustíveis.

Sobre essa questão, a doutrina permanece dividida. Roque Antônio Carrazza, a partir das lições de Celso Antônio Bandeira de Mello de que a Constituição Federal, em relação às pessoas políticas, não prevê meros poderes, mas sim poder-deveres, encabeça a corrente que defende a obrigatoriedade da observância da seletividade em relação às alíquotas de ICMS.⁸

Nessa linha, entende que a essencialidade dos bens tributados está na sua finalidade, não na sua destinação ou origem, ou mesmo das condições econômicas de quem adquire a mercadoria ou frui do serviço. Ou seja, o IPI e o ICMS não devem obediência estrita ao princípio da capacidade econômica, pois levam em consideração a essencialidade da mercadoria. Ressalte-se que a seletividade pode ser alcançada por diversas técnicas distintas, como a adoção de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas, e a criação de benefícios fiscais.

Para Carrazza, acompanhado por Regina Helena Costa,⁹ é indene de dúvidas que, embora haja grande margem de atuação

8. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 506-508.

9. “(...) com a devida licença dos que pensam diversamente, que as expressões são equivalentes, não traduzindo, no caso do imposto estadual, uma mera faculdade para a adoção da seletividade, já que a noção de “direito-faculdade” é própria do direito privado. De outro lado, todo “poder” atribuído ao Estado é, em verdade, um poder-dever. Destarte, a regra é obrigatória tanto para o IPI quanto para o ICMS.” (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 405).

do Legislador ao definir as alíquotas e bases de cálculo de bens essenciais, há um conteúdo mínimo da essencialidade que deve ser observado, e é esse conteúdo mínimo que possibilita o controle judicial do tratamento da seletividade dos tributos.¹⁰

Em sentido oposto leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem a seletividade no ICMS é facultativa.¹¹ Todavia, mesmo nessa linha, entende-se que, caso o legislador adote explicitamente a seletividade, não poderá determinar de forma arbitrária quais produtos terão as alíquotas reduzidas ou aumentadas sem observar a essencialidade do produto.¹²

Em nosso sentir, com todas as vênias às correntes em sentido contrários, caso fosse a intenção do constituinte originário adotar o critério da seletividade como obrigatória em relação ao ICMS, tê-lo-ia feito expressamente, como o fez com o IPI. Todavia, de fato, caso o legislador opte por estabelecer diferentes alíquotas e bases de cálculo para as mercadorias e serviços, então deverá, necessariamente, respeitar a essencialidade dos bens tributados, e não de forma arbitrária, mas observando, na realidade, a importância do bem considerado para a concretização dos objetivos da República.¹³

10. Ibid. p. 511-514.

11. No mesmo sentido: PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (livro eletrônico). p. 376.

12. NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019 (livro eletrônico). p. 410.

13. Aqui, nos juntamos à Kiyoshi Harada, para quem “É verdade que não há definição legal do que sejam mercadorias e serviços essenciais, mas é verdade, também, que a Constituição não conferiu ao legislador ordinário margem de liberdade para adoção de critério político destoante do conceito de essencial, de necessário e de indispensável em termos de realidade social vivenciada em nosso país. O conceito de essencialidade varia no tempo e no espaço para alcançar os diferentes estágios de civilização, abarcando não apenas as necessidades biológicas, como saúde, alimentação, vestuário, habitação, mas também tudo aquilo que é exigido no mundo atual como um pressuposto de um padrão de vida digna e decente no conceito da maioria de determinada população”. (HARADA, Kiyoshi. ICMS: doutrina e prática. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. (Livro eletrônico) p. 47.

2.2. O julgamento

A fim de definir a tese do Tema 745 de Repercussão Geral e resolver as discussões aqui introduzidas, o Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento do RE 714.139/SC.

Trava-se, na origem, de mandado de segurança impetrado pela empresa Lojas Americanas S/A, em face de ato atribuído ao Diretor de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Buscava a Recorrente o reconhecimento do direito de pagar o ICMS incidente sobre os serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica com base na alíquota interna geral de 17%, e não de 25% como estabelecido na legislação estadual.

Alegava que a estipulação de uma alíquota maior para a energia elétrica em comparação com os produtos em geral era um tratamento discriminatório, pois equipara as alíquotas de mercadorias essenciais como energia elétrica e comunicação às de mercadorias não essenciais, como cosméticos, armas, bebidas alcoólicas, fumo e derivados. Argumentou, de forma principal, que a adoção da seletividade em relação ao ICMS é obrigatória. Lateralmente, sustentou que mesmo que não se reconhecesse a obrigatoriedade da adoção da seletividade em relação ao ICMS, caso o Legislador Estadual opte por incorporar esse princípio na legislação, deverá ser observado, necessariamente, o princípio da essencialidade do produto. Ou seja, quanto mais essencial para a dignidade humana for o produto, menor deverá ser a alíquota do ICMS.

A repercussão geral da matéria foi reconhecida pelo Plenário da Corte, e já em julgamento de mérito, o Relator, o Ministro Marco Aurélio, entendeu que a Constituição é muito clara quando estabelece ser a seletividade facultativa em se tratando do ICMS. Todavia, albergou a posição de que, uma vez adotada a seletividade, não pode o legislador estadual tratar mercadorias essenciais como a energia elétrica e os serviços de telecomunicação da mesma forma que mercadorias supérfluas.

Próximo a votar, o Ministro Alexandre de Moraes inaugurou divergência. Em seu voto, entendeu que o Estado de Santa Catarina, juntamente com os demais Estados da Federação, ao estipularem alíquotas reduzidas aos consumidores que utilizarem menos energia elétrica, compensando com a aplicação de alíquota majorada superior à dos produtos em geral para os consumidores que consumirem mais energia elétrica, estariam atendendo ao princípio da seletividade do ICMS, juntamente, com o princípio da capacidade contributiva, em atendimento ao comando constitucional.

No ponto, a legislação estadual estabelecia o seguinte:

“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 a IV;

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 I desta Lei;

c) prestações de serviços de comunicação;

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

a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 kWh (cento e cinquenta quilowatts-hora);

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

O Ministro considerou ser facultado ao legislador estadual, ao estabelecer alíquotas seletivas ao ICMS, adotar efeitos extrafiscais a fim de reduzir o consumo e o desperdício de energia elétrica:

“Desse modo, considerando o disposto no art. 150, II, c/c 145, § 1º, da Constituição Federal, considero que não houve qualquer

ofensa à isonomia tributária, uma vez que ausente tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Muito pelo contrário, o tratamento diferenciado foi estabelecido pelo Estado justamente com vistas a equalizar o ônus das operações com energia elétrica, de modo a cobrar mais de quem consome mais e possui maior capacidade contributiva, e cobrar menos de quem consome menos e possui menor capacidade contributiva.

(...)

Desse modo, entendo ser perfeitamente aplicável o princípio da seletividade do ICMS conjuntamente com o da capacidade contributiva, como no caso em apreço.”

Todavia, entendeu o Ministro que a adoção de alíquota majorada de 25% para os serviços de telecomunicação, percentual bem superior aos 17% fixados para as mercadorias e serviços em geral, sem apresentação de qualquer justificativa, como era o caso da energia elétrica, viola claramente a essencialidade do ICMS. Ou seja, o Ministro entendeu que é possível o não atendimento da essencialidade se a justificativa adotada pelo legislador estadual tiver esteio em outros princípios constitucionais tributários, como a capacidade contributiva e a extrafiscalidade para o atendimento do interesse público.

Como lembrou o Ministro Alexandre de Moraes em seu voto, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento da Segunda Turma, já havia adotado o mesmo entendimento firmado agora na Corte. Na ocasião, a Segunda Turma manteve decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que desconsiderou a aplicação da alíquota de ICMS de 25% sobre os serviços de prestação de energia elétrica e de telecomunicações, por ofensa ao princípio da essencialidade e da seletividade dos bens, determinando a aplicação da alíquota geral de 18%.

Assim, o Ministro Alexandre de Moraes divergiu parcialmente do Relator, pois considerou constitucional a aplicação da alíquota de ICMS de 25% para a prestação de energia elétrica, uma vez que o Estado teria apresentado justificativa adequada amparada no princípio da capacidade contributiva

e nos efeitos extrafiscais de redução do consumo e desperdício de energia elétrica.

A seguir, o Ministro Gilmar Mendes pediu vista dos autos a fim de melhor apreciar a questão. Em voto-vista, manifestou-se em sentido bem semelhante ao Ministro Alexandre de Moraes.

Primeiro, o Ministro Gilmar Mendes parte da premissa de que a adoção da seletividade, no caso do ICMS, seria “uma faculdade conferida ao ente tributante”, com base justamente na redação do art. 155, § 3º, inciso I, da Constituição.

A seguir, o Ministro buscou, em seu voto, responder a um questionamento: estaria o legislador vinculado apenas à essencialidade na diferenciação das alíquotas, de modo que os produtos essenciais não poderiam de forma alguma ser onerados em patamares superiores à alíquota geral?

O Ministro Gilmar responde negativamente a esse questionamento, argumentando que o critério da essencialidade não isola o ICMS da possibilidade de incidência dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia:

“ 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.”

Portanto, tanto o Ministro Gilmar Mendes quanto o Ministro Alexandre de Moraes, no que foram acompanhados pelo

Ministro Roberto Barroso, adotaram uma terceira via de entendimento, qual seja, de ser possível os Estados conjugarem a seletividade com outros elementos, como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço, e fins extrafiscais, a fim de tributar determinados consumidores daquele bem ou serviço em percentual superior ao de produtos em geral para reduzir o consumo e o desperdício do bem.¹⁴

O Ministro Dias Toffoli também pediu vista dos autos. Ao retornar o processo, fez um interessante voto no qual realizou um resgate histórico da instituição do Imposto de Consumo e Mercadorias (ICM) e do IPI.

Registrou que não houve menção expressa acerca da necessidade de o ICMS ter alíquotas uniformes para todas as mercadorias. Sustentou que, em certos casos, a depender do uso e da destinação do produto, sua essencialidade muda, de forma que a essencialidade não está atrelada, exclusivamente, à natureza intrínseca do produto. O Ministro citou um julgado do STJ que fazia a distinção da essencialidade entre a ração consumida por animais domésticos e a ração consumida por animais destinados à alimentação da coletividade, a fim de demonstrar que a destinação do produto deve ser um dos critérios para aferir a sua essencialidade.

“Do que até aqui se pode notar, nas constituições anteriores ao advento da Constituição cidadã, não havia previsão expressa quanto à adoção da seletividade no ICM. No que se refere ao imposto de consumo sobre energia elétrica, a regra era a exigência de alíquotas uniformes, e a concessão de desonerações até um certo patamar de consumo (pequenos consumos de energia). A legislação do IUEE estabeleceu alíquotas diferenciadas conforme a classe do consumidor de energia elétrica, mantendo desonerações em benefício, dentre outros, de pequenos consumidores. Quanto ao imposto de serviços de comunicações, de 1984,

14. Cumpre destacar que para Humberto Ávila, o princípio da capacidade contributiva não se aplica, necessariamente, para todos os tributos, como o IPI e o ICMS por exemplo, que não devem obediência à capacidade contributiva justamente porque devem atender, primordialmente, à seletividade a partir da essencialidade dos bens (ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 454).

percebe-se que também havia medida visando à desoneração de chamadas oriundas de telefones públicos ou semipúblicos.”

Mesmo após todas essas considerações quanto à essencialidade não estar atrelada à natureza intrínseca do produto, mas também à capacidade contributiva, à destinação da mercadoria e à justiça fiscal, o Ministro Dias Toffoli entendeu ser inconstitucional a fixação de alíquota de ICMS maior para mercadorias essenciais do que operações em geral.

Nessa linha, trouxe uma série de dados que demonstram a indispensabilidade da energia elétrica para a dignidade humana, inclusive citando a grave crise de desabastecimento que ocorreu no Amapá em novembro de 2020.

No ponto, o Ministro destacou um elemento importante da discussão: “em se tratando de energia elétrica, a essencialidade do bem independente da classe em que se encontra o consumidor. A energia elétrica é essencial para consumidores residenciais, rurais, industriais e comerciais (ou outra classe).”

Assim, assentou ser desarrazoado submeter o consumidor, seja qual for sua classe ou nível de consumo, à uma alíquota de ICMS maior do que aquela incidente sobre as operações em geral. Por fim, suscitou a necessidade da concessão de efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade, a fim de que somente passe a valer a partir do próximo exercício financeiro, a fim de que os Estados possam respeitar os seus Planos Plurianuais.

No ponto, consideramos que, no mérito, o Ministro Dias Toffoli trouxe bem as considerações que devem ser feitas à tese de que o legislador pode deixar de cumprir estritamente a seletividade caso leve em consideração outros critérios. De fato, como dizer que a quantidade superior aos 150 Kw seria tão supérflua quanto armas, munições, perfumes, cosméticos, cigarro, cigarrilha, charutos, cervejas etc.? No mínimo, a alíquota para o consumo de energia maior deveria ser menor do que para esses produtos. Indo além, como dizer ser supérfluo o consumo alto de energia elétrica destinado a serviços e

produtos industriais? Ora, grandes indústrias invariavelmente terão alto consumo de energia, sem que isso seja considerado “supérfluo”, até porque essas empresas dão sustento à atividade econômica.

Como bem destacou o Ministro: “Os grupos de consumidores de energia elétrica beneficiados com a alíquota de 12% são, evidentemente, ínfimos em comparação com a universalidade daqueles onerados com aquela alíquota elevada de 25%.”. Ou seja, a adoção dessas medidas de desoneração apenas camufla a ofensa ao conteúdo mínimo da seletividade, uma vez que a regra geral é a tributação a maior.

Ademais, a tributação do “alto” consumo de energia não é, em absoluto, a única forma de se desincentivar o desperdício de energia elétrica. Na realidade, essa parece ser a forma mais gravosa de se buscar atingir esse objetivo, o que não atende ao postulado da proporcionalidade. Como bem destaca Regina Helena Costa, “a seletividade pode ser implementada mediante mais de uma técnica: quer pela diferenciação ou progressividade de alíquotas, quer por variações de base de cálculo, ou, ainda, pela instituição de incentivos fiscais”.¹⁵

Como resultado, venceu a posição do Ministro Marco Aurélio, no que foi fixada a seguinte tese de Repercussão Geral:

“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”.

A partir dos votos que foram aqui colacionados, extrai-se a *ratio* da decisão. Em primeiro lugar não venceu a posição de que a adoção da seletividade é obrigatória pelo legislador, mas sim que, caso seja adotada, deve ser observada a essencialidade do bem na fixação das alíquotas, bases de cálculo e

15. Ibid. p. 384.

incentivos fiscais. Ademais, à unanimidade, os Ministros entenderam que a energia elétrica e os serviços de telecomunicação são, indubitavelmente, essenciais, de forma que não podem ser tributados, em relação ao ICMS, da mesma forma que mercadorias supérfluas, sob pena de violação da regra da seletividade. Por fim, rejeitou-se a justificativa de extrafiscalidade apresentada pelo Estado de Santa Catarina para tributar os consumidores da mais alta faixa de consumo de energia elétrica em patamares superiores à alíquota geral.

Entendemos que a decisão encontra-se em consonância com o que indica o sistema constitucional tributário, pois a energia elétrica e os serviços de telecomunicação são bens essenciais de ampla utilização, não importando qual seja o consumidor,¹⁶ de modo que a tributação, em alíquotas superiores à dos serviços/mercadorias em geral, não aparenta ser razoável, proporcional e adequada.¹⁷

É preciso observar, por fim, que a decisão de inconstitucionalidade foi proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, de forma que somente vincula as partes. Contudo, por ter repercussão geral definida, instituto que é uma marca da objetivação dos processos subjetivos de controle de constitucionalidade, a orientação deve ser seguida por todos os Tribunais do país.

16. No mesmo sentido: ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS em energia elétrica. In: Revista Direito Tributário Atual, n.39 (2018), p. 208-232.

17. Na doutrina de Humberto Ávila, a proporcionalidade é, diferentemente do que leciona a doutrina majoritária (ALEXY) não uma norma (princípios e regras), mas um postulado normativo, uma metanorma ou norma de segundo grau que regula o modo de aplicação e interpretação das normas de primeiro grau. O postulado da proporcionalidade envolve a relação de causalidade entre meios e fins a partir de três exames fundamentais: o da adequação, o da necessidade e o da proporcionalidade em sentido estrito (ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005).

3. UMA ANÁLISE CRÍTICA DA POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Retomando o que havíamos mencionado, o Ministro Dias Toffoli suscitou a modulação dos efeitos da decisão em manifestação do dia 11/06/2021. Propôs “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”.¹⁸

Ato contínuo, abriu-se novo prazo para os ministros se manifestarem sobre a questão, que, para ser julgada favoravelmente, conforme exige o art. 27 da Lei nº 9.868/1999, necessita de votos favoráveis de 2/3 dos ministros, o que equivale a 8 votos.

O Ministro apresentou sua proposta nos seguintes termos:

“Não obstante o reconhecimento da inconstitucionalidade em alusão, considerando o relevante impacto dessa decisão nas finanças do estado bem como o fato de que, há muito, várias outras unidades editaram leis em dissonância com a compreensão acima, gerando receitas e expectativas de receitas até então tidas legítimas, julgo ser o caso de se modularem os efeitos dessa decisão, de modo que ela produza efeitos a partir do início do próximo exercício financeiro.

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

Ressalvo da proposta de modulação as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito. Diligência como essa tem sido observada pela Corte em julgados recentes. Nessa direção: RE nº 605.552-ED-Segundos, Tribunal Pleno, de minha relatoria, DJe de 12/4/21. (grifos no original)

18. O recurso foi submetido à sistemática da repercussão geral, a qual restou reconhecida pelo Plenário Virtual em 12.06.2014. Iniciado o julgamento em 05.02.2021, houve pedido de vista do e. Min. Dias Toffoli, com retorno em 11.06.2021. Voto disponível em: https://www.migalhas.com.br/arquivos/2021/6/5BC8C9602168E7_voto-toffoli.pdf.

Como observado, são apresentadas duas situações modulares: (i) prospectiva, em relação à aplicação da inconstitucionalidade assentada na tese, contada do início do próximo exercício financeiro; e (ii) retroativa, no que tange às ações ajuizadas até a publicação da ata de julgamento, publicação que ainda não ocorreu.

A proposta do Ministro Toffoli é de que a decisão de inconstitucionalidade sejam concedidos efeitos prospectivos, a fim de que somente tenha eficácia a partir de 1º de janeiro de 2022, respeitadas as ações que tenham protocolo até a véspera da ata da publicação, com vistas a dar tempo aos Estados para adequarem seus Planos Plurianuais a menor arrecadação fruto da decisão.

O Congresso Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal (CONPEG), propõe, no entanto, que haja a modulação de efeitos prospectivos para que a eficácia seja a partir do próximo Plano Plurianual. Sucessivamente, que haja a modulação com eficácia a partir das próximas Leis Orçamentárias. Quanto à ressalva dos casos judicializados, que não haja ressalva, evitando-se que haja a repetição do indébito.

Em razão dessa manifestação do CONPEG, o Ministro Gilmar Mendes pediu vista do processo, suspendendo o julgamento apenas quanto à modulação dos efeitos da decisão.

A questão é tão sensível que, mesmo estando suspenso o julgamento da modulação, representantes de 22 estados e do Distrito Federal, entre os quais estavam Governadores de estados, se reuniram no dia 01/12 como Ministro Dias Toffoli a fim de pedir que a decisão somente passe a valer a partir dos Próximos Planos Plurianuais, ou seja, em 2024, conforme noticiou o JOTA.¹⁹

19. JOTA: MAIA, Flávia. Estados vão ao STF pedir que decisão que impediu majoração de ICMS valha a partir de 2024. JOTA, dez. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-https://www.jota.info/stf/do-supremo/estados-stf-decisao-icms-valha-a-partir-de-2024-01122021supremo/estados-stf-decisao-icms-valha-a-partir-de-2024-01122021>

A modulação de efeitos é um instituto jurídico disciplinado pela Lei nº 9.868/1999, o qual assegura a prerrogativa ao Supremo Tribunal Federal de proceder a modulação dos efeitos temporais de suas decisões, quando presentes razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social. O instituto da modulação fortaleceu-se com as disposições previstas pelo Novo Código de Processo Civil, que permitiu estabelecer um marco temporal para efeitos de decisões que alteram a jurisprudência dominante no tribunal.²⁰

Observa-se, no ambiente acadêmico nacional, o ideário de que a modulação de efeitos de decisão judicial, quando estabelecida de modo a beneficiar o Estado seria medida contrária aos direitos dos cidadãos. Doutrinadores, tais quais, Ana Paula Ávila, sustentam que “a manutenção dos efeitos de uma norma declarada inconstitucional somente será autorizada quando esses efeitos se produzirem em benefício do indivíduo”, concluindo que o prejuízo “de qualquer direito que a própria Constituição designe como fundamental jamais encontrará abrigo legítimo no art. 27 da Lei nº 9.868/1999”²¹.

Argumenta parte da doutrina, contudo, que o Estado brasileiro vive no contexto de um estado fiscal, de modo que as despesas e receitas devem caminhar de maneira pareada. Não por outra razão, os grandes casos recentes em matéria tributária demonstram o peso do argumento do rombo fiscal na caneta dos Ministros da Corte, que concederam a modulação de efeitos, por exemplo, ao decidir sobre o diferencial de alíquota de ICM e a exclusão do ICMS da base do PIS e da Cofins, a chamada “Tese do Século”.

Como exemplo disso, tem-se a Lei de Responsabilidade Fiscal. A declaração de inconstitucionalidade de um tributo,

20. ARRUDA ALVIM, Teresa. A força da jurisprudência no PCP de 2015 e a modulação. In: Revista Jurídica Luso-Brasileira, ano 6 (2020), nº 1. p. 1389-1410.

21. ÁVILA, Ana Paula. A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade. Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 70-71.

estabelece um reflexo imediato nas despesas do cofre público, haja vista que esse tributo dá sustentabilidade às políticas estatais.

Em conformidade com os postulados estabelecidos por Paulo Caliendo,²² a análise econômica do Direito estabelece-se em conformidade com os seguintes fundamentos:

“a) o individualismo metodológico, ou seja, os fenômenos coletivos devem ser explicados como resultantes de decisões individuais; b) escolha racional, ou seja, as decisões individuais são entendidas como racionalmente dirigidas à maximização dos interesses individuais (benefits over costs); c) preferências estáveis, postula-se que no curto prazo há a estabilidade de preferências; d) equilibrium, entende-se que as interações na política e no direito tendem, tal como no mercado ao equilíbrio”.

Nessa senda, considerando que em conformidade com os ditames constitucionais da república brasileira, a declaração de inconstitucionalidade apresenta efeitos *ex tunc*, a modulação de efeitos das decisões judiciais apresenta-se como uma alternativa atenuadora de efeitos, de modo a assegurar a segurança da situação jurídica estabelecida pela norma julgada inconstitucional.

Sendo a modulação de efeitos uma garantia da segurança jurídica, vale a reflexão no caso subjacente, por excepcional interesse social na continuidade das prestações sociais de cunho estadual e no adimplemento geral dos compromissos assumidos pelo ente federado com base em seu orçamento. Com a decisão que estabeleceu a inconstitucionalidade do dispositivo, conforme dispôs a Procuradoria Geral da República em parecer, “o contribuinte, por sua vez, terá direito de pleitear a restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional”, tratando-se, pois, de provimento jurisdicional de caráter aditivo.

Nesse sentido, deve-se levar em consideração, no presente caso, também esses argumentos de natureza consequencialista-pragmática a fim de bem equacionar os legítimos

22. CALIENDO. Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito. 2008.

interesses em jogo, especialmente levando-se em consideração a necessidade de preservação dos Planos Plurianuais já firmados.²³ Dessa forma, deve-se ponderar, de um lado, os direitos dos contribuintes em reaver os valores pagos a um tributo declarado inconstitucional e, de outro, a importância e o destino dos valores.

Todavia, é preciso assentar que a modulação somente deverá ser concedida, se restar comprovado, por meio de dados e cálculos de fontes confiáveis, que do contrário haverá grave ameaça à ordem político-social, não bastando a mera alegação, pela Fazenda, de “rombos fiscais” sem comprovação alguma, conforme destacou o Ministro Dias Toffoli no julgamento do RE 559.937. A esse respeito, destacamos que pesquisa em dissertação de mestrado sobre o tema indicou que a Receita Federal, ao lançar mão do argumento do impacto fiscal a fim de pedir a modulação de efeitos, geralmente não explica de forma clara como os valores que alega foram obtidos e calculados.²⁴

Assim, parece ser uma alternativa adequada a encontrada pela Ministra Rosa Weber no julgamento da modulação dos efeitos da decisão do RE 574.506. Em seu voto vencido,

23. Buscando demonstrar os efeitos positivos da modulação em matéria tributária a partir da Análise Econômica do Direito, Jorge Galvão argumenta que a técnica reduz os custos sociais das decisões judiciais, “na medida em que estabelece uma regra fixa sobre o direito de propriedade do contribuinte (de que somente terão direito a não ser tributados a partir da declaração de inconstitucionalidade, sem possibilidade de repetição do indébito), evitando-se a discussão acerca da conveniência da modulação caso a caso. Além disso, tal modelo institucional diminui os custos de transação, pois desestimula o ajuizamento de ações individuais. A somatória dessas duas variáveis indica que haverá um menor custo social com a adoção da regra da inconstitucionalidade prospectiva ilimitada. Dessa forma, o direito de propriedade não estaria sendo desrespeitado com a adoção desse modelo institucional, mas subordinado à sua função social de produzir o menor custo social possível”. (GALVÃO, J. Modulação de Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária: Mitos, Consequências e Arranjos Institucionais Ideais. RDU, Porto Alegre, Volume 15, n. 84, 2018, 97-113, nov-dez 2018).

24. Para mais: LIMA, Gabriela Pimenta Rego. Modulação de efeitos em matéria tributária: análise do argumento do impacto orçamentário nas decisões do Supremo Tribunal Federal. Dissertação (Mestrado). Brasília: Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2021.

a Ministra salientou ser o argumento consequencialista do impacto orçamentário importante para o Direito, mas não foi esse o critério eleito pelo legislador a fins de concessão da modulação, e não deve ser traduzido em interesse principal.

4. CONCLUSÃO

No decorrer do trabalho, buscou-se expor as principais questões que estavam em debate no julgamento do Tema 745 de Repercussão Geral. De fato, Constituição Federal foi cristalina ao estabelecer comandos normativos distintos em relação à seletividade do IPI e do ICMS, mas a obrigatoriedade ou não da adoção da seletividade para o ICMS não resolveu a questão, pois ainda haveria que se examinar se o conteúdo mínimo da essencialidade dos bens tributados deveria ser observado.

Em seguida, os votos dos Ministros foram analisados a fim de que se pudesse extrair a razão de decidir para bem compreender a tese firmada. Identificou-se, na divergência, uma terceira via de argumentação, embora derrotada, na qual haveria a possibilidade de se estabelecer alíquotas de ICMS superiores para o fornecimento de energia elétrica com base no consumo do bem, pois o legislador não estaria obrigado a atender, unicamente, à seletividade, mas também aos princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

Por fim, analisou criticamente o instituto da modulação de efeitos em matéria tributária à luz tanto da dogmática jurídica quanto do instrumental da Análise Econômica do Direito a partir dos dados do caso concreto.

Concluiu-se, então, ser importante considerar salutar a concessão de efeitos prospectivos à decisão, especialmente para que não sejam inviabilizados os Planos Plurianuais já formados pelos estados, resguardando-se, contudo, as ações já ajuizadas. Contudo, também devem ser equacionados e respeitados interesses igualmente legítimos e expressamente tutelados pelo ordenamento, como a segurança jurídica, a boa-fé, a isonomia, a justiça fiscal e a proporcionalidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALHO NETO, João de Souza. **Seletividade em função da essencialidade: ICMS em energia elétrica.** In: Revista Direito Tributário Atual, n.39 (2018), p. 208-232.

ARRUDA ALVIM, Teresa. **A força da jurisprudência no CPC de 2015 e a modulação.** In: Revista Jurídica Luso-Brasileira, ano 6 (2020), n° 1. p. 1389-1410.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 454.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito.** 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 506-508.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional.** 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 405).

LIMA, Gabriela Pimenta Rego. **Modulação de efeitos em matéria tributária: análise do argumento do impacto orçamentário nas decisões do Supremo Tribunal Federal.** Dissertação (Mestrado). Brasília: Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2021.

GALVÃO, J. **Modulação de Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária: Mitos, Consequências e Arranjos Institucionais Ideais.** RDU, Porto Alegre, Volume 15, n. 84, 2018, 97-113, nov-dez 2018.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

JOTA: MAIA, Flávia. **Estados vão ao STF pedir que decisão que impediu majoração de ICMS valha a partir de 2025.** JOTA, dez. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-https://www.jota.info/stf/do-supremo/estados-stf-decisao-icms-valha-a-partir-de-2024-01122021supremo/estados-stf-decisao-icms-valha-a-partir-de-2024-01122021>

JOTA: PAIVA, Letícia. **Como a decisão do STF sobre ICMS de energia e telecom impacta empresas e arrecadação.** JOTA, nov. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/como-decisao-do-stf-sobre-icms-de-energia-e-telecom-impacta-empresas-e-arrecadacao-24112021>.

NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 17^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019 (livro eletrônico). p. 410.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 8^a ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (livro eletrônico). p. 376.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 9^a ed. São Paulo: Saraiva Educação. p. 409).

XIMENES, Victor. **Comsefaz pede ajuste em decisão do STF sobre ICMS de energia.** *Diário do nordeste* Nov. 2021. Disponível em: <https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/opiniao/colunistas/victor-ximenes/comsefaz-pede-ajuste-em-decisao-do-stf-sobre-icms-da-energia-1.3163212>

