

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO ÁRBITRO DA ESSENCIALIDADE NO ICMS – REFLEXÕES SOBRE JUSTIÇA FISCAL, SEGURANÇA JURÍDICA E FEDERALISMO

Misabel Abreu Machado Derzi¹

Valter de Souza Lobato²

Pedro Henrique Esteves Fonseca³

1. INTRODUÇÃO

Um dos julgamentos recentes de maior relevância e consequência constitucional em matéria tributária no âmbito do Supremo Tribunal Federal foi o do **RE nº 714.139/SC (Tema nº 745 - RG/STF)**⁴. Neste repetitivo, fixou-se a tese de que, *uma vez 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.*

In casu, o Supremo Tribunal Federal cuidou de interpretar e adjudicar eficácia ao princípio da seletividade (no ICMS) constante do art. 155, §2º, III, da CRFB/88⁵. Em sede doutrinária, há muito, discute-se a facultatividade⁶ da adoção da técnica

¹ Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFMG e das Faculdades Milton Campos. Presidente Honorária da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Membro da Fondation de Finances Publiques –Paris. Advogada e Consultora.

² Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Advogado e Consultor.

³ Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Pós-Graduando em Direito Legislativo pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Pesquisador. Conselheiro e Fundador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT-UFMG).

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15 mar. 2022.

⁵ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

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

⁶ Registre-se, desde logo, a divergência da autora, para quem “*uma interpretação sistemática da Constituição Federal, que consagra o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, evidencia que o verbo “poderá”, utilizado na redação do art. 150, § 2.º, III, como sói acontecer com muitas expressões legislativas, tem conotação de dever, ou de imperatividade*” (DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 296).

seletiva pelos Estados, contemplando-se, para mais, a indeterminação do conceito de essencialidade.

A controvérsia residia em apreender o conteúdo do mandamento constitucional inserto no referido dispositivo, com o fim de delimitar o próprio cabimento do controle judicial da seletividade.

O *punctum saliens* da análise empreendida pelo STF, como se verá, foi harmonizar o conteúdo da seletividade/essencialidade em sua *eficácia positiva* (como *diretriz programática para o legislador*) e na sua *eficácia negativa* (como *limitação constitucional ao legislador, apta a invalidar as normas dissonantes*).

Essa questão tão relevante envolve os princípios da seletividade, da capacidade contributiva e do federalismo, suas origens e fundamentos. O citado **RE nº 714.139/SC (Tema nº 745 - RG/STF)** foi julgado em 18.12.2021 (publicado em 15.03.2022) e norteou o advento da Lei Complementar 194, de 23.06.2022, que define os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo como bens e serviços essenciais. Em sua exposição de motivos, a proposta de lei complementar, baseia-se, expressamente nesta tese vitoriosa na Corte Suprema. Assim explica:

Neste sentido, esclarecemos que, pelos fundamentos expostos acima, o Supremo Tribunal Federal recentemente reconheceu, no julgamento do Recurso Extraordinário nº RE 714.139/SC, o direito do contribuinte de recolher o ICMS sobre a energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicação, sob o patamar ordinário de 17%, afastando a alíquota mais elevada que incidia sobre tais bens e serviços.

“Por tais motivos, apresentamos o presente projeto de lei, que objetiva tornar mais efetivo o comando constitucional da seletividade, encampando o entendimento da Suprema Corte sobre o tema”. O projeto de lei, assim justificado, converteu-se na Lei Complementar 194/2022.

Após o advento de ambas, da Lei Complementar 192/2022, de 11.03.2022 (que define, nos termos da alínea *h* do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS) e da Lei Complementar 194, de 23.06.2022 (que define os bens e serviços essenciais), recentemente, a questão voltou ao STF na Medida Cautelar ACO 3.586. O princípio do federalismo foi lembrado em brilhantíssima decisão monocrática do MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES, em que se acolhe, liminarmente, o pedido do Estado do Maranhão para

suspender temporariamente o pagamento das prestações vincendas de sua dívida pública, em relação a uma série de contratos, ficando vedado à União executar as contragarantias, caso, voluntariamente, venha a pagar as referidas obrigações. Uma decisão dessa natureza, que intervém em contratos firmados por Entes estatais, tem dois pilares: **o primeiro**, a demonstração da prática de atos da União em prejuízo do Estado ou Estados atingidos, como nesse caso concreto, as Leis Complementares 192/2022 e 194/2022 que, segundo a fala do Sr. Relator, de *“forma unilateral, sem consulta aos Estados, acarreta um profundo desequilíbrio na conta dos entes da federação, tornando excessivamente oneroso, ao menos nesse estágio, o cumprimento das obrigações contraídas nos contratos de financiamento que compõem a dívida pública dos entes subnacionais”...*; **o segundo**, a pressão dos serviços públicos essenciais, sob a incumbência dos Estados, como saúde, educação e segurança pública, que ficaram comprometidos de forma irreversível e grave, alguns Entes políticos decretando o estado de calamidade financeira, com a redução de sua receita/renda. São vários os precedentes da Corte Suprema, invocados pelo Ministro Relator: a ACO 2972-MC, com a liminar concedida pela Min. CARMÉN LÚCIA; a ACO 2898-MC, Rel. Min. RICARDO LEVANDOWSKI; ACO 3270-MC, Rel. LUIZ FUX. Todos os precedentes fundados no federalismo e caminhando na mesma linha argumentativa, da interdependência, da cooperação e das noções de solidariedade, lealdade e cordialidade que lhe são inerentes.

Neste mês de julho do ano em curso, liminares de igual teor, em favor dos Estados em situação similar, tendem a se repetir, como já ocorreu em benefício do Piauí, São Paulo e Alagoas. O ICMS, como principal imposto de sustentação dos serviços públicos estaduais essenciais, não pode ser reduzido unilateralmente, *“sem consulta aos Estados,”* desequilibrando as finanças dos entes da Federação, como realçou o Ministro ALEXANDRE DE MORAES.

O mesmo olhar atencioso ao federalismo, como cláusula pétrea da Constituição da República, norteou o **RE nº 714.139/SC (Tema nº 745 - RG/STF)**, que comentaremos a seguir. Sobretudo registramos uma longa evolução jurisprudencial que acaba de se consolidar. Houve inegáveis mutações, de fato e de direito, às quais nos referiremos ao final deste texto (no tópico 4 deste artigo).

A peculiaridade da decisão proferida no **RE nº 714.139/SC**, que ora analisamos, está em que ela conjuga, ao mesmo tempo, federalismo, seletividade (essencialidade) e capacidade econômico/contributiva. Este ensaio busca analisar o

referido precedente enquanto marco relevante para o controle judicial da política fiscal e refletir sobre seus efeitos potenciais no âmbito da justiça fiscal, segurança jurídica e, sobretudo, no arranjo federativo.

2. A SÍNTESE DO JULGAMENTO E DE SUA *RATIO DECIDENDI*: APREENSÃO DO CONTEÚDO MÍNIMO DA SELETIVIDADE/ESSENCIALIDADE

No caso concreto do **RE nº 714.139/SC (Tema nº 745 - RG/STF)**, a Recorrente buscava a reforma de decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina que, em sede de mandado de segurança, havia assentado a constitucionalidade da Lei Estadual nº 10.297/96, que fixou as alíquotas de ICMS e de serviços de telecomunicação no importe de 25%, a despeito da fixação em 17% para operações em geral.

O tribunal de origem entendeu que a seletividade do ICMS, por ser facultativa (ao contrário da seletividade obrigatória do IPI – art. 153, § 3º, I, da CRFB/88), abriria margem mais ampla de discricionariedade ao legislador na fixação de alíquotas. Para mais, consignou que, pela via estreita do *writ*, a Recorrente não havia demonstrado o ferimento à seletividade/essencialidade, o que somente poderia se dar por meio de critérios comparativos.

Por relevante, é destacar que, especificamente quanto à graduação de alíquotas no ICMS-energia elétrica, o legislador catarinense havia previsto a sua mitigação (para o percentual de 12%) em caso de consumo de energia domiciliar, ou por produtores ou cooperativas rurais, até determinado limite de consumo mensal.

Após o reconhecimento da repercussão geral pelo STF, a Procuradoria-Geral da República entendeu que a razão assistia parcialmente à Recorrente, rejeitando apenas o argumento de que a alíquota minorada de ICMS-energia elétrica para a população economicamente mais vulnerável hostilizaria a isonomia tributária (art. 150, II da CRFB/88) – o que também havia sido sustentado pela Recorrente.

A PGR, ainda que sustentando o direito do contribuinte de recolher a alíquota geral de ICMS (17%), opinou pela modulação de efeitos *pro futuro*, como forma de os Estados-membros adaptarem as suas legislações e com vistas à preservação da segurança jurídica.

O MIN. RELATOR MARCO AURÉLIO vislumbrou opção do Constituinte pela seletividade facultativa no ICMS e obrigatória no IPI, mas observou que o próprio texto

constitucional adstringe o seu critério: uma vez adotada a graduação de alíquotas, somente a essencialidade dos produtos poderá orientá-la.

É que, nas lições de ROQUE CARRAZZA⁷, mesmo que fluidos, esses conceitos (seletividade-essencialidade) possuem um conteúdo mínimo, passível de controle judicial. A perspectiva da essencialidade, é bem verdade, é sempre relacional.

Isto significa dizer que a inconstitucionalidade não reside em si na alíquota de 25% (como em Santa Catarina) para produtos considerados essenciais, mas na comparação entre esta alíquota e a geral – o que a torna majorada, desproporcional e a afasta do figurino constitucional.

Reforça essa perspectiva relacional da essencialidade o julgamento do **RE nº 606.314/PE (Tema nº 561 - RG/STF)**⁸, em que o STF, ora sob a seletividade impositiva do IPI, admitiu *a fixação de alíquotas de IPI superiores a zero sobre garrações, garrafas e tampas plásticas, ainda que utilizados para o acondicionamento de produtos essenciais.*

Naquela ocasião, argumentou o STF que *o princípio da seletividade não implica imunidade ou completa desoneração de determinado bem, ainda que seja essencial.* Ou seja, a seletividade não implica que determinado produto deixe de ser tributado, ou estabelece teto de alíquotas; os itens essenciais continuam dentro da competência tributária dos entes, mas não se admite que sobre eles incida tributação mais gravosa do que sobre os itens não essenciais.

Daí a fundamentação do voto do MIN. MARCO AURÉLIO (neste ponto acompanhada pela maioria dos ministros), para quem tanto os serviços de telecomunicação quanto o consumo energia elétrica são evidentemente essenciais em nosso contexto atual.

Amparou-se o Ministro tanto em dados do IBGE que revelam a presença de energia elétrica em 99,8% das residências quanto em levantamento da ANATEL que constatou que 98,2% da população brasileira tem acesso à internet e telefonia móvel⁹.

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 541.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/DF. Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 12.05.2021, publicado em 06 jul. 2021.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15.03.2022, fls 17 do acórdão.

Lembra o Min. Relator que, sobretudo no enquadramento histórico da pandemia de COVID-19, a essencialidade dos serviços de TELECOM reforçou-se ainda mais. Em regra, os referidos setores têm demanda inelástica, característica da indispensabilidade.

Não escapa também a dicção da Lei Federal nº 7.883/1989, que estabelece a essencialidade dos referidos produtos no âmbito das limitações ao direito de greve¹⁰, o que apenas reforça a aderência do conceito de essencialidade às referidas materialidades.

Pelo exposto, e preocupando-se em rebater o argumento do ativismo judicial, o Min. Relator cuida de pontuar que o provimento jurisdicional não busca fazer as vezes do legislador positivo, mas glosar o excesso inconstitucional – reenquadrando a calibragem das alíquotas à alíquota geral fixada pelo próprio legislador comum.

A exceção, preservando ainda a *mens legislatoris*, é justamente a alíquota minorada para consumo residencial e rural diminuto – que, entende, não fere a isonomia tributária, sendo opção de política fiscal que conjuga a seletividade (em seu viés positivo), a capacidade contributiva e a progressividade.

Destoa parcialmente o posicionamento do MIN. ALEXANDRE DE MORAES para quem o arranjo tributário em torno do ICMS-energia elétrica, a partir da graduação minorada para o menor consumo residencial e rural, atende às finalidades extrafiscais e de justiça tributária. Tratar-se-ia de estimular o consumo consciente e de tributar mais os consumidores de maior capacidade contributiva. Em seu arrazoado, a conjugação do princípio da capacidade contributiva com o da essencialidade, materializada na alíquota a menor para quem menos consome, não destoa do mandamento constitucional.

Caminha pela mesma trilha o voto do MIN. GILMAR MENDES (acompanha também o MIN. BARROSO, sem juntada de voto). Para o decano, o legislador não está vinculado apenas à essencialidade na diferenciação de alíquotas, de modo que os produtos essenciais em hipótese alguma podem ser onerados em patamares superiores à alíquota geral.

¹⁰ Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:
I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;
[...]
VII - telecomunicações;

O MIN. GILMAR MENDES, em interpretação sistêmica das normas constitucionais, entende que o ordenamento elege a seletividade como atenuadora de sua regressividade, consagrando a isonomia material tributária – mas ela não afasta o princípio da capacidade contributiva, a ele se integrando.

Nessa senda, defende que:

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.¹¹

Com este entendimento, buscar-se-ia prestigiar o princípio da unidade da Constituição, que “*postula que não se considere uma norma da Constituição fora do sistema em que se integra*”¹². Sendo a essencialidade um conceito indeterminado, como defende SCHOUERI, que pode ser “*preenchido a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural*”¹³, atrela-se a essencialidade do produto, sem ser por ela exaurida¹⁴.

O que revela o entendimento consubstanciado no voto do MIN. GILMAR MENDES é que a capacidade contributiva também deve estar inserida na técnica da seletividade, nos limites da discricionariedade do Fisco para estabelecimento de objetivos extrafiscais.

O próprio voto traz síntese acurada de seu raciocínio:

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.

O argumento não é desprezível. Mas parece esvaziar a própria lógica da essencialidade. Não parece procedente o raciocínio de que um produto essencial

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15 mar. 2022, fls 105 do acórdão.

¹² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Tonet. *Curso de Direito Constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 92.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 425-426.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15.03.2022, fls 109 do acórdão.

consumido em maior escala deixe de ser essencial ou, pelo menos, perca o seu caráter de essencialidade a ponto de margear a tributação mais gravosa do que a de produtos supérfluos (pela alíquota geral).

É ver, a título exemplificativo, e conforme consigna o MIN. DIAS TOFFOLI cujo voto se analisará em seguida, o **RE nº 592.145/SP (Tema nº 80 - RG/STF)**¹⁵, em que a Corte declarou constitucional a majoração da alíquota de IPI incidente sobre o açúcar de 0% para 18%, ponderando a seletividade/essencialidade e a função extrafiscal daquele tributo.

Naquele caso, admitiu-se que a majoração da alíquota não esvaziava a essencialidade do produto, mas atuava de forma a onerar os produtos produzidos no Centro-Sul com vistas à equalização federativa, em clara projeção extrafiscal.

Lado outro, a Corte Suprema consignou expressamente que a tributação majorada não tratava o açúcar como se fosse supérfluo, quando se comparava, em perspectiva relacional, as alíquotas dos demais produtos.

A função extrafiscal da tributação não parece apta a esvaziar a essencialidade e sua eficácia negativa. A extrafiscalidade pode justificar a gradação de alíquotas para desestimular o consumo desperdiçado, mas não afasta a essencialidade do bem.

É também de se considerar, como leciona HUGO DE BRITO, que a essencialidade específica do caso concreto (da energia elétrica) não se exaure no consumidor final residencial, mas integra o regime de produção industrial e termina por compor os custos, em maior ou menor medida (resguardada a não cumulatividade), de produtos variados.

Vaticina o autor: *“sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal”*¹⁶.

A divergência está bem rebatida no voto do MIN. DIAS TOFFOLI. Em que pese considere o MIN. REDATOR que os verbetes “seletivo” e “essencialidade” do texto constitucional encerrem cláusulas abertas, legando certa discricionariedade ao legislador, deve-se reconhecer que existe um conteúdo mínimo que os norteia, e atrai o potencial controle jurisdicional.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 592.145/SP. Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 05.04.2017, publicado em 01.02.2018.

¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, 2000, p. 73.

Registra também, o MIN. DIAS TOFFOLI, forte em ROQUE CARRAZZA¹⁷ e HUGO de BRITO MACHADO¹⁸ que, na técnica tributária para efetivação da seletividade, também há abertura da inteligência constitucional: não só através de gradação de alíquotas ela seria atingida, mas também por meio da variação da base de cálculo, incentivos fiscais, dentre outros.

No que mais importa, após resgate histórico da trajetória constitucional-tributária que culminou na seletividade facultativa do ICMS, conquanto circunscrita à essencialidade, o voto redator trilha o bom direito ao *diferenciar, como fio condutor da discussão, a eficácia positiva da eficácia negativa da seletividade*.

O Min. assume que a adoção da seletividade deve estar norteada pela:

ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade (necessidade de consumo) com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto.¹⁹

Destarte, não só é lícito como desejável que a capacidade contributiva (dos contribuintes), dimensionada pela justiça fiscal, se integre à seletividade/essencialidade (dos produtos), mas ela não tem o condão de suplantá-la.

A *eficácia positiva da seletividade* deve informar a atuação legislativa. Atua, aqui, no mesmo campo da capacidade contributiva, enquanto diretriz política, permitindo a gradação de alíquotas a partir da essencialidade e (também) em relação ao quantum consumido/destinação.

De outro lado, a *eficácia negativa da seletividade*, que fundamenta a intervenção judicial, atua como limitadora em relação a um marco específico: o da alíquota geral. É exata e precisamente a tributação de bens essenciais em valores superiores à alíquota de bens potencialmente supérfluos que hostiliza a essencialidade como limite constitucional da seletividade.

A conciliação das eficácias negativa e positiva com a capacidade contributiva é plenamente possível, mas até o limite da alíquota geral. É dizer: é constitucional, e

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 461.

¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 103.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15 mar. 2022, fls 73 do acórdão.

mesmo por isso mantida, a tributação minorada de energia elétrica (em 12%), mas a gradação deve respeitar o teto das alíquotas gerais (17%, no caso concreto).

Mesmo por isso, vai salientar o MIN. DIAS TOFFOLI que a essencialidade da energia elétrica deve ser considerada *per se*, isto é: independentemente do enquadramento de seu consumidor e da quantidade de energia elétrica consumida. A desoneração, neste caso, apenas camuflaria a ofensa ao conteúdo mínimo da norma.

Daí a conclusão:

Ou seja, a lei catarinense, não obstante tenha observado a eficácia positiva da seletividade na cobrança do ICMS sobre energia elétrica com aquela alíquota de 12%, nas situações acima especificadas, violou a eficácia negativa do mesmo preceito ao estabelecer a incidência, como regra, do ICMS sobre energia elétrica com a elevada alíquota de 25%, a qual, aliás, onera os produtos supérfluos. Houve, portanto, ofensa ao conteúdo mínimo da seletividade.²⁰

Por arremate, cumpre apontar que a suposta tensão entre justiça fiscal/capacidade contributiva e seletividade/essencialidade é apenas aparente, à medida em que estas últimas guardam estreita relação conceitual com as primeiras.

Em verdade, a técnica da seletividade atua como mitigadora potencial da regressividade da tributação indireta, buscando perscrutar a capacidade econômica dos contribuintes com esteio em seus padrões de consumo²¹.

Não se olvida que:

O princípio da seletividade, tanto no imposto sobre produtos industrializados como no imposto sobre operações de circulação de mercadorias, objetiva atender o princípio da capacidade econômica, pela essencialidade dos produtos. Uma vez que esses tributos, embora pagos pelos contribuintes que ocupam o polo passivo da relação tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores, pelo mecanismo dos preços, a capacidade econômica de contribuir deve ser aferida pela manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do bem.²²

É que:

tornar-se-ia muito difícil senão impossível graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou mercadoria para consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15 mar. 2022, fls 79 do acórdão.

²¹ É ver o que lecionam TIPKE e LANG: (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. 18. ed... Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008, p. 220).

²² DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 296.

melhor doutrina, fala em personalidade sempre que possível e estabelece, em substituição o princípio da seletividade para o IPI e ICMS.²³

3. A “MODULAÇÃO ORÇAMENTÁRIA” E A SEGURANÇA JURÍDICA

Como é característico no posicionamento do MIN. MARCO AURÉLIO, seu voto não cuidou de modulação – pelo que, uma vez aposentado, coube ao MIN. DIAS TOFFOLI a redação do acórdão, inaugurando a proposta de modulação prospectiva.

Em um primeiro momento, propôs o redator que a decisão majoritária passasse a produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte, ressalvadas as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata de julgamento de mérito.

Após apelo dos Estados, entretanto, que indicaram um impacto anual total de R\$ 26,6 bilhões a partir do *decisum*²⁴, e considerando a situação fiscal federativa agravada, o Ministro propôs modulação peculiar e *suis generis* na jurisprudência da Corte: a modulação *pro futuro* que adota lei orçamentária, mais especificamente o Plano Plurianual (PPA), previsto no art. 165, I, da CRFB/88, como marco referencial.

A intenção declarada da modulação foi a de amenizar os impactos da decisão da Corte nas contas das unidades federadas em um espaço adequado de tempo. O pedido dos Estados funda-se, em certa medida, na natureza do plano plurianual, revelador de um “orçamento-programa”, conforme leciona REGIS DE OLIVEIRA²⁵, firme em JOSÉ AFONSO DA SILVA²⁶.

O fato é que o orçamento anual tem natureza instável e estreita no planejamento de diretrizes, objetivos, metas e programas de longo prazo, tanto sob o viés das receitas quanto sob o viés das despesas continuadas.

Sobre o aspecto funcional do Plano Plurianual, o magistério de MARCUS ABRAHAM²⁷ pode ajudar a entender a eleição do marco orçamentário pelo STF:

O Plano Plurianual é responsável pelo planejamento estratégico das ações estatais no longo prazo, influenciando a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias (planejamento operacional) e da lei orçamentária anual (execução). Por isso, trata-se de uma lei de quatro anos de duração,

²³ DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 991.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15 mar. 2022, fls 86 do acórdão.

²⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 599.

²⁶ DA SILVA, José Afonso. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

²⁷ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 209.

iniciando sua vigência no segundo ano do mandato presidencial e encerrando no fim do primeiro ano do mandato seguinte (§ 2º, art. 35, ADCT). Mas ressalve-se que, por ser uma lei de programação de governo, o plano plurianual dependerá, essencialmente, das leis orçamentárias anuais, as quais deverão concretizar as políticas nele previstas.

A modulação buscaria, nesse quadrante, prestigiar o princípio da programação orçamentária, resguardar a segurança jurídica (inclusive na prestação de serviços essenciais) e permitir a recalibragem tributária que não hostilize a autonomia financeira dos Estados (e também dos Municípios, titulares constitucionais de parcela mínima de 25% do ICMS, nos termos do art. 158, IV, da CRFB/88).

Para evitar o que chamou de “corrida ao judiciário”, o MIN. DIAS TOFFOLI também propôs (vencendo) a alteração do marco temporal da ressalva de ações ajuizadas: para o início do julgamento de mérito, com a juntada do voto do Min. MARCO AURÉLIO.

Ainda quanto à eficácia prospectiva da decisão, nos termos do artigo 27 da Lei Federal nº 9.868/1999²⁸, enriquece a discussão o voto do Min. GILMAR MENDES, para quem:

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.**²⁹

Por conseguinte, e por maioria, o STF restringiu os efeitos da própria decisão para o exercício de 2024, ressalvadas as ações ajuizadas até o início do julgamento do mérito e buscando garantir o planejamento dos Executivos e Legislativos estaduais para se adequarem ao conteúdo mínimo da essencialidade na seletividade.

Não se confunde a referida modulação, cumpre registrar, com a chamada declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia da nulidade do apelo ao legislador

²⁸ Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

²⁹ (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15.03.2022, fls 126 do acórdão).

(*Appel lentscheidung*)³⁰ – precisamente porque aqui há o reconhecimento da nulidade inclusive com efeitos judiciais ressalvados, apenas sendo determinado o “adiamento” de seus efeitos.

Os efeitos prospectivos, entretanto, fizeram merecer os protestos do MIN. EDSON FACHIN que, em seu voto vencido nesta parte, registrou que os Estados não podem se valer de uma *inconstitucionalidade útil*, apropriando-se de valores indevidamente arrecadados.

Para o Min., “*a pretensão dos Estados se sustenta apenas na segurança arrecadatória e no interesse orçamentário, ao visar exclusivamente o equilíbrio orçamentário e financeiro do Estado*”³¹. Cuidou de pontuar, ainda, que o interesse orçamentário não corresponde ao interesse público.

DANIEL MITIDIERO³², também nesta perspectiva, preleciona severas críticas da modulação no âmbito do Direito Tributário, vez que entende que “*não pode o Estado – a menos que a ordem jurídica seja de fato equivalente às ameaças de um bando de saqueadores, ficar com o produto da indevida arrecadação tributária. O dinheiro do contribuinte não pode ser tratado como butim*”.

Nada obstante a divergência bem fundamentada, e por relevante, é destacar que a situação posta nos autos é bastante peculiar. Trata-se de inconstitucionalidade reconhecida não por ausência de competência do ente tributante, por imposição tributária inconstitucional desde o seu nascedouro – mas de inconstitucionalidade reconhecida no arranjo da política fiscal dos Estados.

E o posicionamento jurisprudencial inaugura a possibilidade de controle judicial da seletividade, fixando-lhe conteúdo mínimo que, ainda que extraído da Constituição, há muito era inobservado sem embaraço do Judiciário.

Nada disso pode servir para o afastamento da inconstitucionalidade da política fiscal dos Estados, mas é fato que existe previsão legal para a modulação – e os requisitos de segurança jurídica e de relevante impacto social, salvo melhor juízo, são observáveis.

³⁰ Vide: MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 316.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15 mar. 2022, fls 149 do acórdão.

³² MITIDIERO, Daniel. *Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no Direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 78.

O impacto orçamentário não é critério absoluto de interesse público, como bem observou o MIN. FACHIN, mas quando se conjugam as perdas arrecadatórias abruptas com a real possibilidade de impacto nos serviços públicos e o escopo da decisão, vê-se logo que não se trata de “terrorismo” ou consequencialismo fiscal, mas de evitar que exsurja um *status* caótico e ainda mais inconstitucional.

Nada obstante, apesar de ser inovadora, em sede jurisprudencial, a adoção da modulação com balizas orçamentárias pelo Supremo Tribunal Federal, é ideia que já vem sendo sustentada há algum tempo³³.

É certo que os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança (encartado em confiança sistêmica, como quer LUHMANN³⁴) e da boa-fé apenas são aplicáveis ao contribuinte/particular, não podendo o poder público deles se socorrer enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar³⁵. Em contraponto, “*outros princípios constitucionais podem ser invocados – não para impedir a mutação jurisprudencial – mas para atenuar os seus efeitos, quando a alteração vier em desfavor do Poder Público*”³⁶. É ver:

Na verdade, a lei orçamentária anual não é apenas um ato de assentimento do Poder Legislativo para arrecadação da receita e gastos do Estado, mas reflete um processo, pelo qual se consuma um sistema integrado de planejamento-orçamento-programa, que se inicia pela lei do plano econômico, passa pela lei do plano plurianual, pela lei de diretrizes orçamentárias e nela se concretiza. **A Constituição da República obriga, pois, à previsibilidade, ao planejamento integrado e sistematizado. As mutações de interpretação das normas legais, postas pelos Tribunais Superiores, e em especial das normas constitucionais, pelo Supremo Tribunal Federal, se benéficas para os contribuintes, não envolvem questões de proteção da confiança.** Nem ainda podem ser evitadas ou abortadas, por argumentos financeiros de redução da arrecadação ou de “pretensa primazia” da receita tributária sobre os direitos e garantias dos contribuintes. **Não obstante, o abandono de uma interpretação consolidada em decisões reiteradas da Corte Suprema e já posta em prática pela Administração Tributária, com a introdução de entendimento inovador, surpreendente e altamente oneroso em seus resultados (verdadeiro estado de necessidade administrativo), choca-se com a previsibilidade e o planejamento sistematizado das contas públicas, proclamado pela Constituição.**³⁷

4. A QUESTÃO FEDERATIVA

³³ É ver, para compreensão do tema: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

³⁴ LUHMAN, Niklas. *Confianza*. Barcelona. Anthropos, 1996.

³⁵ Cf.: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do estado. In: FERRAZ, Roberto (Org.) *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748, p. 747.

³⁶ *Ibidem*, p. 747.

³⁷ *Ibidem*, p. 748.

Também a questão federativa deve ser integrada na análise da decisão, inclusive de sua modulação. Um olhar mais atento da atual situação do sistema tributário brasileiro demonstra que o desvio da essencialidade na seletividade do ICMS não é desvio isolado e sem causa, mas aderente às distorções maiores, sobretudo do ponto de vista do federalismo fiscal.

Conforme bem asseverou o MIN. FACHIN, com espeque na obra de LUCAS BEVILACQUA³⁸, a maior parte dos Estados confere tratamento tributário gravoso às operações de energia elétrica e telecomunicações. Trata-se de expediente que tem razão de ser: justamente pela indispensabilidade desses bens (junto dos combustíveis) a sua demanda tende a ser relativamente inelástica, o que garante a arrecadação persistente através da tributação indireta (e sem margem elisiva).

No contexto da guerra fiscal, com as disputas na concessão de incentivos fiscais, sobretudo de ICMS, “os Estados passaram a sobreonerar energia elétrica e telecomunicações com alíquotas em torno de 29% a despeito da essencialidade da mercadoria afetando, assim, a capacidade contributiva global”³⁹.

Dessarte, a guerra fiscal provocada pela injustiça e pela desigualdade acaba reforçando a regressividade do sistema, vez que acarreta o desvio da essencialidade, avançando o fisco estadual sobre bens essencialíssimos para suprir os impactos das renúncias fiscais irracionais⁴⁰.

A União, por outro lado, lançando o expediente das contribuições sociais, sobretudo com a desvinculação da D.R.U sucessivamente renovada, avançou sobre a base tributária de consumo estadual, promovendo centralismo fiscal indesejado:

³⁸ BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2013, p. 42.

³⁹ *Ibidem*, p. 42.

⁴⁰ Conforme se observou: “Instalada a guerra fiscal entre estados no Brasil, a exceção – as desonerações, as isenções totais ou parciais, os regimes especiais, os créditos presumidos, enfim, a renúncia tributária – torna-se a regra. Abrem-se setores comerciais e industriais beneficiados nessa desenfreada competição. Em compensação, os estados perdem arrecadação substancial e reduz-se drasticamente a base disponível para a imposição tributária. Criam-se verdadeiros nichos, obscuros e suspeitos de desoneração tributária, por um lado; por outro, os estados, compensando as perdas sofridas, inventam uma série de estratégias deformantes do ICMS, para levar ao aumento da carga, especialmente daquela incidente sobre o consumo das mercadorias e serviços mais essenciais à manutenção da vida, cujo consumo de massa é inevitável: alimentos, medicamentos, vestuário, energia, combustíveis e comunicação. E esse fenômeno aumenta a regressividade do sistema, atingindo exatamente a faixa da população mais pobre”. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 108, p. 39-64, 2014, p. 59.

Acresce ainda que a União alargou a incidência dos tributos sobre o consumo, dentro da sua esfera de competência, minando a base econômica do ICMS dos Estados. Ao criar as contribuições sociais não cumulativas, que a rigor quase dobraram a arrecadação federal antes existente, instituiu um verdadeiro ICMS federal (PIS e COFINS). Preferiu utilizar as contribuições sociais exatamente para não compartilhar o produto arrecadado com Estados e Municípios. Então, se por um lado a União não compensou os Estados pelas desonerações das exportações, reduzindo-lhes a arrecadação, por outro, ainda avançou sobre os impostos sobre o consumo, por meio das contribuições PIS/COFINS, corroendo a base econômica – a mesma do ICMS – que se esgota em mãos federais.⁴¹

E não é só: a União, nos últimos anos, tem promovido sucessivas desonerações fiscais de tributos que, em que pese insiram-se em sua competência constitucional, têm receita repartida com Estados e Municípios (mormente o IPI), esvaziando as transferências constitucionais sem qualquer compensação⁴².

No rol dos conflitos federativos, indispensável mencionar a controvérsia da ADO nº 025, relativa à compensação aos Estados pelas perdas com a desoneração do ICMS-exportação no bojo da Lei Kandir: a compensação só ocorreu, e modo aquém do esperado pelos Estados, por provimento jurisdicional do STF⁴³.

Os dados da própria RFB/2021⁴⁴ indicam que a arrecadação tributária brasileira total corresponde a 31,77% do PIB. Destes, 22,48% correspondem à carga do Governo Central, 9,09% à carga dos Governos Estaduais e 2,33% à carga dos Governos Municipais. Em números aproximados, isso significa dizer que a União concentra 66,3% da arrecadação tributária nacional, enquanto os Estados concentram 26,8% e os Municípios 6,9%.

Os impostos sobre bens e serviços, quando considerada a carga tributária global, atingem o importe de 14,78% do PIB – ou 43% da carga tributária. Se na União, eles correspondem a 5,58% do PIB (24% da carga tributária federal), nos Estados

⁴¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Federalismo, liberdade e direitos fundamentais. *Revista de Estudos Institucionais*, 2018, p. 150.

⁴² BUSTAMANTE, Thomas da Rosa; FONSECA, Pedro Henrique Esteves. Federalismo Fiscal e o Supremo Tribunal Federal entre a Equidade Vertical Federativa e a Desintegração Antifederativa: Ainda há juízes no Brasil? In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; BUSTAMANTE, Thomas; MEYER, Emílio Peluso. (Org.). *Repensando o Federalismo no Brasil*. Belo Horizonte: Letramento, 2020, v. 1, p. 249-269, p. 256.

⁴³ DERZI, Misabel de Abreu Machado; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de; MEYER, Emílio Peluso Neder; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Federalismo, controle de constitucionalidade e omissão inconstitucional: uma análise da decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 25. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *Federalismo(s) em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 3-58.

⁴⁴ BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional. *Estimativa da carga tributária bruta do Governo Geral*. Brasília: Tesouro Nacional, 2022.

atingem o importe de 7,89% do PIB - **impressionantes 86% da carga tributária estadual**. O ICMS, especificamente, responde por 83% da arrecadação tributária dos Estados.

Esses são alguns dos exemplos (em rol não exaustivo) que demonstram que a análise do desvio da essencialidade não pode se dar de modo isolado, sem que se contemple o profundo desarranjo da nossa *equidade vertical no federalismo*⁴⁵. O princípio, melhor delineado por RICARDO LOBO TORRES, liga-se à noção de autonomia financeira de todos os entes federativos, como pré-requisito para exercício das demais autonomias, inclusive a política.

Mas o que se observa é sua persistente vulneração – sobretudo pelo governo central. Não se trata de “deliquência” dos Estados e governadores a oneração de produtos essenciais, mas de um contexto de profunda ausência de cooperação federativa.

O julgado em comento, portanto, por mais acertado que possa ter sido, não resolve a distorção do sistema. O que resolve é a apreensão do mandamento constitucional federativo – que também deve ter seu conteúdo mínimo delimitado.

As lições da americana HEATHER GERKEN⁴⁶ envolvem o federalismo em uma perspectiva moral, enquanto “*exigência de liberdade, de igualdade e de democracia, um valor sem o qual os outros não o satisfazem*”⁴⁷.

Não se sustenta que a autonomia federativa deva inaugurar salvo-conduto para que os Estados adotem política fiscal destoante dos mandamentos constitucionais. Pelo contrário. O que se deve buscar é correção não só desta distorção, mas também das distorções federativas que, em maior ou menor medida, somatizam-se e a motivam. Trata-se de substituir o “*federalism all the way up*” pelo “*federalismo all the way down*”⁴⁸.

Finalmente, o advento das Leis Complementares 192/2022 e 194/2022 serviu para desencadear novos pronunciamentos de Ministros da Corte Suprema que,

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 101.

⁴⁶ GERKEN, Heather K. *Federalism and nationalism: time for a détente*. Louis ULJ, v. 59, p. 997, 2014.

⁴⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Federalismo com princípio moral: novas tendências conceituais. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado federal e tributação das origens à crise atual*. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2019. v. 1, p. 449-467, p. 467.

⁴⁸ GERKEN, Heather. The Supreme Court 2009 Term Foreword: Federalism All The Way Down. *Harv. L. Rev.*, 51, n. 1, 2009, p. 4–74.

embora monocráticos, consolidaram entendimento relevantíssimo sobre a questão federativa.

Essa questão tão relevante – o federalismo, suas origens e fundamentos – foi recentemente lembrada, como já comentamos na introdução a este artigo, em brilhantíssima decisão do Ministro *ALEXANDRE DE MORAES*, proferida na Medida Cautelar ACO 3.586, em que se acolhe, liminarmente, o pedido do Estado do Maranhão para suspender temporariamente o pagamento das prestações vincendas de sua dívida pública, em relação a uma série de contratos, ficando vedado à União executar as contragarantias, caso, voluntariamente, venha a pagar as referidas obrigações.

Neste mês de julho do ano em curso, em outras medidas cautelares em ações cíveis, liminares em favor de outros Estados em situação similar, tendem a se repetir, como já ocorreu em benefício do Piauí, São Paulo e Alagoas. O ICMS, como principal imposto de sustentação dos serviços públicos estaduais essenciais, não pode ser reduzido unilateralmente, “*sem consulta aos Estados,*” desequilibrando as finanças dos entes da Federação, como realçou o Ministro *ALEXANDRE DE MORAES*. A compensação pelas perdas, que foi prometida aos Estados com a redução das alíquotas (tal como consta da Lei Complementar 194/2022) demandaria aguardar uma série de providências, inclusive o término do ano em curso, o que não foi considerado razoável aos Ministros da Corte.

Uma longa evolução jurisprudencial acaba de se consolidar. A primeira tentativa de se proteger a autonomia e as finanças contra os bloqueios federais aos cofres estaduais veio com o ajuizamento, pelo Estado de Minas Gerais, de medida cautelar inominada em procedimento preparatório da propositura de ação principal, em 1999, que teve como objeto a revisão de cláusulas do contrato firmado com a União Federal, nos moldes previstos pela Lei 9496/97 e pela Resolução 99/96 do Senado Federal. Argumentou o Estado de Minas Gerais: o contrato foi firmado, projetando-se um impossível aumento da receita, assentado em expectativas de crescimento econômico que se frustraram. O quadro recessivo se agravou, sendo exclusivamente da União a responsabilidade pela condução da política econômica nacional; foram dispensados 1.776 servidores da administração direta e indireta; houve elevação de alíquotas de impostos e taxas, além da instituição de uma contribuição de 3,5% para ativos e inativos; a política de desoneração federal da exportação, implementada pela Lei Kandir (Lei Complementar 87/96), sem a

compensação integral prometida, somada ao corte realizado no Fundo de Participação dos Estados, agravaram a crítica situação financeira de Minas Gerais. Tudo isso, instruído por Relatório Técnico do Tribunal de Contas do Estado, demonstrou que Minas Gerais não tinha capacidade de arrecadação suficiente nem condições de cumprir com as despesas minimamente necessárias à operacionalidade da Administração. Embora não se tivesse logrado êxito em obter a liminar pleiteada para suspensão por três meses daquelas obrigações contratuais, vários pareceres em favor do Estado de Minas Gerais, em nome do federalismo, da solidariedade e da lealdade entre os entes Federados, da lavra de juristas como *Celso Antônio Bandeira de Mello*; *Fábio Konder Comparato*; *Lucia Valle Figueredo*; *Sebastião Alves dos Reis*; *Américo Masset Lacombe*; *Dalmo de Abreu Dallari*; *Eros Roberto Grau*; *Menelick de Carvalho Netto*, e outros, todos *pro bono*, foram acostados aos autos, plantando as raízes daqueles frutos que se colheriam mais tarde, ao longo de vinte anos.

Hoje, o princípio privatístico do *pacta sunt servanda* dos contratos de financiamento que autorizam a União a praticar execução extrajudicial sumária, bloqueando e intervindo nas contas estaduais, sem notificar o devedor, sem sequer ouvi-lo, calculando e liquidando a seu bel prazer, o próprio crédito, não se sobrepõe às obrigações constitucionais obrigatórias dos Estados, nem poderá deixar sem amparo o povo, privado de assistência médica, hospitalar e de segurança pública. Serão tais contratos norma superior à Constituição? Não. Sem dúvida, o Supremo Tribunal Federal, ao contrário do que ocorreu em 1999, responde solenemente com liminares acolhedoras do federalismo, da autonomia e da lealdade que lhe são próprios. Houve inegáveis mutações. De fato e de direito.

Ainda no mesmo voto, brilhante, que lembramos acima, do Min. ALEXANDRE DE MORAES, invocaram-se os escritos de *Jay*, *Madison* e *Hamilton*, de 1787/1788 – *The Federalist Papers*, nº IX – para se deixar claro o papel aglutinador da União, sua necessária intervenção para a consecução da paz e da liberdade contra o faccionismo e a insurreição. A rigor, o que esses textos pioneiros realçam é o projeto de se montar uma grande nação, como a dos norte-americanos, que dependeria, sem dúvida, da integridade territorial, política e social. A congregação das regiões originárias, independentes e supostamente soberanas, em uma só nação se alimentaria dessa centralidade mínima. Mesmo a competência tributária, que até então somente era exercida dentro dos limites territoriais de cada Estado, vivendo a União de “contribuições” dos entes estaduais, foi concedida à União, como evidente forma de

fortalecimento político, já que, pensaram corretamente os fundadores da grande república do Norte: sem uma base de receita própria não haveria verdadeira autonomia (da própria União), que dependia, até então, dos aportes voluntários dos Estados.

Devemos permanecer atentos a tais diferenças notáveis, entre o Federalismo norte-americano e o brasileiro. O deles, no qual nos inspiramos, teve o formato de aglutinação para o centro, em movimento centrípeto, pois fortes em poder e recursos eram os Estados, a União resultando dos ideais nacionalistas e de integridade territorial. Daí a ideia, naquela república, de se fortalecer a União por seu papel aglutinador, e de dotá-la de recursos tributários próprios. Já o nosso Federalismo resultou do ideal da liberdade e da desconcentração em que a União, fortíssima em poder e recursos, em movimento centrífugo, dispersaria poder e recursos pelo território nacional. Ninguém levantaria dúvidas sobre a conveniência de se manter o poder tributário da União. Em contrapartida, ninguém deveria levantar dúvidas sobre a conveniência e a necessidade de se dotarem os Estados de poder e autonomia com que criarem seus próprios tributos.

Essas as grandes questões federativas, que estão, como um pano de fundo, iluminando as discussões na Corte Suprema, quer no citado **RE nº 714.139/SC em tela**, quer nas diversas ações cíveis propostas pelos Estados para discussão dos efeitos das Leis Complementares 192 e 194 de 2022.

5. OUTROS DESDOBRAMENTOS JUDICIAIS E LEGISLATIVOS

Analisando o cenário nacional, conforme bem delimita THIAGO FEITAL⁴⁹, existe ampla incongruência na definição de alíquotas de ICMS. Bem exemplifica o autor mineiro, comparando SP e MG que *“segundo a legislação de Minas Gerais armas e munições são mais essenciais à dignidade humana do que energia elétrica; e motocicletas são tão fundamentais quanto produtos da cesta básica”*.

Em relação à falta de harmonização entre os estados: *“São Paulo estabelece duas alíquotas diferentes para a energia elétrica, em função da intensidade do consumo, ambas inferiores à alíquota estabelecida por Minas Gerais”*⁵⁰.

⁴⁹ FEITAL, Thiago Álvares. *Quem é o sujeito do direito tributário?* Tributação, desigualdade e cidadania. 2. ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris., 2015, p.122.

⁵⁰ *Idem*.

Daí a importância do precedente ora firmado na asserção da possibilidade de controle judicial da seletividade pelo vetor da essencialidade: o caso de Santa Catarina não é isolado, mas se repete pelo País, inclusive com produtos de essencialidade diversa.

E a norma jurídica foi recentemente reforçada por precedente constitucional, em sede de controle concentrado. No bojo das ADI's nº 7.117/SC⁵¹ e nº 7.123/DF⁵², o STF analisou tanto a constitucionalidade da lei catarinense examinada quanto da Lei Distrital nº 1.254/96, que também fixava alíquotas de ICMS-energia elétrica e ICMS-Telecom acima da alíquota geral.

O julgamento, sob relatoria do MIN. DIAS TOFOLLI, apenas cuidou de reproduzir o entendimento já fixado em sede de repetitivo, em controle difuso – aplicando a mesma técnica de modulação de efeitos.

Se está pacificada a essencialidade dos serviços de telecomunicação e energia elétrica, o Judiciário agora terá que analisar a transcendência daquele julgado para o arbitramento da essencialidade de outros produtos – o que exigirá autocontenção para que a política fiscal não seja abalroada pelo protagonismo judicial.

Em seu voto, adiantou o MIN. GILMAR MENDES⁵³ que *“não cabe ao Poder Judiciário revisar 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”*.

O fato é que este assunto deverá ser invariavelmente revisitado pelo Supremo Tribunal Federal, por remanescerem dúvidas quanto ao seu limite de atuação, e principalmente incongruências na graduação de alíquotas de ICMS.

A discussão não se restringe ao ICMS, mas à participação do Judiciário na formulação/controlado de políticas fiscais (entendidas como políticas públicas⁵⁴). Haverá

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI nº 7.117/SC. Rel. Min. Dias Toffoli, acórdão não publicado.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI nº 7.123/DF. Rel. Min. Dias Toffoli, acórdão não publicado.

⁵³ (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15 mar. 2022, fls 109 do acórdão).

⁵⁴ Segundo GODOI e FREITAS JÚNIOR (GODOI, Marciano Seabra de; FREITAS JÚNIOR, Efigênio. O Supremo Tribunal Federal pretende assumir poderes de um típico órgão de política tributária? *Revista Brasileira de Sociologia do Direito*, v. 7, n. 2, p. 137-156, 2020, p. 145): *“a política fiscal e tributária encara o direito financeiro e tributário não como normas já criadas que demandam aplicação concreta, mas como instrumentos em produção ou a serem produzidos (in fieri), daí a sua perspectiva de lege ferenda, relativa a uma lei que ainda está por fazer ou por criar (TORRES, 2009, p. 169)”*.

que se definir, conforme suscitado por GODOI e FREITAS JÚNIOR⁵⁵ a quem cabe realizar os “*raciocínios e avaliações típicos de política fiscal e tributária*” ao Judiciário ou às “*instituições representativas e que dispõem de recursos heurísticos e epistêmicos para tanto*”.

Além do mais, sob o viés federativo, o referido precedente serviu à abertura de verdadeira “caixa de Pandora” em torno do ICMS-Combustíveis, exemplar mais recente do centralismo fiscal e da anarquia federativa. Como já pontuamos, o advento das Leis Complementares 192/2022 e 194/2022 reanimarão a discussão, postos na mesa os princípios federativos, a capacidade contributiva e a seletividade.

Com fundamento na referida norma e no bojo da ADI nº 7.164/DF o MIN. ANDRÉ MENDONÇA concedeu liminar para suspender trechos do Convênio ICMS nº 16, de 24 de março de 2022, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ que, a pretexto de regulamentar a LC nº 192/22, instituíra fator de equalização que permitia o desconto das alíquotas fixadas. Entendeu o MINISTRO que, na prática, a referida técnica destoava da uniformidade de alíquotas.

Mas a relevância da decisão está em sua parte subsidiária. Também com espeque RE nº 714.139/SC (Tema nº 745 - RG/STF), o Min. incorporou à liminar determinação para que as alíquotas do ICMS-combustível fossem seletivas, na maior medida possível, em função da essencialidade do produto e de fins extrafiscais, de acordo com o produto.

Contra a LC nº 192/22, a *posteriori*, insurgiram-se governadores de pelo menos 11 estados, por meio da ADI nº 7.191/DF, em que alegam que a normativa importaria a redução abrupta da arrecadação, vulnerando o pacto federativo, e sua autonomia política, financeira e orçamentária.

Antes disso, porém, o Presidente da República, por meio da AGU, propôs a ADPF nº 984/DF em que pede que o STF reconheça, a exemplo do que fixado no precedente objeto deste ensaio, que a fixação de alíquotas de combustíveis em patamares superiores aos das alíquotas gerais hostilizaria o princípio da seletividade – por serem, os combustíveis, também essenciais.

Como já comentamos, a Lei Complementar nº 194/2022 que, dentre outras disposições, buscou assentar a essencialidade dos combustíveis, o gás natural, a

⁵⁵ GODOI, Marciano Seabra de; FREITAS JÚNIOR, Efigênio. O Supremo Tribunal Federal pretende assumir poderes de um típico órgão de política tributária? *Revista Brasileira de Sociologia do Direito*, v. 7, n. 2, p. 137-156, 2020, p.151).

energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo, vedando a fixação de alíquotas desses produtos em patamar superior ao das operações em geral, e prevendo algumas compensações para os Estados. O que se verificou foi uma reação legislativa que mitigou a modulação de efeitos empreendida pelo STF, e ainda ampliou o rol da essencialidade já reconhecida judicialmente. Trata-se de expediente no mínimo curioso.

Daí que os governadores de vários estados, representados pelo Colégio Nacional de Procuradores Gerais (CONPEG) propuseram a ADI nº 7.195/DF em que sustentam, em síntese, que **(I)** a medida impõe ônus excessivo e inútil aos Estados, inapta para frear o aumento de preço dos combustíveis; **(II)** a medida fere o pacto federativo ao limitar a autonomia plena dos Estados-membros; **(III)** a medida extrapola a competência de lei complementar em matéria tributária encartada no art. 146, I, II e III, da CRFB/1988, não havendo conflito de competência, regulação de limitação constitucional ou fixação de norma geral; **(IV)** a medida distorce o precedente firmado no Tema nº 745 - RG/STF, violando a separação de poderes e a coisa julgada, quanto à modulação; **(V)** a medida desconsidera a extrafiscalidade do ICMS, ofendendo os princípios do desenvolvimento sustentável, do poluidor pagador e da prevenção; **(VI)** a medida viola a isenção parcial heterônoma, nos termos do art. 151, III, da CRFB/88; **(VII)** a medida viola os princípios de sustentabilidade fiscal, sobretudo os explicitados no art. 113 do ADCT e no art. 163, VIII da CRFB/88; **(VIII)** que a medida tem o potencial de prejudicar o financiamento da saúde e educação, potencialmente violando os respectivos direitos fundamentais, a dignidade da pessoa humana e o mandamento constitucional de redução das desigualdades; **(IX)** a medida cria despesa obrigatória, com perda de arrecadação e compensação automática com débitos de financiamentos e refinanciamentos de dívidas com a União Federal, o que equivaleria a uma espécie de imposto retido na fonte, afrontando a imunidade tributária recíproca.

Os argumentos dos Estados são consideráveis, sobretudo quando se busca aferir a competência de lei complementar federal (ou nacional) para delimitar a essencialidade de determinados bens e serviços e quando se contrasta a autonomia federativa com a “burla” à modulação do Supremo Tribunal Federal. Nessa mesma linha argumentativa lógica, é que vieram as liminares em favor dos Estados, como a decisão do Ministro *ALEXANDRE DE MORAES*, proferida na Medida Cautelar ACO 3.586, assim como, ainda no mês de julho, outras liminares em favor de outros Estados, em situação similar, foram deferidas.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo mais acurado do precedente analisado neste ensaio demonstra que o desvio da essencialidade na técnica da seletividade estadual no ICMS insere-se em contexto de amplo desarranjo federativo e de regressividade do sistema brasileiro, que ainda prestigia a tributação indireta.

Não se propõe escusar o desacerto da política fiscal dos entes, mas esquadrihar a integridade (ou “desintegridade”) do sistema. Embora a decisão do STF comentada represente marco importante no controle judicial da seletividade, reconhecendo a sua eficácia negativa, também gerou rapidamente um contencioso constitucional complexo no acervo daquela Corte.

O mandamento da essencialidade deve ser lido no amplo contexto da autonomia financeira vertical, daí a importância de compreender que a norma jurídica que o precedente reforçou não deve servir ao centralismo tributário da União, mas ao aprimoramento cooperativo do sistema entre os entes.

A saída, consideramos, deve ser a conciliação entre a justiça tributária e a segurança jurídica com o federalismo, dimensão substancial da democracia e da igualdade.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2013.

BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional. *Estimativa da carga tributária bruta do governo geral*. Brasília: Tesouro Nacional, 2022.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa; FONSECA, Pedro Henrique Esteves. Federalismo fiscal e o Supremo Tribunal Federal entre a equidade vertical federativa e a desintegração antifederativa: ainda há juízes no Brasil? In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; BUSTAMANTE, Thomas; MEYER, Emílio Peluso. (Org.). *Repensando o federalismo no Brasil*. Belo Horizonte: Letramento, 2020, v. 1, p. 249-269.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 541.

DA SILVA, José Afonso. *Orçamento-programa no Brasil*. Empresa Gráfica da Revista dos Tribunais, 1973.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Federalismo, liberdade e direitos fundamentais. *Revista de Estudos Institucionais*, 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 108, p. 39-64, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do estado. In: FERRAZ, Roberto (Org.) *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Federalismo com princípio moral: novas tendências conceituais. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado federal e tributação das origens à crise atual*. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. v. 1, p. 449-467.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de; MEYER, Emílio Peluso Neder; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Federalismo, controle de constitucionalidade e omissão inconstitucional: uma análise da decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 25. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *Federalismo(s) em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 3-58.

FEITAL, Thiago Álvares. *Quem é o sujeito do direito tributário? tributação, desigualdade e cidadania*. 2. ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2015.

GERKEN, Heather K. Federalism and nationalism: time for a détente. *Louis ULJ*, v. 59, p. 997, 2014.

GERKEN, Heather. The Supreme Court 2009 Term Foreword: Federalism All The Way Down. *Harv. L. Rev*, 51, n. i, 2009, p. 4-74.

GODOI, Marciano Seabra de; FREITAS JÚNIOR, Efigênio. O Supremo Tribunal Federal pretende assumir poderes de um típico órgão de política tributária? *Revista Brasileira de Sociologia do Direito*, v. 7, n. 2, p. 137-156, 2020.

LUHMAN, Niklas. *Confianza*. Barcelona. Anthropos, 1996.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS**. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 62, São Paulo, Dialética, 2000, p. 73.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014;

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Tonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. 18. ed... Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.