

VOTO

O Senhor Ministro **Ricardo Lewandowski** : Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada em face do inc. I, **b** , e dos §§ 2º e 3º, todos do art. 425 do Decreto 45.490/2000 – que aprovou o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte do Estado de São Paulo (com a redação dada pelo Decreto 54.177/2009).

A requerente sustenta, em suma, que as inovações trazidas pelo Decreto 54.177/2009 violam os preceitos contidos no art. 1º, *caput* , art. 5º, II e LIV; art. 22, IV, art. 145, § 1º, art. 150, I e § 7º, e art. 170, IV.

Argumenta que, por meio de decreto, foi instituído um regime inédito de substituição tributária “lateral”, não previsto em lei, no qual o Estado de São Paulo disponibiliza ao agente de distribuição o preço praticado pelos agentes vendedores de energia no Ambiente de Contratação Livre.

A AGU ofertou manifestação pela procedência do pedido, conforme ementa transcrita abaixo:

“Tributário. Artigo 425, inciso I, alínea ‘b’, e §§ 2º e 3º, do Decreto nº 45.490/2000 do Governador do Estado de São Paulo. **Atribuição ao distribuidor de energia elétrica da responsabilidade, na condição de substituto tributário, pelo lançamento e pagamento do ICMS no ambiente de contratação livre de tal bem** . Violação ao disposto no art. 150, § 7º, da Constituição Federal. Apenas a sujeito passivo de obrigação tributária é que se pode conferir a condição de responsável pelo pagamento da carga tributária. Manifestação pela procedência do pedido” (grifei).

Por sua vez, a PGR apresentou parecer pelo não conhecimento da ação ou, se conhecida, pela procedência do pedido, o qual foi assim ementado:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Normas de decreto que alterou o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. **Empresas de distribuição de energia elétrica como substitutas tributárias no chamado Ambiente de Contratação Livre – ACL, do qual não participam** . Preliminar. Ausência de legitimidade da ABRACEEL, por

impugnar normas cuja incidência não se restringe à fração do setor elétrico que representa. Mérito. Ofensa ao disposto nos artigos 21, XII, 'b', 22, IV, 150, I e § 7º, 170, IV, e 175 da Constituição da República. Parecer pelo não-conhecimento da ação ou, se conhecida, pela procedência do pedido" (grifei).

A Ministra Ellen Gracie rejeitou a preliminar de ilegitimidade ativa da requerente e julgou procedente a ação, com efeito *ex nunc*. A Ministra Cármen Lúcia acompanhou a Relatora. Posteriormente, o Ministro Alexandre de Moraes pediu vista dos autos.

Na Sessão Plenária de 9/9/2020, o julgamento foi retomado com o voto-vista do Ministro Alexandre de Moraes, que divergia da Ministra Relatora e julgava improcedente a presente ação direta. Na sequência, os Ministros Edson Fachin e Roberto Barroso votaram pela procedência do pedido. Em seguida, pedi vista dos autos para melhor análise da matéria.

É a síntese do ocorrido até aqui.

Pois bem. Colho do voto da então Relatora, a Ministra Ellen Gracie, que

"[o] Estado de São Paulo justifica a colocação da distribuidora como substituta tributária pelo fato de apenas ela ter a possibilidade de medir a quantidade de energia efetivamente consumida, mesmo no mercado livre. Embora não comercialize tal energia, viabiliza sua distribuição ao consumidor.

Daí a iniciativa do Decreto 54.177/2009, que concentrou na distribuidora a obrigação de recolher o ICMS sobre o valor das diversas operações que viabilizam o fornecimento de energia para consumidor livre".

Nessa linha, a meu sentir, o Estado de São Paulo, *in casu*, vulnerou o princípio da legalidade tributária, estabelecido no art. 150, I, da CF, pois, por meio de decreto, estipulou que o distribuidor de energia elétrica seria responsável, na condição de substituto tributário, pelo lançamento e pagamento do ICMS no ambiente de contratação livre, o qual difere do ambiente de contratação regulada, voltada para os consumidores cativos, que são os obrigados a adquirir a energia da concessionária distribuidora.

Oportuno destacar, ademais, que as limitações constitucionais ao poder de tributar, que representam verdadeiro estatuto do contribuinte, trazem em seu bojo garantias inarredáveis aos que são compelidos a recolher tributos. Dentre elas, talvez a mais significativa seja a contida no princípio constitucional da legalidade tributária, abrigado no art. 150, I, da Carta Magna.

Tal fato causa, portanto, evidente prejuízo ao contribuinte, uma vez que agrava sua situação tributária, em patente violação às limitações constitucionais do poder de tributar.

Da leitura do art. 155, II, da Constituição Federal, combinado com o disposto no § 2º, XII, do mesmo dispositivo, depreende-se que competirá à lei complementar, em relação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS: definir os respectivos contribuintes (alínea **a**); dispor sobre substituição tributária (alínea **b**); fixar, para efeito de cobrança do referido imposto e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (alínea **d**); e regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (alínea **g**).

Como se vê, o texto constitucional é expresso ao exigir a edição de lei formal para a definição do contribuinte e para atribuição da responsabilidade em substituição. Com efeito, leciona Roque Antonio Carrazza que,

“[t]ambém em matéria tributária, como não poderia deixar de ser, o único regulamento aceito por nossa Constituição é o executivo, que, subordinando-se inteiramente à lei (*lato sensu*), **limita-se a prover-lhe a fiel execução, ou seja, a dar-lhe condições de plena eficácia, sem, porém, criar ou modificar tributos, nem impor, aos contribuintes ou terceiros a eles relacionados, deveres novos** (não contemplados na lei).”

Diante disso, o Decreto 54.177/2009 inovou ao atribuir às distribuidoras de energia, as quais não comercializam energia elétrica com os consumidores livres, a responsabilidade pelo ICMS incidente em cadeia da qual integra.

Ora, não se poderia exigir o recolhimento de quem não tem a obrigação legal relativamente a ele.

Por isso, não é possível sequer falar que o caso dos autos retrata hipótese das chamadas substituições tributárias para frente ou para trás, ficando claro, portanto, que a tentativa de simplificação na cobrança do ICMS não encontraria amparo no ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, verifico que o Governador do Estado de São Paulo, ao atribuir a responsabilidade às distribuidoras de energia, desbordou dos limites das competências que lhes foram conferidas.

Desse preceito se extrai que, somente por intermédio de lei em sentido formal, é possível majorar as obrigações tributárias às quais estão submetidos os contribuintes, independentemente da técnica empregada pelo ente tributante. Isso porque a surpresa causada por uma nova oneração somente pode ser contornada mediante sua submissão ao crivo da lei, instrumento essencial à manifestação da vontade popular.

Nesse sentido foi o julgado proferido na ADI 4.713/DF, de relatoria do Ministro Luiz Fux, no qual ficou consignado que:

“[...]”

9. **A substituição tributária, em geral**, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea *b*, da CRFB/88. **In casu**, o **protocolo hostilizado**, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária **vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição**.

[...]” (grifei)

Finalmente, oportuno consignar que também entendo não ser a Lei 6.374/1989 suporte para que o Decreto estadual 54.188/2009 atribuísse às distribuidoras de energia a responsabilidade pelo ICMS incidente na comercialização da energia sujeita à contratação livre. Para tanto, recorro à excerto da fundamentação expedita no voto da Relatora, para quem

“[...] o art. 8º, VI, da Lei 6.374/89 não estabelece nenhuma hipótese de substituição tributária em particular.

Funciona como uma espécie de cláusula geral de substituição tributária, inadmissível em nosso sistema, sob pena de violação à segurança jurídica no seu conteúdo de certeza do direito.

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

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

[...]

7. Ademais, a norma é inaplicável à espécie.

Veja-se que há dois pontos nucleares no art. 8º, VI, da Lei 6.374/89: a) a eleição dos substitutos tendo como critério a condição de comercializadores da energia, seja a própria empresa geradora, a distribuidora ou outra; b) a pressuposição da participação de tais empresas em uma cadeia linear de comercialização em que a substituição se dê relativamente ao imposto devido em operações antecedentes ou subseqüentes.

O Decreto 54.177/2009 sequer se ateuve aos limites da previsão legal. Inovou ao colocar como substituta empresa que não é comercializadora de energia perante os consumidores livres. Veja-se seu teor:

[...]

O Decreto colocou na posição de substituta tributária empresa que não realiza a comercialização da energia sujeita à contratação livre”.

Isso posto, pedindo vênua ao Eminente Ministro Alexandre de Moraes, julgo procedente a presente ação para reconhecer a inconstitucionalidade do Decreto do Estado de São Paulo 54.177/2009 na parte em que alterou a redação do art. 425, I, **b**, e dos §§ 2º e 3º no que pertinente à hipótese da referida alínea **b**.

Considerando, destarte, a segurança jurídica e o excepcional interesse econômico envolvidos na questão, entendo ser cabível a limitação dos

efeitos da inconstitucionalidade a ser eventualmente declarada por esta Corte, conforme sugerido pela Relatora do feito, conferindo efeitos *ex nunc* à decisão.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/10/20 00:00