

INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE

VICTOR FUNARI ESPANHOL

**ANÁLISE DA MONOFASIA E DA SELETIVIDADE, EM FUNÇÃO DA
ESSENCIALIDADE, DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E
SERVIÇOS EM RELAÇÃO À GASOLINA, ETANOL COMBUSTÍVEL E DIESEL**

São Paulo

2023

VICTOR FUNARI ESPANHOL

**ANÁLISE DA MONOFASIA E DA SELETIVIDADE, EM FUNÇÃO DA
ESSENCIALIDADE, DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E
SERVIÇOS EM RELAÇÃO À GASOLINA, ETANOL COMBUSTÍVEL E DIESEL**

**Trabalho de Conclusão de Curso para
obtenção de título de Bacharel em Direito
pelo Instituto Presbiteriano Mackenzie**

Prof. Dr. Marcelo Barone

São Paulo

2023

DECLARAÇÃO

Eu, Victor Funari Espanhol, declaro ser o autor do texto apresentado como monografia de bacharelado com o título ANÁLISE DA MONOFASIA E DA SELETIVIDADE, EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE, DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS EM RELAÇÃO À GASOLINA, ETANOL COMBUSTÍVEL E DIESEL. Afirmo, também, ter seguido as normas da ABNT referentes às citações textuais que utilizei e das quais eu não sou o autor, dessa forma, creditando a autoria a seus verdadeiros autores.

Através dessa declaração dou ciência de minha responsabilidade sobre o texto apresentado e assumo qualquer responsabilidade por eventuais problemas legais no tocante aos direitos autorais e originalidade do texto.

São Paulo, 21 de maio de 2023

Victor Funari Espanhol

VICTOR FUNARI ESPANHOL

**ANÁLISE DA MONOFASIA E DA SELETIVIDADE, EM FUNÇÃO DA
ESSENCIALIDADE, DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E
SERVIÇOS EM RELAÇÃO À GASOLINA, ETANOL COMBUSTÍVEL E DIESEL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Instituto Presbiteriano
Mackenzie, como parte dos requisitos
para obtenção do título de Bacharel em
Direito

São Paulo, 21 de maio de 2023

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr.

Instituto Presbiteriano Mackenzie

Prof. Dr.

Instituto Presbiteriano Mackenzie

Prof. Dr.

Instituto Presbiteriano Mackenzie

RESUMO

O presente trabalho aborda a constitucionalidade da Lei Complementar nº 192/22, que estabelece os combustíveis sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez, da Lei Complementar nº 194/22, que trata sobre a essencialidade do ICMS, e do tratamento da essencialidade dos combustíveis pelas legislações estaduais. Partes do primeiro dispositivo levou os governadores de vários estados a interporem Ação Direta de Inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal (STF), alegando ofensa à ordem constitucional em vigor e ao pacto federativo. Os impetrantes defendem que houve invasão de competência quanto a definição das alíquotas do ICMS, violando a autonomia financeira dos Estados e do Distrito Federal. Além disso, os governadores argumentam que a extrapolação da matéria afronta a vedação constitucional de isenção heterônoma. Outrossim, na análise das legislações estaduais, constatou-se que as alíquotas dos combustíveis são, usualmente, superiores às alíquotas gerais do Estado correspondente, atestando verdadeira inobservância da essencialidade dos combustíveis e demonstrando uma situação de inconstitucionalidade sistêmica. Diante dessa situação, o Presidente da República interpôs Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 984 junto ao STF, uma vez que a seletividade em razão da essencialidade é um instrumento de justiça fiscal e a prática reiterada de todos os Estados-membros em fixar alíquotas de ICMS sobre bens essenciais em patamar superior ao das operações em geral contrapõe-se aos ditames constitucionais. Por fim, firmou-se acordo entre representantes da União e dos Estados, no âmbito do julgamento das ações de controle de constitucionalidade em destaque, com medidas a serem implementadas.

Palavras-chave: competência tributária; pacto federativo; constitucionalidade

ABSTRACT

The present work addresses the constitutionality of Complementary Law No. 192/22, which establishes the fuels subject to a single incidence of ICMS (State Value Added Tax), Complementary Law No. 194/22, which deals with the essentiality of ICMS, and the treatment of fuel essentiality by the state's legislations. Parts of the first provision led the governors of several states to file Direct Actions of Unconstitutionality with the Federal Supreme Court (STF), alleging a violation of the current constitutional order and the federative pact. The petitioners argue that there was an encroachment on the competence regarding the definition of ICMS rates, violating the financial autonomy of the states and the Federal District. Moreover, the governors argue that the expansion of the matter violates the constitutional prohibition of heteronomous exemption. Furthermore, in the analysis of state's legislations, it was found that fuel rates are usually higher than the general rates of the corresponding state, indicating a true disregard for the essentiality of fuels and demonstrating a situation of systemic unconstitutionality. In view of this situation, the President of the Republic filed a Request for Non-Compliance with Fundamental Precept No. 984 with the STF, since selectivity based on essentiality is an instrument of fiscal justice and the repeated practice of all member states in setting ICMS rates on essential goods above those of general operations contradicts constitutional dictates. Finally, an agreement was reached between representatives of the Union and the states, within the scope of the highlighted constitutional control actions, with measures to be implemented.

Keywords: tax competence; federative pact; constitutionality.

Lista de Abreviaturas e Siglas

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADO - Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão

ADPF - Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

AGU - Advogado-Geral da União

ANP - Agência Nacional de Petróleo

BC - Base de Cálculo

BCst - Base de Cálculo na Substituição Tributária

CF - Constituição Federal de 1988

CFOAB - Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil

COMSEFAZ - Comitê Nacional de Secretários de Fazenda

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN - Código Tributário Nacional

DIFAL - Diferencial de alíquotas

EC - Emenda Constitucional

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE - Imposto de Exportação

II - Imposto de Importação

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor

IR - Imposto de Renda

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Intervivos

ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações

ITR - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

LC - Lei Complementar

LC192/22 - Lei Complementar nº 192 de 2022

LC194/22 - Lei Complementar nº 194 de 2022

LC87/96 - Lei Complementar nº 87 de 1996

MVA - Margem de Valor Agregado

PEC - Projeto de Emenda Constitucional

RE - Recurso Extraordinário

REsp - Recurso Especial

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

AC - Acre

AL - Alagoas

AM - Amazonas

AP - Amapá

BA - Bahia

CE - Ceará

DF - Distrito Federal

ES - Espírito Santo

GO - Goiás

MA - Maranhão

MG - Minas Gerais

MS - Mato Grosso do Sul

MT - Mato Grosso

PA - Pará

PB - Paraíba

PE - Pernambuco

PI - PiauÍ

PR - Paraná

RJ - Rio de Janeiro

RN - Rio Grande do Norte

RO - Rondônia

RR - Roraima

RS - Rio Grande do Sul

SC - Santa Catarina

SE - Sergipe

SP - São Paulo

TO - Tocantins

art. - artigo

nº - número

§ - parágrafo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	14
2.1	O Pacto Federativo	14
2.2	Tributo	15
2.2.1	Conceito.....	15
2.2.2	Tipos.....	15
2.2.3	Classificações.....	16
2.2.4	Competência Tributária.....	16
2.3	Impostos	17
2.3.1	Conceito.....	17
2.3.2	Classificações.....	18
2.3.2.1	Impostos Diretos e Indiretos.....	18
2.3.2.2	Impostos Pessoais e Reais.....	18
2.3.2.3	Impostos Fiscais e Extrafiscais.....	18
2.3.2.4	Impostos Progressivos, Proporcionais e Seletivos.....	19
2.3.2.5	Impostos Monofásicos e Plurifásicos.....	19
2.3.3	Competências Tributárias dos Impostos.....	19
2.3.3.1	Impostos da União.....	20
2.3.3.2	Impostos dos Estados.....	20
2.3.3.3	Impostos dos Municípios.....	20
2.3.3.4	Impostos do Distrito Federal.....	20
2.4	ICMS na Constituição Federal	21
2.5	Lei Complementar nº 87/96	25
2.5.1	Incidência.....	26
2.5.2	Contribuinte.....	27
2.5.3	Responsabilidade.....	27

2.5.4	Não cumulatividade.....	27
2.5.5	Base de Cálculo	29
2.5.5.1	Base de Cálculo na Substituição Tributária.....	31
2.5.6	Diferencial de Alíquotas	33
2.6	Crédito Tributário	36
3	OBJETIVO	37
4	DISCUSSÃO	38
4.1	Lei Complementar nº 192/2022.....	38
4.2	ADI nº 7191.....	39
4.3	Lei Complementar nº 194/2022.....	42
4.3.1	Mercadorias e serviços essenciais.....	43
4.3.2	Modulação das alíquotas	43
4.3.3	Limite das alíquotas dos combustíveis.....	43
4.3.4	Responsabilidade Fiscal	43
4.4	Legislações Estaduais e a ADPF nº 984	46
4.5	Acordo-ADPF nº 984	53
4.6	Convênios 199/2022 e 15/2023	58
5	CONCLUSÃO	60
6	ANEXO I - LEGISLAÇÕES ESTADUAIS.....	62
7	REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é o ramo do direito que estuda as normas jurídicas que regulam a relação entre o Estado e os contribuintes, especialmente no que diz respeito à arrecadação de tributos. Essa vertente do direito é essencial para a manutenção dos serviços públicos e para o desenvolvimento do País, já que é por meio dos tributos que o Estado obtém os recursos financeiros necessários para realizar suas atividades.

No Brasil, a Constituição Federal (CF) de 1988 estabelece o pacto federativo, qual seja a união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constituindo um Estado Democrático de Direito. Outrossim, o Texto determina como as competências tributárias são distribuídas entre os Entes Federativos. Dessa forma, cada um possui sua própria legislação tributária e competência para instituir e cobrar tributos. (BRASIL, 1988)

A competência legislativa tributária, por sua vez, é a capacidade de cada ente federativo de legislar sobre tributos. No Brasil, a Constituição estabelece que a União tem a competência para instituir impostos sobre renda, produtos industrializados, importação e exportação, entre outros. Já os Estados possuem a competência para criar impostos estaduais, como o ICMS, que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação. Os municípios, por outro lado, são competentes para criar impostos como o ISS, que incide sobre serviços prestados de qualquer natureza, não abrangidos pelo ICMS.

A teoria leciona que um tributo é uma obrigação imposta pelo Estado aos contribuintes para arrecadar recursos financeiros e garantir a prestação de serviços públicos. Além dos impostos, existem outras espécies de tributos, tais como as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

O ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, é um tributo estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços. Esse imposto constitui o principal tributo arrecadado pelos Estados brasileiros, sendo responsável por grande parte da receita estatal, e é cobrado em praticamente todas as operações comerciais.

Recentemente, foram editadas duas leis complementares que mudaram o panorama do direito tributário brasileiro. A partir da previsão constitucional do art. 155, §2º, XII, h, a Lei Complementar nº 192, de 2022, regulou a incidência monofásica do ICMS sobre os combustíveis. Em síntese, a lei determinou os combustíveis sobre os quais o imposto incidirá apenas uma vez, bem como estipulou outras regras em relação às alíquotas, repartição da receita, entre outros aspectos.

Já a Lei Complementar nº 194, de 2022, buscou regulamentar a seletividade do ICMS, prevista no art. 155, §2º, III. Segundo este dispositivo constitucional, o imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade. Em suma, a lei determinou os bens e serviços considerados essenciais, que não poderiam ser tratados como supérfluos. Ainda, alterou dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 1996, que regula o ICMS, e o Código Tributário Nacional.

Por fim, em que pese haja previsão constitucional que justifiquem suas edições, uma corrente defende que ambas extrapolaram as competências constitucionais e invadiram as atribuições atinentes aos Estados. A discussão sobre esse tema é fundamental, uma vez que trata de matéria expressiva e relevante, impactando na autonomia política e financeira dos Estados, cujo resultado é a possível quebra do pacto federativo.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 O Pacto Federativo

A Constituição Federal de 1988 representou uma evolução no processo de descentralização do poder. Para isso, o Constituinte Originário segmentou as competências e responsabilidades constitucionais entre os Entes Federativos. Assim, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios passaram a ter participação, cada um em sua esfera, no desenvolvimento do País.

A Constituição estabelece que a União é responsável por questões de interesse nacional, enquanto os Estados têm autonomia para legislar sobre assuntos regionais e os Municípios sobre questões locais. Essa divisão de competências é fundamental para a organização do Estado brasileiro e para estabelecer a autonomia política, garantindo a defesa dos direitos e da democracia.

Historicamente, o direito tem evoluído e vem, constantemente, sendo analisado e desenvolvido pela doutrina. No âmbito dos direitos fundamentais, é comum a divisão em três gerações. A primeira deu origem à autonomia pessoal que encontrava óbice nas expansões do Poder estatal. Seu fundamento está na omissão do estado, ou ainda, abstenção dos governantes, criando obrigações de não-fazer, sendo conhecida como a geração dos direitos negativos.

Posteriormente, pela ineficácia da economia livre, a sociedade passou a exigir uma atuação ativa na justiça social pelo Estado, dando azo à segunda geração dos direitos. Havia a necessidade de que o Governo regulasse a sociedade, de modo a garantir não só a igualdade formal (na lei), mas também a igualdade material (de fato) entre os indivíduos. Para isso, foram criados os direitos positivos, em que o Estado tem obrigação de fazer ou atuar para os seus cidadãos.

Inobstante, o pacto federativo anunciado pelo art. 1º, da CF, envolve planejamento, custos e estratégias, que vão além da simples declaração de direitos. Por isso, não há que se falar em Estado Social, sem que haja também o Estado Fiscal, uma vez que todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, implicando em custos e demandando uma decisão financeira.

Com isso, a Constituição também estabelece a repartição das receitas tributárias entre os entes federativos, com vistas a garantir recursos para que cada

um possa exercer suas funções com autonomia e eficiência. É importante destacar que a Carta Magna impera o equilíbrio fiscal como um dos princípios fundamentais do pacto federativo, o que significa que os entes devem buscar a harmonia entre suas receitas e despesas, evitando problemas que impactem a prestação dos serviços públicos essenciais à população. (MENDES e BRANCO, 2015)

2.2 Tributo

Porque o Estado necessita captar recursos materiais para manter a sua estrutura urge a arrecadação de receitas, a fim de colocar à disposição do cidadão os serviços que são próprios do Governo. Com isso, a cobrança de tributos mostra-se como a principal fonte de receitas públicas, destinadas à concretização dos objetivos fundamentais, inseridos no art. 3º da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

2.2.1 Conceito

Para a doutrina, tributo é uma obrigação financeira imposta pelo Estado aos contribuintes com o objetivo de arrecadar recursos para financiar suas atividades. Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), tributo é definido como uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa expressar, cobrada mediante atividade administrada plenamente vinculada, instituída em lei e que não constitua sanção de ato ilícito. A natureza jurídica é definida pelo fato gerador, sendo irrelevante sua denominação e a destinação legal da arrecadação. (NACIONAL, 1966)

2.2.2 Tipos

Em que pese o CTN e, à primeira vista, a Constituição exponham somente os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, adotando a corrente tripartite, para Luciano Amaro, a corrente pentapartida é mais adequada para a classificação dos tributos. Com isso, a doutrina é firme ao dividir os tributos em cinco espécies, quais sejam os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios. (AMARO, 2014)

Os impostos são, por definição, obrigações independentes da atividade estatal. Por outro lado, as taxas são criadas para financiar os serviços públicos colocados à disposição do contribuinte, bem como o exercício de polícia. Já as contribuições de melhoria são cobradas a partir de uma obra pública que acarrete

valorização dos imóveis próximos, limitadas ao valor da obra e à valorização individual. (NACIONAL, 1966)

2.2.3 Classificações

Quanto as classificações, a doutrina leciona que o tributo pode ser vinculado ou não quanto à atuação estatal e ao destino da arrecadação. Além disso, atinente à finalidade do tributo, classifica-se como fiscal, quando visa custear os serviços públicos, extrafiscal, quando responsável por regular a economia, e parafiscal, quando utilizado na remuneração de entidades paraestatais. Ainda, em relação à transferência do encargo tributário, o instituto pode ser classificado como direto, quando não permite transferência, ou indireto, quando o consumidor, na condição de contribuinte de fato, arca com o ônus do tributo.

2.2.4 Competência Tributária

Porque o Estado brasileiro é alicerçado em tributos, existem, fundamentalmente, duas formas de se garantir a autonomia financeira dos Entes, quais sejam a partilha das competências tributárias e a partilha do produto da arrecadação. O Constituinte Originário optou por integrar as duas no sistema brasileiro.

A partilha foi realizada de modo a descentralizar o poder para os Estados e Municípios. Assim, a Constituição Federal elenca em seus artigos todas as competências tributárias, que estabelecem a possibilidade da União, Estados e Municípios de instituir, cobrar e fiscalizar a arrecadação dos tributos em sua respectiva jurisdição. Ainda, a doutrina defende que a competência é indelegável e deve ser exercida somente pelo ente autorizado na Carta Magna. Em que pese a fiscalização e a arrecadação sejam passíveis de delegação, o entendimento majoritário é de que essas atribuições à outra pessoa jurídica não constituem transferência de competência.

2.3 Impostos

2.3.1 Conceito

De acordo com o CTN, os impostos são cobrados sobre a renda, propriedade e consumo, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, sendo vedada, em regra, a vinculação de sua arrecadação. Por força dessa característica intrínseca, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que o contribuinte não poderia exigir atuação do Município para a realização de determinada obra ou serviço, sob a alegação que havia pagado o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Destaque-se o acórdão do REsp nº 478.958/PR.

“TRIBUTÁRIO - CONTRIBUINTE DO IPTU - CONTRA-
PRESTAÇÃO DO ESTADO AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO -
INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL - CONCEITOS DE
CONTRIBUINTE E CONSUMIDOR - EQUIPARAÇÃO -
IMPOSSIBILIDADE - CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR -
INAPLICABILIDADE IN CASU.

1. Os **impostos**, diversamente das taxas, **têm como nota característica sua desvinculação a qualquer atividade estatal específica em benefício do contribuinte.**

2. Consectariamente, **o Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos**, quer em virtude da natureza desta espécie tributária, quer em função da autonomia municipal, constitucionalmente outorgada, no que se refere à destinação das verbas públicas.

3. A relação de consumo não guarda semelhança com a relação tributária, ao revés, dela se distancia, pela constante supremacia do interesse coletivo, nem sempre encontradiço nas relações de consumo.

4. O Estado no exercício do jus imperii que encerra o Poder Tributário subsume-se às normas de Direito Público, constitucionais, complementares e até ordinárias, mas de feição jurídica diversa da do Código de Defesa do Consumidor. Sob esse ângulo, o CTN é *lex specialis* e derroga a *lex generalis* que é o CDC.

5. Recurso Especial desprovido.” (FUX, 2003)(grifo próprio)

2.3.2 Classificações

Entre as várias classificações que a doutrina estipulou, destaca-se as seguintes: (1) impostos diretos e indiretos; (2) impostos pessoais e reais; (3) impostos fiscais e extrafiscais; (4) impostos progressivos, proporcionais e seletivos e (5) impostos monofásicos e plurifásicos.

2.3.2.1 Impostos Diretos e Indiretos

De acordo com a doutrina, essa classificação visa refletir o real contribuinte do imposto, assim estabelecido aquele que arca com o ônus do tributo. Para Eduardo Sabbag, o imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo próprio contribuinte definido na lei. São exemplos desse tipo de imposto o IR, IPTU, IPVA e ITCMD. (SABBAG, 2017)

Por outro lado, no imposto indireto há o repasse da carga tributária até o consumidor final, que arca com o ônus do tributo. A partir dessa corrente, a doutrina diferenciou o contribuinte de direito, como aquele que a lei definiu como contribuinte do imposto, e o contribuinte de fato, como aquele que realmente suporta o imposto. Como exemplos de imposto indireto, destaca-se o ICMS e IPI. (SABBAG, 2017)

2.3.2.2 Impostos Pessoais e Reais

Nesse aspecto, a teoria divide os impostos quanto os aspectos que são considerados para a tributação. Assim, os impostos pessoais consideram as condições particulares do contribuinte, tendo caráter eminentemente subjetivo, como o IR. Face oposta, os impostos reais estão atrelados às características do bem ou serviço, sem considerar as condições pessoais do contribuinte. Esse último constitui, com a exceção do IR, todos os outros impostos brasileiros. (SABBAG, 2017)

2.3.2.3 Impostos Fiscais e Extrafiscais

Para essa classificação, leva-se conta a finalidade do imposto. Os impostos fiscais são aqueles cujo objetivo é arrecadar receita ao Estado, a fim de financiar a manutenção das suas atividades, como acontece com o ICMS, ITBI, ITCMD e ISS. Por outro lado, os impostos extrafiscais buscam regular o mercado ou a economia, como o II, IE, IPI e IOF. (SABBAG, 2017)

2.3.2.4 Impostos Progressivos, Proporcionais e Seletivos

Inicialmente, essa classificação considera os cálculos da onerosidade do imposto em relação ao contribuinte. Os impostos progressivos traduz-se na aplicação de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo. Segundo entendimento da doutrina, esse tipo de imposto busca atender o Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva, que prevê a igualdade entre os contribuintes em situação semelhante e desigualdade entre os desiguais. (SABBAG, 2017)

Paralelamente, os impostos proporcionais consiste na aplicação de uma alíquota única sobre uma base de cálculo variável. Devido a neutralidade quanto à capacidade do sujeito, esses impostos, na prática, acaba desfavorecendo o contribuinte de baixa renda, uma vez que a oneração sobre o seu patrimônio é proporcionalmente maior do que para um contribuinte com maior poder aquisitivo. (SABBAG, 2017)

Não obstante, a seletividade é a forma de concretização da capacidade contributiva em certos tributos indiretos. A evidente técnica extrafiscal consiste em onerar mais gravosamente produtos considerados supérfluos. Insta observar que a CF/88 estabelece, no seu art. 155, §2º, III, que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (BRASIL, 1988)

2.3.2.5 Impostos Monofásicos e Plurifásicos

Por fim, essa classificação guarda relação com o princípio da não-cumulatividade, constitucionalmente previsto para alguns impostos. Assim, os tributos plurifásicos, ou seja, que incidem ao longo da cadeia tributária, incidem sobre o valor agregado, evitando que haja cobrança por montante já antes tributado. Já os tributos monofásicos incidem somente em determinado momento, não havendo que se falar em fatos geradores seguintes.

2.3.3 Competências Tributárias dos Impostos

Na divisão das competências tributárias, o constituinte definiu nos artigos 153, 155 e 156, da Carta Magna, os impostos da União, dos Estados e dos Municípios, respectivamente.

2.3.3.1 Impostos da União

De acordo com o art. 153, CF/88, compete à União instituir impostos sobre: a) importação de produtos estrangeiros; b) exportação, para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados; c) renda e proventos de qualquer natureza; d) produtos industrializados; e) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.; f) propriedade territorial rural; g) grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (BRASIL, 1988)

Ainda, no art. 154, o legislador atribuiu uma competência residual, em que a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos entre aqueles, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. (BRASIL, 1988)

2.3.3.2 Impostos dos Estados

Paralelamente, o art. 155 da Carta Magna estabelece que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; b) 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; c) propriedade de veículos automotores. (BRASIL, 1988)

2.3.3.3 Impostos dos Municípios

Não obstante, o art. 156, da CF/88, prevê que compete aos Municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: a) propriedade predial e territorial urbana; b) transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; c) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL, 1988)

2.3.3.4 Impostos do Distrito Federal

Conforme mencionado, a Constituição Federal previu, no seu art. 147, que o Distrito Federal é competente para instituir, além dos impostos estaduais, os tributos municipais. (BRASIL, 1988)

2.4 ICMS na Constituição Federal

Pela Carta Magna, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir, entre outros, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). De acordo com a doutrina de Eduardo Sabbag, o ICMS é um imposto plurifásico, real e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal.

Insta destacar que, na maioria dos países, esse imposto é denominado Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e é de competência da União. Assim, em que pese o constituinte tenha atribuído a competência às Unidades Federativas, o imposto tem caráter eminentemente nacional, que implica em alguns balizamentos necessários pelos Poderes Federais.

É mister reproduzir o texto constitucional atinente ao referido imposto.

“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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de
1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou
pelo Distrito Federal;

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

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

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

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

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte

habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda

Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela

Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº

42, de 19.12.2003)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso

X, "a";

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade,

hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º,

XII, g, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)” (BRASIL, 1988)

Destaca-se que, no art. 155, §2º, XII, h, a Carta Magna estabeleceu a reserva de lei complementar para definição dos combustíveis sobre os quais o ICMS incidirá apenas uma vez. Paralelamente, o inciso III, do mesmo parágrafo previu a possibilidade de o ICMS ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Unida à reserva legal do art. 146, da CF, foram editadas as Leis Complementares nº 192 e nº 194 de 2022 que regulam os temas, respectivamente.

2.5 Lei Complementar nº 87/96

De acordo com o art. 146, II, a, *in fine*, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente definindo os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes dos impostos. Para a maioria dos tributos, essa lei corresponde ao próprio Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela CF/88 como lei complementar. Todavia, pela importância do ICMS, e pautada nos artigos 25, 146 e 155, da CF/88, foi editada a Lei Complementar nº 87, de 1996 (LC87/96), também chamada de Lei

Kandir. Essa norma trata especificamente do ICMS e baliza as normas gerais do imposto, que deverão ser obedecidas pelo ente competente na sua tributação.

2.5.1 Incidência

Inicialmente, o CTN estabelece que a obrigação principal, qual seja a necessidade de pagar certa quantia, surge com o fato gerador do imposto. Por sua vez, o fato gerador é a concretude de uma hipótese de incidência estabelecida em lei, sendo essa a situação necessária e suficiente para que seja criada a relação jurídico-tributária entre os sujeitos. Por isso, recorre-se à Lei Kandir para elucidar as hipóteses de incidência do ICMS. (NACIONAL, 1966)

“Art. 2º O imposto incide sobre:

- I. operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II. prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV. fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V. fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;

§1º O imposto incide também:

- I. sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

- II. sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III. sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.” (NACIONAL, 1996)

2.5.2 Contribuinte

Para a legislação em destaque, contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que efetue operações que constituam hipótese de incidência do tributo, com volume ou habitualidade que caracterizem intuito comercial. Além disso, a lei também considera contribuinte, independentemente da finalidade, volume ou habitualidade, a pessoa que importe mercadorias ou seja destinatária de serviço iniciado no exterior e o arrematante de hasta pública de bens apreendidos ou abandonados. (NACIONAL, 1966)

2.5.3 Responsabilidade

Não obstante, o art. 150, §7º, da CF/88 prevê que lei poderá atribuir a responsabilidade de pagamento do imposto a terceiro indiretamente ligado ao fato gerador, com fins de facilitar a fiscalização e arrecadação. Entre os diversos tipos de responsabilidades existentes, destaca-se a substituição tributária, em que a pessoa terá a condição de substituto tributário e poderá ser responsável pelo pagamento de uma ou mais operações antecedentes, concomitantes ou posteriores. (BRASIL, 1988)

2.5.4 Não cumulatividade

Por definição constitucional, o ICMS será não-cumulativo. Assim, a Lei Kandir estabelece que haverá compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado. Desse modo, é assegurado ao sujeito passivo o direito de crédito do imposto anteriormente cobrado de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou

simbólica, inclusive destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente. (NACIONAL, 1996)

Todavia, a lei salienta que, em regra, não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Paralelamente, também é vedado o crédito quando as saídas forem isentas ou não tributadas, salvo quando para o exterior. (NACIONAL, 1996)

Insta observar que, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto sempre que o serviço ou a mercadoria for objeto de saída não tributada ou isenta, quando essa circunstância fora imprevisível na entrada, quando integrada ou consumida em processo de industrialização com saída não tributada, quando for utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento ou perecer, deteriora-se ou extraviar-se. Contudo, não serão objetos de estorno as operações de exportação e de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (NACIONAL, 1996)

Nos casos de crédito decorrente da entrada de mercadoria destinada ao ativo permanente, a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, iniciando-se no mês de entrada do bem. O montante creditável será proporcional ao total de vendas tributadas em relação ao total de operações de saída, equiparando-se às tributadas as exportações e as operações com papel para impressão de livros, jornais e periódicos. (NACIONAL, 1996)

Ademais, o quociente de um quarenta e oito avos será aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja maior ou menor que um mês, respectivamente. Ainda, na hipótese de venda antes de decorrido o prazo, fica vedado o creditamento após a alienação do bem em relação ao restante do quadriênio. Por fim, o saldo remanescente será cancelado ao final dos quatro anos. (NACIONAL, 1996)

Como parte da responsabilidade fiscal, o direito a crédito está condicionado à idoneidade da documentação e à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. O direito de uso do crédito extingue-se (prescreve) após cinco anos da emissão do documento fiscal. (NACIONAL, 1996)

A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração e as obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período, sendo liquidadas mediante pagamento ou compensação. Esse último instituto levará em consideração o saldo credor acumulado e os créditos escriturados no período. Em sendo o saldo final superior aos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte. Todavia, caso aquele seja inferior a esses, haverá a complementação mediante pagamento da diferença. (NACIONAL, 1996)

A fim de facilitar o acesso à informação, o legislador estabeleceu que os Estados e o Distrito Federal divulgarão em portal próprio, as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias. Entre elas, cita-se a legislação aplicável, as alíquotas interestadual e interna aplicáveis, benefícios fiscais ou financeiros, regimes especiais e obrigações acessórias. O portal conterá ferramenta de apuração centralizada do imposto e a emissão de guias de recolhimento. (NACIONAL, 1996)

Em que pese os débitos e créditos sejam apurados em cada estabelecimento, o contribuinte poderá compensar os saldos credores e devedores dos seus estabelecimentos localizados no mesmo Estado. Ainda nesse sentido, estabelecimentos exportadores poderão transferir o saldo credor para outros estabelecimentos seus ou para outros contribuintes, todos no mesmo Estado. (NACIONAL, 1996)

Por fim, lei estadual poderá estabelecer que o cotejo entre créditos e débitos seja feito por mercadoria ou serviço dentro de determinado período, em cada operação ou que o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa. Assegura-se, nesse último caso, o direito de impugnação e de reaver por meio de crédito o valor excedente, ou pagar o valor complementar, após a real apuração do tributo. (NACIONAL, 1996)

2.5.5 Base de Cálculo

A Base de Cálculo (BC) do ICMS é, em regra, o valor da operação ou do serviço. No entanto, o legislador estipulou bases de cálculos específicas para algumas situações. Em relação ao fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes, a base de cálculo será o valor da mercadoria e do serviço. Para as

mercadorias fornecidas juntamente com serviços, a base de cálculo será o valor da operação (mercadoria + serviço), quando não tributável pelo Município, ou o valor corrente da mercadoria, quando tributável por ambos. (NACIONAL, 1996)

Para as aquisições em licitação, a base de cálculo será o valor da operação acrescido do II, IPI e todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente. Na entrada de petróleo e energia elétrica no Estado não destinada a comercialização ou industrialização, o valor será o da operação de que decorrer a entrada. (NACIONAL, 1996)

Ademais, em se tratando das operações com mercadorias e prestação de serviço, entre contribuintes, sujeitos ao diferencial de alíquota, a base de cálculo será, para cada Estado, o valor da operação ou prestação no seu respectivo território. Já para as operações e prestações para não contribuinte, a base de cálculo será o valor da operação no Estado de origem. (NACIONAL, 1996)

Na importação a base de cálculo inclui o valor do documento de importação, os impostos de importação, sobre produtos industrializados, sobre operações financeiras, bem como quaisquer outros impostos, taxas e despesas aduaneiras. Conjuntamente, o valor expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela taxa de câmbio usada no cálculo do imposto de importação. (NACIONAL, 1996)

Insta observar que, por disposição constitucional, o ICMS compõe sua própria base de cálculo, motivo pelo qual é classificado como um imposto “por dentro”. Além disso, integram a base de cálculo seguros, juros, descontos condicionais e fretes, quando o transporte seja realizado pelo próprio remetente ou por sua conta e seja cobrado em separado. (BRASIL, 1988)

Não integra a base de cálculo do imposto os descontos incondicionais, abatimentos e devoluções. Ainda, o IPI não integra a base de cálculo em operações entre contribuintes, destinadas à comercialização ou à industrialização e que constitua fato gerador dos dois impostos. (NACIONAL, 1996)

O texto legal revela cuidado ao combate da evasão e da elusão fiscal, estabelecendo que o valor do frete cobrado por estabelecimento do mesmo titular ou de empresa com que mantenha relação de interdependência, que exceda os níveis

normais de preço do mercado, serão considerados como parte do preço da mercadoria. Segundo a lei, consideram-se interdependentes as empresas que possuem acionistas majoritários em comum, mesma pessoa atue como diretor ou sócio-gerente ou uma delas loque à outra veículo destinado a transporte. (NACIONAL, 1996)

A autoridade lançadora arbitrarará, mediante processo regular, o valor ou preço de mercadorias, bens e serviços sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações do contribuinte, assegurado o contraditório em sede administrativa ou judicial. (NACIONAL, 1996)

2.5.5.1 Base de Cálculo na Substituição Tributária

Para fins de substituição tributária, a base de cálculo será o próprio valor da operação ou prestação, quando for antecedente ou concomitante, ou o valor estimado para as operações subsequentes. Nas operações antecedentes, o imposto será devido quando da entrada do bem ou serviço, da saída subsequente, ainda que não tributada, ou se ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do tributo. (NACIONAL, 1996)

Para as operações subsequentes, a base de cálculo será o valor da operação própria realizada pelo substituto, incluindo seguro, frete e encargos cobrados do adquirente, multiplicado por uma Margem de Valor Agregado (MVA). A MVA será estabelecida com base nos preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem, fornecidos por entidades representativas dos setores. Adotar-se-á nesse caso a média ponderada dos preços coletados. (NACIONAL, 1996)

Todavia, tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo será o referido preço. Ainda, existindo preço final sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecê-lo como a base de cálculo. (NACIONAL, 1996)

O imposto a ser pago nas operações com substituição tributária subsequente será a diferença entre o valor da aplicação da alíquota interna do estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação

própria. Esse dispositivo visa garantir o caráter não-cumulativo do imposto. (NACIONAL, 1996)

É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, quando o fato gerador presumido não se realizar. O legislador tomou cuidado em estabelecer o último contribuinte como o capaz de recuperar o valor, pois, em regra, é ele que assume o ônus do imposto. (NACIONAL, 1996)

Em que pese a Lei Kandir só estabeleça a possibilidade de restituição quando a operação não se realizar, o entendimento mais recente do STF, estabelecido em tese de repercussão geral, é de que a ocorrência das operações por valor diferente do presumido enseja a restituição ou complementação do imposto. Tal entendimento tem por pressuposto o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, tanto do contribuinte quanto do fisco. Destaque-se o acórdão do RE 593.849/MG, o qual definiu o Tema 201.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao **Tema 201** da sistemática da repercussão geral: “**É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida**”.

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e

vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.” (FACHIN, 2016)

Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação em até noventa dias, poderá o contribuinte se creditar do valor do objeto pedido. No entanto, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte procederá ao estorno dos créditos lançados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

2.5.6 Diferencial de Alíquotas

A Emenda Constitucional (EC) nº 87 de 2015 modificou o texto constitucional relativo ao art. 155, regulando o modo de tributação das operações interestaduais para destinatário não contribuinte. Com os avanços da internet, do marketing digital e da integração de compras por todo o país, fez-se necessário regulamentar essas operações. Por esse motivo o projeto da EC ficou conhecido como “PEC do Comércio Eletrônico”.

Antes da edição da emenda, as operações interestaduais destinadas a não contribuintes eram taxadas pela alíquota interna do Estado de origem. Contudo, isso implicava em uma guerra fiscal, uma vez que o Estado de destino não recebia qualquer parcela do imposto nessas operações. Por outro lado, as operações destinadas a contribuintes do imposto contava com o mecanismo de repartição da receita, em que o Estado de origem teria competência para instituir o imposto à alíquota interestadual e ao Estado de destino caberia a diferença entre sua alíquota interna e a interestadual. A parcela de diferencial de alíquotas é comumente chamada de “DIFAL”.

No contexto histórico, a tributação integral pelo Estado de origem quando a operação era destinada a consumidor final não contribuinte do imposto dava azo a chamada “Guerra Fiscal”. Se de um lado o frete poderia ser maior para comprar uma mercadoria de outro Estado, do outro, uma alíquota mais baixa poderia compensar essa diferença. Assim, os Estados acabavam competindo em quem colocava a alíquota mais baixa para atrair consumidores, ainda que de outra unidade da Federação.

Destaque-se, inicialmente, a redação anterior à EC87/15.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) A alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
b) A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.” (BRASIL, 1988)

Após a Emenda Constitucional, o texto do artigo passou a vigorar com a seguinte redação.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 (...)
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 (...)
 VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;
 a) (revogada);
 b) (revogada);
 VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:
 a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
 b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto” (BRASIL, 1988)

Percebe-se, portanto, que a divisão da receita entre os Estados de origem e destino seguirá, a partir dessa emenda, a mesma regra, independentemente, do destinatário ser ou não contribuinte do imposto. Deste modo, mitiga-se a Guerra Fiscal, uma vez que ao Estado de origem caberá tão somente a alíquota interestadual. É mister destacar que essas alíquotas, por força do art. 155, §2º, IV, da CF/88, serão estabelecidas mediante resolução do Senado Federal, representante legislativo dos Estados, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros.

Outrossim, o inciso VIII da lei foi completamente modificado e passou a estabelecer a responsabilidade pelo recolhimento do imposto pertencente ao Estado de destino, qual seja do próprio destinatário, quando este for contribuinte, ou do remetente, quando o destinatário for não contribuinte.

Por fim, saliente-se que o Poder Constituinte tratou de cuidar para que houvesse uma transição gradual entre os regimes de tributação. Assim, estabeleceu-se que os Estados de destino e origem receberiam, em relação ao DIFAL, respectivamente, 20% e 80% no ano de 2015, 40% e 60% no ano de 2016, 60% e 40% no ano de 2017, 80% e 20% no ano de 2018, e 100% e 0% a partir do ano de 2019. (BRASIL, 1988)

2.6 Crédito Tributário

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, ou seja, é um direito do fisco de receber uma quantia junto ao contribuinte. Esse direito é constituído pelo lançamento, que consiste na apuração, pela autoridade administrativa, do fato gerador da obrigação, cálculo do montante devido, identificação do sujeito passivo e proposição da penalidade cabível, quando necessário. Por conseguinte, o lançamento declara a obrigação tributária, que teve origem com o fato gerador.

Em que pese seja lançado posteriormente, este ato reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, salvo legislação posterior que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação ou outorgado maiores privilégios e garantias. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado por impugnação deste, por recurso de ofício ou por iniciativa da autoridade administrativa. Ademais, a modificação, suspensão ou extinção do crédito só pode ser realizado nos casos previstos no CTN, sob pena de responsabilidade funcional. (NACIONAL, 1966)

3 OBJETIVO

O presente trabalho tem como objetivo a análise dos impactos da Lei Complementar nº 192 de 2022 e da Lei Complementar nº 194 de 2022 nas legislações tributárias e na arrecadação de receitas estaduais, no que tange à seletividade das alíquotas, tendo em vista a essencialidade dos bens, especialmente em relação à gasolina, ao etanol anidro combustível e ao diesel.

No decorrer da discussão, serão analisados os textos da Lei Complementar nº 192/2022 e da Lei complementar nº 194/2022, bem como os impactos nas legislações estaduais, a possibilidade de invasão de competência tributária, ameaça do pacto federativo e outros. Para isso, serão utilizadas as legislações e jurisprudências dos Tribunais Superiores disponíveis até a data de 01 de abril de 2023.

Por fim, serão analisadas as legislações estaduais em busca de esclarecer o tratamento dessas em relação à seletividade dos combustíveis, bem como as alíquotas e a legalidade dos Convênios nº 199/2022 e nº 15/2023 do ICMS.

Insta destacar que, apesar de congruente importância, este trabalho não objetiva analisar os impactos das Leis Complementares em destaque em relação à energia elétrica, comunicação e transporte coletivo.

4 DISCUSSÃO

4.1 Lei Complementar nº 192/2022

A Constituição Federal estabelece no art. 155, §2º, inciso XII, matérias sob reserva de lei complementar. Entre os assuntos, está a definição de combustíveis e lubrificantes sobre os quais o ICMS incidirá apenas uma vez, também chamado de ICMS monofásico. Esse assunto foi introduzido na CF pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001. Durante longo período, o ato normativo não foi editado e esses produtos eram tributados de modo ordinário. No entanto, em 2022, foi editada a Lei Complementar nº 192. (BRASIL, 1988)

A norma inicia-se fazendo referência ao dispositivo constitucional e elenca os combustíveis que estarão sujeitos à única incidência do imposto, quais sejam a gasolina e o etanol anidro combustível, o diesel e biodiesel e o gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural. Percebe-se que o legislador optou por não colocar todos os combustíveis e lubrificantes, como, por exemplo, o querosene para aviação. O contexto histórico de guerra foi usado como justificativa da lacuna pela necessidade urgente de regulamentação inicial do processo, podendo esses pontos serem abordados em uma revisão posterior. (NACIONAL, 2022)

No art. 3º, a lei determinou a distribuição da receita do imposto entre os Estados. Para os combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo. Já nos casos de combustíveis não derivados de petróleo, quando a operação for entre contribuintes, a receita será repartida entre os Estados na mesma proporção que ocorre nas operações com as demais mercadorias, e no caso de destinadas a não contribuinte, será integral ao Estado de origem. (NACIONAL, 2022)

Em que pese a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional preverem que as alíquotas do imposto para os combustíveis poderão ser *ad rem* (específica) ou *ad valorem* (proporcionais), a LC192/22 estabeleceu que, no caso desses combustíveis, as alíquotas serão específicas por unidade de medida. Inobstante, a norma especificou que as alíquotas serão uniformes em todo o território nacional, visando o fim da Guerra Fiscal, sendo definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88.

Ainda, poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, observado o princípio da noventena. A definição deverá observar um intervalo mínimo de doze meses entre a primeira e a segunda fixação e de seis meses para os reajustes subsequentes.

Em relação aos contribuintes, a lei é clara ao atribuir o título ao produtor e aqueles que lhe sejam equiparados e ao importador. O conceito de produtor é expandido e alcança inclusive as pessoas que produzem combustíveis de forma residual, os formuladores por meio de mistura mecânica, as centrais petroquímicas e as bases de refinarias de petróleo. Todavia, é admitida a atribuição a contribuinte da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-combustíveis. (NACIONAL, 2022)

Por ser uma única incidência, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da saída dos combustíveis do estabelecimento do produtor ou do desembaraço aduaneiro. Há de se destacar que a monofasia não constitui substituição tributária a posterior, uma vez que não há fatos geradores futuros, mas tão somente no início. Insta observar que o fato gerador na saída do estabelecimento do produtor constitui início e fim da cadeia tributária.

4.2 ADI nº 7191

No cenário da aprovação da LC192/22 em período recorde de três dias, os Governadores dos Estados de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Rio Grande do Sul interuseram Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 7191) junto ao Supremo Tribunal Federal. No pedido, alega-se ofensa à ordem constitucional em vigor e ao pacto federativo.

Em que pese a norma tenha o objetivo de estabelecer os combustíveis sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez, é de se notar que houve invasão de competência em outros aspectos. Para os impetrantes, a aprovação atropelada teve por objetivo frear a grave crise de descontrole dos preços de combustíveis, desonerando, contudo, um imposto que não é de competência da União, bem como desincumbindo esse ente da responsabilidade pela inflação que assola a nação, atribuindo-a, falsamente, e com fins populistas e eleitoreiros, aos Estados-membros. (CÂMARA, 2022)

De acordo com o Conselho Nacional dos Secretários de Fazenda (COMSEFAZ), a perda dos Estados estava estimada em mais de três bilhões de reais no ano de 2022. A título de exemplo, o Distrito Federal declarou um prejuízo de mais de R\$295 milhões com as alterações da LC192/22 para os combustíveis. (ESPÍNOLA, 2023)

No mérito, os Governadores defendem que o legislador, sob pretexto da atribuição constitucional do art. 155, §2º, XII, h, da CF/88, acabou desviando do objeto, invadindo a competência estadual. Segundo a Carta Magna, no dispositivo supracitado, cabe à lei complementar definir os combustíveis e lubrificantes, qualquer que seja a sua finalidade. Ademais, nos parágrafos quarto e quinto, o Constituinte estabelece algumas limitações quanto o Estado destinatário da receita tributária, tipos de alíquotas e regime de implementação. (CÂMARA, 2022)

Como destacado, esse dispositivo foi incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001. Paralelamente, como forma de garantir a funcionalidade da tributação, no art. 4º, a Emenda determinou que, enquanto não entrasse em vigor a lei complementar que estabelecesse os combustíveis, caberia aos Estados-membros, mediante convênio, fixar normas para regular provisoriamente a matéria. Desde então, por falta da legislação, os Estados supriam essa competência nos termos da Emenda. (NACIONAL, 2001)

É fato que o Texto Constitucional atribui aos Estados e os Distrito Federal a competência para deliberarem, mediante convênio celebrado na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88, sobre as alíquotas do imposto monofásico, como se pode depreender do dispositivo a seguir. (BRASIL, 1988)

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

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

(...)

IV- as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do §2º, XII, g, observando-se o seguinte:(...)” (BRASIL, 1988)

Assim, a LC192/22, ao estabelecer no art. 3º, V, b, que as alíquotas serão, necessariamente, específicas (*ad rem*), extrapola sua competência.

Evidencia-se, então, a clara ofensa ao pacto federativo e à autonomia dos Estados e do Distrito Federal. É imperioso destacar que essas garantias são elencadas como cláusulas pétreas pelo art. 60, §4º, I, pelo qual não serão objetos de Emenda Constitucional, tão pouco de legislação infraconstitucional, matérias tendentes a abolir esta forma de federação. (BRASIL, 1988)

Ainda, a extrapolação de competência implica em verdadeira redução do tributo aos Estados. Faz-se mister observar o próprio art. 8º, da LC192/22, que afasta a aplicação de diversos dispositivos de proteção fiscal da Lei Complementar nº 101 de 2000, no que diz respeito à renúncia de receitas. Com isso, é perceptível a afronta ao art. 151, II, da CF/88, que prevê a vedação à União de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. (BRASIL, 1988)

Outrossim, os impetrantes são contrários aos interstícios estipulados no art. 5º, §4º, da LC192/22, que fixou intervalo mínimo de doze meses entre a primeira fixação e o primeiro reajuste das alíquotas e de seis meses para os ajustes subsequentes. A periodicidade também está limitada ao princípio da anterioridade nonagesimal, podendo ampliar o intervalo de vigência. (CÂMARA, 2022)

No julgamento desta ADI, o Ministro Gilmar Mendes é enfático ao tratar sobre a autonomia financeira dos Estados e Municípios. Segundo o relator, o rearranjo político promovido pela Constituição Federal de 1988 está vinculado à autonomia financeira e orçamentária. Assim, não basta que a Carta Magna redistribua as competências, se não houver meios para que os Entes menores possam cumpri-las. Destaque-se trecho do voto do Relator.

“As modificações introduzidas pelas Leis Complementares 192/2022 e 194/2022, bem ainda a interpretação requerida pelo Presidente da República nesta ADPF 984 – não é difícil perceber – fizeram-se em pretensão prejuízo da arrecadação tributária dos estados-membros, tendo em vista a própria medida de tentativa de compensação prevista no art. 3º da Lei Complementar 194/2022.

Não há dúvidas de que a partilha das receitas, especialmente de impostos, é uma questão fundamental do pacto federativo brasileiro, assim como de qualquer Estado fiscal que se estruture na forma de federação.

De nada adianta o zelo na partilha de competências constitucionais, entre os diferentes entes federativos, se essa repartição não é acompanhada da divisão de recursos próprios e suficientes para fazer frente às diversas tarefas que lhes foram conferidas pelo Poder Constituinte. As competências constitucionais esvaziam-se sem as condições materiais para o seu exercício.
(...)

A luta por autonomia política por parte de Estados e Municípios iria necessariamente afetar a partilha de recursos públicos. A desejada autonomia política não poderia existir sem que estivesse aliada à autonomia financeira, e esta, no contexto de um Estado fiscal, depende, fundamentalmente, da divisão de competências tributárias e da partilha do produto da arrecadação tributária.
(...)

É evidente que a União não pode fazer uso de seu poder legislativo e esvaziar o poder tributário dos Estados fora das hipóteses previstas na Constituição, tomando medidas que afetem a efetividade da existência do próprio federalismo cooperativo.”
(MENDES, 2023)

Outrossim, por haver conexão com o tema tratado na ADPF nº 984, o desfecho dessa ADI será tratado mais à frente.

4.3 Lei Complementar nº 194/2022

Adiante, o art. 155, §2º, III, da CF/88, trata da possibilidade da seletividade do ICMS, em função da essencialidade das mercadorias ou serviços. Tal seletividade poderia ser espontânea de cada Estado, que tem autonomia para definir as alíquotas de cada produto. Todavia, o legislador entendeu que deveria haver, sobretudo, a regulamentação legal para o assunto. Nesse sentido, surgiu a Lei Complementar nº 194 de 2022.

4.3.1 Mercadorias e serviços essenciais

Inicialmente, no preâmbulo da lei, o legislador fez questão de destacar que são considerados essenciais os combustíveis, a energia elétrica, as comunicações e os transportes coletivos. Ainda, a referida norma alterou a redação do art. 32-A, da LC87/96, complementando que os bens essenciais inclui também o gás natural e são indispensáveis, não podendo ser tratados como supérfluos.

4.3.2 Modulação das alíquotas

Outrossim, o parágrafo primeiro do art. 32-A, da LC87/96, passou a vedar a fixação de alíquotas sobre as operações com os bens e serviços ditos essenciais em patamar superior ao das operações em geral. Ademais, é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas, como forma de beneficiar os consumidores em geral, sendo, todavia, vedada a fixação destas em percentual superior ao da alíquota vigente, por ocasião da publicação da LC194/22, para os combustíveis, gás natural e energia elétrica.

4.3.3 Limite das alíquotas dos combustíveis

Porque os combustíveis são tratados em norma especial (LC192/22), a LC194/22 estabeleceu que o limite da LC87/96 no seu art. 32-A, §1º, modificada por ela, servirá como limite máximo para a definição das alíquotas específicas (*ad rem*) a que se refere a alínea b, do inciso V, do caput, do art. 3º, daquela lei.

4.3.4 Responsabilidade Fiscal

Com vistas a estabelecer uma transição financeiramente saudável para os Estados, o legislador estabeleceu que a União deduzirá do valor das parcelas dos contratos de dívida do Estado ou do Distrito Federal, independentemente de formalização de aditivo contratual, as perdas de arrecadação ocorridas no exercício de 2022 decorrentes da redução da arrecadação do ICMS que exceda o percentual de 5% em relação à arrecadação deste tributo no ano de 2021. Todavia, ficam cessadas as deduções por perdas de arrecadação de ICMS caso as alíquotas retornem aos patamares vigentes anteriormente à publicação da LC194/22.

Inobstante, a referida lei afasta o efeito dos arts. 14, 17 e 35 da Lei Complementar nº 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Destaque-se os trechos desta lei.

“Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato

administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios. (Vide ADI 6357)

§ 1o Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o caput deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio. (Vide Lei Complementar nº 176, de 2020)

§ 2o Para efeito do atendimento do § 1o, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1o do art. 4o, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa. (Vide Lei Complementar nº 176, de 2020)

§ 3o Para efeito do § 2o, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (Vide Lei Complementar nº 176, de 2020)

§ 4o A comprovação referida no § 2o, apresentada pelo proponente, conerá as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias. (Vide Lei Complementar nº 176, de 2020)

§ 5o A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2o, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar. (Vide Lei Complementar nº 176, de 2020)

§ 6o O disposto no § 1o não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§ 7o Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

Art. 35. É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a

forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida
contraída anteriormente.

§ 1º Exceção da vedação a que se refere o caput as operações entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, que não se destinem a:

I - financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes;

II - refinar d'vidas não contraídas junto à própria instituição concedente.

§ 2º O disposto no caput não impede Estados e Municípios de comprar títulos da dívida da União como aplicação de suas disponibilidades.” (NACIONAL, 2000)

4.4 Legislações Estaduais e a ADPF nº 984

Inicialmente, insta destacar que o inciso III, do parágrafo segundo, do artigo 155, da Constituição Federal, estabelece que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade do bem ou serviço. Nessa perspectiva, o legislador abre uma faculdade para os Estados graduarem com alíquotas mais brandas produtos mais essenciais e alíquotas maiores os produtos mais supérfluos.

Percebe-se que o Constituinte não obriga que os Estados adotem esse posicionamento, mas, se o fizerem, deverão levar em consideração os aspectos intrínsecos do produto ou serviço. É que, apesar da faculdade da adoção da seletividade, o legislador não permitiu que essa se desse por critério diferente à essencialidade. Evidencie-se o trecho do voto do Ministro Dias Toffoli no RE nº 714.139.

“De outro giro, entendo que, uma vez adotada a seletividade no ICMS, **o critério dessa seletividade deve ser o da essencialidade da mercadoria ou do serviço. Em poucas palavras, o que é facultativa é a adoção da seletividade no ICMS, e não o critério dessa seletividade.** Corroborando o entendimento, vide lições de Leandro Paulsen, de Gustavo Fossati, de Hugo de Brito Machado e de Hugo de Brito Machado Segundo.

Nessa primeira aproximação com o tema sob a perspectiva constitucional, creio que a Constituição de 1988 deu novos contornos ao ICMS, considerada a seletividade. Se por um lado não obrigou os

entes competentes a adotá-la, por outro, torna evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a 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.

Esse novo quadro constitucional, a meu ver, certamente deveria induzir modificações substanciais no desenho legal que havia a respeito da tributação das operações com energia elétrica e dos serviços de comunicação, cujas medidas eram mais voltadas à aplicação da seletividade para as pessoas (capacidade contributiva) e menos para a essencialidade do bem ou serviço. Isso é, em razão da força normativa da Constituição e à luz do contexto normativo até então existente, julgo que o estado que adote a seletividade no imposto em questão terá de conferir maior efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa, em comparação com aquela existente no desenho legal anterior ao advento da Carta cidadã.” (TOFFOLI, 2022)(grifo próprio)

Em que pese antes de 2022 não houvesse uma norma que definisse bens essenciais, é inegável que os combustíveis integrem esse rol. No cotidiano brasileiro, cuja malha de transporte é majoritariamente rodoviária, os combustíveis se fazem essenciais desde o transporte de pessoas até as cadeias de consumo, produção e distribuição, e que, conseqüentemente, irá compor seu valor final.

Ainda, constitui direito social básico, constitucionalmente garantido, o transporte, pelo que se tira do art. 6º, da Constituição Federal. Senão, destaque-se.

“Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o **transporte**, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 90, de 2015)

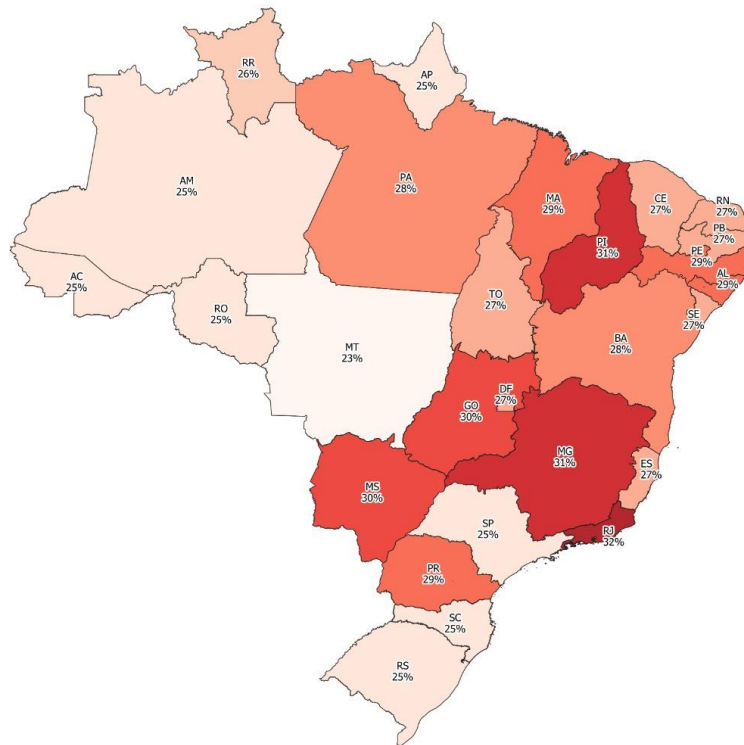
Parágrafo único. Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social **terá direito a uma renda básica familiar**,

garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária.”

(BRASIL, 1988)(grifo do autor)

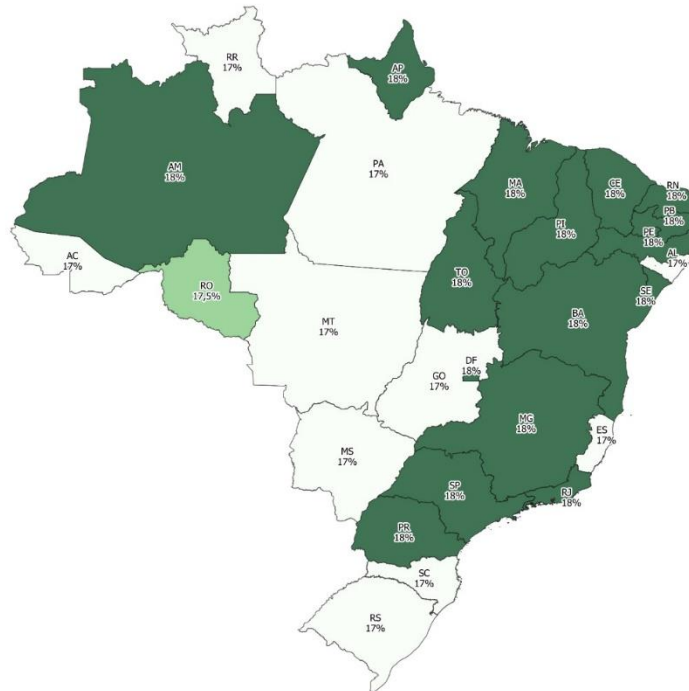
Com isso, faz-se mister levantar os dados atinentes às alíquotas dos combustíveis gasolina, diesel e etanol anidro combustível, no âmbito de cada Estado, bem como suas respectivas alíquotas gerais. Esses dados estão relacionados, respectivamente, na Figura 1, Figura 2, Figura 3 e Figura 4.

Figura 1 Alíquotas de Gasolina Comum por Estado



Fonte: Autor

Figura 4 Alíquota Geral por Estado



Fonte: Autor

Todos os dados foram coletados da petição inicial da ADPF nº 984, que sintetizou as legislações estaduais que instituem o ICMS, cujos títulos foram especificados no ANEXO I - LEGISLAÇÕES ESTADUAIS.

Comparando as alíquotas de cada combustível com a alíquota geral do Estado correspondente, percebe-se que a alíquota da Gasolina, que varia entre 25% e 32%, está acima da alíquota geral em todos os Estados, que variam entre 17% e 18%. Ainda, em se tratando de Etanol Anidro Combustível, apenas os Estados do Acre, do Amapá e de Minas Gerais possuem alíquotas iguais ou inferiores às respectivas alíquotas gerais. Já em relação ao Diesel, as alíquotas eram superiores à alíquota geral apenas nos Estados do Amapá, Bahia, Ceará e Rondônia.

Assim, constata-se que os Estados, em geral, não têm um tratamento com os combustíveis de essencialidade. A título de ilustração, destaca-se o julgamento da ADI nº 7105/MS, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), que tem por objeto a arguição de inconstitucionalidade do art. 41, IX, "a",

da Lei estadual nº 1810, de 1997 do Estado do Mato Grosso do Sul. (MENDOÇA, 2023)

In casu, o Estado fixou a alíquota da Gasolina em 30% nas operações internas ou de importação. O CFOAB afirmou que “o fornecimento de combustíveis constitui produto essencial”. No julgamento, em decisão monocrática, o Ministro André Mendonça reconhece o pedido. Contudo, em vistas da tramitação do Acordo ora firmado no âmbito dos julgamentos da ADPF nº 984 e ADI nº 7191, o Relator entendeu por suspender o exame das questões preliminares e meritorias até a conclusão das atividades do grupo de trabalho instituído pelas cláusulas quarta e quinta da ADPF nº 984-Acordo até a data de 1º de abril de 2023. (MENDOÇA, 2023)

Resta configurado, portanto, uma situação de inconstitucionalidade sistêmica, visto que todas as Unidades da Federação desrespeitam a norma constitucional de gradação seletiva do ICMS, em função da sua essencialidade, para pelo menos um dos combustíveis.

Nesse sentido, destaque-se o trecho da petição inicial da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 984, impetrada pelo Presidente da República, representado pelo Advogado-Geral da União (AGU), Bruno Bianco Leal.

“A forte assimetria das alíquotas de ICMS enseja problemas que vão muito além da integridade do federalismo fiscal brasileiro, onerando sobretudo o consumidor final, que acaba penalizado com o alto custo gerado por alíquotas excessivas para combustíveis – que são insumos essenciais, e, por isso, deveriam ser tratadas com modicidade – e com a dificuldade no entendimento da composição do preço final desses produtos.
(...)”

Não se pretende aqui se imiscuir na autonomia dos entes de, inclusive, no exercício de sua competência tributária legítima, implementar política tributária, estimular setores ou produtos mediante alíquotas favorecidas; o que não se pode olvidar, contudo, é que tais exemplos denotam que a tributação dos combustíveis é submetida a um regime de seletividade às avessas, em prática inconstitucional de oneração excessiva de bem essencial, em

manifesta afronta à proporcionalidade e razoabilidade quanto cotejadas, seja pela alíquota modal, seja sob o prisma da suposta facultatividade da seletividade, mas que invariavelmente se e quando implementada deve prestigiar os bens essenciais tratado de forma mais gravosa.
(...)

Como narrado, a situação de inconstitucionalidade sistêmica enfrentada na presente arguição decorre da prática inconstitucional reiterada de todos os Estados-membros em fixar alíquotas de ICMS sobre operações de combustíveis em patamar substancialmente superior ao das operações em geral.” (LEAL, 2022)

No mérito, defende que:

“Na ordem tributária, a seletividade em razão da essencialidade atua como instrumento de Justiça Fiscal, verdadeira garantia fundamental dos indivíduos, porque outorga ao Estado a possibilidade de influenciar nas relações sociais e no comportamento dos contribuintes, ao atribuir menores alíquotas para produtos e serviços em razão de sua essencialidade.
(...)

Aqui, a malversação aos princípios implícitos da proporcionalidade e razoabilidade se evidencia, consubstanciada no fato de que, em sendo adotada a seletividade, em especial diante a larga gama de alíquotas e produtos variados com tratamento específico, bens supérfluos, alguns nocivos ou prejudiciais à saúde, receberem como se demonstrou, tratamento tributário mais benéfico àquele reservado aos combustíveis. Com efeito, a própria tributação de veículos automotores como bens essenciais importaria, por imperativo da razoabilidade e proporcionalidade fosse reservado o mesmo tratamento aos combustíveis.
(...)

Essa prática inconstitucional acaba por resultar na erosão do significado jurídico da regra constitucional da seletividade e dos preceitos fundamentais conectados a ela, o que justifica seja a controvérsia submetida ao controle dessa Suprema Corte, para fins de restabelecimento da essencialidade na instituição das alíquotas do ICMS-combustíveis.” (LEAL, 2022)

4.5 Acordo-ADPF nº 984

No julgamento da ADPF nº 984, em conexão com a ADI 7191, o Ministro Gilmar Mendes estabeleceu a via autocompositiva para tentativa de resolução da lide. Por se tratar de questão relacionada aos temas centrais do federalismo, entendeu o Ministro que essa via, composta por representantes da União e dos Estados, seria suficiente para resolução do conflito. Assim, criou-se uma Comissão Especial que debateu o tema sob a direção do eminente ministro ou do juiz designado. (MENDES, 2023)

Destaque-se as atribuições da Comissão Especial, nas palavras do relator.

“(...) entendo que o atual estágio normativo-legislativo também torna adequada a criação de uma Comissão Especial, à qual caberá:

apresentar propostas de solução para o impasse federativo em ambas as ações de controle concentrado, sob minha relatoria, sem prejuízo de abarcarem outras demandas em curso nesta Corte, após aquiescência dos respectivos relatores;

acompanhar as medidas mitigadoras pendentes de apreciação pelo Congresso Nacional; e

subsidiar elementos para aferir o alegado aumento da arrecadação/saldo de caixa dos entes subnacionais (fluxo de ativos financeiros em cotejo com anos anteriores) e a perda ocasionada pelo impacto advindo das citadas leis complementares.” (MENDES, 2022)

Destaca o Relator que, em situações de vias autocompositivas de resolução de conflito, o Pretório Excelso tem o papel de mediador, possibilitando a reconstrução das pontes de diálogo, de forma a “devolver à arena político-legislativa a solução final”. (MENDES, 2023)

Inspiração deste caso, a resolução consensual já tinha sido adotada na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25, com vistas a contornar os obstáculos político-jurídicos e a ausência de consensualidade em relação ao tema. Todavia, Mendes destaca que a manutenção da via autocompositiva pressupõe espaço e diálogo para manter as negociações efetivas e factíveis, para se evitar que

finde na impossibilidade de acordo, sem maiores considerações factuais. (MENDES, 2023)

Não obstante, citando Colin Diver, o Relator introduziu no processo o uso de *experts*. Destaque-se o art. 9º, §1º, da Lei 9.868/99.

“Art. 9º. Omissis.

§1º. Em caso de necessidade de esclarecimento de matéria ou circunstância de fato ou de notória insuficiência das informações existentes nos autos, poderá o relator requisitar informações adicionais, designar perito ou comissão de peritos para que emita parecer sobre a questão, ou fixar data para, em audiência pública, ouvir depoimentos de pessoas com experiência e autoridade na matéria”. (NACIONAL, 1999)

Assim, no caso em debate, o eminente Ministro convocou entidades dos segundo e terceiro setores, além de *experts* na área de finanças públicas e/ou práticas tributárias do ICMS, com ampla experiência nos temas em debate. Essa convocação visou trazer à discussão um caráter técnico, de modo a analisar, objetivamente, a lide.

Após longas tratativas, a Comissão Especial firmou acordo, homologado pelo Plenário da Corte Suprema, nos seguintes termos.

“Após intensos debates, os representantes dos entes federativos aquiesceram quanto às propostas de solução do impasse federativo nos seguintes termos:

Cláusula Primeira: Proposta de acordo imediato quanto ao aperfeiçoamento legislativo no tocante ao reconhecimento do CONFAZ como o órgão legitimado para implementar a monofasia e a uniformidade da alíquota do ICMS dos combustíveis indicados pelo Congresso Nacional no art. 2º da Lei Complementar 192/22 por meio de alíquota AD REM ou AD VALOREM, nos termos do art. 155, §4º, inciso IV, alínea ‘b’, CF/88 (debate sobre a constitucionalidade do art. 3º, V, a, b, c da Lei Complementar 192/2022).

Parágrafo primeiro. Os representantes da União na Comissão Especial concordam com o encaminhamento de proposta para revogação do art. 18-A da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

(Código Tributário Nacional), bem como da alínea 'b', do inciso V do art. 3º e os §§ 4º e 5º do art. 6º, todos da Lei Complementar nº 192/2022 e do inciso III do §1º do art. 32-A da Lei Kandir, com redação dada pelo art. 2º da Lei Complementar 194/2022.

Parágrafo segundo. Até 31 de dezembro de 2022, os Estados celebrarão convênio para adoção do ICMS uniforme e monofásico para os combustíveis previstos nesta cláusula, com exceção da gasolina.

Cláusula Segunda. A comissão especial concorda com a proposta dos representantes dos Estados para que o CONFAZ reconheça, de imediato, a essencialidade do Diesel, GLP e gás natural.

Cláusula Terceira. No que se refere ao art. 7º, da Lei Complementar nº 192/2022, os representantes da União na comissão especial entendem que não há necessidade de alteração dos termos da Lei Complementar, considerando o exaurimento do prazo para a produção de efeitos. Todavia, os representantes da União na comissão especial concordam com a inclusão, neste acordo, das ressalvas propostas pelos Estados no que diz respeito à seguinte proposta: “os Estados e o DF renunciam expressamente a qualquer possibilidade de cobrar diferenças não pagas pelos contribuintes, pela desconformidade artificialmente criada pela média dos últimos 60 meses, e, na mesma medida, propõem que lhes seja assegurada que não poderão ser instados a restituir eventuais valores cobrados a maior, desde o período de início de efeitos da medida legal até 31 de dezembro de 2022”.

Parágrafo Primeiro. A presente cláusula não representa reconhecimento da constitucionalidade do art. 7º, da Lei Complementar nº 192/2022 pelos representantes dos Estados na comissão especial.

Cláusula Quarta. Para o debate da Tust/Tusd, nos termos do inciso X do art. 3º da LC 87/1996, com a redação conferida pelo art. 2º da LC 194/2022, os membros da Comissão Especial concordam com o desdobramento da conciliação/mediação para identificar os eventuais elementos do critério material e do critério quantitativo relacionados às tarifas de energia elétrica, que compõem os serviços de transmissão, distribuição e encargos.

Parágrafo Primeiro. Fica instituído grupo de trabalho, por meio de negociação (como técnica autocompositiva) entre os próprios entes federativos, para fins de discussão do tema previsto no caput, com prazo de até 120 dias, a contar da presente data.

Parágrafo Segundo. Os representantes da União nesta comissão especial não se opõem à concessão de medida cautelar nos autos da ADI 7195 enquanto o tema estiver em discussão no âmbito do grupo de trabalho previsto no parágrafo anterior.

Cláusula Quinta. No que concerne ao art. 3º da Lei Complementar 194/22, cria-se grupo de trabalho específico com representantes da União e dos Estados para, no prazo de até 120 dias, a contar da presente data, revisar os critérios de apuração da perda de arrecadação do ICMS.

Parágrafo Primeiro. Os representantes da União nesta comissão especial concordam em rever os critérios estabelecidos na Portaria ME nº 7.889/22 para alterar a base de comparação anual da perda para base mensal, de modo que o gatilho de 5% seja aplicado somente na comparação isolada entre os meses de 2021 e 2022.

Parágrafo Segundo. Em nenhuma hipótese, eventual acordo restringirá as repartições constitucionais destinadas aos municípios.

Parágrafo Terceiro. Os representantes da comissão especial reconhecem a possibilidade de que a União compense eventual perda de arrecadação mediante entrega de valores aos Estados, caso o Plenário do STF, em apreciação de eventual acordo do grupo de trabalho tratado no caput, reconheça a presença dos requisitos necessários para a abertura de crédito extraordinário, de modo que as quantias necessárias ao pagamento sejam incluídas em lei orçamentária e submetidas ao regime fiscal aplicável, sem prejuízo de eventual compensação de dívida já deferida liminarmente.

Parágrafo Quarto. Os membros desta comissão entendem necessário que a discussão relativa às ações cíveis originárias que pedem a compensação do art. 3º da LC 194/2022 seja levada em consideração no grupo de trabalho tratado no caput.

Cláusula Sexta. No caso de derrubada do veto ao art. 14 do PLP 18 /2022 (veto 36/22 em relação à LC 194/2022), a União e os estados entendem que é necessário definir que as disponibilidades financeiras devem ser aquelas verificadas no exercício anterior ao da

publicação da referida Lei Complementar, tendo em vista a necessidade de tornar exequível a compensação dos demais entes para os mínimos constitucionais da saúde e da educação.

Submetido à votação dos membros da Comissão Especial, obteve-se a seguinte conclusão: aprovação à unanimidade. O Deputado Danilo Forte solicitou que constasse a sua abstenção em relação à qualquer deliberação.

Após os encaminhamentos, o Ministro Gilmar Mendes parabenizou todos os representantes da Comissão Especial dos entes federativos e determinou que se façam os autos conclusos para análise do encaminhamento que foi realizado no dia de hoje.

Cumprir destacar, a propósito, o que foi deliberado pelos representantes dos entes federativos na Comissão Especial deverá ser objeto de juízo político, nos respectivos âmbitos do Ministério da Economia, do Fórum de Governadores e do Comsefaz, sem prejuízo de encaminhamento de petições aos respectivos relatores das ações em curso nesta Corte, bem ainda da futura homologação pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal e posterior encaminhamento ao Congresso Nacional”. (VERAS, 2022)

Impende destacar que os termos do acordo foram aprovados em reunião com a Comissão Especial no dia 2 de dezembro de 2022, mediante deliberação e votação, sendo aprovado pela unanimidade dos votos presentes. O Fórum de Governadores comunicou a aquiescência expressa dos Governadores das 27 Unidades da Federação. Além disso, a União expressou sua concordância com o acordo. (MENDES, 2023)

Por fim, o acordo político-jurídico celebrado, chancelado à unanimidade e ora homologado pelo STF, possui eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, no objetivo de garantir segurança jurídica a todos os envolvidos no processo. (MENDES, 2023)

É imperioso observar que, apesar de o acordo ter sido firmado na via autocompositiva, o Supremo Tribunal Federal ainda é responsável pela fiscalização do cumprimento deste acordo, uma vez que existem ações futuras que deverão ser executadas, a que se destaca os grupos de trabalho a serem criados, previstos nas cláusulas quarta e quinta. (MENDES, 2023)

4.6 Convênios 199/2022 e 15/2023

Nos termos do parágrafo segundo, da cláusula primeira, do acordo firmado pela Comissão Especial, foi celebrado o Convênio ICMS nº 199, de 22 de dezembro de 2022, que dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com combustíveis nos termos da LC192/22. Assim, foi firmada uma alíquota de R\$0,9456, para o diesel e biodiesel, por litro de combustível. (CONFAZ, 2022)

Paralelamente, o Convênio ICMS nº 15, de 31 de março de 2023, estabeleceu que a alíquota *ad rem* para a gasolina e o etanol anidro combustível é de R\$1,2200 por litro de combustível. Inicie-se as tratativas. (CONFAZ, 2023)

Para a análise da alíquota estipulada, faz-se mister analisar a base de cálculo sobre a qual ela incidirá. Segundo a Lei Complementar 192/22, art. 5º, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída dos combustíveis do estabelecimento do contribuinte ou do desembaraço aduaneiro, nos casos de importação. Inobstante, considera-se contribuinte o produtor e aqueles equiparados, inclusive os que produzam combustíveis de forma residual, e o importador. (NACIONAL, 2022)

Ainda, de acordo com as cláusulas oitava dos Convênios 199/22 e 15/23, as operações têm como base de cálculo o volume do combustível faturado pelo contribuinte. Deste modo, faz-se imperioso levantar os valores dos combustíveis praticados pelos produtores.

Segundo a Agência Nacional de Petróleo (ANP), os preços médios no Brasil da gasolina e do diesel, apurados no dia 27 de março de 2023, são de R\$3,6236 e R\$3,8434, respectivamente. Destaque-se que esse valor não inclui o valor do ICMS. Por esse ser um imposto por dentro, fazendo parte da sua própria base de cálculo, o valor da base de cálculo do ICMS será, respectivamente, R\$4,8436 e R\$4,7890. (PETRÓLEO, 2023)

Para o etanol, não foi encontrado os valores médios nacionais. Assim, optou-se por fazer a análise sobre o preço de importação do combustível. De acordo com o Portal da Nova Cana, o metro cúbico do etanol importado em março de 2023 foi de US\$647. Utilizando a cotação do dólar comercial no final do mês (R\$5,069), o preço

médio do etanol, por litro de combustível, foi de R\$3,2796. Similarmente, é necessário incluir nesse valor o próprio valor do ICMS, resultando em uma base de cálculo de R\$4,4996. (CANA, 2023)

De posse desses valores, é possível calcular o quanto a alíquota representa desse valor total. Assim, calcula-se que as alíquotas fixadas pelos Convênios 199/22 e 15/23 correspondem a 25,2% para a gasolina, 19,7% para o diesel e 27,1% para o etanol.

Percebe-se aqui uma contraposição às diretrizes da essencialidade e aos próprios ditames da Lei Complementar nº 87/96, modificada pela Lei Complementar nº 194/22, que estipula no seu art. 32-A, §2º que a alíquota definida nos termos do parágrafo primeiro do artigo 32-A “servirá como limite máximo para a definição das alíquotas específicas (*ad rem*) a que se refere a alínea b do inciso V do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022”. (NACIONAL, 2022)

Por fim, urge destacar que o valor inicialmente previsto no Convênio nº 11 de 2023 fixava a alíquota da gasolina e do etanol em R\$1,4527, pelo que a infração era mais acentuada ainda. Em acordo do Confaz com o Ministro André Mendonça, a alíquota foi reduzida para o valor atual. No entanto, mesmo com essa redução, proporcionalmente o valor do imposto representa, da base de cálculo, uma porcentagem superior à alíquota geral. Assim, o tributo ainda não é tratado como essencial.

5 CONCLUSÃO

Ante o exposto, percebe-se que, em que pese trate de abordagens distintas, há uma correlação entre as matérias tratadas no âmbito da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 984 (ADPF 984) e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7191 (ADI 7191). Por um lado, questiona-se o tratamento dos combustíveis pelos Estados em descompasso com a essencialidade prevista pela Constituição Federal. Por outro, argumenta-se pela inconstitucionalidade da legislação especial recente.

Dessarte, constata-se que as Leis Complementares nº 192 e nº 194, editadas pelo Congresso Nacional no ano de 2022, padecem de constitucionalidade, visto que extrapolaram a competência legislativa que a União possui. A intervenção desse Ente na regulação do ICMS, qual seja um imposto estadual, configura interferência política e isenção heterônoma, impactando as receitas estaduais e ameaçando fortemente o pacto federativo.

Ademais, verificou-se que as legislações estaduais não atendem aos critérios constitucionais de seletividade, em função da essencialidade, para os combustíveis. Ao estipular alíquotas para a gasolina, etanol anidro combustível e diesel em patamares superiores ao das operações gerais, os Estados-membros incorrem em uma inconstitucionalidade sistêmica, pela qual deve ser julgada procedente a ADPF 984, interposta junto ao Supremo Tribunal Federal, com a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos contrários à Norma Fundamental.

Nesse íterim, percebe-se uma completa dissonância entre a Lei Complementar nº 194/22 e os Convênios nº 199/22 e nº 15/23, estes firmados no âmbito do CONFAZ, uma vez que aquela estabelece a essencialidade objetiva dos combustíveis e esses não consideraram esse tratamento. A divergência é constatada ao comparar a alíquota específica estipulada pelos convênios, quais sejam R\$1,2200, para a gasolina e o etanol anidro combustível, e R\$0,9456, para o diesel, com os valores das respectivas bases de cálculo.

Utilizando dados da Agência Nacional de Petróleo e da Nova Cana, e fazendo as devidas comparações, constatou-se que o montante fixado pelos Convênios representa 25,2%, 27,1% e 19,7% da base de cálculo do ICMS-monofásico para a gasolina, etanol anidro combustível e diesel, respectivamente. Baseado no art. 32-A,

§2º, da Lei Kandir, modificado pela Lei Complementar nº 194/22, é ilegal o estabelecimento de alíquotas superiores às alíquotas gerais para os bens declarados essenciais.

Inobstante, ressalta-se que o presente tema ainda está sendo julgado pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito da ADPF 984 e da ADI 7191, pelo que ainda haverá um desfecho para a matéria. Todavia, no âmbito desta ADI, segundo o voto do Relator, parcialmente transcrito em algumas oportunidades deste trabalho, e os dados trazidos ao longo da discussão, é evidente que houve invasão de competência por parte dos legisladores da União, ameaçando gravemente a autonomia financeira estatal e, por consequência, o pacto federativo.

Outrossim, frente ao Acordo celebrado no julgamento em destaque, determinou-se, entre outras medidas, o encaminhamento ao Poder Legislativo federal para que haja o aperfeiçoamento dos dispositivos legais, de modo que se reconheça o CONFAZ como órgão legitimado para implementar e regular a monofasia do ICMS nos Combustíveis. Por fim, é imperioso destacar que o respeito aos limites impostos na Constituição é essencial para a garantia da democracia e do pacto federativo idealizado.

6 ANEXO I - LEGISLAÇÕES ESTADUAIS

1. Lei nº 55/1997 (Estado do Acre);
2. Lei nº 5.900/1996 (Estado de Alagoas);
3. Decreto nº 8.245/2005 (Estado de Alagoas);
4. Lei Complementar nº 19/1997 (Estado do Amazonas);
5. Lei nº 400/1997 (Estado do Amapá);
6. Lei nº 7.014/1996 (Estado da Bahia);
7. Lei nº 12.670/1996 (Estado do Ceará);
8. Lei nº 1.254/1996 (Distrito Federal);
9. Lei nº 7.000/2001 (Estado do Espírito Santo);
10. Lei nº 11.651/1991 (Estado de Goiás);
11. Lei nº 7.799/2002 (Estado do Maranhão);
12. Lei nº 6.763/1975 (Estado de Minas Gerais);
13. Lei nº 1.810/1997 (Estado do Mato Grosso do Sul);
14. Lei nº 7.098/1998 (Estado do Mato Grosso);
15. Lei nº 5.530/1989 (Estado do Pará);
16. Lei nº 6.379/1996 (Estado da Paraíba);
17. Lei nº 15.730/2016 (Estado de Pernambuco);
18. Lei nº 4.257/1989 (Estado do Piauí);
19. Lei nº 15.580/1996 (Estado do Paraná);
20. Lei nº 2.657/1996 (Estado do Rio de Janeiro);
21. Lei nº 6.968/1996 (Estado Rio Grande do Norte);
22. Lei nº 688/1996 (Estado de Rondônia);

23. Lei nº 59/1993 (Estado de Roraima);
24. Lei nº 8.820/1989 (Estado do Rio Grande do Sul);
25. Lei nº 10.297/1996 (Estado de Santa Catarina);
26. Lei nº 3.796/1996 (Estado do Sergipe);
27. Lei nº 6.379/1989 (Estado de São Paulo);
28. Lei nº 1.287/2001 (Estado do Tocantins).

7 REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Centro Gráfico, 1988.

CÂMARA, P. H. S. **Petição Inicial ADI 7191**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, p. 37. 2022.

CANA, N., 2023. Disponível em: <<https://www.novacana.com/data/planilha/importacao-brasileira-de-etanol/>>. Acesso em: 01 abr. 2023.

CONFAZ. CONVÊNIO ICMS Nº 199, 2022. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV199_22>. Acesso em: 03 abr. 2023.

CONFAZ. CONVÊNIO ICMS Nº 15, 2023. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV015_23>. Acesso em: 03 abr. 2023.

ESPÍNOLA, F. Perda de arrecadação de ICMS provocada por leis federais superou meio bilhão de reais. **Câmara Legislativa do Distrito Federal**, 2023. Disponível em: <<https://www.cl.df.gov.br/-/perda-de-arrecadacao-provocada-pela-reducao-de-icms-superou-meio-bilhao-de-reais#:~:text=Economia-,Perda%20de%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20de%20ICMS%20provocada%20por,superou%20meio%20bilh%C3%A3o%20de%20reais&text=O%20Distrito%20Fe>>. Acesso em: 03 abr. 2023.

FACHIN, M. E. **RE nº 593.849/MG**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, p. 129. 2016.

FUX, M. L. **REsp 478958 / PR**. Superior Tribunal de Justiça. Brasília. 2003.

KELSEN, H. **Teoria pura do direito**. 1ª. ed. Viena: Hans Kelsen-Institut, 1934.

LEAL, B. B. **Petição Inicial ADPF 984**. Advocacia Geral da União. Brasília, p. 57. 2022.

LEWANDOWSKI, R. **RE nº 573.675/SC**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, p. 50. 2009.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. 10^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MENDES, M. G. **Despacho no julgamento da ADPF nº 984 DJE nº 142**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, p. 16. 2022.

MENDES, M. G. **ADPF 984**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, p. 69. 2023.

MENDOÇA, M. A. **ADI 7105/MS**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, p. 22. 2023.

NACIONAL, C. Lei nº 5.172. **Lei nº 5.172**, 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 28 mar. 2023.

NACIONAL, C. Lei Complementar nº87/96. **Lei Complementar nº87/96**, 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 28 mar. 2023.

NACIONAL, C. Lei nº 9.868/99, 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm>. Acesso em: 03 abr. 2023.

NACIONAL, C. Lei de Responsabilidade Fiscal. **LC 101/00**, 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 03 abr. 2023.

NACIONAL, C. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33. **Planalto**, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm>. Acesso em: 03 abr. 2023.

NACIONAL, C. Lei Complementar nº 192/22, 2022. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm>. Acesso em: 03 abr. 2023.

NACIONAL, C. Lei Complementar nº194/22, 2022. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm>. Acesso em: 03 abr. 2023.

PETRÓLEO, A. N. D. Preços, 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/precos-e-defesa-da-concorrenca/precos>>. Acesso em: 03 abr. 2023.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TOFFOLI, M. D. **RE nº 714.139**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, p. 159. 2022.

VERAS, D. V. Acordo ADPF nº 984. **Supremo Tribunal Federal**, 2022. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6426801>>. Acesso em: 01 abr. 2023.