

UNIVERSIDADE ANHEMBI MORUMBI – UAM
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – ECJ
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

RAMON DE LIMA FRÓES

ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS:
(In)constitucionalidade da Lei Complementar 192/2022

SÃO PAULO
2023

RAMON DE LIMA FRÓES

ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS:

(In)constitucionalidade da Lei Complementar 192/2022

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Anhembi Morumbi – UAM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador(a): Prof. Me. Jaqueline de Paula Leite Zanetoni

SÃO PAULO

2023

Ficha catalográfica elaborada pela biblioteca UAM
Com os dados fornecidos pelo (a) autor (a)

F925f Fróes, Ramon de Lima

ICMS sobre combustíveis: (In)constitucionalidade da Lei
Complementar 192/2022 / Ramon de Lima Fróes – 2023.
76f.

Orientadora: Jaqueline de Paula Leite Zanetoni.
Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) - Universidade
Anhembí Morumbi, São Paulo, 2023.
Bibliografia: f. 71 – 75.

1. ICMS 2. Combustíveis 3. Constitucionalidade 4. Cobrança
monofásica I. Título

CDD 340

RAMON DE LIMA FRÓES

ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS:

(In)constitucionalidade da Lei Complementar 192/2022

DEFESA PÚBLICA em:

São Paulo, _____ de _____ de 2023

BANCA EXAMINADORA:

Examinador(a) (**Orientador**)

Examinador(a)

Examinador(a)

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho não representa apenas o encerramento de um ciclo, mas é um signo de algumas conquistas, um marco na minha trajetória, sendo fruto do que tenho me tornado ao longo desses 21 anos.

Por isso, agradeço a todas as pessoas que contribuíram com minha jornada até aqui, em especial aos meus pais, minha irmã e meus familiares, professores e amigos da escola e da universidade, colegas do estágio em contencioso tributário, irmãos da igreja e à professora orientadora.

STOP. A vida parou / Ou foi o automóvel?
(Carlos Drummond de Andrade, 1930)

RESUMO

A presente pesquisa busca analisar a Lei Complementar nº 192 de 2022 no tocante à regulamentação da cobrança monofásica do ICMS Combustíveis como resposta às disputas entre União e Estados acerca da adequação da lei com o sistema constitucional e tributário. Por isso, a análise da constitucionalidade da lei, principalmente dos dispositivos que estabeleceram a uniformidade de alíquotas e sua modalidade “ad rem”, guia-se pelos aspectos do pacto federativo brasileiro, que tem seu histórico apresentado, levando à compreensão do princípio da autonomia e da dinâmica de repartição de competência tributária em vista dos deveres do Estado. O trabalho traça brevemente o contexto que levou à edição em referência e aponta seus impactos jurídicos e financeiros, assim como elementos de sua constitucionalidade, por meio da consulta à doutrina de direito constitucional, tributário e financeiro, à legislação, à jurisprudência, bem como indicadores econômicos. Assim, conclui-se pela constitucionalidade da uniformidade de alíquotas, mas pela inconstitucionalidade das alíquotas “ad rem”, sem olvidar a necessidade de exercício do controle de constitucionalidade dos demais dispositivos da lei, bem como dos estudos de impacto orçamentário da nova sistemática tributária e de seu efetivo resultado no preço dos combustíveis.

Palavras-chave: ICMS. Combustíveis. Constitucionalidade. Cobrança Monofásica.

ABSTRACT

This research aims to analyze Complementary Law No. 192 of 2022 regarding the regulation of monophonic collection of ICMS Fuels as a response to disputes between the Union and States regarding the adequacy of the law to the constitutional and tax system. Therefore, the analysis of the law constitutionality, especially the provisions that established the uniformity of rates and its "ad rem" modality is guided by the aspects of the Brazilian federative pact, which has its history presented, leading to an understanding of the autonomy principle and the dynamics distribution of tax competence, in view of the duties of the State. The work briefly outlines the context that led to the aforementioned edition and points out its legal and financial impacts, as well as elements of its constitutionality, through consulting the doctrine of constitutional, tax and financial law, legislation, jurisprudence, as well as economic indicators. Thus, it is concluded that the uniformity of rates is constitutional, but the "ad rem" rates are unconstitutional, without forgetting the need for exercising the constitutionality control of the other law provisions, as well as the budgetary impact studies of the new tax system and its effective result on fuel prices.

Keywords: ICMS. Fuels. Constitutionality. Monophonic Collection.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF - Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

CIDE - Constituição de Intervenção no Domínio Econômico

CF - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN - Código Tributário Nacional

EC - Emenda Constitucional

EUA - Estados Unidos da América

ICM - Imposto de Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPTU - Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

IULC - Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis

IVC - Imposto estadual sobre Vendas e Consignações

LC - Lei Complementar

STN - Sistema Tributário Nacional

STF - Supremo Tribunal Federal

PIS - Programa de Integração Social

PLP - Projeto de Lei Complementar

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1. FEDERALISMO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	14
1.1 FEDERALISMO.....	14
1.1.1 Breve história do federalismo.....	14
1.1.2 Federalismo brasileiro.....	15
1.1.3 Características do federalismo.....	18
1.2 SOBERANIA E AUTONOMIA.....	19
1.2.1 Princípio da autonomia.....	19
1.2.2 Autoridade sobre recursos tributários.....	21
1.3 REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS.....	22
1.3.1 Competência tributária.....	23
1.3.2 Repartição da competência tributária.....	25
1.4 REPARTIÇÃO DAS RECEITAS.....	25
2. ICMS.....	27
2.1 ORIGENS DO ICMS.....	28
2.2 O ICMS NA CONSTITUIÇÃO.....	30
2.2.1 Princípio da não cumulatividade.....	30
2.2.2 Princípio da seletividade.....	31
2.2.3 Papel do Senado Federal.....	33
2.2.4 Regulamento das alíquotas.....	34
2.3 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS.....	35
2.3.1 Lei Kandir.....	36
2.3.2 Convênios.....	39
2.4 ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS.....	41
2.4.1 Hipóteses de incidência.....	42
2.4.2 Não incidência.....	43
2.4.3 Base de cálculo.....	43

2.4.4 Alíquotas de ICMS.....	44
2.5 ARRECADAÇÃO DO ICMS.....	44
2.5.1 Cobrança do imposto.....	44
2.5.2 Distribuição das receitas.....	45
3. A LEI COMPLEMENTAR Nº 192 DE 2022.....	48
3.1 CENÁRIO POLÍTICO-ECONÔMICO.....	48
3.2 ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS.....	50
3.2.1 Tributação monofásica.....	50
3.2.2 Incidência e Sujeito Ativo.....	51
3.2.3 Sujeitos Passivos.....	52
3.2.4 Alíquotas e Base de Cálculo.....	53
3.2.5 Responsabilidade Fiscal.....	55
3.3 IMPACTOS DA LC Nº 192/22.....	56
4. CONSTITUCIONALIDADE DA LC Nº 192/22.....	57
4.1 ADI Nº 7.191.....	57
4.2 COMPETÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR.....	58
4.3 ALÍQUOTAS “AD REM”.....	60
4.3.1 Limites da lei complementar.....	60
4.3.2 Competência dos convênios.....	63
4.4 REGRA DA UNIFORMIDADE.....	64
4.4.1 Autonomia e guerra fiscal.....	65
4.4.2 Harmonização federativa.....	67
CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIAS.....	71

INTRODUÇÃO

Referido poema em epígrafe, cota zero, escrito quatro anos antes da primeira tributação sobre combustíveis no país, é essencialmente um manifesto anti futurista de seu autor que, em poucas palavras, apresenta profundidade de interpretações, dentre as quais uma simbiose entre o indivíduo e a máquina, a dependência dos automóveis, e a estagnação da vida perante a fugaz modernidade.

Ademais, não há como negar a importância desses veículos, bem como dos combustíveis para a sociedade desde antes de 1930. E, seja pela preocupação em incentivar energias mais limpas em detrimento dos combustíveis fósseis ou em defesa da garantia de acesso ao consumo destes, essenciais à vida moderna, as políticas de preço dos combustíveis são temáticas de interesse geral.

Muito em razão disso, emerge a preocupação com a tributação sobre combustíveis, que não para de tentar se adequar à realidade concreta. Nisso se insere o objeto do presente estudo, a Lei Complementar (LC) nº 192, de 11 de março de 2022, editada às pressas pelo Congresso Nacional com vistas conter os preços dos combustíveis, sob a máscara de modernização legislativa, deparando-se, contudo, em discussões acerca da sua conformidade com os princípios e normas da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), em especial a autonomia dos entes subnacionais perante os poderes de Brasília.

Outrossim, do mesmo modo como a literatura anti futurista manifesta temor que a modernidade promova o individualismo em desprezo à solidariedade, os desacertos e disputas judiciais dos entes estatais em torno da LC nº 192/2022, demonstram o enfraquecimento de um dos pilares da federação, o cooperativismo.

Nesse sentido, o objetivo geral deste trabalho é verificar a constitucionalidade da LC nº 192/2022, sob a perspectiva do pacto federativo tributário. Para tanto, busca também apresentar o federalismo e suas características aplicadas no Brasil, compreender a dinâmica da repartição tributária, tendo em vista o papel de cada ente federativo na garantia dos direitos fundamentais, analisar os aspectos que levaram à edição da LC nº 192/2022 e seus impactos na conjuntura jurídica, política e financeira atual.

Destaca-se que a pesquisa visa contribuir para o debate, desenvolvendo reflexões acerca da conformidade de dispositivos da referida lei com o sistema constitucional, considerando também a repartição de competência tributária, sem esgotar a temática.

Logo, a metodologia da presente pesquisa tem uma abordagem dialógica, pois se propõe a construir conhecimento compartilhado entre os institutos do Direito Constitucional, Direito Tributário e Direito Financeiro para analisar a constitucionalidade e a adequação da LC nº 192/2022.

Isto é, o trabalho utiliza-se do procedimento funcionalista para interpretar e investigar o papel dos entes federados na composição do Sistema Tributário Nacional (STN), de acordo com a competência tributária constitucionalmente atribuída a cada um, bem como componentes interdependentes em sua atuação na garantia de direitos fundamentais. Com esse intuito, foram empregadas técnicas de consultas doutrinárias, jurisprudenciais, à legislação constitucional e tributária, análise de dados e documentos oficiais.

Mesmo por ser a base do Estado brasileiro, primeiro discute-se o federalismo, sua evolução histórica no país e suas características, com foco no princípio da autonomia, repartição de competências, gerais e tributárias, além da distribuição de receitas.

Adiante, será introduzido o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) de competência estadual, suas origens, princípios e normas de legislação tributária, para, após, dar enfoque ao ICMS sobre combustíveis e sua dinâmica peculiar. Esta que foi modificada pela LC nº 192/2022, tema do capítulo terceiro, com a implementação da cobrança monofásica do ICMS Combustíveis, alíquotas uniformes e específicas.

Como nota lateral, importa destacar que toda análise realizada nesta pesquisa terá como foco o Imposto sobre Circulação de Mercadorias ICM(S), não sendo objeto de estudo as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Finalmente, propõe-se a discussão da constitucionalidade da lei em referência, tomando base pela Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.191, mas se concentrando na questão da uniformidade das alíquotas e da igualdade no pacto federativo, bem como na interpretação sistemática da constituição sobre função da lei complementar tributária.

1. FEDERALISMO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1.1 FEDERALISMO

1.1.1 Breve história do federalismo

Em primeiro lugar, é imprescindível compreender o federalismo como processo de organização estatal, com características peculiares desenvolvidas a cada nova conformação histórica, motivo pelo qual se deve recordar seu conceito a partir de perspectivas historiográficas.

O federalismo, na concepção moderna, nasceu da necessidade de estabelecer uma nova forma de distribuição dos poderes de governos regionais e um governo central que atendesse aos interesses da união das ex-colônias britânicas que formaram os Estados Unidos da América (EUA). Após sua independência, os Estados americanos inicialmente formaram uma confederação por meio de um tratado internacional, para que uma articulação central pudesse tratar de causas do interesse comum sem que as unidades perdessem suas respectivas soberanias.

No entanto, o modelo se mostrou ineficaz, pois o governo central não tinha poder de legislar diretamente para os cidadãos, nem tinha força para se fazer aplicar suas deliberações, já que estava sujeito à soberania dos Estados. Um efeito prático do modelo confederado era a impossibilidade de instituir tributos nacionais, deixando o financiamento da União à mercê dos Estados-membros.¹

Diante da insustentabilidade do modelo, os Estados abdicaram de sua soberania em favor do governo central, enquanto conservaram sua autonomia, o que resultou em um novo sistema de partilha de poderes sobre o qual se configura a forma de organização do Estado Federal, consagrado na Constituição Americana de 1787, e que serviu de modelo para outras formações, como o Brasil.

Desse modo, é possível definir Federação como “aquela forma de Estado em que há distribuição geográfica do poder político em função do território, na qual um ente é dotado de soberania e os outros entes de autonomia”.² Além disso, os entes que formam a federação são ligados pelo laço da solidariedade, em dimensões interpessoais e interterritoriais.³

¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 442.

² FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. Bahia: Juspodivm, 2015, p. 730.

³ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade no Federalismo Fiscal Comparado**. Revista Direito e Desenvolvimento, v. 4, n. 8, p. 61-93, jul/dez. 2013, p. 65.

A ideia de solidariedade interpessoal está mais próxima às relações privadas, mas é de suma importância para manutenção das comunidades e garantia da integridade da ordem social que sustenta os entes federativos, ela atua como um impulsionador do desenvolvimento conjunto.⁴

Essa solidariedade se projeta para a dimensão interterritorial, no âmbito estatal propriamente dito, na medida em que os entes criam propositalmente uma interdependência e passam a compartilhar direitos e deveres, criando mecanismos de cooperação com vista ao desenvolvimento mútuo.⁵

Nesse sentido, para o cientista político Fernando Abrucio, há três elementos que garantem os arranjos federativos: um contrato federativo com um sólido arcabouço institucional, convivência do princípio da autonomia e interdependência e a republicanização da esfera pública.⁶

Para garantir a primeira condição, a distribuição de poderes e responsabilidades se dá pelo acordo do pacto federativo, um conjunto de normas constitucionais que regem as responsabilidades dos entes federados. Sendo o federalismo fiscal parte desse acordo, no que toca ao sistema de partilha de competência tributária, repartição de receitas, bem como regras de distribuição das aplicações de recursos e prestação de serviços públicos.

1.1.2 Federalismo brasileiro

Apesar da inspiração estadunidense, o federalismo brasileiro se desenvolveu de forma bastante diferente, a começar, ao contrário da agregação dos Estados americanos em favor da União, por sua origem na segregação do Estado unitário que era o Império do Brasil.

Essa organização estatal unitária foi instituída pela Constituição de 1824, após a independência de Portugal, imputando ao governo central uma série de atribuições exclusivas em detrimento dos Conselhos Gerais que representariam o órgão de deliberação provincial. Um exemplo relevante dessa centralidade era a vedação dos Conselhos de deliberar acerca de tributos, visto que era competência exclusiva da Câmara de Deputados, o Legislativo Imperial, conforme artigos 36 e 83 da Constituição.⁷

⁴ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade no Federalismo Fiscal Comparado**. Revista Direito e Desenvolvimento, v. 4, n. 8, p. 61-93, jul/dez. 2013, p. 66.

⁵ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade no Federalismo Fiscal Comparado**. Revista Direito e Desenvolvimento, v. 4, n. 8, p. 61-93, jul/dez. 2013, p. 66.

⁶ ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da federação: os governadores e a redemocratização brasileira**. São Paulo: Hucitec / Departamento de Ciência Política, USP. 1998, p. 26.

⁷ Art. 36. E' privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa. I. Sobre Impostos. [...] Art. 83. Não se podem propôr, nem deliberar nestes Conselhos Projectos. I. Sobre interesses geraes da Nação. II. Sobre quaesquer ajustes de umas com outras Provincias. III. Sobre imposições, cuja iniciativa é da competencia particular da

Tal centralidade refletia uma unidade artificial, pois havia ausência de identidade nacional, falta de união entre as províncias e grande insatisfação das elites locais com a organização do Estado, manifestadas por inúmeras revoltas e movimentos separatistas como a Confederação do Equador (1824) que, apesar dos insucessos, geraram sucessivos desgastes ao governo de D. Pedro I até sua abdicação em 1831. Diante disso, em um movimento de descentralização política, a Constituição imperial foi modificada pelo Ato Adicional de 1834, que criou Assembleias Provinciais dotadas, inclusive, de competência tributária, conforme artigo 10º, §5º da Lei.⁸

No entanto, a forma federal foi ativamente incorporada apenas pela Constituição de 1891 com o movimento republicano, adotando o federalismo dual, ou seja, separando evidentemente as competências de cada ente. As províncias, elevadas a Estados, contavam com governadores eleitos e maior autonomia política; além disso, o artigo 9º da Lei Maior de 1891 atribuiu expressamente aos Estados competência tributária exclusiva sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre transmissão de propriedade, sobre indústrias e profissões, taxa de selo quanto aos atos por eles emanados e negócios de sua economia, contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

Aliás, do ponto de vista do sistema tributário, não houve significativas alterações ao praticado após as reformas descentralizadas do Império, pois a União via utilidade em guardar sobre si maiores poderes financeiros para garantir força do governo central, até mesmo para conseguir manter a unidade do pacto federativo, o que não impediu a força dos Estados em defender interesses próprios e sustentar articulações com o governo central.⁹

Após esse período, ocorreu um processo de recentralização no federalismo brasileiro com a era Vargas, no qual houve um aumento da regulação do federal limitando as ações dos entes subnacionais. A Revolução de 1930 e a crise do café deram ao governo central condições de ampliar a capacidade de ação federal respondendo às demandas da crise e mobilizando um programa de desenvolvimento econômico e social, ante às dificuldades político-econômicas estaduais.¹⁰

Camara dos Deputados. Art. 36. BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brazil**: promulgada em 25 de março de 1824.

⁸ Art. 10. Compete às mesmas Assembléas legislar: [...] § 5º Sobre a fixação das despesas municipaes e provinciaes, e os impostos para ellas necessarios, com tanto que estes não prejudiquem as imposições geraes do Estado. As Camaras poderão propôr os meios de occorrer ás despesas dos seus municipios. BRASIL. **Lei Nº 16**, de 12 de Agosto de 1834.

⁹ LOPREATO, Francisco Luiz C. **Federalismo brasileiro**: origem, evolução e desafios. Economia e Sociedade, Campinas, v. 31, n. 1 (74), pgs. 1-41, janeiro-abril 2022, p. 5.

¹⁰ LOPREATO, Francisco Luiz C. **Federalismo brasileiro**: origem, evolução e desafios. Economia e Sociedade, Campinas, v. 31, n. 1 (74), pgs. 1-41, janeiro-abril 2022, p. 11.

No que tange ao federalismo fiscal, no entanto, não se observou grande concentração do poder tributário pela União. Na verdade, o governo central concentrou-se em reorganizar as receitas e coordenar sua utilização no plano administrativo, sem alterar muito a forma de arrecadação que vinha sendo praticada desde 1891, criando, inclusive, a competência tributária municipal.¹¹

Já com o fim do Estado Novo, os governos estaduais retomaram sua autonomia e a participação estadual na receita tributária cresceu a partir de 1947, ocupando espaços da União em razão da expansão econômica, potencial de arrecadação e liberdade de manipulação das alíquotas do IVC, Imposto estadual sobre Vendas e Consignações.¹²

Adiante, com a ruptura do regime militar em 1964 houve uma nova centralização no federalismo brasileiro que, diferente de Vargas, buscou realizar uma concentração das receitas tributárias em torno do governo federal. Além disso, o regime alterou as relações com os governos subnacionais, institucionalizando um sistema de partilha com transferências vinculadas e o uso de empréstimos condicionados, que permitiam o controle de parcela dos gastos públicos realizados pelos entes subnacionais, que perderam a autonomia até então conquistada na tomada de decisões.

Essa interferência ocorria, de igual modo, na competência tributária dos Estados, com a manipulação federal das alíquotas do Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), sucessor do IVC e principal tributo estadual.¹³ Com isso, os Estados, como entes políticos, tornaram-se enfraquecidos para defender interesses regionais, altamente dependentes da União e subordinados às vontades do governo central.

E o fim desse modelo federativo não se deu de forma imediata à transição de regime, pois a crise fiscal herdada nas três esferas de poder não permitiu maiores discussões acerca do pacto federativo.

O novo arranjo iniciou-se com a Constituição da República de 1988, que dentre suas medidas proibiu a intervenção federal nos tributos subnacionais, unificou os antigos impostos federais sobre energia, combustíveis, minerais e telecomunicações, com os serviços de transporte na base do ICM, criando o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que passou a distribuir aos governos locais 25%, ao invés de 20%, da arrecadação.¹⁴

¹¹ LOPREATO, Francisco Luiz C. **Federalismo brasileiro**: origem, evolução e desafios. Economia e Sociedade, Campinas, v. 31, n. 1 (74), pgs. 1-41, janeiro-abril 2022, p. 13.

¹² LOPREATO, Francisco Luiz C. **Federalismo brasileiro**: origem, evolução e desafios. Economia e Sociedade, Campinas, v. 31, n. 1 (74), pgs. 1-41, janeiro-abril 2022, p. 17.

¹³ LOPREATO, Francisco Luiz C. **Federalismo brasileiro**: origem, evolução e desafios. Economia e Sociedade, Campinas, v. 31, n. 1 (74), pgs. 1-41, janeiro-abril 2022, p. 21.

¹⁴ LOPREATO, Francisco Luiz C. **Federalismo brasileiro**: origem, evolução e desafios. Economia e Sociedade, Campinas, v. 31, n. 1 (74), pgs. 1-41, janeiro-abril 2022, p. 26.

Além disso, a nova Constituição prezou pela descentralização dos gastos públicos, distribuindo competências para alcançar a ampliação das garantias sociais instituídas, ao passo que restituiu a coparticipação dos outros entes nas receitas tributárias através de competências tributárias exclusivas e aumento nos fundos de participação.

Contudo, a fragilidade fiscal manteve certa dependência de Estados e Municípios à União, esta que ganhou prerrogativa constitucional para legislar sobre diversas áreas que afetam os interesses subnacionais, ainda que em caráter geral, o que inclui a esfera tributária. Tal situação não impediu o fortalecimento político estadual, que vem se desenhando desde então, com inúmeros conflitos regionais, principalmente, no tocante ao plano fiscal, e com o constante levantamento das discussões acerca do federalismo e forma de aperfeiçoamento ante ao descontentamento que algumas de suas características geram aos interesses locais.

1.1.3 Características do federalismo

Não há, portanto, uma única maneira de conceber um Estado Federativo, visto que ele se adapta às peculiaridades, demandas e interesses de cada território e momento histórico em que é desenvolvido. Porém, há na doutrina algumas características ideais comuns ao federalismo, e a mais difundida delas é a dualidade entre soberania e autonomia, conceitos a serem explorados mais adiante.

Além disso, outros aspectos do modelo federal, na síntese do constitucionalista italiano De Vergottini, são:

- 1) um ordenamento constitucional estatal unitário; 2) a adoção do princípio da separação dos poderes; 3) a garantia de existência dos Estados--membros; 4) a subordinação da organização destes à Constituição Federal; 5) a igualdade entre os Estados-membros; 6) a repartição, na Constituição Federal, das esferas de competência entre o Estado Federal (a União) e os Estados-membros; 7) o caráter formalmente constitucional das normas referentes à organização constitucional, à repartição das esferas de competência, à sua modificação, condicionada esta a um processo agravado, com exceção do princípio federal posto como intocável; 8) a participação das unidades federadas no desempenho das funções do Estado Federal; 9) a previsão de um sistema de solução de conflitos entre a União e os Estados-membros, ou entre estes¹⁵

¹⁵ *apud* FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 132.

Quanto ao princípio federal intocável, está consagrado na Constituição Federal de 1988 pela interpretação conjunta dos artigos 1º e 18, que definem que a República Federativa do Brasil é união indissolúvel, compreendida por União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo vedada a modificação da forma federativa de Estado, visto que cláusula pétrea por força do artigo 60, §4º, I, da Carta Magna.

1.2 SOBERANIA E AUTONOMIA

Desta dinâmica, entre soberania e autonomia, surge o cerne do federalismo. Enquanto a soberania implica na não sujeição do Estado a qualquer poder superior, portanto, podendo tomar suas próprias decisões, legislar diretamente para seus cidadãos e para os entes hierarquicamente inferiores, não significa que o soberano detém poder arbitrário e ilimitado¹⁶.

Se, do ponto de vista externo, a soberania é importante para a defesa dos interesses nacionais, de seu povo e território, perante as outras nações, igualmente se justifica pela conveniência de a União manter autoridade para organizar os entes internos, o que possibilita combater as desigualdades regionais, por exemplo.

Dentro do sistema federativo, o Estado Federal, soberano, divide competência com os entes subnacionais que desfrutam de autonomia e certo grau de influência sobre as decisões centrais. Essa autonomia é a marca da descentralização do poder, não apenas administrativa, mas também política; os entes autônomos são independentes e não apenas têm força para executar as leis, mas possuem capacidade de legislação e de autoconstituição, desde que estejam de acordo com a ordem jurídica do Estado Federal, em decorrência da ausência de soberania desses entes.¹⁷

1.2.1 Princípio da autonomia

Aprofundando a ideia de autonomia, entende-se que, no sistema federado, ela é um princípio norteador do pacto federativo, pois não pode a União interferir na autodeterminação dos Estados-membros.

Sobre isso, o professor Alexandre de Moraes divide o princípio da autonomia dos Estados-membros na tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração.¹⁸

¹⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 132.

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 442.

¹⁸ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. Barueri: Atlas, 2022, p. 342.

Sendo que a auto-organização consiste no poder de autoconstituição e competência legislativa própria, desde que observados os princípios Constitucionais conforme se extrai da redação do artigo 25 da CF/88.¹⁹

Já o autogoverno se dá pela escolha interna, por meio do sufrágio do próprio povo situado em território do Estado, da representação legislativa e executiva local sem sujeição ou tutela por parte da União, cabendo à Constituição apenas estabelecer normas gerais acerca da organização dos Poderes estaduais, conforme artigos 27, 28 e 125 da CF/88.²⁰ Por fim, a autoadministração se expressa no exercício das suas competências definidas constitucionalmente, tanto administrativas como legislativas e, destaca-se, tributárias. Esta última para garantir um mínimo de recursos financeiros capaz de assegurar sua autonomia.

A autonomia dos Estados-membros também se expressa pela proibição da União conceder isenção de tributos da competência estadual conforme redação do artigo 151, III, da CF/88.²¹

Ademais, como dito anteriormente, é essencial que os entes federados tenham grau de influência sobre a União, muito em virtude do cooperativismo, visto que sua participação nas decisões do governo central manifesta a sua autonomia. Disso surge o Senado Federal, órgão superior de delegação dos Estados-membros, com representação paritária para garantir igualdade de tratamento entre os entes sem favorecer os mais populosos, em contrapartida à Câmara dos Deputados. No entanto, atualmente observa-se um afastamento do instituto de seu objetivo inicial, à medida que passam a deixar os interesses regionais em segundo plano para contemplar orientações nacionais, sobretudo partidárias.²²

¹⁹ Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

²⁰ Art. 27. O número de Deputados à Assembléia Legislativa corresponderá ao triplo da representação do Estado na Câmara dos Deputados e, atingido o número de trinta e seis, será acrescido de tantos quantos forem os Deputados Federais acima de doze. [...] Art. 28. A eleição do Governador e do Vice-Governador de Estado, para mandato de 4 (quatro) anos, realizar-se-á no primeiro domingo de outubro, em primeiro turno, e no último domingo de outubro, em segundo turno, se houver, do ano anterior ao do término do mandato de seus antecessores, e a posse ocorrerá em 6 de janeiro do ano subsequente, observado, quanto ao mais, o disposto no art. 77 desta Constituição. [...] Art. 125. Os Estados organizarão sua Justiça, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

²¹ Art. 151. É vedado à União: [...] III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

²² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 443.

1.2.2 Autoridade sobre recursos tributários

Assim como demonstrou o fracasso da confederação estadunidense, é possível observar uma intrínseca relação entre a capacidade de arrecadação de recursos financeiros e a executabilidade do poder estatal. Sobre isso argumentou o professor e cientista político Joel Migdal²³ que a capacidade de extrair recursos da sociedade e de os gastar autonomamente constitui uma dimensão central da capacidade de obediência dos Estados nacionais, na medida em que define a sua capacidade de formular e implementar políticas de forma independente e dissociada dos interesses privados.

Tal premissa pode ser estendida às relações entre entes federativos, pois a autonomia dos governos para tomar decisões decorre, em grande parte, do quanto eles têm autoridade efetiva sobre recursos fiscais. Se os entes não tiverem autonomia tributária para obter recursos suficientes para atender ao menos às demandas de seus cidadãos, tendem a integrar em sua agenda as orientações políticas do ente, ou do agente privado, que controla esses recursos.²⁴

Um exemplo disso é o supramencionado período do regime militar brasileiro que, com as reformas no plano fiscal, elevou a carga tributária e aumentou o peso da União, que saltou de 40,6% em 1966 para 51,6% em 1974, enquanto a dos Estados caiu de 46,3% para 35,2%.²⁵ Assim, além do poder político ditado pelo regime autoritário, o governo federal foi capaz de conduzir, quase exclusivamente, as estratégias de desenvolvimento do país por meio do controle dos recursos fiscais, e com os mecanismos federais de transferência de recursos aos entes subnacionais e manipulação de seus tributos, os Estados não estavam em pé de igualdade para articular os interesses locais.

No mesmo sentido, outro modo de garantir a autonomia das unidades se manifesta na imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, “a”, da CF/88, na qual é vedado aos entes políticos instituir impostos entre si. Dessa forma, a Constituição procura impedir que os poderes central e subnacionais se utilizem do plano fiscal para exercer distorção na relação de cooperação e independência entre eles. Tal imunidade recíproca foi considerada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) como elemento essencial do modelo federativo, integrando o conjunto das cláusulas pétreas.²⁶

²³ MIGDAL, 1988 *apud* ARRETCHE, M. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV; Fiocruz, 2012, p. 70

²⁴ MIGDAL, 1988 *apud* ARRETCHE, M. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV; Fiocruz, 2012, p. 70

²⁵ LOPREATO, Francisco Luiz C. **Federalismo brasileiro: origem, evolução e desafios**. Economia e Sociedade, Campinas, v. 31, n. 1 (74), pgs. 1-41, janeiro-abril 2022, p. 21.

²⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 442.

1.3 REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS

Ainda nessa esteira, a repartição de competências é um mecanismo utilizado para otimizar um Estado Federal, visto que nele concorrem mais de uma ordem jurídica. Essa distribuição de competências é essencial ao federalismo, conforme exposto a respeito das características de um Estado Federal, no qual a autonomia do Estado-membro só é possível se este tiver um campo de atuação próprio, sem a intervenção central.

De acordo com a forma de Estado Federal adotado, a extensão de cada ente pode variar e a tendência do federalismo segregado, como no Brasil, é que o poder central mantenha para si competências exclusivas em maior dimensão do que teria um federalismo de agregação.²⁷ Além desses fatores, a forma de federalismo cooperativo permite ao poder federal estabelecer princípios gerais e aos poderes subnacionais adequá-los às particularidades locais.

Como visto, o modo de repartição das competências indica o tipo de federalismo adotado, sendo a concentração de competências no ente central um modelo centralizador, a distribuição mais ampla um modelo descentralizador, enquanto o contrabalanço caracteriza um federalismo de equilíbrio. Nesse sentido, classifica-se a repartição de competências em dois modelos, clássico e moderno, ou ainda em duas modalidades, repartição horizontal e repartição vertical.²⁸

A Constituição brasileira de 1988 optou por utilizar o modelo moderno com a adoção da repartição vertical de competências, característica do federalismo cooperativo. Enquanto o modelo clássico se limita a estabelecer apenas as competências da União, ao adotar o modelo moderno, a Carta da República delega expressamente aos Estados-membros suas competências e, além das competências legislativas exclusivas, dispõe de competências concorrentes e comuns, estas que permitem a atuação de mais de um ente federativo sobre mesma matéria.²⁹

A competência concorrente pode se dividir em duas espécies, cumulativa e não-cumulativa, sendo esta última parte integrante do modelo de repartição vertical de competências. Isso significa que há diferentes níveis de atuação legislativa entres os entes

²⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 133.

²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 443.

²⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 443.

sobre a mesma matéria, cabendo, no caso brasileiro, à União as normas gerais e aos Estados as normas específicas.

A adoção de tal modelo permite a descentralização legislativa de forma a priorizar as especificidades locais. Um exemplo disso é a competência tributária, concorrente por força do inciso I do artigo 24 da Lei Fundamental, matéria sobre a qual a União deve limitar-se a legislar normas gerais.³⁰

Sobre as normas gerais, de competência da União, paira certa incerteza sobre o seu limiar. E para auxiliar na tarefa de elucidação do conceito de norma geral, o professor Ferraz Junior³¹ se utiliza de dois critérios de classificação, lógico e teleológico, dos quais destaca-se o teleológico.

Por este critério, a norma geral deve atender aos objetivos do próprio federalismo cooperativo. Isso porque, esse modelo de federalismo, baseado na colaboração, se beneficia da uniformização de certas matérias, seja pelo interesse ser de fato comum, ou que, pela particularização, criaria dificuldades e conflitos nacionais.

De maneira geral, entende-se que, enquanto instrumento de pacificação da repartição de competência concorrente, as normas gerais devem traçar diretrizes nacionais acerca de determinadas matérias, sem exaurir o tema, para que não invada a competência da norma específica e desequilibre o modelo federativo.

1.3.1 Competência tributária

Passado pelo histórico do federalismo no Brasil e suas principais características, um elemento observado como fator determinante da forma de manifestação do Estado Federal é a capacidade dos entes de instituir tributos, marcando inclusive, elemento fundamental do princípio da autonomia.

Tal capacidade é denominada competência tributária que consiste, na “aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo e suas alíquotas”, nas palavras do tributarista Roque Antônio Carrazza,³² ou seja, a competência tributária está relacionada à capacidade de

³⁰ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...] §1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

³¹ JUNIOR, 1995, p. 249 *apud* MOHN, Paulo. **A repartição de competências na Constituição de 1988**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, DF, v. 47, n. 187, p. 215-244, jul. 2010, p. 239.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo, Malheiros, 2022, p. 36.

legislar acerca da criação de tributos e definir seus elementos essenciais, diferenciando-se a capacidade de arrecadação que é tarefa administrativa.

No sistema tributário brasileiro, a delegação de competência é dada pela Constituição Federal, que determina expressamente a competência de cada ente federativo, modelo moderno de repartição. Essa competência abrange, além do poder de instituir os tributos, a possibilidade majorar, diminuir ou suprimir a carga tributária, nos limites constitucionais, o ente competente também pode disciplinar acerca da arrecadação e fiscalização dos tributos, bem como criar obrigações acessórias, que são atos instrumentais exigidos ao sujeito passivo, como prestação de informações, por exemplo.

Os titulares da competência tributária no Brasil são os entes políticos, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, que a exercem por meio de suas casas legislativas. Tais entes ganharam da Constituição competências exclusivas de tributação nos seus respectivos âmbito de atuação, e o texto constitucional também se presta a delimitar o campo tributável a cada ente, sem que concorram entre si.

Outra característica da competência tributária é sua indelegabilidade, pois os entes titulares não podem transferir o exercício de sua competência a outro ente ou a terceiro. Esse mecanismo, expresso no artigo 7º do Código Tributário Nacional (CTN),³³ recepcionado pela Constituição de 88, visa impedir manipulações indevidas no poder de tributação e provisionamento de recursos financeiros das entidades políticas da federação.

Tal princípio também se explica pela lógica constitucional em distribuir as competências em vista do interesse público, no qual cada ente deve desenvolver seu papel social estabelecido e para isso não pode renunciar de sua capacidade de financiamento próprio em favor de outro, o que resultaria em desequilíbrio no pacto federativo.

Nem mesmo o Poder Legislativo pode outorgar a outro a competência de legislação tributária, sob pena de ferir outro princípio, da legalidade. Portanto, o exercício do poder tributário por pessoa incompetente deve invalidar a norma e seus atos, para que o sujeito passivo da obrigação tenha segurança jurídica.

³³ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. BRASIL. **Lei Nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966.

1.3.2 Repartição da competência tributária

Como característica inerente ao federalismo, a distribuição de competências inclui um sistema de partilha das fontes de receitas tributárias e financiamento, prevista constitucionalmente como parte integrante da autonomia dos entes federativos.

Por isso, tamanha importância da repartição da competência tributária, ao passo do grande desafio que representa essa divisão. Nisso, um dos fatores a ser considerado é a forma de distribuição da concorrência entre poder central e subnacionais sobre a tributação, visto a exigência em se financiarem. Por outro lado, é preciso levar em conta a função na economia da repartição tributável, pois as diversas atividades econômicas se desenvolvem de maneira distinta ao longo do território nacional.

Na Constituição de 1988, houve expressa repartição da competência tributária entre todas as esferas políticas, oferecendo a possibilidade, por exemplo, de instituição dos impostos federais previstos no artigo 153, estaduais conforme redação do artigo 155 e municipais listados no artigo 156, sendo os distritais a conjugação dos dois últimos. A Carta Magna se dispõe, ainda, a descrever detalhadamente o modelo de repartição das receitas.

1.4 REPARTIÇÃO DAS RECEITAS

Como bem coloca o constitucionalista Manoel Gonçalves, o modelo ideal de autonomia dos entes federados é o de pagar a cada um deles tributos exclusivos, ou seja, tenham competência tributária exclusiva, para que obtenham os recursos necessários de forma independente.³⁴ No entanto, a difícil tarefa da divisão de competências se impõe pela disparidade do desenvolvimento econômico, em que algumas atividades podem render arrecadação tributária de maneira desproporcional entre os entes.

Como não há garantia de que a distribuição das competências tributárias será eficaz para cobrir todas as necessidades financeiras dos entes, o fenômeno da desigualdade de ganhos tributários tem sido contornado pela criação de sistemas de partilha dos valores arrecadados, como os fundos comuns de participação ou pela participação direta, os repasses de receita tributária.

Para o professor Roque Antonio Carrazza, os repasses de receita tributária estão alinhados ao princípio da lealdade federativa, decorrente do princípio federativo³⁵ e da

³⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 133.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 749.

interpretação do artigo 43 da Constituição Federal.³⁶ O princípio se respalda nas condutas de fidelidade que os entes mantêm para garantir o bom funcionamento do pacto federativo e consequentemente desta união que fazem parte.

Logo, configura lealdade às boas práticas de repasse das receitas, com transparência no processo e não utilização de artifícios para diminuir as transferências, pois somente assim seria possível alcançar harmonia financeira entre os entes.

O Brasil, como federação cooperativa, tem em seu cerne o desenvolvimento de mecanismos para compartilhar receitas tributárias, uma vez que outorga à pessoas políticas de todas as esferas federativas deveres e obrigações constitucionais na garantia de dos direitos fundamentais à sociedade brasileira, ao passo que nem todos têm igualdade de condições para arrecadação tributária de forma equitativa às suas responsabilidades.

Como visto, ainda que a competência tributária seja materialmente uniforme, o desenvolvimento das atividades econômicas e fatos tributáveis se dá de forma dispar ao longo do vasto território nacional. Por isso, a Constituição Cidadã possibilita a Estados e Municípios alcançar as receitas arrecadadas por entes diversos através de fundos de participação nos termos do artigo 159, I,³⁷ e pela participação direta previstas nos artigos 157, 158 e 159, II.³⁸

³⁶ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

³⁷ Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; f) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

³⁸ Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I. Art. 158. Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados; II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Art. 159. A União entregará: [...] II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas

sendo que a temática da repartição de receitas do ICMS será mais bem abordada no item a seguir.

Nos fundos comuns há contribuição de determinados entes com recursos financeiros, dos em que os próprios ou outros entes detêm uma cota de participação para resgate dos valores.

Por outro lado, tal sistema de partilha apresenta suas falhas, pois os critérios de definição das cotas de participação, em geral, tendem a se distorcer por fatores políticos; ademais, sendo o governo central o gerenciador desses fundos, a autonomia dos Estados pode ser colocada em risco por meio do condicionamento das transferências de forma pouco objetiva, como dito, por vieses políticos.

2. ICMS

Vistos os aspectos gerais relativos à federação e tributação dentro da Constituição Federal, inicia-se o estudo direcionado às normas constitucionais da espécie tributária estudada no presente trabalho, ou seja, o ICMS, que se encontram amplamente discutidas na Carta da República, demonstrando grande preocupação do legislador constituinte em traçar suas balizas.

O ICMS é, de fato, um tributo bastante complexo que, apesar de nomeado como uma única espécie tributária, no entendimento do professor Carrazza,³⁹ na verdade poderia ser definido como um agregado de três impostos, por possuir três diferentes núcleos com hipóteses de incidência distintas, quais sejam: “(a) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias [...]; (b) o imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (c) o imposto sobre prestações de serviço de comunicação”.

Assim, é possível identificar três regras-matrizes de incidência tributária para o imposto em tela. No entanto, para os fins desta pesquisa, a análise do primeiro caso (sobre operações mercantis ou ICM) já se perfaz suficiente.

Tal ideia, de estudo decomposto do ICMS, se mostra bastante coerente com a própria história do imposto, pois verifica-se que a Constituição de 1988 reuniu diversos tributos em torno do atual ICMS e que, na prática, exigiram a manutenção de características peculiares entre seus diversos fatos geradores. Por isso, a seguir será resgatado um breve histórico desse tributo.

exportações de produtos industrializados. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 49.

2.1 ORIGENS DO ICMS

As raízes do ICMS, no tocante às operações mercantis, remontam a 1922 quando foi criado pelo governo federal o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM) e posteriormente transferido à competência privativa dos Estados-membros pela Constituição de 1934, mas com o nome de Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).⁴⁰ O IVC tinha incidência sobre contratos de compra e venda em toda cadeia produtiva⁴¹ com um efeito cascata, ou seja, produtores e comerciantes deviam o imposto sobre todas as operações de venda de mercadorias de forma cumulativa, pois cada nova operação era um fato gerador da obrigação tributária, uma verdadeira cobrança de imposto sobre imposto.

O IVC permaneceu de forma semelhante nas Constituições posteriores, até a reforma tributária da Emenda Constitucional (EC) nº 18 de 1965 substituir o IVC pelo ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias). Nessa nova configuração, conforme artigo 12, §2º da EC nº 18/65,⁴² o imposto seria não-cumulativo, ou seja, a cada operação seria descontado do imposto devido o valor já tributado nas operações anteriores.

Outra inovação da reforma tributária de 1965 foi a uniformidade das alíquotas do ICM, ou seja, seria utilizado o mesmo percentual para a base de cálculo do imposto de todas as mercadorias e sem diferenciação por Estado-membro, sendo que foi atribuído ao Senado Federal o papel de estabelecer um limite para as alíquotas interestaduais. Dessa forma, a EC nº 18/65 previu:

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

Paralelamente, ainda na Constituição de 1934, era prevista a tributação do consumo de combustíveis, sendo competência estadual. No entanto, em 1940 foi criado o Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis (IULC), que retornava a competência de tributar o consumo de combustíveis à União.

⁴⁰ COSTA, A. J. da. **Imposto de vendas e consignações**. Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 59, p. 26–35, 1960

⁴¹ COSTA, A. J.. **Imposto de vendas e consignações**: análise dos sistemas de arrecadação. Revista de Administração de Empresas, v. 3, n. Rev. adm. empres., 1963 3(6), p. 53–72, jan. 1963

⁴² Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. [...] § 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual. BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18 de 1965**. Reforma do Sistema Tributário.

Conforme parágrafo único da Lei Constitucional nº 4 de 1940⁴³, o fato gerador do IULC era a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação, de minerais, combustíveis e lubrificantes, incidindo uma única vez sobre cada espécie de produto. Há de se ressaltar que, apesar de competência exclusiva da União, a própria Lei assegurava a participação de Estados e Municípios no produto arrecadado desse imposto, que por anos foi a principal forma de participação subnacional na receita tributária federal.⁴⁴

E a centralidade do IULC não apenas permaneceu após a reforma da EC nº 18/1965, como se aprofundou com diminuição gradual da participação de Estados e Municípios em seu produto, em meio ao projeto de concentração tributária do Regime Militar.⁴⁵

Além do IULC, a EC nº 18/65 previa também o imposto federal sobre serviços de transportes e comunicações⁴⁶. Tais impostos foram retirados do domínio da União e transferidos à competência estadual, apenas pela Constituição Federal de 1988, e incorporados ao ICM para formar o atual ICMS.

Assim, não restam dúvidas que um dos principais objetivos da reforma tributária desenvolvida pela nova Constituição, no período da redemocratização, foi descentralizar a arrecadação tributária para fortalecer a Federação.⁴⁷ Por causa disso, observa-se a tentativa de criar um tributo robusto o suficiente para dar amparo e autonomia aos Estados-membros, o que resultou na perda de fatos tributáveis de competência da União em favor do novo imposto estadual.

⁴³ Parágrafo único. É da competência privativa da União além dos poderes que lhe atribui o art. 20 da Constituição, o de tributar a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem. O tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de imposto único, incidindo sobre cada espécie de produto. Da sua arrecadação caberá aos Estados e Municípios uma cota parte proporcional ao consumo nos respectivos territórios, a qual será aplicada na conservação e no desenvolvimento das suas redes rodoviárias. BRASIL. **Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940**. Emenda o art. 20 da Constituição.

⁴⁴ AFONSO, J. R.; ALMEIDA, V. **Tributação do Petróleo e Federalismo Brasileiro**: a Histórica Oscilação na Divisão da Receita. Direito Público, [S. l.], v. 8, n. 42, 2013, p. 208.

⁴⁵ AFONSO, J. R.; ALMEIDA, V. **Tributação do Petróleo e Federalismo Brasileiro**: a Histórica Oscilação na Divisão da Receita. Direito Público, [S. l.], v. 8, n. 42, 2013, p. 208.

⁴⁶ Art. 14. Compete à União o imposto: [...] II - sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal. BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18 de 1965**. Reforma do Sistema Tributário.

⁴⁷ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para Discussão, vol. 405, 1996, p. 13.

2.2 O ICMS NA CONSTITUIÇÃO

O fundamento legal do ICMS está no artigo 155, inciso II da Constituição Federal.⁴⁸ Destaca-se que o texto constitucional não institui o tributo, apenas prevê a possibilidade de sua instituição pelo ente competente, neste caso os Estados e Distrito Federal, ou a União na estrita hipótese de possuir Territórios Federais em conformidade com o artigo 147 da Constituição,⁴⁹ o que não ocorre na atualidade.

Como dito, a Constituição de 1988 traz uma extensa regulamentação acerca do ICMS, desde regras que deverão ser observadas pelos Estados-membros quanto à instituição do imposto até a repartição de suas receitas tributárias. Das quais destacam-se alguns princípios e normas que serão exploradas adiante.

2.2.1 Princípio da não cumulatividade

A cumulatividade ou não do tributo diz respeito a uma característica do regime de tributação plurifásica. Esse regime é a técnica de arrecadação em que a incidência do tributo não está limitada a apenas uma etapa da cadeia econômica.⁵⁰

Diz-se que um imposto é cumulativo quando ele incide de forma independente sobre cada operação realizada com a mercadoria, dentro da cadeia da produção ao consumo, desconsiderando o tributo já pago, de maneira a acumulá-lo nos custos repassados.⁵¹ Isso ocorria com o IVC, ou seja, a cada contrato de compra e venda fazia-se necessário recolher o tributo sobre o valor da operação, quanto mais operações, mais imposto era recolhido, multiplicando a arrecadação do ente tributante e onerando excessivamente todos os elos da cadeia até o consumidor final.⁵²

Vale destacar que, por ser um tributo indireto, o ônus do ICMS é repassado adiante através valor da mercadoria ou serviço, de maneira que o consumidor final é quem efetivamente arcará com todos os custos dessa espécie de tributo, por meio da repercussão econômica.⁵³

⁴⁸ 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; [...]. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

⁴⁹ Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

⁵⁰ SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 444.

⁵¹ SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 444.

⁵² COSTA, A. J.. **Imposto de vendas e consignações**: análise dos sistemas de arrecadação. Revista de Administração de Empresas, v. 3, n. Rev. adm. empres., 1963 3(6), p. 53–72, jan. 1963

⁵³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. Barueri: Atlas, 2021, p. 631.

Já a não cumulatividade tributária visa assegurar que o ônus econômico será sempre o mesmo, independente do número de operações realizadas com a mercadoria ou de etapas da prestação de serviços.⁵⁴ Como supramencionado, tal princípio foi incorporado pela reforma tributária de 1965, com a transição do IVC para ICM, por meio da previsão do abatimento do valor de imposto já cobrado nas operações anteriores.

Assim, sendo de extrema importância para o conceito atual do ICMS, o princípio da não cumulatividade é expresso e delineado no artigo 155, §2º, incisos I e II da Constituição vigente:

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

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;

O inciso I do supracitado artigo define efetivamente a mecânica da não cumulatividade, estabelecendo um sistema no qual o ICMS devido sobre uma mercadoria ou serviço cria um “crédito” do imposto a ser compensado nos recolhimentos do tributo nas operações seguintes.

Além disso, a Constituição Federal implementa os limites ao princípio da não cumulatividade, no inciso II do referido artigo. Isso porque o texto constitucional restringe o mecanismo de créditos de ICMS nas operações com sujeitos passivos isentos ou imunes ao imposto, com o fim de não causar prejuízo ao fisco, já que as compensações nesse caso tornariam a arrecadação inferior ao que deveria ser praticado em toda a cadeia econômica.⁵⁵

2.2.2 Princípio da seletividade

Outro princípio constitucional atribuído ao ICMS é a seletividade em função da essencialidade, previsto no artigo 155, §2º, III da Constituição Federal.⁵⁶ Esse princípio prevê a diferenciação de alíquotas entre mercadorias e serviços à razão da necessidade do bem ou serviço à vida das pessoas.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 391.

⁵⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 486.

⁵⁶ Art. 155 [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; [...]. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

E, apesar da lei não definir em que constitui a essencialidade, é possível se utilizar de alguns parâmetros para ajustar a seletividade de alíquotas. Dentre os quais se destacam, a indispensabilidade, o mínimo existencial e a superfluidade.

Sobre a indispensabilidade, o professor Kiyoshi Harada convida a considerar os “termos de realidade social vivenciada”, pois “basta imaginar um blecaute por apenas 24 horas para que possamos ter a ideia de quão essencial é a energia elétrica para a moderna sociedade em que vivemos.”⁵⁷ Trata-se, portanto, daquilo que é fundamental, básico para manutenção do estilo de vida digno.

Além disso, ingressam na essencialidade, as mercadorias e serviços que garantam o “mínimo existencial”, conceito que, resumidamente, está relacionado aos bens mais preciosos da vida humana digna como saúde, alimentação, moradia e afins.⁵⁸ Por isso, tais bens e serviços devem gozar de maior proteção, o que significa menores alíquotas do imposto.

Já em relação à superfluidade, é uma lógica consequência de aplicação do pensamento inverso ao da indispensabilidade, pois quanto menos necessário o bem ou serviço, maiores podem, ou devem, ser as alíquotas do ICMS. Nessa categoria estariam os produtos de luxo, artigos de jogos ou vícios, por exemplo.

De certa forma, como expõe o professor Carrazza, a seletividade atribui ao ICMS uma função extrafiscal,⁵⁹ ou seja, as diferentes alíquotas do tributo podem ser utilizadas para favorecer, ou não, comportamentos, setores da economia, práticas da sociedade, princípios, valores ou direitos, por meio da diferenciação de alíquotas entre certas mercadorias e serviços. Por isso, o ICMS também pode ser utilizado como instrumento de políticas econômicas, tanto que em 2022 as operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo foram consideradas essenciais e indispensáveis pela Lei Complementar (LC) nº 194 de 2022,⁶⁰ a fim de limitar a tributação desses bens e serviços e conter elevações de preço.

⁵⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. Barueri: Atlas, 2021, p. 545.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 505.

⁵⁹ O autor continua: A tributação, pois, quase sempre se desenvolve com finalidades arrecadatórias (fiscais). Não raro, porém, a tributação é utilizada para estimular ou desestimular comportamentos havidos, respectivamente, por convenientes ou nocivos ou interesse público. Este fenômeno há nome “extrafiscalidade”. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 497.

⁶⁰ Art. 2º A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), passa a vigorar com as seguintes alterações: Art. 32-A. As operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, para fins de incidência de imposto de que trata esta Lei Complementar, são consideradas operações de bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos. BRASIL. **Lei Complementar nº 194**, de 23 de junho de 2022.

2.2.3 Papel do Senado Federal

O Senado Federal é um dos órgãos componentes do Poder Legislativo federal, suas configurações mais modernas estão intimamente ligadas ao ideal de federalismo, no qual os Estados-membros deveriam ter uma forma de influir nas deliberações da União, por isso a Casa Legislativa foi definida como representante dos Estados e Distrito Federal, em contraposição à Câmara dos Deputados que representa diretamente o povo.

Em razão disso, entendeu-se que o Senado Federal seria legitimado para garantir a uniformidade das alíquotas do imposto estadual sobre mercadorias. Por isso, a EC nº 18/1965 atribuiu ao Senado o papel de regulamentar os limites das alíquotas interestaduais do ICM, para garantir o princípio da uniformidade do imposto estadual. Tal prerrogativa foi mantida pela Constituição de 88, em relação ao ICMS, mas com alterações significativas, como se observa no artigo 155, §2º, IV e V:

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;

Desse modo, tanto o Presidente da República quanto um terço dos senadores podem propor resolução a fim de estabelecer as alíquotas interestaduais, que deve ser aprovada por maioria absoluta da Casa Legislativa. Atualmente, esse papel é exercido pela Resolução nº 22 de 1989 que institui a alíquota interestadual de 12% como regra e, excepcionalmente, de 7% para as operações e prestações das Regiões Sul e Sudeste, destinadas ao Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, bem como a alíquota de 13% para as operações de exportação, a fim de produzir uma melhor distribuição geográfica destes recursos em prol da redução das desigualdades regionais, dentro da lógica do federalismo cooperativo.

O Senado Federal também pode estabelecer alíquotas internas mínimas, devendo a resolução ter iniciativa de um terço dos seus membros e deve ser aprovada pela maioria absoluta. Além da Casa poder fixar alíquotas internas máximas com o estrito fim de resolver conflito entre Estados, neste caso, a iniciativa da resolução deve ser de maioria absoluta, e sua aprovação com um quórum mais elevado, de dois terços dos senadores.

Assim, depreende-se que cabe ao Senado regulamentar as alíquotas interestaduais para mitigar os efeitos da tributação na origem. Ao estabelecer competência de delimitação das

alíquotas internas mínimas (e máximas, em caso de conflito entre Estados), o constituinte pretende que o Senado minimize as distorções, causados pelas diferenças de alíquotas entre os entes federativos, pois na prática, a economia de mercado afetado pelo ICMS ultrapassa divisas estaduais, e essas diferenças poderiam aprofundar as desigualdades regionais.⁶¹

Cabe ressaltar que as resoluções do Senado Federal têm força legislativa, nos termos do artigo 59, VII, da Constituição,⁶² e dentre as classificações propostas pela professora Anna Cândida da Cunha Ferraz, teriam caráter deliberativo quando versam sobre a fixação dos limites de alíquotas tributárias.⁶³

Isso não significa dizer que o legislativo federal estaria usurpando a competência estadual, mesmo ao disciplinar o ICMS, pois não há uma interferência direta na competência tributária dos Estados-membros de fixar suas alíquotas interestaduais. O que ocorre nesse caso, é que a regulamentação pelo Senado Federal trabalha conjuntamente com as regras de limitação ao poder de tributar, como tantas outras normas constitucionais acerca do Sistema Tributário Nacional.⁶⁴ As resoluções devem observância ao pacto federativo, pois devem atender aos limites da autonomia dos Estados e Distrito Federal.

Por fim, é interessante notar que a Emenda Constitucional (EC) nº 42 de 2003, inseriu o inciso XV no artigo 52 da Carta Magna⁶⁵ que traz o rol de competências privativas senatoriais, atribuindo-lhe competência para avaliar periodicamente o Sistema Tributário Nacional e desempenho das administrações tributárias não apenas da União, mas dos Estados, Distrito Federal e Municípios, estreitando, em tese, a relação da casa legislativa com a realidade tributária nacional.

2.2.4 Regulamento das alíquotas

Entende-se alíquotas por critérios em valores percentuais ou fixos, aplicadas sobre a base de cálculo para formar a regra matriz de incidência tributária.⁶⁶ A Constituição também dispõe amplamente sobre as alíquotas do ICMS, pois além de prever os patamares de alíquotas sob responsabilidade de deliberação do Senado Federal, estabelece ela própria, regras que deverão ser observadas pelos Estados ao definir as alíquotas de seu imposto.

⁶¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. Barueri: Atlas, 2021, p. 546.

⁶² Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: [...] VII - resoluções. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

⁶³ *apud* MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. Barueri: Atlas, 2022, p. 796.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 108.

⁶⁵ Art. 52. [...] XV - avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

⁶⁶ SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 618.

Salvo deliberação diversa dos Estados e Distrito Federal as alíquotas internas do ICMS não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, nos termos do artigo 155, §2º, VI da Constituição.⁶⁷

A Lei Maior também se preocupa em definir que serão aplicáveis alíquotas interestaduais em operações e prestação de serviços destinados a outro Estado e, ainda caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, o chamado ICMS-DIFAL, regulado nos incisos VII e VIII do mesmo parágrafo.⁶⁸

2.3 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Além das normas constitucionais, dentro do Sistema Tributário Nacional, a legislação tributária se manifesta de diversas formas, como trazido pelo artigo 96 do CTN: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

Assim, tratando-se de tributo de competência dos Estados-membros, é lógico pensar que, após a Constituição Federal, a principal fonte regulamentadora do ICMS será a legislação estadual. No entanto, as Assembleias Legislativas não são as únicas a produzir a normatização do imposto estadual, a própria Constituição distribuiu a outros atores a possibilidade de editar normas complementares, como Senado Federal por meio de suas resoluções e o Congresso Nacional através das leis complementares.

Nesse sentido, a lei complementar é uma espécie legislativa muito importante no sistema tributário, pois a ela foram reservadas matérias de maior relevância nacional. Assim, por ser o ICMS um imposto sobre o consumo, que afeta diretamente todo o mercado nacional, o constituinte entendeu ser preciso consolidar minimamente suas bases, para evitar distorções causadas por intensas disparidades legislativas estaduais. Essa previsão legal está no artigo 155, §2º, XII da Constituição:

⁶⁷ Art. 155, §2º, 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; [...]. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

⁶⁸ Art. 155, §2º, 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; [...]. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

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

Tal papel foi exercido principalmente pela Lei Complementar (LC) nº 87 de 1996 (Lei Kandir), ela acaba esclarecendo os fatos geradores do ICMS, respeitadas as disposições constitucionais do artigo 155, II da CF/88, bem como descreve situações de não incidência do imposto, regulamenta seus contribuintes, a substituição tributária, o sistema de compensação do imposto, fixa os locais da prestação tributável e regula a imunidade às exportações.

Quanto à regulamentação da alínea “g”, da forma como ocorre as deliberações estaduais sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais, ficou a cargo da Lei Complementar (LC) nº 24 de 1975, cuja recepção pela Constituição de 1988 já foi confirmada pelo STF.⁶⁹ Essa deliberação ocorre através dos convênios, compondo outra espécie normativa tributária em matéria de ICMS.

Por fim, o regime monofásico do ICMS Combustíveis, hipótese da alínea “h”, foi finalmente regulamentada pela Lei Complementar (LC) nº 192 de 2022, como se verá adiante.

2.3.1 Lei Kandir

Dentre as atribuições da LC nº 87/96, está a descrição das hipóteses de incidência do ICMS, que deve observar os limites constitucionais do imposto. Assim, a lei em referência estatui, em seu artigo 2º, fatos tributáveis pelo imposto estadual:

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

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1.179/SP**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266683>>. Acesso em: 12 abr. 2023.

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.

Considerando a decomposição doutrinária do imposto, o inciso I do *caput* do artigo 2º se refere ao ICMS mercantil,⁷⁰ enquadrando expressamente as operações de fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e afins, do mesmo modo os incisos I e III do §1º do mesmo artigo descrevem hipóteses de incidência do imposto.

Quanto à prestação de serviços, os incisos II, III, IV e V do *caput* do artigo 2º trazem as hipóteses de sua tributação pelo ICMS, bem como o inciso II do §1º esclarece que a prestação será tributada mesmo que se ocorra ou se inicie no exterior, consoante ao texto constitucional.

A lei destaca que o imposto abrange a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal tanto de pessoas, como bens, mercadorias ou valores, seja qual for a maneira de transporte e, ainda, o fornecimento de mercadorias que não esteja sob a tributação municipal (pelo ISS) ou que lei complementar expressamente transfira à incidência tributária estadual.

Ademais, o texto legal elucida acerca da tributação sobre as prestações de serviços de comunicação, que devem ser onerosas, independente do meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

A Lei Kandir também regulamenta um rol de imunidades do ICMS, nos termos do seu artigo 3º. Dentre as quais destacam-se as imunidades sobre “operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” do inciso I, consoante à imunidade constitucional do artigo 150, IV, “d”, da CF/88.⁷¹ De igual modo imuniza as “operações

⁷⁰ Essa expressão ICMS Mercantil, abrange as hipóteses em que o imposto incide sobre as operações mercantis, ou circulação de mercadorias, nos termos constitucionais. Para compreender a incidência, o professor Carrazza considera que nas operações deve ocorrer a “circulação jurídico-comercial”, ou seja, corresponde a ato jurídico, com caráter negocial e oneroso, em que há transferência da titularidade das mercadorias. Nessa toada, o professor define, ainda, como mercadoria a coisa fungível destinada ao comércio. (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo, Malheiros, 2022, p. 51.)

⁷¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização”, conforme inciso III.

Ao descrever os contribuintes de ICMS, a lei complementar deve se atentar para não contrariar as disposições constitucionais acerca do imposto, ou seja, a lei não pode tributar sujeitos que não realizam as hipóteses de incidência constitucionalmente previstas.

De acordo com o artigo 4º da Lei Kandir,⁷² em regra, a habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial é requisito essencial nas operações de circulação de mercadoria ou prestação dos serviços abarcados pelo imposto, para os sujeitos sejam tributados pelo ICMS. As exceções estão previstas nos parágrafos do referido artigo, pois dispensa habitualidade ou intuito comercial para tributação de alguns fatos:

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. § 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

Segundo o entendimento do professor Roque Antonio Carrazza, a lei complementar não define de fato os contribuintes, pois isso seria competência da lei ordinária estadual ou distrital, mas ela baliza os preceitos constitucionais acerca dos contribuintes, trazendo as possibilidades de sujeitos passivos de acordo com a incidência observada na Constituição Federal.⁷³

A lei complementar também disciplina a chamada substituição tributária, que é uma espécie de responsabilidade tributária, técnica arrecadatória, na qual a lei atribui a terceiro a

⁷² Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. BRASIL. **Lei Complementar Nº 87**, de 13 de setembro de 1996.

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 626.

responsabilidade pelo recolhimento do tributo. No caso da substituição, a lei define um contribuinte da cadeia que terá a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido em operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes. Tal técnica facilitaria a fiscalização e arrecadação tributária, conforme elucida do professor Schoueri:

De modo geral, o substituto é um comerciante ou industrial, enquanto o substituído é um comerciante individual ou produtor de pequeno porte. Dada a maior capacidade de organização e escrituração do substituto, é dele que o Fisco vai cobrar o tributo devido pelo pequeno produtor ou comerciante.⁷⁴

Assim, a Lei Kandir dispõe acerca da figura do substituto tributário, atribui sua responsabilidade no parágrafo 1º do art. 6º da Lei,⁷⁵ além de regulamentar os aspectos que deverão ser observados pelas leis estaduais de ICMS, como a base de cálculo e situações em que cabe a substituição.

2.3.2 Convênios

Na esteira da observância da uniformidade dos tributos estaduais que pretendem as resoluções do Senado, surgiu o instituto dos convênios, que são acordos firmados entre os entes federativos por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), buscando parametrizar as legislações. O professor Schoueri, utilizando da liberdade didática os compara a “Tratados entre os integrantes da Federação”, sendo fonte do Direito Tributário.⁷⁶

Não obstante, os convênios são normas infralegais, tendo o Supremo Tribunal Federal considerado na Ação de Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5.929/DF, que os convênios ICMS têm “natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.”⁷⁷

Por isso, a instituição do convênio é comparável às resoluções do Senado, em matéria de delimitação do poder tributário, visando manter uniformidade na tributação dos entes federados. Ademais, os convênios, como dito anteriormente, foram regulamentados pela LC nº 24/1975, ainda no período de centralização político-tributária, devendo ser celebrados em

⁷⁴ SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 634.

⁷⁵ Art. 6º § 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. BRASIL. **Lei Complementar Nº 87**, de 13 de setembro de 1996.

⁷⁶ SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 130.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5.929/DF. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadordpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752156497>>. Acesso em: 19 mar. 2023.

reuniões compostas por representantes dos Estados-membros e Distrito Federal, presididas por representantes do Governo Federal.⁷⁸

Atualmente, a previsão constitucional dos convênios em matéria de ICMS está no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g” e no parágrafo 5º da Constituição de 1988.⁷⁹ Sua primeira função é regulamentar a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, observados os parâmetros da LC nº 24/1975.

A segunda atribuição do convênio é estabelecer as regras de aplicação do §4º do artigo 155 da Constituição⁸⁰, ou seja, ICMS sobre combustíveis e lubrificantes em regime monofásico (artigo 155, §2º, XII, “h”).

Quanto à forma de celebração dos convênios, há grande discussão acerca da necessidade de as decisões serem unânimes. A redação do parágrafo §2º do artigo 2º da LC nº 24/75 expressa tal exigência para a concessão de benefícios:

“§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.”

No entanto, se questiona no meio doutrinário se a exigência respeita os preceitos constitucionais democráticos.⁸¹ Sobre o assunto, houve a proposta da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 198 em 2020 pelo governador do Distrito Federal, na qual restou julgada a improcedência da arguição e consequente reconhecimento de constitucionalidade da regra de unanimidade.

Do julgamento, discorda o renomado professor Fernando Facury Scaff, pois acredita que a desconsideração das individualidades estaduais é herdada do período autoritário que

⁷⁸ Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. BRASIL. **Lei Complementar nº 24**, de 7 de janeiro de 1975.

⁷⁹ Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. [...] § 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 . BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

⁸⁰ Art. 155. § 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: a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; 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; c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b . BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

⁸¹ MOREIRA, Mauro Sergio de Souza. **O Direito dos Convênios de ICMS**: uma contribuição para o estudo do federalismo fiscal. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Católica de Brasília. Brasília, DF, 2017.

viveu o país e acaba por abalar o federalismo fiscal atual, que deveria se atentar aos princípios democráticos.⁸²

2.4 ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS

Como visto brevemente, o tributo sobre o consumo de combustíveis tem origem na Constituição de 1934, já a tributação das operações com combustíveis e lubrificantes tem origem no imposto único federal (IULC) introduzido pela Lei Constitucional nº 4 de 1940 e mantido pela Emenda Constitucional nº 18/65, mais precisamente no artigo 16.⁸³

Com o advento da Constituição de 1988, a tributação de combustíveis passou a operar por duas vias, a primeira de competência estadual através do ICMS que havia incorporado o IULC. A segunda era por meio do imposto municipal sobre venda a varejo de combustíveis (IVVC), mas que foi suprimido pela Emenda Constitucional (EC) nº 3/1993, pois constituía *bis in idem* tributário, ou seja, cobrança de dois impostos sobre o mesmo fato.⁸⁴

Pela sistemática do texto constitucional original, nenhum outro tributo poderia incidir sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais, apenas os impostos federais sobre importação e exportação, o próprio ICMS e o IVVC, nos termos originais do §3º do artigo 155:

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do caput deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156, III, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País.⁸⁵

No entanto, com o passar dos anos, a Carta Magna foi modificada em sentido oposto à descentralização das receitas tributárias sobre as mencionadas operações. Isso se deu inicialmente pela EC nº 3/1993 que extinguiu o imposto municipal IVVC e alterou sensivelmente a redação do parágrafo 3º do artigo 155, substituindo a expressão “tributo” por “imposto”, para que pudesse incidir sobre as operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais outras espécies tributárias, em uma tentativa de retornar à alçada

⁸² SCAFF, Fernando Facury. **A ADPF 198, a unanimidade do Confaz e o federalismo fiscal brasileiro**. Conjur, 2020.

⁸³ Art. 16. Compete à União o impôsto sôbre: I - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza; [...]. BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18 de 1965**. Reforma do Sistema Tributário.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo, Malheiros, 2022, p. 231.

⁸⁵ Cf. Legislação Informatizada - CONSTITUIÇÃO DE 1988 - Publicação Original. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-1-pl.html>> Acesso em 28 mar. 2023.

federal arrecadação tributária sobre os derivados de petróleo, energia e minerais, que sempre haviam sido base de receita da União.⁸⁶

Atualmente, incidem sobre os combustíveis, além do ICMS e impostos federais de importação e exportação, as Contribuições Federais de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), as Contribuições dos Empregadores para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a receita (COFINS) e as contribuições para o Programa Integração Social (PIS). Neste ponto, importante ressaltar que a simples alusão aos tributos em referência já se perfaz suficiente eis que estes não são objetos de estudo do presente trabalho.

2.4.1 Hipóteses de incidência

Para fins de incidência tributária, os lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, são considerados mercadorias e, por isso, estão compreendidos no campo tributável do ICMS Mercantil, ou seja, o núcleo do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias. Assim, as hipóteses de incidência do ICMS Combustíveis estão nas operações de produção, importação, circulação, distribuição ou consumo dos lubrificantes ou combustíveis.⁸⁷

Como apontado anteriormente, na história da tributação dos combustíveis, a incidência do imposto federal sobre combustíveis (IULC) somente poderia ocorrer uma única vez na cadeia de cada produto por ele tributado. Ao ser incorporado pelo ICMS, tal lógica de tributação única dos combustíveis foi substituída pela mecânica da não cumulatividade, ou seja, a tributação plurifásica mediante um sistema de créditos para abater os valores devidos nas operações anteriores.

No entanto, a Emenda Constitucional (EC) nº 33 de 2001 gravou no texto constitucional a possibilidade de retorno da incidência única, a chamada monofasia, do ICMS sobre combustíveis, dispondo que lei complementar deveria regulamentar tal regra, conforme artigo 155, §2º, X, g, da Constituição Federal:

XII - cabe à lei complementar: [...] 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;

⁸⁶ AFONSO, J. R.; ALMEIDA, V. **Tributação do Petróleo e Federalismo Brasileiro**: a Histórica Oscilação na Divisão da Receita. Direito Público, [S. l.], v. 8, n. 42, 2013, p. 210.

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo, Malheiros, 2022, p. 231.

Foi com esse intuito que houve a edição da LC nº 192/2022, portanto a matéria relacionada à incidência monofásica do ICMS Combustíveis será tratada adiante, em capítulo próprio à referida Lei.

2.4.2 Não incidência

Por outro lado, o ICMS não pode incidir sobre operações que destinem a outros Estados petróleo e seus derivados, lubrificantes e combustíveis, bem como energia elétrica. Tal imunidade é conferida pelo inciso X do §2º do artigo 155 da Constituição Federal.⁸⁸

Segundo a linha de pensamento adotada pelo professor Carrazza, a ideia dessa regra é conceder imunidade a fim de não onerar o fornecimento de petróleo e derivados na condição de insumos e, por se tratar de imunidade constitucional, deve ter interpretação ampla no sentido de não distinguir contribuintes consumidores finais ou não.⁸⁹

No entanto, pela lógica da Lei Kandir, as operações interestaduais, quando o destinatário consumidor final de combustível e derivados, estão excluídas da imunidade constitucional e devem ser tributadas pelo ICMS, regra estabelecida no artigo 2º, §1º, III:

Art. 2º [...] § 1º O imposto incide também: [...] 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.

Em razão disso, o Roque Antonio Carrazza reporta como inconstitucional o artigo acima, além do artigo 3º, III, da Lei Kandir,⁹⁰ ao estabelecer que a não incidência do ICMS Combustíveis em operação interestadual beneficia apenas os contribuintes que destinarão os produtos à industrialização ou comercialização.

2.4.3 Base de cálculo

A base de cálculo possível do ICMS Combustíveis é o valor da operação, pela qual se compreende a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo dos lubrificantes ou

⁸⁸ Art. 155. §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X - não incidirá: [...] b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; [...]. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo, Malheiros, 2022, p. 574.

⁹⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. “Art. 3º O imposto não incide sobre: [...] III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;”

combustíveis, segundo síntese do professor Carrazza,⁹¹ consoante à redação do artigo 13, incisos I e VIII da LC nº 87/1996:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; [...] VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

As remissões dos retro citados incisos fazem referência aos fatos geradores relativos às operações de circulação de mercadoria, de modo geral, e nas operações interestaduais com derivados de petróleo destinados ao consumo, trazidos no artigo 12 da mesma lei.⁹²

2.4.4 Alíquotas de ICMS

As alíquotas do ICMS são definidas, por óbvio, em legislação estadual, devendo atender aos percentuais máximos definidos pelo Senado Federal e demais regras constitucionais do artigo 155, §2º, incisos IV, V, VI, VII e VIII, conforme visto acima.

No entanto, com o advento da LC nº 194/2022, foi inserido o artigo 32-A na Lei Kandir,⁹³ no qual os combustíveis são revestidos de essencialidade, vedando a aplicação de alíquotas superiores às gerais, facultando a aplicação de alíquotas reduzidas.

Além disso, a própria LC nº 192/2022 alterou a sistemática das alíquotas do ICMS Combustíveis, no plano da incidência, das possibilidades de alteração e da ponderação para sua fixação, regras a serem aprofundadas em capítulo próprio.

2.5 ARRECADAÇÃO DO ICMS

2.5.1 Cobrança do imposto

Como se sabe, o ICMS é um imposto estadual, portanto cada Estado ou Distrito Federal é responsável por cobrar o tributo sobre as operações que ocorrem dentro de seu

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo, Malheiros, 2022, p. 233.

⁹² Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...] XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; [...]. BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996.

⁹³ Art. 32-A. As operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, para fins de incidência de imposto de que trata esta Lei Complementar, são consideradas operações de bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos. BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996.

território, incluindo a circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte e comunicação, guiando-se por suas alíquotas internas.

No entanto, em razão de sua natureza, o imposto recai sobre transações interestaduais, visto o cenário de integração nacional. Por isso, as hipóteses de incidência do imposto podem envolver mais de um ente na relação jurídica que enseja o fato gerador, necessitando de regras que disciplinem a fiscalização e a cobrança do ICMS nesses casos.

O comércio interestadual, assim como o internacional, se rege pelos princípios da jurisdição, da territorialidade e da não-discriminação, a fim de evitar conflitos, distorções econômicas e bitributação, por exemplo.⁹⁴ Nesse sentido, a jurisdição fiscal é guiada, alternativamente, pelo princípio da origem ou pelo princípio do destino.

No primeiro princípio o ente competente para tributar é o Estado de origem, exportador, das mercadorias ou prestação de serviço. Tal maneira de tributação é indicada para federações e mercados integrados.

Tal princípio foi adotado como regra deste imposto estadual, no qual o ICMS é devido ao Estado do remetente da mercadoria ou serviço, ou seja, a operação ou prestação é tributada na origem, com base na alíquota interestadual daquele ente.

Já no ICMS Combustíveis a lógica se inverte, pois adota-se o princípio do destino. Assim, a jurisdição fiscal é do Estado destinatário, onde ocorre o consumo do derivado de petróleo. Vale lembrar que as operações interestaduais com derivados de petróleo, sem finalidade de consumo, são imunes ao ICMS, conforme artigo 3º, III da LC nº 87/1996.

A ideia de excetuar as operações com combustíveis e outros derivados ao princípio da origem se deu em razão da disparidade do número de Estados produtores de petróleo e consumidores. Entende-se que, nesse caso, haveria carência arrecadatória para os entes predominantemente consumidores, que demandam mais serviços públicos, em contrabalanço ao diminuto número de Estados produtores de petróleo que concentrariam as rendas.⁹⁵

2.5.2 Distribuição das receitas

Por vezes, a definição da competência tributária leva em conta apenas critérios técnicos, dessa forma, aprouve à constituinte imputar a competência tributária e, portanto, arrecadatória, do ICMS, além do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

⁹⁴ BARATTO, Gedalva; MACEDO, Mariano de Matos. **Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais** - harmonização tributária ou autonomia estadual? Revista Paranaense de Desenvolvimento Curitiba, n.113, p.9-30 jul./dez., 2007, p. 15.

⁹⁵ BARATTO, Gedalva; MACEDO, Mariano de Matos. **Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais** - harmonização tributária ou autonomia estadual? Revista Paranaense de Desenvolvimento Curitiba, n.113, p.9-30 jul./dez., 2007, p. 16.

(IPVA) e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), aos Estados-membros, bem como atribuir aos Municípios o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). No entanto, esses últimos não seriam capazes de promover sozinhos o abastecimento orçamentário municipal, principalmente levando em conta as responsabilidades imputadas a todos os entes federativos ao financiamento do Estado de bem-estar social, em contraposição à disparidade das atividades econômicas dos Municípios no Brasil.⁹⁶

Por outro lado, o ICMS tem grande potencial financeiro e, sabendo disso, a Constituição Federal se preocupou em distribuir seu produto arrecadado para os Municípios, por meio da devolução tributária. Tal modalidade de transferência visa compensar a concentração de arrecadação dos Estados e recompor os cofres municipais com recursos tributários gerados sob a jurisdição do respectivo Município.⁹⁷

O texto constitucional disciplina a devolução de ICMS, principalmente no artigo 158, inciso IV e parágrafo único:

Art. 158. Pertencem aos Municípios: [...] IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

A regra constitucional, como aponta o inciso VI, é que os Municípios recebam 25% do valor arrecadado em ICMS. O conceito de produto arrecadado foi pacificado após ampla discussão pelo STF com a súmula 598, pois entendeu que o termo é sinônimo de totalidade

⁹⁶ GASPARINI, Carlos Eduardo; MIRANDA, Rogério Boueri. **Evolução dos aspectos legais e dos montantes de transferências realizadas pelo Fundo de Participação dos Municípios**. Brasília, DF: IPEA, vol 1243, dez. 2006, p. 7.

⁹⁷ GASPARINI, Carlos Eduardo; MIRANDA, Rogério Boueri. **Evolução dos aspectos legais e dos montantes de transferências realizadas pelo Fundo de Participação dos Municípios**. Brasília, DF: IPEA, vol 1243, dez. 2006, p. 9.

dos valores auferidos, não cabendo qualquer dedução não constitucional para realizar o cálculo do repasse aos Municípios.⁹⁸

Já, a forma de composição desse percentual deve atender às regras do parágrafo único do artigo citado e à Lei Complementar (LC) nº 63 de 1990,⁹⁹ sendo o primeiro critério a “proporção do valor adicionado” compondo pelo menos 65% do repasse.

Entende-se como valor adicionado as operações e prestações das hipóteses de incidência do ICMS que ocorrerem no território do Município,¹⁰⁰ resta bem evidente o caráter devolutivo dos tributos gerados ao território onde aconteceram os fatos.

A outra porcentagem do referido repasse (até 35%) se dará de duas formas, conforme artigo 158, parágrafo único, II, da CF/88. Desse montante, ao menos 10% devem ser distribuídos “com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos”. Esse critério foi recentemente incluído pela Emenda Constitucional (EC) nº 108 de 2020, como forma de incentivo ao desenvolvimento da educação.

Sobre a porcentagem restante, a distribuição aos Municípios acontecerá como dispuser lei estadual. Assim, a Constituição deu liberdade aos entes estatais para manejar parte do seu produto de ICMS na condução das políticas regionais de seu território, desde que não firam a isonomia no tratamento de seus Municípios,¹⁰¹ nem afrontem o que diz o artigo 160 da Carta:

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Assim, o texto constitucional veda expressamente que haja condicionamento da destinação dos recursos repassados, pois prima pela autonomia dos entes, que não seriam capazes de conduzir suas políticas públicas de forma independente sem a percepção desembaraçada do financiamento necessário. Nesse sentido, mais um vez se destaca a primazia do cooperativismo e solidariedade no pacto federativo.

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo, Malheiros, 2022, p. 748.

⁹⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 63**, de 11 de janeiro de 1990. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp63.htm>

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo, Malheiros, 2022, p. 746.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo, Malheiros, 2022, p. 750.

3. A LEI COMPLEMENTAR Nº 192 DE 2022

Conforme bem evidenciado ao longo desta pesquisa, o Sistema Tributário Nacional tem ampla normatização constitucional, porém muitas das normas possuem eficácia limitada, ou seja, são normas que só podem produzir seus efeitos após regulamentação infraconstitucional.¹⁰²

Diante disso, o instituto da lei complementar se mostra de suma importância para desenvolver as normas de direito tributário, completar sua eficácia e garantir a executabilidade do mandamento constitucional.

Nesse contexto, se insere a LC nº 192 /22, que surge para dar sentido ao artigo 155, §2º, XII, “h” e §4º da Constituição Federal. Tal lei, cujo principal objetivo é regulamentar o regime monofásico do ICMS sobre combustíveis, tem impacto significativo no direito tributário e financeiro brasileiro, pois modifica sensivelmente a dinâmica arrecadatória e, consequentemente, orçamentária dos Estados-membros.

3.1 CENÁRIO POLÍTICO-ECONÔMICO

Para entender a LC nº 192/22, deve-se considerar que nos últimos anos a atenção da sociedade com os preços dos combustíveis tem se ampliado em razão de uma série de fatores na história recente do Brasil e do mundo. Com isso, surgem os movimentos políticos para tentar atender às demandas sociais, dentre os quais a edição da referida lei.

Fazendo uma rápida digressão contextual, o ano de 2016 foi emblemático para a política de preço dos combustíveis, pois foi quando os preços dos derivados de petróleo foram atrelados ao mercado internacional, causando uma ruptura da precificação que vinha sendo implementada, marcada pelo intervencionismo estatal na economia desde 2004, após a quebra legal do monopólio da Petrobrás de 1997.

Dentre os objetivos da antiga intervenção na política dos combustíveis estava conter a inflação, mas também manter os preços mais baixos para os consumidores e passar a sensação de estabilidade, situação na qual a Petrobrás e o próprio governo federal acabavam por absorver prejuízos. Outra consequência negativa dos efeitos foi a perda de competitividade do etanol, matriz energética menos poluente, alternativa à gasolina.¹⁰³

¹⁰² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 34.

¹⁰³ FERREIRA, Marcelo Dias Paes; VIEIRA FILHO, José Eustáquio R. **Política de preços dos combustíveis**. Revista Diagnóstico e desafios da agricultura brasileira. Rio de Janeiro: Ipea, p. 207-226, 2019, p. 207.

Assim, a fim de reduzir o déficit orçamentário gerado pela política anterior, em 2017, o governo federal aumentou em 86% o PIS/COFINS relacionado ao diesel e em 108% aquele voltado à gasolina.¹⁰⁴

Somado a isso, a Petrobrás instituiu nova política que vinculava o preço dos combustíveis ao dólar, além da cotação internacional do barril de petróleo, incluindo valores de custos de importação mesmo no petróleo produzido internamente.¹⁰⁵ Com isso, os preços tornaram-se mais voláteis e começaram a escalar com as flutuações do mercado internacional impactadas por fatores geopolíticos e econômicos.¹⁰⁶

As frequentes alterações de preço, por sua vez, geraram insatisfação no setor de transportes, principalmente em razão da elevação do valor do diesel e consequentemente do frete. Tal inconformidade culminou com a greve nacional dos caminhoneiros em maio de 2018, a qual afetou significativamente a sociedade brasileira, já que o modal rodoviário representava quase 65% da matriz de transportes no Brasil.¹⁰⁷

Para solucionar a crise, o governo federal ofereceu medidas pontuais e temporárias, como subsídio ao diesel e redução das contribuições de CIDE e PIS/COFINS.¹⁰⁸ No entanto, após a greve, nenhuma ação significativa foi tomada em relação aos preços dos derivados de petróleo, que continuam sujeitos à volatilidade externa. Assim, os preços internos vivenciaram novos choques com a crise sanitária mundial de Covid-19, a partir do ano de 2020, e com a crise energética provocada pela guerra entre Rússia e Ucrânia em 2022.¹⁰⁹

Em meio a esses acontecimentos, alarmou-se a narrativa contra a tributação incidente sobre os combustíveis, que levou o governo federal a isentar os produtos dos tributos federais.¹¹⁰ Não sendo a medida suficiente para conter os preços, as críticas começaram a recair sobre a tributação estadual de ICMS, reforçada pelo então presidente da Petrobrás em setembro de 2021 à Câmara dos Deputados.¹¹¹

¹⁰⁴ MOURA, Henrique Nogueira et al. **Resultantes da greve dos caminhoneiros (2018)**: um hibridismo de estatística bilionária e o óleo diesel em face à macroeconomia. *Research, Society and Development*, v. 8, n. 7, p. e5087116, 2019, p. 3.

¹⁰⁵ DELGADO, Fernanda; GAUTO, Marcelo. **Composição dos preços de paridade dos combustíveis no Brasil**. *Revista Conjuntura Econômica*, v. 75, n. 06, p. 44-48, 2021, p. 46.

¹⁰⁶ MOURA, Henrique Nogueira et al. **Resultantes da greve dos caminhoneiros (2018)**: um hibridismo de estatística bilionária e o óleo diesel em face à macroeconomia. *Research, Society and Development*, v. 8, n. 7, p. e50871164, 2019, p. 5.

¹⁰⁷ MOREIRA, M. A. L.; FREITAS JUNIOR, M. de; TOLOI, R. C. **O transporte rodoviário no Brasil e suas deficiências**. *Refas - Revista Fatec Zona Sul*, [S. l.], v. 4, n. 4, p. 1-13, 2018, p. 2.

¹⁰⁸ GOVERNO edita mais três MPs para atender caminhoneiros. *Agência Senado*, 01 jun. 2018.

¹⁰⁹ PREÇOS dos combustíveis no Brasil: por que subiram e o que pode ser feito; veja perguntas e respostas. **G1**, 27 jun. 2022

¹¹⁰ COSTA, Anna Gabriela. **Bolsonaro zera impostos federais sobre diesel e gás de cozinha e taxa bancos**. *CNN*, 01 mar. 2023.

¹¹¹ FERNANDES, Augusto. Presidente da Petrobras culpa ICMS pela alta no preço dos combustíveis. **Correio Braziliense**, 2021.

Assim, na tentativa de reduzir os preços, mais do que racionalizar a tributação dos combustíveis, o Congresso Nacional editou rapidamente a LC nº 192/22, regulamentando o regime monofásico da tributação de combustíveis.

3.2 ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS

3.2.1 Tributação monofásica

Como dito, o principal objetivo da LC nº 192/22, é regulamentar o regime da tributação monofásica do ICMS Combustíveis, trazido em sua ementa:

Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior; e dá outras providências.

A tributação monofásica é uma técnica, na qual há concentração da incidência de um tributo em uma única fase da cadeia econômica. O professor Leandro Paulsen destaca que a técnica não visa a redução da carga tributária, apenas a concentração do recolhimento em uma etapa da cadeia, via de regra na produção ou importação.¹¹²

O momento de definição da cobrança monofásica, para o professor Schoueri, deve considerar, além dos interesses da fiscalização, a capacidade contributiva.¹¹³ Enquanto a concentração da cobrança aos produtores ou importadores facilita a arrecadação por parte do fisco, a tributação sobre o consumo, que deve se compatibilizar com a aptidão econômica do contribuinte de fato, encontra dificuldades em assegurar seus objetivos concretamente por se distanciar dos consumidores. Sobre o tema, o professor continua, pois a antecipação do tributo considera apenas avaliação da capacidade contributiva potencial, e não a efetiva do consumidor final.¹¹⁴

Por outro lado, a monofasia tributária não pode se confundir com a substituição tributária, pois esta é uma técnica do regime de tributação plurifásico, em que legalmente há incidência do tributo em mais de uma fase da cadeia. O objetivo da substituição é facilitar a arrecadação, por isso a lei elege um único sujeito passivo que recolherá o tributo, porém nesse recolhimento são contabilizados fatos geradores presumidos para o tributo nas demais etapas da cadeia.¹¹⁵

¹¹² PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. São Paulo: Editora Saraiva, 2023, p. 81.

¹¹³ SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 443.

¹¹⁴ SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. ed. 11ª São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 443.

¹¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023, p. 81.

3.2.2 Incidência e Sujeito Ativo

Seguindo o mandamento constitucional, a LC nº 192/22 define os combustíveis sobre os quais incidirá a tributação monofásica, em seu artigo 2º:

Art. 2º Os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS, qualquer que seja sua finalidade, são os seguintes: I - gasolina e etanol anidro combustível; II - diesel e biodiesel; e III - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural.

Observa-se que os combustíveis definidos na lei para incidência do ICMS monofásico são muito presentes no cotidiano, a gasolina é um dos principais combustíveis mais familiares à população, utilizados em veículos como carros e motocicletas, enquanto o etanol anidro é um importante componente da gasolina.

O diesel é um dos combustíveis mais utilizados no país, uma vez que abastece principalmente ônibus, caminhões, além de outros veículos automotores, podendo ser o biodiesel seu substituto ou até mesmo um componente da gasolina. Já o gás liquefeito de petróleo é mais conhecido como “gás de cozinha”, de forma que é de suma importância para uso doméstico e industrial.

Contudo, a título comparativo, a LC nº 192/22 deixou de contemplar combustíveis previstos em outros projetos legislativos com o mesmo escopo, tais como óleos lubrificantes, querosenes combustíveis e álcool combustível, dentre outros mencionados no Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 25 de 2003 e no Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 195 de 2021, por exemplo.

As hipóteses de incidência do ICMS Combustíveis Monofásico são previstas no artigo 5º da LC nº 192/22:

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar no momento: I - da saída dos combustíveis de que trata o art. 2º do estabelecimento do contribuinte de que trata o art. 4º desta Lei Complementar, nas operações ocorridas no território nacional; e II - do desembaraço aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar, nas operações de importação.

O texto legal estabelece o fato gerador ocorrido no momento da saída do combustível ou de seu desembaraço aduaneiro, consoante regra geral para as mercadorias do artigo 12, incisos I e II da Lei Kandir.¹¹⁶

Ainda sobre a incidência do imposto, a LC nº 192/22, no artigo 3º, inciso I,¹¹⁷ excetua o ICMS monofásico à regra da imunidade das operações interestaduais com derivados de petróleo. Assim, as operações com os produtos definidos no artigo 2º da LC, mesmo os destinados à industrialização e comércio, terão incidência do ICMS, tal como os derivados de petróleo destinados ao consumo.

O artigo 3º da LC nº 192/22 também define, no inciso II, que o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo nas operações interestaduais com os combustíveis derivados de petróleo.

Já nas operações interestaduais entre contribuintes, com combustíveis não incluídos no II, ou seja, combustíveis não derivados de petróleo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e destino, na mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias. Enquanto nas operações destinadas a não contribuintes, diz o inciso III que o imposto caberá ao Estado de origem.

3.2.3 Sujeitos Passivos

Os contribuintes do ICMS Combustíveis Monofásico são fixados pelo artigo 4º da LC nº 192/22:

Art. 4º São contribuintes do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar o produtor e aqueles que lhe sejam equiparados e o importador dos combustíveis.
Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo alcança inclusive as pessoas que produzem combustíveis de forma residual, os formuladores de combustíveis por meio de mistura mecânica, as centrais petroquímicas e as bases das refinarias de petróleo.

Nota-se que o legislador optou por concentrar o recolhimento no início da cadeia econômica, atribuindo aos produtores, importadores e sujeitos equiparados a obrigação tributária do imposto.

¹¹⁶ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...] IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; [...]. BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996.

¹¹⁷ Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte: I - não se aplicará o disposto na alínea b do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal; [...]. BRASIL. **Lei Complementar nº 192**, de 11 de março de 2022.

Na prática, a arrecadação continuará muito semelhante, pois, anteriormente, o imposto era cobrado por substituição tributária, nos termos do artigo 9º, §1º, I, da Lei Kandir,¹¹⁸ regulado pelo Convênio de ICMS 110 de 2007,¹¹⁹ sendo devido igualmente ao Estado de destino.

Além disso, a Lei admite o estabelecimento de outros sujeitos passivos por equiparação ou por atribuição de responsabilidade tributária, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, ou seja, por convênio, conforme artigo 6º, §1º, I e II, da LC nº 192/22.¹²⁰

3.2.4 Alíquotas e Base de Cálculo

A LC nº 192/22 dispõe acerca de regras gerais para a definição das alíquotas do ICMS no seu artigo 3º, inciso V:

Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte: [...] V - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, observado o seguinte: a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto; b) serão específicas (ad rem), por unidade de medida adotada, nos termos do § 4º do art. 155 da Constituição Federal; e c) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, observado o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

A principal característica incluída pela Lei foi uniformidade das alíquotas entre os Estados-membros, tal como ocorria com o ICM após a Reforma Tributária de 1965. No entanto, diferente do imposto mercantil, o ICMS Combustíveis Monofásico pode ter diferenciação de alíquotas por produto.

¹¹⁸ Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. § 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída: I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes; [...]. BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996.

¹¹⁹ BRASIL. **Convênio ICMS 110**, de 28 de Setembro de 2007. Dispõe sobre o regime de substituição tributária do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110_07%20-%20Redacao%20Original>.

Acesso em: 16 abr. 2023.

¹²⁰ Art. 6º Os Estados e o Distrito Federal disciplinarão o disposto nesta Lei Complementar mediante deliberação nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. § 1º Serão admitidas: I - equiparações a produtores dos combustíveis referidos no art. 2º para fins de incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar; e II - atribuição, a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título, da responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar. BRASIL. **Lei Complementar nº 192**, de 11 de março de 2022.

No mesmo sentido, a Lei fixa que as alíquotas terão índices específicos (*ad rem*) por unidade de medida. Essa era apenas uma das possibilidades de instituição prevista no § 4º do artigo 155 da Constituição Federal, tendo sido desconsiderada a hipótese das alíquotas serem *ad valorem*, incidindo percentualmente sobre o valor da operação que, inclusive, era a modalidade praticada até então.

A LC nº 192/22, em consonância com o § 4º do artigo 155 da Constituição Federal, excetua a redução e o restabelecimento das alíquotas ao princípio da anterioridade anual, mas mantém respeito à anterioridade nonagesimal previstas no artigo 150, III, alíneas “b” e “c” da CF/88,¹²¹ ou seja, a lei que reduzir e restabelecer as alíquotas produzirá efeitos no mesmo ano, respeitando o período de noventa dias de sua publicação.

São determinadas, ainda, disposições gerais em matérias de alíquotas no artigo 6º, parágrafos 4º e 5º:

§ 4º Na definição das alíquotas, nos termos do inciso V do caput do art. 3º desta Lei Complementar, deverá ser previsto um intervalo mínimo de 12 (doze) meses entre a primeira fixação e o primeiro reajuste dessas alíquotas, e de 6 (seis) meses para os reajustes subsequentes, observado o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal. § 5º Na definição das alíquotas, nos termos do inciso V do caput do art. 3º desta Lei Complementar, os Estados e o Distrito Federal observarão as estimativas de evolução do preço dos combustíveis de modo que não haja ampliação do peso proporcional do tributo na formação do preço final ao consumidor.

Essas regras gerais definem um intervalo mínimo para os Estados e Distrito Federal modificarem as alíquotas, além de estatuir que precisarão observar as estimativas de evolução do preço dos combustíveis a fim de não onerar o consumidor final.

Sobre a base de cálculo, a LC nº 192/22 se limitou a prever disposições transitórias, válidas até 31 de dezembro de 2022, em relação às operações com diesel, conforme artigo 7º, tendo sua redação alterada pela LC nº 194/22.¹²²

Nesse caso, a base de cálculo a ser observada pelos Estados e Distrito Federal para os demais produtos, continua regida pela Lei Kandir, conforme visto no tópico 2.4.3 deste trabalho.

¹²¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...]. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

¹²² Art. 7º A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária em relação às operações com diesel, será, até 31 de dezembro de 2022, em cada Estado e no Distrito Federal, a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 (sessenta) meses anteriores à sua fixação. BRASIL. **Lei Complementar nº 192**, de 11 de março de 2022.

3.2.5 Responsabilidade Fiscal

Por fim, o último artigo em matéria de ICMS da LC nº 192/22, reza acerca de mais uma disposição transitória, qual seja o afastamento da aplicação da responsabilidade fiscal dos Estados e Distrito Federal sobre as normas relativas ao ICMS e às Contribuições incidentes a alguns produtos combustíveis, inclusive os não sujeitos ao regime monofásico do ICMS. Assim diz o artigo 8º:

Art. 8º O disposto nos incisos I e II do caput e no § 2º do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), e nos arts. 124, 125, 126, 127 e 136 da Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021, não se aplica às proposições legislativas e aos atos do Poder Executivo que entrarem em vigor no exercício de 2022, relativamente aos impostos e às contribuições previstos no inciso II do caput do art. 155, no § 4º do art. 177, na alínea b do inciso I e no inciso IV do caput do art. 195 e no art. 239 da Constituição Federal, nas operações que envolvam biodiesel, óleo diesel, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo, derivado de petróleo e de gás natural, gasolina, exceto de aviação, álcool, inclusive para fins carburantes, e gás natural veicular no referido exercício. (Redação dada pela Lei Complementar nº 194, de 2022)

A LC nº 192/22 ressaltou as renúncias de receitas relativas aos tributos sobre combustíveis de obrigações previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Tem-se por exemplo, dispensa da obrigatoriedade de apresentar estimativas do impacto orçamentário-financeiro, de atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, bem como demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais ou a previsão de medidas compensatórias, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Apesar das desobrigações, não significa que os entes públicos não buscarão maneiras de compensar as perdas decorrentes da diminuição na arrecadação fiscal.

Em suma, observa-se novamente a tentativa de dar celeridade, ainda no ano de 2022, às ações de redução dos preços dos combustíveis, nesse caso através de benefícios fiscais, isenções, subsídios ou quaisquer outras formas de renúncia de receitas pelo Estado, em detrimento do cuidado com o orçamento público.

3.3 IMPACTOS DA LC Nº 192/22

Durante a discussão do projeto de lei que viria a se tornar a LC nº 192/22, governadores já afirmavam que os Estados teriam perdas em cerca de R\$ 20 bilhões de reais em um ano.¹²³

De fato, a arrecadação de ICMS Combustíveis é muito expressiva para os entes subnacionais, segundo levantamento do Centro de Liderança Pública, em 2021 o total de tributos estaduais arrecadados pelos 26 estados e pelo Distrito Federal somou R\$ 689,4 bilhões, sendo R\$ 101,3 bilhões, quase 14,7%, provenientes do imposto que incide sobre combustíveis.¹²⁴

Logo que foi publicada a LC nº 192/22, a Instituição Fiscal Independente, órgão ligado ao Senado Federal, realizou uma projeção preliminar do impacto da redução da tributação do diesel divulgada no Relatório nº 62 em 16 de março de 2022:

impacto fiscal de uma redução de R\$0,27/litro no preço do diesel deve ser de R\$ 13,3 bilhões para os estados e municípios. Para fins de simulação, caso os estados adotem uma alíquota ad rem que reduza em R\$ 0,27/litro a carga tributária sobre o diesel, o impacto fiscal agregado deve ser de R\$ 13,3 bilhões, a título de ICMS sobre o diesel. Desse valor, R\$ 10 bilhões correspondem ao impacto fiscal dos estados e R\$ 3,3 bilhões dos municípios.

Dessa forma, previu-se um impacto de ao menos R\$ 13,3 bilhões de reais, aproximadamente 0,13% do PIB nacional de 2022,¹²⁵ considerando apenas a alteração na arrecadação do tributo sobre o diesel.

Tais dados buscam demonstrar de maneira exemplificativa a magnitude das consequências financeiras da LC nº 192/22 nos orçamentos estaduais e, com isso, a importância da alteração sistêmica promovida pela nova legislação, não apenas para o contribuinte, mas também para o sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

¹²³ LIMA, Bianca; *et al.* **ICMS sobre combustíveis representa 14,7% da arrecadação dos estados, mostra levantamento.** G1, 2022.

¹²⁴ LIMA, Bianca; *et al.* **ICMS sobre combustíveis representa 14,7% da arrecadação dos estados, mostra levantamento.** G1, 2022.

¹²⁵ CAMPOS, Ana Cristina. PIB cresce 2,9% em 2022 e fecha o ano em R\$ 9,9 trilhões. **Agência Brasil**, 2023.

4. CONSTITUCIONALIDADE DA LC Nº 192/22

Como será exposto, o conteúdo da LC nº 192/22, não ficou restrito aos debates sociais, mas foi levado ao Poder Judiciário logo após publicação do Convênio ICMS nº 16/2022¹²⁶ em que os Estados e Distrito Federal se reuniram para regulamentar as novas regras tributárias.

Inicialmente porque o convênio, apesar de definir uma alíquota uniforme nos termos da LC nº 192/22, estabeleceu um “fator de equalização de carga tributária”, dando um tratamento diferenciado entre as unidades federativas à alíquota, motivando o Presidente da República, a interpor a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.164 contra o dispositivo. No entanto, o referido convênio e tal ADI não serão objeto de estudo do presente trabalho.

Em contrapartida, os governadores de alguns Estados ingressaram com a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.191, para discutir a conformidade de dispositivos da lei complementar em referência com as normas constitucionais. Na presente pesquisa serão destacadas as inconstitucionalidades apontadas pela ADI nº 7.191, porém para cumprir com os objetivos aqui propostos, optou-se pelo aprofundamento em relação à uniformidade das alíquotas e a determinação da alíquota “ad rem”.

4.1 ADI Nº 7.191

Os Estados requerentes da ADI nº 7.191 tecem críticas à LC nº 192/22, argumentando que a medida viola o pacto federativo e o princípio da autonomia dos entes subnacionais, ao extrapolar a competência constitucionalmente a ela atribuída, além de trazer riscos para a governabilidade dos Estados e do Distrito Federal, bem como para os Municípios, pois afirmam que os dispositivos questionados produzem consequências inestimáveis do ponto de vista fiscal, de autonomia financeira e do planejamento orçamentário, com efeitos imediatos e sem nenhum instrumento concreto de compensação de perdas de arrecadação.

Os requerentes apontam que a lei teve três objetivos: regulamentar o artigo 155 da Constituição Federal, resolver a crise de descontrole dos preços de combustíveis e atribuir a responsabilidade pela inflação aos Estados, com fins eleitoreiros. Os Estados também criticam

¹²⁶ BRASIL. **Convênio ICMS Nº 16**, de 24 de março de 2022. Disciplina a incidência única do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre óleo diesel e define as alíquotas aplicáveis, nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, e autoriza as unidades federadas a utilizar instrumentos de equalização tributária e dá outras providências. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV016_22>. Acesso em 13 mai 2023.

a redução drástica na tributação de combustíveis, que incentiva o uso de veículos de passeio e aumenta o consumo de combustíveis fósseis e poluentes, contrariando princípios ambientais.

No campo jurídico, a ADI nº 7.191 busca a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 3º, V, alíneas “a”, “b” e “c”; artigo 6º, §4º e §5º; artigo 7º e artigo 8º da LC nº 192/22, que dispõe respectivamente sobre a uniformidade das alíquotas e sua modalidade “ad rem”, sobre a exceção ao princípio da anterioridade anual, a fixação de um intervalo mínimo para reajuste, o estabelecimento do modo de definição das alíquotas, da base de cálculo e a excepcionalidade à lei de responsabilidade fiscal, todos aspectos estudados no capítulo anterior.

4.2 COMPETÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR

O principal argumento dos Estados autores da ADI nº 7.191 é que a LC 192/22 extrapola a competência constitucionalmente atribuída a ela. Então, para que seja possível verificar essa hipótese, é necessário entender a competência da lei complementar no sistema constitucional.

Como diz o professor Sacha Coêlho, a lei complementar sob o ponto de vista material, tem por objetivo complementação do texto constitucional “quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos.”¹²⁷ Dessa forma, a lei complementar não pode versar sobre matéria que a Constituição não lhe autorizou, nas palavras do professor Coêlho para que uma lei complementar tenha validade no plano da norma, ou seja, do conteúdo, importa verificar “se está de acordo com o sistema normativo como um todo e com os fundamentos materiais de validade por ele fornecido.”¹²⁸

O autor continua dizendo que, sobre a forma e o conteúdo, a lei complementar só é contrastável com a Constituição, não podendo cuidar de matéria reservada aos Estados e Municípios, pois provocaria inconstitucionalidade por invasão de competência.¹²⁹

Como visto, a lei complementar é um instituto importante para o Sistema Tributário Nacional, ela é um expoente da competência concorrente em matéria tributária, conforme apresentado no capítulo primeiro, e por essa razão deve ser utilizada de maneira cautelosa para não se estender além dos campos reservados a cada ente. Sua importância se demonstra principalmente por ser reservada a ela a regulamentação das normas gerais de direito

¹²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016, p. 243.

¹²⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016, p. 247.

¹²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016, p. 247.

tributário, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre conflitos de competência entre os entes federados.¹³⁰

Essas são matérias de maior relevância, segundo a lógica constitucional, por isso exigem um processo mais rígido para instituição e modificação de suas normas. Nesse caso, vale ressaltar que as leis complementares exigem maioria absoluta para aprovação, conforme artigo 69 da CF/88,¹³¹ em contraposição às leis ordinárias que necessitam apenas de maiorias dos presentes, nos termos do artigo 47 da CF/88.¹³²

Assim, quanto ao objeto, a lei complementar do artigo 155, §2º, XII, “h”, versa sobre a limitação do poder de tributar dos Estados e Distrito Federal sobre o ICMS Combustíveis, interpretação extraída por analogia da relação que o professor Johnson Nogueira faz entre as disposições das demais alíneas do referido inciso e o ICMS, pois possuem a mesma lógica de enquadrar o exercício da competência tributária estadual.¹³³

Nesse caso, a função da lei complementar é operacionalizar a norma constitucional do imposto monofásico sobre combustíveis, pois a Constituição optou por não consagrar em seu texto quais produtos estariam sujeitos a esse regime. Isso significa dizer que, uma vez estabelecidos os combustíveis por lei complementar, os entes subnacionais deveriam observar as regras do regime monofásico para esses produtos, não podendo dispor de maneira diversa no exercício de sua competência tributária sobre ICMS.

Em complemento a isso, a Constituição traz, nos parágrafos 4º e 5º do art. 155, outras limitações que devem ser observadas pelos sujeitos ativos do ICMS, dentre as quais a uniformidade de alíquotas, alternativas de alíquotas “ad rem” ou “ad valorem” e sobre a exceção ao princípio da anterioridade anual.

Por isso, à primeira vista, a LC nº 192/22 não estaria extrapolando sua competência constitucional ao mencionar os pontos elencados no parágrafo anterior, visto que são limitações ao poder de tributar constitucionalmente instituídas e com o mesmo escopo da lei. Ressalta-se, porém, que este trabalho aprofundará adiante a constitucionalidade das alíquotas uniformes e “ad rem”.

¹³⁰ NOGUEIRA, J. B. **Lei Complementar e a Competência Legislativa Estadual**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 13, p. 133–145, 2022, p. 136.

¹³¹ Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

¹³² Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

¹³³ NOGUEIRA, J. B. **Lei Complementar e a Competência Legislativa Estadual**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 13, p. 133–145, 2022, p. 141.

No entanto, quanto à fixação de um intervalo mínimo para reajuste e o estabelecimento do modo de definição das alíquotas, o modo de fixação da base de cálculo e a excepcionalidade à legislação de responsabilidade fiscal, a referida LC não encontra respaldo constitucional para tratar de tais matérias. Logo, a LC 192/22 não se ateve aos limites de sua competência e invadiu o campo legislativo estadual.

4.3 ALÍQUOTAS “AD REM”

Diz-se que as alíquotas são “ad rem” quando são específicas, ou seja, o montante do tributo é fixado por unidade do produto ou unidade de medida. Enquanto as alíquotas “ad valorem” são aquelas fixadas percentualmente aos valores das operações ou prestações.

Assim, a LC nº 192/22 impôs, em seu artigo 3º, V, b, que as alíquotas de ICMS Combustíveis devem ser específicas, apesar da Constituição Federal prever que tais alíquotas poderiam ser tanto “ad rem” quanto “ad valorem”, conforme artigo 155, §4º, IV, “b”:

§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: [...] 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;

Este é outro ponto questionado pelos entes subnacionais. Nesse caso, o embate é em relação a qual ente a Constituição Federal teria outorgado legitimidade para escolher a modalidade de alíquota que aplicada, se ao Congresso Nacional por meio da lei complementar ou aos Estados e Distrito Federal mediante convênio de ICMS.

4.3.1 Limites da lei complementar

Sobre isso, a argumentação dos entes estaduais reside na literalidade da Constituição no artigo 155, §2º, XII, “h”, que teria limitado a lei complementar apenas a definir os combustíveis submetidos ao regime monofásico, enquanto no parágrafo 5º reservado aos convênios a regulamentação das regras necessárias para sua efetiva aplicação, conforme abaixo:

XII - cabe à lei complementar: [...] 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 ; [...] §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 .

No entender dos Estados, a opção pelas alíquotas “ad rem” ou “ad valorem” se enquadram nas regras necessárias para a aplicação das disposições do retro transcrito §4º e, por isso, deveria ser regulamentada pelo convênio de ICMS. Argumentam, ainda, que a regulamentação de alíquotas não faz parte do escopo da lei complementar em matéria de normas gerais tributárias, pois não estaria expresso no artigo 146, III, da Constituição.¹³⁴

No entanto, tal argumento, isoladamente considerado, é descabido, pois, no entendimento do professor Coêlho, o rol do retro citado artigo é meramente exemplificativo,¹³⁵ apesar de nem a legislação, nem a doutrina ou a jurisprudência contarem com uma definição clara do que significam normas gerais.

Nessa matéria, o professor Geraldo Ataliba foi muito crítico à função da lei complementar em estabelecer normas gerais em direito tributário e, mesmo que tenha se debruçado principalmente sobre a Constituição de 1967, expôs relevantes considerações a serem observadas na compreensão da lei complementar tributária no sistema constitucional atual.

Para o professor Ataliba, é importante que as atribuições da lei complementar se interpretem de maneira sistemática, não literal. Ele ressalta que normas gerais incorrem em inconstitucionalidade se ampliarem ou restringirem a competência tributária própria dos entes federativos.¹³⁶ Por isso tal discussão deve ser analisada sob o espírito do ordenamento jurídico, constitucional e tributário.

Do ponto de vista do sistema constitucional, deve-se observar o princípio federativo, como fundante do Estado brasileiro e das normas constitucionais. Concernente à federação, é que o poder de tributar foi repartido entre entes políticos, no caso brasileiro, União, Municípios, Distrito Federal e Estados.

¹³⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

¹³⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016, p. 259.

¹³⁶ ATALIBA, Geraldo. **Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário (art. 18, parágrafo 1., do texto constitucional)**. Revista de informação legislativa, v. 19, n. 75, p. 83-106, jul./set. 1982, p. 90.

A interpretação dos limites da norma geral deve considerar, portanto, o federalismo para que não interfira indevidamente na autonomia dos entes subnacionais. Segundo lição do professor Coêlho, o federalismo brasileiro após 1988 é “normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado”.¹³⁷

Diante disso, é que deve ser cauteloso o exercício das prerrogativas legislativas do Congresso Nacional em matérias que vinculam os demais entes, visto que ao atuarem em matéria de normas gerais, não podem expressar avanço da União sobre os Estados e Distrito Federal.

Por isso, uma interpretação restritiva ao poder do Legislativo central sobre as normas gerais de competência comum, poderia conferir maior proteção ao federalismo e à autonomia dos entes subnacionais, uma vez que as normas em matéria tributária atingem diretamente o campo administrativo e capacidade auto organizacional dos entes subnacionais. Vale lembrar que, conforme visto anteriormente, a ingerência nos campos administrativo e da destinação de receitas, mesmo sem a diminuição expressa da competência tributária subnacional, remonta regimes centralizadores como ocorreu na ditadura de Getúlio Vargas.

Ainda sob o ambiente criado pela Constituição, as normas gerais de direito tributário alcançam território da competência tributária que, como visto na presente pesquisa, consiste na possibilidade de definir os elementos essenciais ao exercício da tributação, como fato gerador base de cálculo e contribuintes. Contudo, seguindo o pensamento do professor Ataliba, as normas gerais acerca desses elementos não podem ser ampliativas ou restritivas em relação ao apregoado pela própria Constituição.

Pegando por exemplo a Lei Kandir, como explicado no capítulo segundo, ao regulamentar os contribuintes de ICMS, deve se atentar para não tributar sujeitos que não realizam as hipóteses de incidência descritas na Constituição, cabendo, por fim, à lei estadual definir o sujeito passivo da obrigação tributária, conforme entende o professor Carrazza.¹³⁸

Dessa maneira, conclui-se que, mesmo que a LC nº 192/22 visasse atender à função de regular normas gerais acerca do regime monofásico, não caberia a ela restringir o campo de atuação da competência tributária de titularidade dos Estados, como optar pelas alíquotas “ad rem” ou ad valorem.”

Em novo título comparativo, até mesmo o PLP nº 25 de 2003 e o PLP nº 195 de 2021, já mencionados por possuírem o mesmo escopo da LC nº 192/22, não faziam a delimitação da

¹³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016, p. 260.

¹³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 626.

modalidade de alíquota. O PLP 25 replica o texto do artigo 155, §4º, IV, “b” da Constituição, de maneira que a opção por alíquotas específicas ou ad valorem recairiam à legislação subnacional,¹³⁹ enquanto no PLP 195, no seu artigo 5º, expressa que a definição das alíquotas se dará mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do artigo 155, §2º, XII, “g”, da CF/88.¹⁴⁰

Observa-se, ainda, que as normas do artigo 155, §4º, da CF/88 são autoaplicáveis, não necessitando de complementação. Para o professor Coêlho, a limitação do poder de tributar, como é o caso do referido dispositivo, dispensa regulamentação, salvo raras exceções em que a norma tem eficácia limitada.¹⁴¹ Portanto, não haveria óbice à deliberação acerca das alíquotas serem específicas ou “ad valorem” mediante convênio de ICMS, como manda o §5º do mesmo artigo.

4.3.2 Competência dos convênios

Em contraponto ao argumento dos Estados, o professor Heleno Taveira Torres entende que a Constituição, no artigo 155, § 2º, XII, “g”, estabelece que a lei complementar regulará a forma de deliberação dos Estados e do Distrito Federal e por isso, diz que os convênios não têm o poder de afastar a lei complementar de editar normas gerais.¹⁴²

O professor Heleno parte do pressuposto que a competência dos convênios se inicia após o regime normativo de aplicação e modelo de apuração do imposto estarem já definidos, nesse caso por lei complementar:

É nesse contexto que não se pode empregar interpretação que atribua poder exclusivo aos convênios para dispor livremente sobre alíquotas ou base de cálculo do ICMS-combustíveis. Veja-se, a Constituição prescreve que as alíquotas “poderão” ser “ad rem” ou “ad valorem”. Logo, é de se examinar essa dicção como autorização para o legislador complementar eleger o modelo de alíquotas a ser empregado. E como o texto Constitucional atribui à Lei Complementar a tarefa de dispor sobre as

¹³⁹ BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 25 de 2023**. Define os combustíveis e lubrificantes sobre os quais incidirá, uma única vez, o imposto sobre 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. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/109616>>

¹⁴⁰ BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 195 de 2021**. Define os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidirá uma única vez, nos termos do disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “h”, da Constituição Federal. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2308026>>

¹⁴¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016, p. 256.

¹⁴² TORRES, Heleno Taveira. **O novo modelo de tributação dos combustíveis à luz da Constituição**. Conjur, 2022.

normas gerais em matéria de legislação sobre o ICMS-monofásico, a escolha acompanha o modelo geral.

Como transcrito, o professor acredita que os convênios não podem dispor livremente sobre alíquotas e entende que a Constituição autoriza o legislador complementar a escolher a modalidade de alíquota.

Tal visão parte das hipóteses em que o inciso IV do § 4º do artigo 155 da Constituição é endereçado à lei complementar, não aos titulares da competência tributária do ICMS e que a opção pela alíquota específica configura norma geral, apta a regulamentação por lei complementar. Ocorre que, tais pressupostos não dialogam com o exposto no tópico anterior desta pesquisa, principalmente na compreensão da função e limites da lei complementar tributária, nem com o entendimento acerca da competência dos convênios de ICMS.

Como visto no capítulo segundo deste estudo, os convênios buscam uniformizar a tributação estadual, contudo sem implicar em processo legislativo por meio do Poder Executivo. Isso quer dizer que os convênios são acordos firmados entre os entes subnacionais para impedir uma disparidade prejudicial durante o exercício da competência tributária estadual e distrital, mas que a eficácia das normas dispostas em convênios não podem fugir ao princípio da legalidade e exigem que as Assembléias Legislativas estaduais façam leis regulamentando o disposto nesses acordos.¹⁴³

Dessa maneira, compreende-se que a competência material dos convênios está justamente adstrita à competência tributária estadual. Por isso, dentro do poder de legislar sobre o ICMS é que entende-se a possibilidade do convênio optar pela modalidade de alíquotas “ad rem” ou “ad valorem” sem que isso viole sua competência e, portanto, sendo dispensada a instituição prévia do regime de tributação para que seja regulamentado pelo CONFAZ.

4.4 REGRA DA UNIFORMIDADE

A LC nº 192/22, em respeito ao artigo 155, §4º, IV, a, da Constituição Federal, estabelece a uniformidade nacional das alíquotas de ICMS Combustíveis, isto é, todos os Estados devem instituir alíquotas idênticas:

Art. 2º Os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS, qualquer que seja sua finalidade, são os seguintes: [...] V - as alíquotas do imposto serão definidas

¹⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016, p. 354.

mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, observado o seguinte: a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto;

Tal regra, é apontada como inconstitucional pelos Estados na ADI nº 7.191, alegando que se trata de “imensa interferência na independência e autonomia dos entes federativos na elaboração, proposição e execução de suas políticas públicas e tributárias.”

Os entes argumentam ainda, que o estabelecimento de uma alíquota uniforme acarretará a redução arrecadatória para alguns Estados e o aumento para outros, na medida que há diferenças nas alíquotas praticadas atualmente. No entanto, à primeira vista, a LC nº 192/22 não é inconstitucional nesse ponto, uma vez que a regra da uniformidade está expressa na Constituição Federal.

Mesmo assim, o texto que originou a regra em questão foi incluído pela Emenda Constitucional (EC) nº 33 de 2003 e a esse respeito, já foi pacificado que as emendas constitucionais são perfeitamente passíveis de declaração de inconstitucionalidade.¹⁴⁴ Assim, resta relevante o debate a respeito da conformidade das alíquotas uniformes com o sistema constitucional.

Diante disso, é preciso considerar a regra de uniformidade de alíquota sob a ótica do pacto federativo, o qual possui a autonomia como um de seus princípios basilares, bem como a igualdade, conforme visto no primeiro capítulo do presente estudo.

4.4.1 Autonomia e guerra fiscal

É inegável a importância da autonomia no exercício da competência tributária, principalmente porque possibilita maior adequação da legislação à realidade de cada território. Como foi exposto no primeiro capítulo desta pesquisa, essa autoridade sobre os recursos tributários garante uma efetiva autonomia política e administrativa aos entes federados. No entanto, essa autonomia permite, na prática, uma concorrência tributária, fomentada pela dinâmica econômica praticada no mundo moderno.

Nesse sentido, o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁴⁵ observa sendo legítima a busca dos contribuintes pelo local onde experimentará uma tributação mais amena, prática

¹⁴⁴ “Emendas à Constituição – que não são normas constitucionais originárias – podem, assim, incidir, elas próprias, no vício da inconstitucionalidade, configurado pela inobservância de limitações jurídicas superiormente estabelecidas no texto constitucional por deliberação do órgão exercente das funções constituintes primárias ou originárias” (Voto do Ministro Celso de Mello, como relator, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 466).

¹⁴⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016, p. 264.

que leva os entes políticos procurarem meios de atrair esses contribuintes, que ocorre por duas maneiras:

- (i) incentivos fiscais, com redução da tributação sobre estas bases mais móveis e concentração sobre outras bases menos móveis;
- (ii) incentivos econômicos, com o retorno ao chamado imposto-troca, criando para aquele contribuinte que se tenta atrair ou manter no seu território uma série de vantagens de infraestrutura, criadas com a “destinação” dos impostos arrecadados.

Tal concorrência, o professor Coêlho continua, pode ser saudável por fomentar, em tese, a adequação da tributação às mudanças econômicas, mas que, na prática cotidiana, acaba por gerar um processo degenerativo da carga tributária pelos incentivos fiscais e concentrar o ônus tributário sobre os contribuintes com menor capacidade de mobilidade, e até mesmo prejudicial ao reverter a arrecadação fiscal para projetos que beneficiem apenas os contribuintes que os entes pretendem manter em seu território.

Desse modo, o professor coloca a importância de dirimir conflitos ou desequilíbrios da concorrência na preservação dos contribuintes e do próprio federalismo, como visa o artigo 146-A da Constituição Federal:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Esse pensamento pode ser aplicado analogamente no tocante às alíquotas de ICMS, pois a possibilidade de diferenciação de alíquotas entre Estados pode gerar os mesmos efeitos da citada concorrência pelos incentivos fiscais, inclusive com semelhantes prejuízos aos contribuintes e à forma federativa do Estado.

A este fenômeno convencionou-se chamar de “guerra fiscal”, que representa o perigo de transformar o federalismo cooperativo em competitivo, no qual cada ente federado concorre com os demais buscando se favorecer em detrimento dos outros.¹⁴⁶

¹⁴⁶ OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal**. Pesquisa & Debate, vol. 10, n. 2 (16), 110-138, 1999, p. 113.

4.4.2 Harmonização federativa

Vale rememorar a interpretação teleológica do professor Ferraz Júnior, conforme visto no primeiro capítulo do presente estudo, que coloca as normas gerais em posição de uniformização de matérias normativas a fim de atender aos interesses da federação e pacificação da repartição de competências dentro da lógica federativa de equilíbrio.¹⁴⁷

Outrossim, não se pode perder de vista o modelo de federalismo cooperativo implantado no Brasil, já estudado no capítulo inaugural desta pesquisa. Dessa forma, o sistema jurídico-normativo não pode aprofundar as desigualdades regionais existentes, nem fomentar a competição degenerativa entre os entes, pelo contrário, devendo atuar de maneira positiva, com base na solidariedade e na igualdade para garantir os direitos fundamentais de maneira equânime.

Assim, ante ao princípio federativo, a reação que ocorre no âmbito jurídico é a tentativa de harmonização normativa para guiar os entes, mesmo ao exercer cada qual sua autonomia. Isso significa que a Constituição prevê mecanismos para conter a concorrência desproporcional que pode levar à degeneração do próprio Estado federal.

Dentre esses mecanismos estão o mencionado artigo 146-A da Constituição, que confere à lei complementar ou à União, o poder de estabelecer critérios que previnam a concorrência desequilibrada.

Já em matéria de ICMS, destacam-se as resoluções do Senado Federal, para estabelecer alíquotas interestaduais, sendo facultado fixar alíquotas mínimas ou até mesmo máximas, a fim de dirimir conflitos entre Estados, conforme exposto no capítulo segundo deste estudo.

Além disso, um importante passo na prevenção da concorrência tributária foi a regulamentação da concessão e extinção de benefícios fiscais de ICMS, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal pelos convênios de ICMS. Esse instrumento normativo, apesar de infralegal, tem o condão de parametrizar as legislações estaduais, para não permitir renúncias desequilibradas com fim de atrair investimentos que, como dito, podem representar prejuízos aos contribuintes e até mesmo comprometer a sustentabilidade financeira dos entes.

A jurisprudência atual do STF considera inconstitucional a concessão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS sem a celebração prévia de convênio entre os estados e o Distrito Federal. Essa declaração de inconstitucionalidade se baseia na interpretação do artigo

¹⁴⁷ JUNIOR, 1995, p. 249 *apud* MOHN, Paulo. **A repartição de competências na Constituição de 1988**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, DF, v. 47, n. 187, p. 215-244, jul. 2010, p. 239.

150, §6º,¹⁴⁸ da Constituição Federal combinado com o artigo 155, §2º, XII, "g", que exigem uma lei específica para a veiculação de isenções ou reduções de base de cálculo e determinam que a concessão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS deve observar o procedimento previsto na LC nº 24/1975.

Por todo o exposto, não há como entender a uniformidade de alíquotas do ICMS Combustíveis como norma contrária à sistemática constitucional, considerando a forma federativa do Estado brasileiro.

¹⁴⁸ Art. 150. § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

CONCLUSÃO

A presente pesquisa procurou analisar a constitucionalidade da LC nº 192/22, principalmente sob a perspectiva do pacto federativo, para chamar atenção e contribuir com o debate racional acerca da regulamentação do ICMS Combustíveis monofásico em meio às discussões eivadas de interesses econômicos e políticos entre a União, Estados e Distrito Federal.

Desse modo, para atingir seu objetivo principal, buscou-se estudar o federalismo e seu desenvolvimento no Brasil, sempre relacionando ao pacto fiscal celebrado entre os entes federados. Assim, observou-se ao longo da história, como os movimentos de centralização e descentralidade política e administrativa tiveram impacto direto na repartição de competência tributária e de receitas, bem como no poder de auto organização e desenvolvimento dos entes.

Ficou evidente a importância dos entes políticos terem autoridade sobre suas fontes de financiamento e, por isso, a Constituição de 1988, com seu intento de redemocratizar o país e assegurar a autonomia dos entes subnacionais, atribuiu aos Estados um tributo tão amplo e rentável como o ICMS.

Além disso, buscou-se apresentar a sistemática geral do ICMS, a fim de verificar as peculiaridades do imposto sobre combustíveis e facilitar a análise da conformidade da LC nº 192/22 com a ordem constitucional e tributária. Isso partindo da exposição dos tributos históricos que formaram o imposto até sua configuração atual, de modo a demonstrar, por exemplo, que a cobrança monofásica sobre combustíveis não é inovação legislativa deste século.

Adiante, a pesquisa transcorreu pelos dispositivos da LC nº 192/22 no tocante às regras de ICMS Combustíveis, para explicar seus aspectos tributários e enunciar os dispositivos posteriormente contestados na ADI nº 7.191, à luz da Constituição, pelos Estados e Distrito Federal.

Dentre estas normas, destaca-se a uniformidade de alíquotas e as alíquotas “ad rem”, a exceção ao princípio da anterioridade anual, regras específicas sobre alíquotas e base de cálculo, além da excepcionalidade à lei de responsabilidade fiscal.

Em seguida, a pesquisa discorre sobre a constitucionalidade da LC 192/22 no ponto de vista da competência de uma lei complementar tributária com sua validade material nos parâmetros constitucionais, e conferindo interpretação conforme os princípios federativos, como a autonomia, solidariedade e igualdade.

Com isso, vinculou-se ao pensamento do professor Sacha Coêlho sobre a desnecessidade da lei complementar regulamentar normas de limitação ao poder de tributar que tenham eficácia plena. Além disso, no exercício da competência concorrente, a lei complementar ao dispor sobre normas gerais tributárias deve-se ater à função harmonizadora da federação, sem implicar em interferência nas matérias da competência tributária estadual. Caso disponha de maneira diversa, a lei aproxima-se da perigosa centralização observada em modelos antidemocráticos, como foi a ditadura Vargas e a ditadura militar no Brasil.

Conclui-se também que os convênios de ICMS, apesar de não possuírem natureza legal, estão inseridos no campo da competência tributária estadual e são instrumentos hábeis a dispor sobre o exercício dessa competência, consoante ao texto constitucional, já que as normas só terão eficácia após ratificação pelas Assembléias Legislativas estaduais.

Desse modo, foi possível averiguar a hipótese do trabalho que a LC nº 192/22 extrapola a competência que lhe foi constitucionalmente atribuída e restringe a autonomia dos Estados quando limita a competência tributária dos Estados sobre as alíquotas específicas. Isso porque, entendeu-se que a Constituição Federal não endereçava à lei complementar tal atribuição, mas aos Estados e Distrito Federal, por meio dos convênios.

No entanto, não se aplica a hipótese inicial em relação à regra da uniformidade de alíquotas, já que a análise da sistemática da Constituição Federal, jurisprudencial e doutrinária atestou a conformidade dessa regra com o ordenamento jurídico constitucional e harmonização federativa, em vista da uniformização do Direito Tributário no Brasil e coerente com o federalismo cooperativo.

Foi verificado que tal uniformidade busca proteger o modelo de federalismo cooperativo, impedindo que a concorrência ou “guerra fiscal”, estimulada pelos moldes de desenvolvimento econômico, venha a degenerar o sistema tributário.

Por fim, considerando o estudado, é notória a importância de uma correta regulamentação do regime monofásico do ICMS, pois representa um avanço na simplificação tributária, mas é preciso ponderar seus impactos de maneira mais efetiva e se aprofundar na análise de conformidade da lei complementar em relação ao sistema constitucional descentralizador e ao sistema orçamentário estatal.

Além disso, é preciso repensar as dinâmicas de atendimento às demandas sociais, de modo a não criar uma espetacularização do sistema jurídico, sendo necessários estudos que aprimorem as políticas de preço dos combustíveis de maneira integrada, sob ótica tributária, financeira e econômica, e com perspectiva das necessidades futuras.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da federação**: os governadores e a redemocratização brasileira. São Paulo: Hucitec / Departamento de Ciência Política, USP. 1998.

AFONSO, J. R.; ALMEIDA, V. **Tributação do Petróleo e Federalismo Brasileiro**: a Histórica Oscilação na Divisão da Receita. *Direito Público*, [S. l.], v. 8, n. 42, 2013. Disponível em <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1966>>. Acesso em: 24 mar. 2023.

ARRETCHE, M. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012. Disponível em <<https://www.redalyc.org/pdf/238/23802406.pdf>>. Acesso em 19 nov. 2022.

ATALIBA, Geraldo. **Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário (art. 18, parágrafo 1., do texto constitucional)**. *Revista de informação legislativa*, v. 19, n. 75, p. 83-106, jul./set. 1982. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181432>>. Acesso em: 14 mai 2023.

BARATTO, Gedalva; MACEDO, Mariano de Matos. **Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais** - harmonização tributária ou autonomia estadual? *Revista Paranaense de Desenvolvimento Curitiba*, n.113, p.9-30 jul./dez., 2007. Disponível em: <<http://www.ijsn.es.gov.br/bibliotecaonline/Record/17969>>. Acesso em 28 mar. 2023.

BRASIL. **Legislação Informatizada** - Constituição de 1988 - Publicação Original. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>> Acesso em: 26 de mar. 2023.

BRASIL. **Lei Nº 16**, de 12 de Agosto de 1834. Faz algumas alterações e adições á Constituição Política do Imperio, nos termos da Lei de 12 de Outubro de 1832. Rio de Janeiro: Coleção das Leis do Brasil, 1834. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim16.htm>. Acesso em 19 nov 2022.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 25 de 2023**. Define os combustíveis e lubrificantes sobre os quais incidirá, uma única vez, o imposto sobre 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. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/109616>>. Acesso em: 15 mai 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 195 de 2021**. Define os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidirá uma única vez, nos termos do disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "h", da Constituição Federal. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2308026>>. Acesso em: 14 mai 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1.179/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266683>>. Acesso em: 12 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5.929/DF. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752156497>>. Acesso em: 19 mar. 2023.

CAMPOS, Ana Cristina. PIB cresce 2,9% em 2022 e fecha o ano em R\$ 9,9 trilhões. **Agência Brasil**, 2023. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2023-03/pib-cresce-29-em-2022-e-fecha-o-ano-em-r-99-trilhoes>>. Acesso em 10 mai 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo, Malheiros, 2022.

CARVALHO, José Murilo de. **Federalismo e centralização no Império brasileiro: história e argumento**. Revista pontos e bordados: escritos de história e política. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5047845/mod_resource/content/1/pensamento/carvalho_federalismo.pdf>. Acesso em: 03 dez. 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530972509/>>. Acesso em: 14 mai 2023.

CONGRESSO recebe medidas provisórias do acordo do governo com caminhoneiros. **Agência Senado**, 25 mai 2018. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/05/28/congresso-recebe-medidas-provisorias-do-acordo-do-governo-com-caminhoneiros>>. Acesso em 15 abr. 2023.

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade no Federalismo Fiscal Comparado**. Revista Direito e Desenvolvimento, v. 4, n. 8, p. 61-93, jul/dez. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/234>>. Acesso em 11 abr. 2023.

COSTA, Alcides Jorge da. **Imposto de vendas e consignações**. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 59, p. 26-35, 1960. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/20378>>. Acesso em: 18 mar. 2023.

_____. **Imposto de vendas e consignações: análise dos sistemas de arrecadação**. Revista de Administração de Empresas, v. 3, n. Rev. adm. empres., 1963 3(6), p. 53-72, jan. 1963. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S0034-75901963000100005>>. Acesso em: 18 mar. 2023.

COSTA, Anna Gabriela. **Bolsonaro zera impostos federais sobre diesel e gás de cozinha e taxa bancos**. CNN, 01 mar. 2023. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/presidente-bolsonaro-reduz-tributacao-de-diesel-e-gas-de-cozinha/>>. Acesso em 15 abr. 2023.

DELGADO, Fernanda; GAUTO, Marcelo. **Composição dos preços de paridade dos combustíveis no Brasil**. Revista Conjuntura Econômica, v. 75, n. 06, p. 44-48, 2021. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/view/84703>>. Acesso em 14 abr. 2023.

FERNANDES, Augusto. Presidente da Petrobras culpa ICMS pela alta no preço dos combustíveis. **Correio Braziliense**, 2021. Disponível em <<https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2021/09/4949423-presidente-da-petrobras-culpa-icms-pela-alta-no-preco-dos-combustiveis.html>>. Acesso em 16 de out. de 2022.

FERREIRA, Marcelo Dias Paes; VIEIRA FILHO, José. Eustáquio Ribeiro. **Política de preços dos combustíveis**. Revista Diagnóstico e desafios da agricultura brasileira. Rio de Janeiro: Ipea, p. 207-226, 2019. Disponível em <https://www.researchgate.net/publication/337497905_POLITICA_DE_PRECOS_DOS_COMBUSTIVEIS>. Acesso em 11 abr. 2023.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502220775/>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

GASPARINI, Carlos Eduardo; MIRANDA, Rogério Boueri. **Evolução dos aspectos legais e dos montantes de transferências realizadas pelo Fundo de Participação dos Municípios**. Brasília, DF: IPEA, vol 1243, dez. 2006. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1805>>. Acesso em: 28 mar. 2023.

GOVERNO edita mais três MPs para atender caminhoneiros. **Agência Senado**, 01 jun. 2018. Disponível em <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/06/01/governo-edita-mais-tres-mps-par-a-atender-caminhoneiros>>. Acesso em: 15 abr. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. Barueri: Atlas, 2021. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>>. Acesso em: 21 mar. 2023.

INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. Brasília, DF. n. 62, março 2022. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/596473/RAF62_MAR2022.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2023.

LIMA, Bianca; *et al.* **ICMS sobre combustíveis representa 14,7% da arrecadação dos estados, mostra levantamento**. G1, 2022. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/de-olho-no-orcamento/noticia/2022/02/10/icms-sobre-combustiveis-representa-147percent-da-arrecadacao-dos-estados-mostra-levantamento.ghtml>>. Acesso em 16 de mar. de 2023.

LOPREATO, Francisco Luiz C. **Governos estaduais: o retorno à debilidade financeira**. Campinas: IE. Unicamp, 2018. (Texto para Discussão, n. 338). Disponível em:

<<https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/3629/TD338.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

_____. **Federalismo brasileiro: origem, evolução e desafios**. Economia e Sociedade, Campinas, v. 31, n. 1 (74), pgs. 1-41, janeiro-abril 2022. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/ecos/a/3bKDMqJjpBTGFGMhfc45bsg/>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620506/>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

MOHN, Paulo. **A repartição de competências na Constituição de 1988**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, DF, v. 47, n. 187, p. 215-244, jul. 2010. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/47/187/ril_v47_n187_p215.pdf/at_download/file>. Acesso em: 22 nov. 2022.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. Barueri: Atlas, 2022. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559771868/>>. Acesso em: 15 de out. 2022.

MOREIRA, M. A. L.; FREITAS JUNIOR, M. de; TOLOI, R. C. **O transporte rodoviário no Brasil e suas deficiências**. Refas - Revista Fatec Zona Sul, [S. l.], v. 4, n. 4, p. 1-13, 2018. Disponível em: <<https://revistarefas.com.br/RevFATECZS/article/view/191>>. Acesso em: 15 abr. 2023.

MOREIRA, Mauro Sergio de Souza. **O Direito dos Convênios de ICMS: uma contribuição para o estudo do federalismo fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Católica de Brasília. Brasília, DF, 2017. Disponível em <<https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/2424>>. Acesso em: 25 de mar. 2023.

MOURA, Henrique Nogueira et al. **Resultantes da greve dos caminhoneiros (2018): um hibridismo de estatística bilionária e o óleo diesel em face à macroeconomia**. Research, Society and Development, v. 8, n. 7, p. e50871164, 2019. Disponível em <<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=560662198051>>. Acesso em: 14 abr 2023.

NOGUEIRA, J. B. **Lei Complementar e a Competência Legislativa Estadual**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 13, p. 133-145, 2022. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2025>>. Acesso em: 22 mai 2023.

OLIVEIRA, Allyson Eduardo Botelho de; LUQUINI, Roberto de Almeida. **A gênese do federalismo brasileiro**. História e Cultura, Franca, v. 10, n. 1, p. 251-270, jul. 2021. Disponível em <<https://seer.franca.unesp.br/index.php/historiaecultura/article/view/3267>>. Acesso em: 04 dez 2022.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal**. Pesquisa & Debate, v. 10, n. 2 (16), 110-138, 1999. Disponível em <<https://revistas.pucsp.br/index.php/rpe/article/view/11917/8627>>. Acesso em 23 mai 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2023. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>>. Acesso em: 15 abr. 2023.

PREÇOS dos combustíveis no Brasil: por que subiram e o que pode ser feito; veja perguntas e respostas. **G1**, 27 jun. 2022. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2022/06/27/precos-dos-combustiveis-no-brasil-por-que-subiram-e-o-que-pode-ser-feito-veja-perguntas-e-respostas.ghtml>>. Acesso em: 15 abr. 2023.

REZENDE, F. **Autonomia política e dependência financeira**: uma análise das transformações recentes nas relações intergovernamentais e seus reflexos sobre a situação financeira dos Estados. Pesquisa e Planejamento Econômico, Rio de Janeiro, v. 12, n. 3, p. 489-540, dez. 1982. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1063>> Acesso em: 29 de nov. 2022.

SCAFF, Fernando Facury. **A ADPF 198, a unanimidade do Confaz e o federalismo fiscal brasileiro**. Conjur, 2020. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-jun-09/contas-vista-adpf-198-unanimidade-confaz-federalismo-fiscal-brasileiro>>. Acesso em: 26 de mar. 2023.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>>. Acesso em: 19 mar. 2023.

TAVARES DE ALMEIDA, M. H. **Recentralizando a Federação**. Revista de Sociologia e Política, Curitiba, v. 24, p. 29-40, jun. 2005. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3715/2963>. Acesso em: 19 nov. 2022.

THOME, Tamires. **A importância da lei complementar em matéria tributária**. Jus, 2022. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/69773/a-importancia-da-lei-complementar-em-materia-tributaria>>. Acesso em 29 nov. 2022.

TORRES, João Camilo de Oliveira. **A formação do federalismo no Brasil**. Brasília: Edições Câmara, 2017. Disponível em: <<https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/36279>>. Acesso em 19 nov. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. **O novo modelo de tributação dos combustíveis à luz da Constituição**. Conjur, 2022. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2022-mar-18/consultor-tributario-modelo-tributacao-combustiveis-luz-constituicao>>. Acessado em 11 mai 2023.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século**: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para Discussão, vol. 405, 1996. Disponível em <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf> Acesso em 21 mar. 2023.

