

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

Halef Gabriel Rocha

**O REGIME MONOFÁSICO DO ICMS-COMBUSTÍVEIS E O PRINCÍPIO DA
SELETIVIDADE**

Das alterações promovidas pelas Leis Complementares n.ºs 192 e 194 de 2022

São Paulo, SP

2022

Halef Gabriel Rocha

**O REGIME MONOFÁSICO DO ICMS-COMBUSTÍVEIS E O PRINCÍPIO DA
SELETIVIDADE**

Das alterações promovidas pelas Leis Complementares n.ºs 192 e 194 de 2022

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza, como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

São Paulo, SP

2022

AGRADECIMENTOS

Primeiro, agradeço à minha família, especialmente aos meus pais, Hélio Pereira da Rocha e Regina Gabriel Rocha, não *somente* por me incentivarem a estudar, mas por garantirem o suporte necessário para que eu pudesse perseguir meus sonhos.

Às minhas queridas irmãs, Harietha Gabriel Rocha e Júlia Gabriel Rocha, pela compreensão e paciência em suportar um irmão tão aterrado com as incumbências da vida de um universitário e estagiário de direito.

Agradeço também aos professores da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo com quem tive a oportunidade de estudar e aprender essa ciência tão peculiar que é o nosso Direito.

Indispensável, ainda, um agradecimento especial à Professora Regina Helena Costa, que me iniciou nos estudos do Direito Tributário brasileiro de forma tão extraordinária que me fez aspirar seguir, acadêmica e profissionalmente, nesta área tão intrigante.

Ao meu Professor Orientador Roque Antonio Carrazza, de quem tenho muito orgulho de ter sido orientando, agradeço pela orientação, eloquência e pela sua prestigiada contribuição acadêmica, a qual busquei, humilde e respeitosamente, aplicar neste trabalho.

A alegria não chega apenas no encontro do achado, mas faz parte do processo da busca. E ensinar e aprender não pode dar-se fora da procura, fora da boniteza e da alegria.

Paulo Freire

RESUMO

Este trabalho buscou analisar os dispositivos da Leis Complementares n.ºs 192 e 194 de 2022, que definiram a incidência monofásica do ICMS incidentes sobre combustíveis e lubrificantes, acompanhado de alíquotas específicas (*ad rem*) e uniformes em todo o território nacional, bem como da necessária observância do princípio da seletividade para a adequação das alíquotas da exação a partir do critério da essencialidade. Para tanto, analisou-se (i) a conformidade das referidas Leis Complementares com a EC n.º 33/2001, (ii) doutrinas jurídicas sobre o tema e (iii) as ações constitucionais ajuizadas no Supremo Tribunal Federal pela Presidência da República e pelos Governadores de Estados para discutir as alterações promovidas na legislação complementar. Concluiu-se, com isso, pela constitucionalidade dos dispositivos da legislação complementar em razão da conformidade com a EC n.º 33/2001.

Palavras-chave: ICMS. Combustíveis. Monofásico. Alíquotas. Uniforme. Seletividade. Lei Complementar.

ABSTRACT

This work sought to analyze the provisions of Supplementary Laws No. 192 and 194 of 2022, which defined the single-phase incidence of the State Goods and Services Tax (ICMS) levied on fuels and lubricants, accompanied by specific (*ad rem*) and uniform rates throughout the national territory, as well as the necessary observance of the selectivity principle for the adjustment of the tax rates based on the criterion of essentiality. To this end, we have analyzed (*i*) the conformity of the aforementioned Supplementary Laws with the Constitutional Amendment no. 33/2001, (*ii*) legal doctrine on the subject and (*iii*) the constitutional actions filed with the Federal Supreme Court by the Presidency of the Republic and the Governors of the States to discuss the changes in the supplementary legislation. It was concluded, therefore, that the provisions of the complementary legislation are constitutional due to their conformity with Constitutional Amendment no. 33/2001.

Keywords: ICMS. Fuels. Single-phase. Rates. Uniform. Selectivity. Supplementary Law.

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 – Comparativo entre a redação do artigo 3º da LC n.º 192/2022 e o disposto na Constituição Federal	19
Tabela 1 – Alíquotas de ICMS incidentes sobre combustíveis no ano de 2020	26
Quadro 2 - Comparativo entre a redação do artigo 3º da LC n.º 192/2022 e o disposto na Constituição Federal	28
Tabela 2 – Alíquotas de ICMS incidente sobre óleo diesel conforme Convênio ICMS n.º 16/2022	29
Tabela 3 – Fator de equalização de carga tributária máximo conforme Convênio ICMS n.º 16/2022	30

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade;

ADO – Ação Declaratório de Inconstitucionalidade por Omissão;

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental;

CF – Constituição Federal;

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária;

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;

CTN – Código Tributário Nacional;

EC – Emenda Constitucional;

EPE – Empresa de Pesquisa Energética;

GLP - Gás Liquefeito de Petróleo;

GNV - Gás Natural Veicular;

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação;

ICMS-Combustíveis – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação incidente sobre os Combustíveis e Lubrificantes;

LC – Lei Complementar;

MC – Medida Cautelar;

PLP – Projeto de Lei Complementar;

PIS – Programa de Integração Social;

QAV – Querosene de Aviação;

SINDICOM – Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes; e

STF – Supremo Tribunal Federal.

SUMÁRIO

1. Introdução	9
2. Disciplina Constitucional do ICMS-Combustíveis.....	11
2.1. Papel da Lei Complementar e do Convênio Interestadual no ICMS-Combustíveis conforme EC n.º 33/2001	13
3. O Regime Monofásico do ICMS-Combustíveis pela LC n.º 192/2022.....	16
3.1. Das Alíquotas Específicas (<i>ad rem</i>)	22
3.2. Da Uniformidade das Alíquotas.....	25
3.2.1. Convênio ICMS n.º 16/2022 e o Fator de Equalização de Carga Tributária.....	29
4. O Princípio da Seletividade no ICMS-Combustíveis pela LC n.º 194/2022.....	34
5. Conclusão	40
Referências	43

1. Introdução

O objetivo geral deste trabalho será analisar a os principais dispositivos da Leis Complementares n.ºs 192 e 194, ambas publicadas no ano de 2022, as quais alteraram substancialmente o regime de tributação do ICMS sobre os combustíveis e lubrificantes.

Com isso, o objeto de estudo será composto por alguns artigos das referidas Leis Complementares com a disciplina constitucional em relação ao ICMS-Combustíveis, especialmente quanto aos dispositivos incluídos no texto constitucional pela EC n.º 33/2001.

Para fins de delimitação da temática, optou-se por firmar a análise no regime de incidência monofásica do ICMS-Combustíveis, acompanhado de alíquotas específicas (*ad rem*) e uniformes em todo o território nacional, bem como da necessária observância do princípio da seletividade para a adequação das alíquotas da exação em comento a partir do critério da essencialidade.

Em vista disso, insta salientar, desde já, que não fazem parte do objeto de estudo do presente trabalho (*i*) as disposições transitórias contidas nas Leis Complementares n.ºs 192 e 194 até a implementação definitiva do ICMS-Combustíveis monofásico, bem como (*ii*) os dispositivos que fazem referência aos tributos que não sejam o ICMS-Combustíveis (*e. g.*, Contribuição ao PIS e da COFINS).

Além disso, não se olvida que a discussão em torno do regime de tributação do ICMS-Combustíveis – e a própria publicação das Leis Complementares n.ºs 192 e 194 – está inserida em um embate político brasileiro entre o Governo Federal e os Governos Estaduais e Distrital sobre o preço dos combustíveis e a perda de arrecadação pelo ICMS-Combustíveis.

Não obstante, o referido embate apenas é discutido na presente monografia na medida em que é transportado para o Poder Judiciário, efetivamente por meio das ações constitucionais ajuizadas no Supremo Tribunal Federal, dentre elas, destacando-se a ADO n.º 68/DF, ADPF n.º 984/DF, ADIs n.ºs 7.164/DF, 7.191/DF e 7.195/DF, as quais serão retratadas e analisadas ao longo dos capítulos deste trabalho.

Em relação à organização dos capítulos e subcapítulos da presente monografia, definiu-se iniciar com a elucidação acerca da disciplina constitucional do ICMS-Combustíveis, buscando delimitar o âmbito de competência de regulamentação das Leis Complementares e dos convênios interestaduais. Com isso, tem-se a premissa para análise da constitucionalidade das Leis Complementares em discussão.

Na sequência, será trabalhada a instituição do regime monofásico do ICMS-Combustíveis pela LC n.º 192/2022, a qual restou acompanhada da definição pelas alíquotas específicas (*ad rem*) e uniformes em todo o território nacional. Nesse momento, será trabalhada ainda a polêmica em torno do Convênio ICMS n.º 18/2022 e sua inconstitucionalidade.

Por fim, será abordada a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS-Combustíveis a partir da perspectiva de doutrinas jurídicas sobre o tema, percorrendo ainda o precedente formado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema n.º 745, para, então, analisar a constitucionalidade das inclusões promovidas pela LC n.º 194/2022 no Código Tributário Nacional e na Lei Kandir com a finalidade de reconhecer essencialidade dos combustíveis.

2. Disciplina Constitucional do ICMS-Combustíveis

A Constituição Federal do Brasil, promulgada em 1988, estabelece, por meio do inciso II do artigo 155¹, a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituírem o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

De início, na explicação de Paulo de Barros Carvalho, cumpre anotar que o ICMS não onera a mera circulação de mercadorias, ou as mercadorias *per si*, mas *tão somente* as operações relativas à circulação dessas mercadorias. Outrossim, “o vocábulo ‘operações’ (...) exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias”².

Em relação à concepção de circulação, atuais são as lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, os quais assim a descrevia:

Há circulação, conseqüentemente, quando ocorre “transmissão da titularidade *ut dominus*”. Há circulação quando alguém recebe direitos de disponibilidade (poder de dispor) sobre uma mercadoria. Este conceito constitucional (circulação jurídica) é mais amplo do que a simples transferência de domínio, estritamente compreendida pelo direito privado.³

Quanto às mercadorias, Hugo de Brito Machado ensina em sua doutrina que, para fins de tributação pelo ICMS, as mercadorias devem ser compreendidas como coisas *móveis* destinadas ao comércio⁴, isto é, as coisas móveis seriam caracterizadas como mercadorias apenas em operações mercantis.

Nesse mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza assim leciona acerca do conceito de *mercadoria*:

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Na verdade, o bem

¹ 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;

² Carvalho, Paulo de Barros. Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM. Revista de Direito Tributário – N. 5 – São Paulo: RT, 1978, p. 84.; Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método – 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 730.

³ Ataliba Geraldo; Giardino, Cléber. ICM e circulação jurídica. Revista de Direito Administrativo. Vol. 144. Rio de Janeiro, 1981, p. 230.

⁴ Machado, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS – São Paulo: Dialética, 1997, p. 28/29

móvel corpóreo é o gênero, do qual a mercadoria é uma das espécies. Só é mercadoria o bem móvel corpóreo que, integrado ao estoque da empresa, se destina à venda ou revenda.⁵

Ademais, em relação à competência para instituição do ICMS, como bem relembra Carrazza, a União Federal também está “credenciada”⁶ para a instituição do ICMS dentro dos territórios federais⁷, por força do artigo 147 da Constituição Federal⁸, bem como na forma de tributo extraordinário nas hipóteses excepcionais de iminência ou no caso de guerra externa, conforme previsto no artigo 154, II, também da Carta Magna⁹.

E ainda nas lições de Carrazza¹⁰, o ICMS, dentro da sua moldura constitucional, consistiria em uma sigla que abarca, pelo menos, três impostos diferentes, assim descritos:

(a) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (que compreende o que nasce da entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior); (b) o imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (c) o imposto sobre prestações de serviços de comunicação.

Isto porque, segundo o mencionado autor, as referidas espécies do ICMS possuem diferentes hipóteses de incidência e base de cálculo, logo formariam diferentes impostos nos moldes do artigo 4º do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

⁵ Carrazza, Roque Antonio. ICMS – 19ª ed., rev. e ampl. – São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022, p. 56.

⁶ Op. Cit., p. 49.

⁷ Atualmente, inexistentes no Brasil.

⁸ “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.”

⁹ “Art. 154. A União poderá instituir:

(...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

¹⁰ Carrazza. Op. Cit., p. 49 e ss.

Veja-se, portanto, a despeito da denominação concedida ao imposto, é o fato gerador da respectiva obrigação tributária que o qualifica, evidenciando-se corretas as considerações acima feitas, visto que o ICMS possui, em si, diferenças essenciais na sua hipótese de incidência tributária.

Nessa seguir, tem-se o ICMS incidente sobre as operações relativas à produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis, líquidos ou gasosos, e lubrificantes encontra previsão constitucional no § 3º do artigo 155, assim descrito:

À exceção dos impostos de que tratam o inciso II [ICMS] do caput deste artigo e o art. 153, I e II [Imposto de Importação e de Exportação, respectivamente], nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Como se vê pelo dispositivo acima transcrito, ao mesmo tempo que a Constituição Federal conferiu aos lubrificantes e combustíveis, líquidos ou gasosos, uma imunidade tributária específica, previu a sua tributação pelo ICMS em forma de exceção à imunidade.

Ademais, pode-se vislumbrar ainda no tratamento constitucional dos lubrificantes e combustíveis, a classificação destes como uma *mercadoria*, sendo abrangida, portanto, na primeira hipótese do imposto ventilada acima, qual seja o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias¹¹.

A seguir, será trabalhado o papel constitucional conferido à Lei Complementar e aos convênios interestaduais para a regulamentação do ICMS-Combustíveis, após as alterações promovidas pela EC n.º 33/2001.

2.1. Papel da Lei Complementar e do Convênio Interestadual no ICMS-Combustíveis conforme EC n.º 33/2001

Em matéria tributária, a Constituição Federal estabelece em seu artigo 146 que cabe à Lei Complementar *(i)* dispor sobre conflitos de competência entre os entes federativos, *(ii)* regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como *(iii)* estabelecer normas gerais.

¹¹ Carrazza, Roque Antonio. Op. Cit., p. 232.

Destaque-se que referidas normas gerais em matéria tributária, dentre outras finalidades, devem definir os tributos e suas espécies – em relação aos impostos, descrever os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – e, além disto, dispor sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Neste diapasão, salutar é a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, segundo o qual a Constituição Federal concedeu à Lei Complementar o papel de complementá-la, “quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos”¹².

Correta é a lição do douto jurista, o que se torna ainda mais evidente quanto ao ICMS, haja vista a Constituição Federal ter conferido à Lei Complementar um longo rol de competência para regulamentar o referido imposto estadual, consoante disposto nas alíneas do artigo 155, § 2º, inciso XII:

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.

Constata-se, portanto, a acentuada relevância do papel da Lei Complementar na regulamentação do ICMS, o que leva à conclusão “no sentido de que, embora de competência estadual/distrital, o ICMS reveste feição nacional, dada a uniformidade normativa que lhe impõe a Constituição”¹³.

¹² Coêlho, Sacha Calmon N. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 10ª ed, rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 80

¹³ Costa, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Nacional – 11ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 409.

Neste cenário, cumpre extrair que a competência da Lei Complementar para definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez (monofásico), qualquer que seja a sua finalidade, foi incluída no rol do artigo 155, XII, da Carta Magna, por meio da Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001.

Além disso, na hipótese da incidência monofásica do ICMS-Combustíveis, a qual, destaca-se, deverá ser definida por Lei Complementar, a EC n.º 33/2001 atribuiu ao convênio interestadual a competência para a fixação das alíquotas e da base de cálculo da exação monofásica, sem que haja necessidade de observar o princípio da anterioridade anual disposta no artigo 150, III, *b*, do texto constitucional, consistente na impossibilidade de cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

É o que se vê no disposto no § 4º, inciso IV, alíneas *a*, *b* e *c*, da Constituição Federal, *in verbis*:

§ 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*.

Ademais, coube ainda ao convênio interestadual (*i*) a elaboração das regras necessárias ao disciplinamento da incidência monofásica do ICMS-Combustíveis, conforme disposto no § 5º do artigo 155 da Constituição Federal¹⁴, como também (*ii*)

¹⁴ “§ 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*”

a fixação de normas para regular provisoriamente a cobrança da exação enquanto não entrasse em vigor a Lei Complementar competente para definir a incidência monofásica do ICMS-Combustíveis¹⁵, consoante previsto no artigo 4º da EC n.º 33/2001.

Veja-se, com isso, que as alterações promovidas pela EC n.º 33/2001 quanto às competências dos convênios interestaduais em matéria de ICMS-Combustíveis podem ser divididos entre duas hipóteses distintas:

1. Instrumento normativo definitivo para definição, dentre outros aspectos, das alíquotas e da base de cálculo do ICMS-Combustíveis; e
2. Instrumento normativo provisório até que entre em vigor a Lei Complementar determinando quais produtos serão submetidos à incidência monofásica.¹⁶

Delimitado, portanto, as papéis constitucionais que a Lei Complementar e o convênios interestadual devem cumprir no regime de tributação do ICMS-Combustíveis, resta verificar, na sequência, as alterações trazidas pelas novas Leis Complementares n.ºs 192 e 194, ambas de 2022, bem como do Convênio ICMS n.º 16/2022 firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”)¹⁷.

3. O Regime Monofásico do ICMS-Combustíveis pela LC n.º 192/2022

As alterações promovidas pela EC n.º 33/2001 nos termos enunciados no tópico anterior, só foram regulamentadas com a publicação da Lei Complementar n.º 192, em 11 de março de 2022, isto é, após transcorridos mais de 20 (vinte) anos da mudança constitucional sobre o regime de tributação do ICMS-Combustíveis.

¹⁵ “Art. 4º Enquanto não entrar em vigor a lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, h, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do § 2º, XII, g, do mesmo artigo, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

¹⁶ Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). O ICMS e a EC 33 – São Paulo: Dialética, 2002, p. 96 e ss.

¹⁷ Insta salientar, desde já, que o referido Convênio foi revogado pelo Convênio ICMS n.º 80/2022, mas sua importância para este trabalho demanda a análise (i) das alterações ali pretendidas pelas Estados-membros, como também (ii) do contexto em que se deu sua revogação.

Antes disso, houve no Congresso Nacional a tramitação de diversos Projetos de Lei Complementar que acabaram sendo rejeitados e arquivados antes de serem aprovados pelas duas Casas Legislativas¹⁸.

Com efeito, a inércia do Congresso Nacional em aprovar a Lei Complementar definindo os combustíveis e lubrificantes sobre os quais incidiria o ICMS monofásico, resultou na regulamentação provisória do tema por meio do Convênio CONFAZ n.º 110/2007, o qual definia o regime de substituição tributária para a cobrança do ICMS-Combustíveis¹⁹, com respaldo no artigo 4º da EC n.º 33/2001.

Contudo, conforme elucida o jurista Ives Granda da Silva Martins em breves considerações feitas sobre os aspectos relativos ao ICMS-Combustíveis introduzidos pela EC n.º 33/2001, a incidência monofásica da exação não se confunde com a técnica de substituição tributária:

Visto que esta [substituição tributária] é regulada pelo §7º do artigo 150 da C.F. e pressupõe a possibilidade de devolução do excesso, o que não ocorre com a incidência monofásica (...). Tal tipo de imposição resume-se a uma incidência única, que se esgota nela mesma. Aquela consiste em incidências cumulativas, com postergação ou antecipação dos fatos geradores para um determinado momento, e possibilidade de devolução futura (...).²⁰

Diante disso, a delonga para aprovação de uma Lei Complementar regulando a incidência monofásica do ICMS-Combustíveis acarretou o ajuizamento, em face do Congresso Nacional, da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n.º 68/DF (“ADO n.º 68/DF”) pelo Presidente da República, Jair Messias Bolsonaro, representado pelo Advogado-Geral da União, Bruno Bianco Leal, em 03 de setembro de 2021, sendo distribuída por sorteio à relatoria da Ministra Rosa Weber do Supremo Tribunal Federal, por meio da qual pleiteava-se decisão da Corte no seguinte sentido:

“c) que seja declarada a inconstitucionalidade por omissão decorrente da ausência de edição da lei complementar a que alude o artigo 155, § 2º, inciso

¹⁸ Dentre eles, podemos citar os seguintes: PLP n.º 20 de 2003, de autoria do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly; PLP n.º 24 de 2003, de autoria do Deputado Federal Eliseu Resende; PLP n.º 512 de 2018, de autoria do Deputado Federal José Carlos Aleluia e, por fim, PLP n.º 225 de 2019, de autoria do Deputado Federal Bosco Costa.

¹⁹ “**Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos.”

²⁰ Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). Op. Cit., p. 111.

XII, alínea “h”, da Constituição Federal, com a fixação de prazo razoável para que o Congresso Nacional supra a mora legislativa; e

d) cumulativamente, que seja fixada interpretação conforme a Constituição ao artigo 4º da Emenda Constitucional nº 33/2001, para que se estabeleça que a competência normativa nele estabelecida deve ser exercida à luz dos princípios federativo e da uniformidade de alíquotas de ICMS-combustíveis (155, § 4º, inciso IV, alínea “a”, da Constituição), reparando-se, assim, as lesões constitucionais descritas na presente ação”

Veja-se, por oportuno, além de pleitear pela declaração de inconstitucionalidade por omissão decorrente da ausência de edição da lei complementar nos moldes do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea h²¹, da Constituição Federal, buscou-se ainda a interpretação conforme à Constituição do artigo 4º da EC n.º 33/2001, para que a competência dos convênios interestaduais fosse exercida à luz da uniformidade de alíquotas do ICMS-Combustíveis.

Ocorre que, com o advento da LC n.º 192/2022, que definiu quais combustíveis o ICMS deverá incidir uma única e exclusiva vez na cadeia de circulação da mercadoria, isto é, instituindo o regime monofásico do ICMS-Combustíveis, a relatora Ministra Rosa Weber julgou prejudicada a ADO n.º 68/2022, extinguindo o processo sem resolução do mérito²².

Efetivamente, com a edição da LC n.º 192/2022, entrou em vigor o regime monofásico do ICMS-Combustíveis²³ nos termos do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea h, da Constituição Federal, encerrando, finalmente, a mora do Congresso Nacional.

Por meio do artigo 2º da referida LC n.º 192/2022, foram definidos os combustíveis sobre os quais o ICMS deverá incidir uma única vez, sendo eles a

²¹ 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;

²² “(...)

12. Assim, considerando não remanescer a omissão constitucional, cumpre assentar o prejuízo desta ADO por perda superveniente de objeto.

13. Ante o exposto, julgo prejudicada a presente ação direta de inconstitucionalidade por omissão (art. 21, IX, do RISTF), extinguindo o processo sem resolução do mérito” – Decisão publicada em 16/03/2022 com trânsito em julgado em 07/04/2022.

²³ “Art. 1º Esta Lei Complementar define, nos termos da alínea h do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o 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.”

gasolina, o etanol anidro combustível, o diesel e o biodiesel e, por fim, o gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural²⁴.

Na sequência, em observância *(i)* ao trecho final do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea *h*, da Constituição Federal, por meio do qual restou afastada a imunidade nas operações interestaduais envolvendo combustíveis e lubrificante prevista no inciso X, alínea *b*, do mesmo dispositivo²⁵, bem como *(ii)* ao §4º, incisos I, II e III também do artigo 155 da Constituição Federal, a LC n.º 192/2022 assim dispôs nos seus quatro primeiros incisos do artigo 3º:

Quadro 1 – Comparativo entre a redação do artigo 3º da LC n.º 192/2022 e o disposto na Constituição Federal

Artigo 155 da Constituição Federal após alterações pela EC n.º 33/2001	Artigo 3º da LC n.º 192/2022
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;	I - não se aplicará o disposto na alínea b do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;
§ 4º Na hipótese do inciso XII, h , observar-se-á o seguinte: I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;	II - nas operações com os combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

²⁴ “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.”

²⁵ “§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;”

<p>§ 4º Na hipótese do inciso XII, h , observar-se-á o seguinte: (...) II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;</p>	<p>III - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com combustíveis não incluídos no inciso II deste caput, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;</p>
<p>§ 4º Na hipótese do inciso XII, h , observar-se-á o seguinte: (...) III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;</p>	<p>IV - nas operações interestaduais com combustíveis não incluídos no inciso II deste caput, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;</p>

Pode-se notar que a LC n.º 192/2022 garantiu, de forma clara, a observância ao *quantum* prescrito na Constituição Federal, na medida em que o legislador não inovou em relação às alterações feitas pela EC n.º 33/2001 para instituição do regime monofásico do ICMS-Combustíveis.

Não obstante a adequação da LC n.º 192/2022 à EC n.º 33/2001, não se pode olvidar que a constitucionalidade da exceção à imunidade nas operações interestaduais envolvendo combustíveis e lubrificante prevista no artigo 155, inciso X, alínea *b*, da Constituição Federal, sempre foi objeto de questionamento por parte da doutrina.

Isso porque, conforme entende Roque Antonio Carrazza, as imunidades são consideradas um direito fundamental do contribuinte, pelo que apenas o constituinte originário poderia excepcioná-la, jamais o derivado²⁶. Logo, a partir desse raciocínio, poderíamos concluir que a EC n.º 33/2001 teria incorrido em uma inconstitucionalidade e, por consequência, a própria LC n.º 192/2022 ao replicar a sua redação.

²⁶ Carrazza, Roque Antonio. Op. Cit., p. 578.

Por outro lado, há quem entende que com o advento da Lei Complementar definindo os combustíveis sobre os quais sobre os ICMS incidiria uma única vez, restaria prejudicada a imunidade prevista no artigo 155, inciso X, alínea *b*, da Constituição Federal. É o caso de José Eduardo Soares de Melo, que assim concluía:

A regra de “não-incidência do ICMS sobre operações que destinem a outros Estados combustíveis e lubrificantes” (art. 155, X, *b*), ficará prejudicada com o advento de lei complementar que definir os referidos produtos sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade (...)²⁷

Ademais, o próprio Supremo Tribunal Federal asseverou que “até a edição da lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, “h”, da CF/88, ou do convênio previsto no art. 4º da EC n.º 33/2003 [leia-se “EC n.º 33/2001”], as operações com combustíveis e lubrificantes continuam sujeitas à incidência plurifásica (em cada operação) e à imunidade prevista no art. 155, X, “b”, da CF/88, relativa às operações interestaduais de petróleo e combustíveis dele derivados”²⁸, de modo que é possível compreender pela constitucionalidade da EC n.º 33/2001 nesta parte e, por conseguinte, da redação do artigo 3º, inciso I, da LC n.º 192/2022.

Na sequência, ao prosseguir disciplinando o modelo de regime monofásico do ICMS-Combustíveis, a LC n.º 192/2022 determinou que as alíquotas deveriam ser específicas (*ad rem*) e, ainda, uniformes em todo o território nacional, em observância ao disposto nas alíneas *a* e *b* do inciso IV do § 4º incluído no artigo 155 da CF pela EC n.º 33/2001, é o que se verá nos subcapítulos a seguir.

²⁷ Melo, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática – 6ª ed. – São Paulo: Dialética, 2003, p. 339.

²⁸ Ementa: “1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Petição inicial. Ilegitimidade ativa para a causa. Correção. Aditamento anterior à requisição das informações. Admissibilidade. Precedentes. É lícito, em ação direta de inconstitucionalidade, aditamento à petição inicial anterior à requisição das informações. 2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Tributo. ICMS. Operações interestaduais com Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, derivado de Gás Natural tributado na forma do Convênio ICMS 03/99. Ato normativo. Protocolo nº 33/2003. Cláusulas primeira e segunda. Prescrição de deveres instrumentais, ou obrigações acessórias. Subsistência do regime de substituição tributária. Inexistência de ofensa à Constituição. Ação julgada improcedente. São constitucionais as cláusulas primeira e segunda do Protocolo nº 33/2003, que prescrevem deveres instrumentais, ou obrigações acessórias, nas operações com Gás Liquefeito de Petróleo sujeitas à substituição tributária prevista no Convênio ICMS 3/99.”

(STF, ADI n.º 3.103, Relator Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2006, publicado em 25/08/2006)

3.1. Das Alíquotas Específicas (*ad rem*)

Conforme já visto, a EC n.º 33/2001 atribuiu à Lei Complementar a competência para definir quais combustíveis devem ser submetidos ao regime monofásico de tributação.

Em relação ao modelo de alíquota a ser empregado, isto é, alíquota específica (*ad rem*) ou *ad valorem*, assim dispôs no artigo 155, § 4º, inciso IV, alínea *b* da Constituição Federal:

§ 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;

Com base na redação acima, o legislador infraconstitucional interpretou que, dada as opções concedidas pela Constituição Federal, caberia à Lei Complementar definir se as alíquotas do ICMS-Combustíveis seriam específicas (*ad rem*) ou *ad valorem*, de modo que optou pelas alíquotas específicas (*ad rem*), consoante disposto no artigo 3º, inciso V, alínea *b*, da LC n.º 192/2022:

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: (...)

b) serão específicas (*ad rem*), por unidade de medida adotada, nos termos do § 4º do art. 155 da Constituição Federal;

Isso significa que as alíquotas do ICMS-Combustíveis não serão fixadas em um *percentual* do valor da operação com os combustíveis, mas, sim, que a Lei Complementar impôs aos Estados ao Distrito Federal a incidência de alíquotas em

reais (R\$) sobre uma determinada unidade de medida que vier a ser adotada por esses entes federativos para a base de cálculo da exação.

Neste tópico, lúdicas são as explicações de Aires Barreto acerca da unidade de medida e sua relação com a alíquota e a base de cálculo imposto:

Veze há que o critério erigido para a base de cálculo parece refletir uma unidade de medida. Assim, o tamanho, o volume, o peso, a capacidade, em todos os seus desdobramentos.

Tem-se como incontroverso serem essas unidades de medida, em si mesmas, as bases de cálculo dos impostos.

Parece-nos, todavia, que, mesmo nesses casos, o verdadeiro critério é, ainda, uma vez, o valor.

(...) A base de cálculo não é o metro, o litro, o alqueire, mas o valor, ou o custo, ou o preço por unidade de medida a ser entregue ao Estado. Equivale à construção legislativa “atribui-se ao sujeito ativo tantos cruzeiros calculados em razão de um custo (preço ou valor) por unidade de medida”.

À vista disso, os Governadores dos Estados de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Rio Grande do Sul ajuizaram a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 7.191/DF²⁹ (“ADI n.º 7.191/DF”) por meio da qual buscam a declaração de inconstitucionalidade do referido artigo 3º, inciso V, alínea *b*, da LC n.º 192/2022, bem como de outros dispositivos da referida Lei.

No entendimento dos Governadores, a EC n.º 33/2001 reservou ao convênio interestadual a competência para a escolha entre a alíquota específica (*ad rem*) e a alíquota *ad valorem* do ICMS-Combustíveis monofásico, logo, ao proceder com a escolha da alíquota específica (*ad rem*), o legislador infraconstitucional complementar estaria “extrapolando a estreita competência que lhe foi constitucionalmente atribuída para tal desiderato”³⁰.

²⁹ A ADI n.º 7.191 foi distribuída por prevenção ao Ministro Gilmar Mendes em razão da conexão com a ADPF n.º 984, ajuizada pela Presidência da República, a qual discute a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS-Combustíveis (tema este que será abordado no capítulo 4 deste trabalho). Ademais, até a conclusão do presente trabalho, o STF ainda não havia finalizado o julgamento dos referidos casos.

³⁰ Página 14 da Peça Exordial da ADI n.º 7.191/DF.

No entanto, insta salientar que a interpretação do artigo 155, § 4º, inciso IV, alínea *b*, da Constituição Federal, deve ser acompanhada do disposto no parágrafo seguinte (*i.e.*, § 5º do artigo 155), segundo o qual 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.

Logo, podemos inferir, como faz Heleno Taveira Torres em artigo publicado no Consultor Jurídico, que a “atribuição de competência aos convênios pressupõe um regime normativo que seja “aplicado” e que defina o modelo de “apuração””³¹, o que estaria englobado na compreensão de normas gerais em matéria tributária de competência da Lei Complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, Constituição Federal.

Ainda nesta discussão, Heleno Taveira Torres traz ainda importante reflexão sobre os limites dos convênios interestaduais:

Deveras, não se pode empregar interpretação que atribua poder exclusivo aos convênios para dispor sobre alíquotas ou base de cálculo do ICMS-combustíveis, com esvaziamento das competências para editar normas gerais em matéria de ICMS, que é exclusiva da União.³²

Inclusive, muito antes da publicação da LC n.º 192/2022, Hugo de Brito Machado Segundo já adotava um posicionamento ainda mais restritivo ao sustentar que carece de constitucionalidade a hipótese de utilização do convênio interestadual como instrumento normativo definitivo para o tratamento das alíquotas, base de cálculo e demais regras necessárias ao disciplinamento da exação, nos termos dispostos no § 4º, IV e no § 5º do artigo 155 incluídos pela EC n.º 33/2001 na Carta Magna, por contrariedade ao princípio da estrita legalidade tributária³³, concluindo que:

O disciplinamento de normas sobre normas de tributação por convênio interestadual só é admissível em casos excepcionais, provisórios, nos quais

³¹ Torres, Heleno Taveira. **O novo modelo de tributação dos combustíveis à luz da Constituição**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2022-mar-18/consultor-tributario-modelo-tributacao-combustiveis-luz-constituicao>>. Acesso em 03 de outubro de 2022.

³² *Ibidem*.

³³ CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

a inércia do Congresso Nacional inviabilizaria o exercício da competência tributária de Estados-membros³⁴

Em vista do exposto, pela interpretação sistemática do texto constitucional, vislumbra-se que a escolha do legislador pelas alíquotas específicas (*ad rem*) não configurou uma inconstitucionalidade, dado, ainda, que a interpretação pela competência dos convênios interestaduais infringiria o princípio da legalidade tributária.

3.2. Da Uniformidade das Alíquotas

Conforme visto acima, por meio da inclusão do § 4º, inciso IV, alínea *a* no artigo 155 da Constituição Federal³⁵, a EC n.º 33/2001 definiu que as alíquotas do ICMS-Combustíveis deverão ser *uniformes* em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto, atribuindo à competência para sua definição aos Estados e ao Distrito Federal.

Na lição de Aires Barreto acerca da uniformidade das alíquotas, temos o seguinte:

A uniformização de alíquotas é imperativo constitucional que só se compadece com o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (...)

Uniforme significa igual, invariável, que não muda, que é sempre o mesmo.

Neste ponto, é válido relembrar que na fundamentação da supramencionada ADO n.º 68/DF, a Presidência da República alegou violação à uniformidade da tributação pelo ICMS-Combustíveis, em razão da inobservância quanto ao disposto no artigo 155, § 4º, inciso IV, alínea *a*, o qual veicularia o “princípio da uniformidade”.

Assim, além de pleitear pela declaração de inconstitucionalidade por omissão decorrente da ausência de edição de Lei Complementar definindo os combustíveis sobre o qual o ICMS incidiria uma única vez, buscou-se ainda a interpretação conforme à Constituição do artigo 4º da EC n.º 33/2001, para que a competência dos

³⁴ Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). Op. Cit., p. 96 e ss.

³⁵ “§ 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;”

convênios interestaduais fosse exercida à luz da uniformidade de alíquotas do ICMS-Combustíveis³⁶.

De fato, os Estados e o Distrito Federal acabaram definindo as alíquotas incidentes sobre os combustíveis de forma individual. É o que se vê no levantamento feito pela Empresa de Pesquisa Energética (“EPE”), com base em dados disponibilizados pelas secretarias estaduais de fazenda, em uma série sobre a formação de preços de combustíveis, publicado em dezembro de 2020³⁷:

Tabela 1 – Alíquotas de ICMS incidentes sobre combustíveis no ano de 2020

UF	Biodiesel	Diesel	Gasolina	Etanol anidro	Etanol hidratado	GLP	GNV	QAV
AC	12%	17%	25%	25%	25%	17%	17%	25%
AL	13%	18%	29%	25%	25%	18%	18%	17%
AM	18%	18%	25%	25%	25%	18%	25%	25%
AP	12%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%
BA	12%	18%	28%	27%	19%	12%	12%	18%
CE	12%	17%	29%	25%	25%	18%	18%	12%
DF	28%	15%	28%	28%	25%	12%	28%	12%
ES	12%	12%	27%	27%	27%	17%	17%	25%
GO	12%	16%	30%	23%	23%	12%	17%	25%
MA	19%	19%	31%	26%	26%	14%	18%	25%
MG	12%	15%	31%	16%	16%	18%	18%	25%
MS	12%	12%	30%	25%	25%	12%	17%	17%
MT	12%	17%	25%	25%	25%	17%	17%	25%
PA	17%	17%	28%	28%	26%	17%	17%	17%
PB	18%	18%	29%	23%	23%	18%	18%	18%
PE	18%	16%	29%	23%	23%	18%	12%	25%
PI	18%	18%	31%	19%	19%	18%	18%	31%
PR	12%	12%	29%	29%	18%	18%	12%	18%
RJ	16%	12%	34%	34%	25%	12%	13%	13%
RN	12%	18%	29%	27%	27%	18%	18%	18%
RO	12%	17%	26%	26%	26%	12%	18%	25%
RR	12%	17%	25%	25%	25%	17%	17%	12%
RS	12%	12%	30%	30%	30%	12%	12%	18%
SC	12%	12%	25%	25%	25%	17%	12%	17%
SE	12%	18%	29%	27%	27%	12%	18%	18%

³⁶ Pedido assim descrito na Petição Inicial: “d) cumulativamente, que seja fixada interpretação conforme a Constituição ao artigo 4º da Emenda Constitucional nº 33/2001, para que se estabeleça que a competência normativa nele estabelecida deve ser exercida à luz dos princípios federativo e da uniformidade de alíquotas de ICMS-combustíveis (155, § 4º, inciso IV, alínea “a”, da Constituição), reparando-se, assim, as lesões constitucionais descritas na presente ação”

³⁷ Disponível em <<https://www.epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/serie-de-formacao-de-precos-de-combustiveis>> Acesso em 08 de outubro de 2022.

SP	12%	12%	25%	25%	12%	12%	12%	25%
TO	12%	14%	29%	29%	29%	12%	18%	14%

No entendimento da Presidência da República ao ajuizar a referida ADO n.º 68/DF, a assimetria nas alíquotas incidentes sobre os combustíveis fomenta a “existência de práticas de sonegação, que dificultam o trabalho da arrecadação tributária” e, além disso, a uniformidade das alíquotas pode “impedir o comportamento federativo predatório, conhecido como guerra fiscal”.

O Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes (“SINDICOM”), na qualidade de *amicus curiae* nos autos da referida ADO, também entendeu que este cenário de disparidade das alíquotas incidentes sobre os combustíveis “favorece a guerra fiscal”.

Deveras, a inobservância da uniformidade na cobrança do ICMS-Combustíveis, destacada pela disparidade das alíquotas previstas em cada Estados e no Distrito Federal, possui o condão de favorecer a **guerra fiscal**, pois estimula, por exemplo, a disputa entre os entes federativos na concessão de benefícios fiscais.

Nesse sentir, o STF já havia se manifestado quanto à necessária uniformidade disciplinar do ICMS, conforme se vê, por exemplo, o entendimento da Corte no julgamento de uma Lei Estadual que concedia de forma unilateral benefício fiscal de ICMS, isto é, sem a deliberação por meio da CONFAZ:

“(…) ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a “guerra tributaria” entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. **Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitario destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal,**

sempre após deliberação conjunta, poderao, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.”³⁸ (destacamos)

A LC n.º 192/2022, por seu turno, em observância ao disposto no artigo 155, § 4º, inciso IV, alínea a, da Constituição Federal, dispôs em seu artigo 3º, inciso V, alínea a, que as alíquotas do ICMS-Combustíveis serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto:

Quadro 2 - Comparativo entre a redação do artigo 3º da LC n.º 192/2022 e o disposto na Constituição Federal

Artigo 155 da Constituição Federal após alterações pela EC n.º 33/2001	Artigo 3º da LC n.º 192/2022
<p>§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (...)</p> <p>IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:</p> <p>a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;</p>	<p>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:</p> <p>a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto;</p>

A despeito da LC n.º 192/2022 apenas replicar o texto constitucional e não adentrar na definição das alíquotas, cuja competência a EC n.º 33/2001 reservou aos convênios interestaduais, os Governadores dos Estados de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Rio Grande do Sul, buscaram a declaração de inconstitucionalidade do referido dispositivo legal por meio da já mencionada ADI n.º 7.191/DF, sob o fundamento de que “as alíquotas nunca se submeterem ao reinado uniformizador da lei complementes”³⁹.

Enquanto a discussão da constitucionalidade ainda pende de decisão pelo STF, foi firmado o Convênio ICMS n.º 16/2022 que buscou estabelecer alíquotas uniformes e específicas (*ad rem*) do ICMS incidente sobre o óleo diesel, porém, com a novidade

³⁸ STF, ADI n.º 1.247/PA MC, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1995, publicado em 08/09/1995.

³⁹ Página 17 da Peça Exordial da ADI n.º 7.191/DF.

do fato de equalização de carga tributária máximo, cuja constitucionalidade também restou questionada na Suprema Corte, conforme se verá adiante.

3.2.1. Convênio ICMS n.º 16/2022 e o Fator de Equalização de Carga Tributária

Em 24 de março de 2022, os Estados e o Distrito Federal, através do Conselho Nacional de Política Fazendária, celebraram o Convênio ICMS n.º 16/2022, por meio qual foi disciplinada a incidência única do ICMS sobre óleo diesel e define as alíquotas aplicáveis, nos termos da LC n.º 192/2022, e autoriza as unidades federadas a utilizar instrumentos de equalização tributária.

A Cláusula Primeira do Convênio ICMS n.º 16/2022, junto ao Anexo I, estabeleceram alíquotas uniformes e específicas (*ad rem*) do ICMS incidente sobre o óleo diesel⁴⁰:

Tabela 2 – Alíquotas de ICMS incidente sobre óleo diesel conforme Convênio ICMS n.º 16/2022⁴¹

Alíquota Combustível	Alíquota <i>ad rem</i> (R\$/Por Litro)
Óleo Diesel A Outros	0,9986
Óleo Diesel A S10	1,006

Na sequência, as Cláusulas Quarta e Quinta, junto ao Anexo II do referido Convênio, estipularam o chamado “fator de equalização de carga tributária máximo”, por litro de combustível, da seguinte forma:

Cláusula quarta Os Estados e o Distrito Federal poderão estabelecer fator de equalização de carga tributária máximo, por litro de combustível, aplicável às saídas com óleo diesel A, ainda que misturado, destinadas a seus respectivos territórios, conforme estabelecido no Anexo II.

Parágrafo único. O fator de equalização de carga tributária previsto no “caput” vigorará pelo período mínimo de 12 (doze) meses contados da publicação deste convênio e não poderá ser superior ao valor da diferença apurada entre

⁴⁰ “**Cláusula primeira** As alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, nas operações realizadas com os combustíveis relacionados no Anexo I deste convênio, no território nacional, pelos contribuintes de que trata o art. 4º da Lei Complementar n.º 192, de 11 de março de 2022, ficam estipuladas conforme o disposto no mencionado anexo.”

⁴¹ Anexo I – “Alíquota “ad rem” Nacional” do Convênio ICMS n.º 16/2022. Disponível em < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV016_22>. Acesso em 08 de outubro de 2022.

a alíquota “ad rem” fixada neste Convênio e a carga tributária efetiva vigente em cada Estado e no Distrito Federal na data da publicação deste convênio.

Cláusula quinta Para aplicação do disposto na cláusula quarta, será considerado o fator de equalização de carga tributária da unidade federada em que se localizar o destinatário do combustível.

Parágrafo único. Nas operações interestaduais subsequentes, com fundamento no inciso II do § 1º do art. 6º da Lei Complementar nº 192/22, deverá o estabelecimento remetente do combustível, caso o fator de equalização de carga tributária da unidade federada de destino referida no “caput” seja:

I – inferior ao fator de equalização de carga tributária da unidade federada de origem, efetuar o recolhimento da diferença, na forma e no prazo que dispuser a legislação da unidade federada de destino;

II – superior ao fator de equalização de carga tributária da unidade federada de origem, ser ressarcido pelo seu fornecedor, nos termos previstos na legislação da unidade federada de origem.

Assim, nos termos das cláusulas acima, o fator de equalização de carga tributária máximo vigorará pelo período mínimo de 12 (doze) meses contados da publicação do Convênio. Ademais, o fator não poderá ser superior (*i*) ao valor da diferença apurada entre a alíquota *ad rem* fixada no Anexo I do Convênio e (*ii*) à carga tributária efetiva vigente em cada ente federativo na data da sua publicação.

Além disso, em operações interestaduais, considerar-se-á o fator de equalização tributária do Estado de destino do combustível, e nas operações interestaduais subsequentes, o remetente do produto recolherá o diferencial de alíquota quando o Estado de destino dispuser de fator de equalização tributária inferior ao seu, bem como será ressarcido pelo seu fornecedor quando o Estado de destino aplicar fator de equalização tributária superior.

Referidos fatores estão assim fixados por meio do Anexo II do Convênio ICMS nº 16/2022:

Tabela 3 – Fator de equalização de carga tributária máximo conforme Convênio ICMS n.º 16/2022⁴²

⁴² Anexo II – “Fator de Equalização de Carga Tributária” do Convênio ICMS n.º 12/2022. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV016_22>. Acesso em 08 de outubro de 2022.

UF	Combustível	Fator de Equalização de Carga Tributária (R\$/por litro)
AC	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0%
AC	ÓLEO DIESEL A S10	0%
AL	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1305
AL	ÓLEO DIESEL A S10	0,1192
AM	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1007
AM	ÓLEO DIESEL A S10	0,0903
AP	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1493
AP	ÓLEO DIESEL A S10	0,1381
BA	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,0466
BA	ÓLEO DIESEL A S10	0,023
CE	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1763
CE	ÓLEO DIESEL A S10	0,0793
DF	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,2829
DF	ÓLEO DIESEL A S10	0,2763
ES	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4579
ES	ÓLEO DIESEL A S10	0,4497
GO	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,2006
GO	ÓLEO DIESEL A S10	0,1974
MA	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1507
MA	ÓLEO DIESEL A S10	0,1479
MG	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,2902
MG	ÓLEO DIESEL A S10	0,2902
MS	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4984
MS	ÓLEO DIESEL A S10	0,4969
MT	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1525
MT	ÓLEO DIESEL A S10	0,1435
PA	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1332
PA	ÓLEO DIESEL A S10	0,1458
PB	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1107
PB	ÓLEO DIESEL A S10	0,1026
PE	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,2989
PE	ÓLEO DIESEL A S10	0,253
PI	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1292
PI	ÓLEO DIESEL A S10	0,1276
PR	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4718
PR	ÓLEO DIESEL A S10	0,4756
RJ	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4129
RJ	ÓLEO DIESEL A S10	0,4109
RN	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1025
RN	ÓLEO DIESEL A S10	0,0822
RO	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,112
RO	ÓLEO DIESEL A S10	0,1196
RR	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1323
RR	ÓLEO DIESEL A S10	0,1196

RS	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4213
RS	ÓLEO DIESEL A S10	0,4245
SC	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4526
SC	ÓLEO DIESEL A S10	0,4516
SE	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,0919
SE	ÓLEO DIESEL A S10	0,0945
SP	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,3463
SP	ÓLEO DIESEL A S10	0,3442
TO	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,356
TO	ÓLEO DIESEL A S10	0,358

Como se vê, o fator de equalização de carga tributária máximo, conforme previsto no Anexo II do Convênio ICMS n.º 16/2022, permite que cada ente federativo adote uma alíquota própria. Inclusive, é exatamente por isso que as Cláusulas Quarta e Quinta, acima transcritas, determinam obrigações de recolhimento de diferenças e ressarcimento do ICMS.

Ademais, segundo a própria Nota Informativa SEI n.º 16348/2022 elaborada pelo Direito da Secretaria-Executiva do CONFAZ, o Convênio ICMS n.º 16/22 não resultará na alíquota uniforme:

o Convênio ICMS n.º 16/22 redundará não em uma única alíquota monofásica, *ad rem*, mas em 27, uma vez que os 26 estados e o DF utilizarão os fatores de equalização de carga tributária para mimetizar uma tributação idêntica à realizada com o “congelamento” do PMPF

Dessarte, apesar do Convênio ICMS n.º 16/2022 asseverar inicialmente que estaria fixando alíquotas uniformes e específicas (*ad rem*) nos termos da LC n.º 192/2022, o fato de equalização da carga tributária desvirtuou essas características de forma a manter a discrepância das alíquotas incidentes sobre o óleo diesel.

Em vista disso, a Presidência da República ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 7.164/DF (“ADI n.º 7.164/DF”), com pedido de medida cautelar, visando a declaração de inconstitucionalidade das Cláusulas Quarta e Quinta do Convênio ICMS n.º 16/2022, bem como do seu Anexo II.

Distribuída à relatoria do Ministro André Mendonça, este entendeu por bem deferir a medida cautelar para suspender a eficácia das referidas Cláusulas Quarta e

Quinta do convênio interestadual em discussão⁴³. Na sequência, foi aprovado pela CONFAZ o Convênio ICMS n.º 80, de 22 de junho de 2022, revogando integralmente o Convênio ICMS n.º 16/2022.

Apesar do objeto da referida ADI n.º 7.164/DF estar aparentemente extinto, isso não impediu o Ministro André Mendonça de determinar aos Estados e seus respectivos secretários a implementação do regime monofásico e a alíquota uniforme do ICMS-Combustíveis, conforme a Lei Complementar 192/2022⁴⁴.

Outrossim, as investidas do Governo Federal em face dos Governos Estaduais em relação ao ICMS-Combustíveis não se encerraram por aqui. Após lograr êxito na ADI n.º 7.164/DF, o Governo Federal retomou ainda outra discussão pretendida na ADO n.º 68/DF – a qual havia sido julgada extinta com a publicação da LC n.º 192/2022 – consistindo na aplicação do princípio da seletividade ao ICMS-Combustíveis.

De fato, na ADO n.º 68/DF a Presidência da República aduzia que a assimetria nas alíquotas definidas para o ICMS-Combustíveis não acarretava prejuízo apenas ao já discutido “princípio da uniformidade”, mas também ao princípio da seletividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso III⁴⁵ - cuja discussão será detalhada adiante.

⁴³ Trecho da decisão: “Ante o exposto, com fundamento no art. 10, § 3º, da Lei 9.868/1999 e no art. 21, V, do RISTF, defiro a medida cautelar pleiteada, ad referendum do Plenário desta Suprema Corte, para suspender a eficácia das Cláusulas quarta e quinta, bem como do Anexo II, do Convênio ICMS nº 16/2022, do CONFAZ. Comunique-se, com urgência, o CONFAZ. Na forma do art. 6º da Lei nº 9.868/99, determino sejam requisitadas, com urgência e prioridade, informações ao CONFAZ, à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal, a serem prestadas no prazo de cinco dias. Em seguida, abra-se vista dos autos ao Advogado-Geral da União e ao Procurador-Geral da República pelo prazo de cinco dias, com a finalidade de que acostem aos autos suas manifestações.” – Decisão monocrática proferida em 13/05/2022.

⁴⁴ Trecho da decisão: “(...) Do mesmo modo, a respeito da petição do CONPEG, concedo prazo adicional de 30 (trinta) dias, a contar da publicação desta decisão, para que os Estados e seus respectivos Secretários implantem o regime monofásico referente ao ICMS-combustível, em consonância com Lei Complementar nº 192, de 2022, e a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inclusive com as adaptações necessárias ao SCANC e à NFe.” – Decisão monocrática proferida em 19/09/2022.

⁴⁵ “(...)

§ 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;”

4. O Princípio da Seletividade no ICMS-Combustíveis pela LC n.º 194/2022

O princípio da seletividade do ICMS está previsto no artigo 155, § 2º, III, do texto constitucional, segundo o qual o referido imposto “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Segundo Regina Helena Costa, a despeito do texto constitucional expressar que o ICMS “poderá ser seletivo”, isto não traduz uma opção do legislador pela adoção ou não da seletividade, uma vez que “todo “poder” atribuído ao Estado é, em verdade, um *poder-dever*”⁴⁶.

O saudoso Aliomar Baleeiro, em seu clássico “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, também assevera que o verbo “poderá” detém conotação de dever:

O art. 155, § 2º, III, em sua literalidade, parece estabelecer a seletividade no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e serviços como uma faculdade, diferentemente da imperatividade, do mesmo princípio, em relação ao imposto sobre produtos industrializados (art. 153, § 3º, I).

Entretanto, uma interpretação sistemática da Constituição Federal, que consagra o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, evidencia que o verbo ‘poderá’, utilizado na redação do art. 150, § 2º, III, como sói acontecer com muitas expressões legislativas, tem conotação de dever, ou de imperatividade.⁴⁷

Assim, o referido princípio impõe uma análise da essencialidade do bem ou do serviço para graduar o grau da carga tributária – o que pode ocorrer, *e. g.*, pela aplicação da diferenciação ou progressividade das alíquotas ou variações da base de cálculo⁴⁸.

A referida essencialidade, ainda nas lições de Aliomar Baleeiro, pode ser assim compreendida:

Refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes

⁴⁶ Costa, Regina Helena. Op. Cit., p. 406.

⁴⁷ Baleeiro, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 436.

⁴⁸ Barreto, Aires. Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986, p. 51.

de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros⁴⁹

Nesta discussão, convém mencionar que no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC, com repercussão geral reconhecida (Tema n.º 745), o STF entendeu que, quando adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao ICMS, “discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços”⁵⁰.

Não obstante o posicionamento da nossa Suprema Corte, insta salientar que a conclusão dos Ministros não decorreu do posicionamento doutrinário que enxerga no princípio da seletividade do ICMS uma norma de observância obrigatória – e não facultativa – para o legislador infraconstitucional.

⁴⁹ Direito tributário brasileiro – 9ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 90.

⁵⁰ Ementa: “Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. 1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço. 2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa. 3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade. 4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateu a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional. 5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido. 7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21).” (RE n.º 714139, Relator Ministro Marco Aurélio, Relator para o Acórdão: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021, publicado em 15/03/2022)

Em verdade, o racional por detrás da tese fixada no Tema n.º 745 consiste em compreender como facultativo a escolha pela utilização da técnica de seletividade do imposto, sendo certo que, a partir do momento que a técnica é adotada, a aplicação do critério da essencialidade para os bens tributados passa a ser obrigatória.

Nessa mesma linha, é o posicionamento de Hugo de Brito Machado Segundo:

Na verdade, o que é facultativo, em relação ao ICMS, é a adoção de alíquotas seletivas, a saber, a adoção de percentuais diferentes da base tributável para o cálculo do valor devido. Os Estados-membros podem adotá-la ou não, preferindo instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos e serviços. Mas, se exercerem a opção pela seletividade, o critério, que é a essencialidade, este não é facultativo: sua adoção é obrigatória. Por isso, são claramente inconstitucionais as leis estaduais que fixam alíquotas mais elevadas para itens como energia elétrica e comunicações.⁵¹

Ainda com base nesse entendimento do STF, a Presidência da República ajuizou, então, a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n.º 984/DF (“ADPF n.º 984/DF”), distribuída à relatoria do Ministro Gilmar Mendes em 15 de junho de 2022, pela qual busca-se a declaração de inconstitucionalidade das leis estaduais de todos os 26 Estados brasileiros e do Distrito Federal que fixaram alíquotas do ICMS sobre os combustíveis em patamar superior à alíquota geral.

Cumulativamente, por meio da referida ADPF n.º 984, requereu-se ainda a fixação da seguinte tese:

caso adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), as alíquotas incidentes sobre as operações de combustíveis – especialmente aqueles mencionados no artigo 2º da Lei Complementar 192/2022 - devem obedecer ao critério da essencialidade, não podendo ser fixadas em patamar superior ao das operações em geral

Até o momento da conclusão do presente trabalho, o julgamento da ADPF n.º 984 não foi iniciado pela Suprema Corte. Apesar disso, a discussão acerca da seletividade do ICMS-Combustíveis teve novos desdobramentos com a publicação da

⁵¹ Machado Segundo, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário – 12ª ed. – Barueri: Atlas, 2022, p. 101.

Lei Complementar n.º 194, em 23 de junho de 2022, a qual incluiu o artigo 18-A no CTN e o artigo 32-A na Lei Complementar n.º 87 de 1996 (Lei Kandir), *in verbis*:

Art. 18-A. Para fins da incidência do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;

II - é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no caput deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e

III - é vedada a fixação de alíquotas reduzidas de que trata o inciso II deste parágrafo, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás natural, em percentual superior ao da alíquota vigente por ocasião da publicação deste artigo.”

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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;

II - é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no caput deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e

III - é vedada a fixação de alíquotas reduzidas de que trata o inciso II deste parágrafo, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás natural, em percentual superior ao da alíquota vigente por ocasião da publicação deste artigo.

§ 2º No que se refere aos combustíveis, a alíquota definida conforme o disposto no § 1º deste artigo servirá como limite máximo para a definição das alíquotas específicas (*ad rem*) a que se refere a alínea b do inciso V do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022.

Pela redação dos dispositivos acima transcritos, vê-se que o legislador classificou os combustíveis como bens essenciais e, portanto, não sujeitos à majoração do ICMS, de modo que os Estados e o Distrito Federal devem aplicar aos combustíveis a alíquota prevista para as operações em geral.

Ademais, tendo em vista a opção pelas alíquotas específicas (*ad rem*) pela LC n.º 192/2022, o § 2º do artigo 32-A da Lei Kandir, incluído pela LC n.º 194/2022, dispôs que as vedações do parágrafo anterior do mesmo dispositivo servirão como limite máximo da definição das alíquotas específicas (*ad rem*) do ICMS-Combustíveis.

Em face das alterações promovidas pela LC n.º 194/2022, os Governadores dos Estados de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso Do Sul, Rio Grande Do Sul, Sergipe, Rio Grande Do Norte, Alagoas, Ceará e do Distrito Federal ajuizaram a ADI n.º 7.195/DF no STF, por meio da alegaram, dentre outros pontos, que houve violação ao pacto federativo ao limitar a autonomia plena dos Estados-membros e, além disso, a matéria não seria de competência de Lei Complementar, nos moldes do artigo 146, incisos I, II e III, da Constituição Federal⁵².

Não obstante os argumentos aduzidos pelos Governadores, ressalta-se que, segundo Roque Antonio Carraza, para quem a seletividade do ICMS também não é mera faculdade do legislador, mas “norma cogente, de observância obrigatória”, por trás da compreensão da seletividade, está, em última análise, o próprio princípio da capacidade contributiva, “pelo qual quem, em termos econômicos, tem mais há de ser mais onerado do que quem tem menos”⁵³.

Com isso, é possível inferir que o princípio da seletividade é uma forma de limitação do poder de tributar, haja vista ser uma expressão do princípio da capacidade contributiva e sua observância é obrigatória pelo legislador

⁵² “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)”

⁵³ Carraza, Roque Antonio. Op. Cit., p. 499.

infraconstitucional, de modo que, independentemente de não constar na seção do texto constitucional dedicado às limitações ao poder de tributar, sem dúvida a seletividade é um instrumento tributário para atingir esse mesmo fim e, portanto, está dentro da competência da Lei Complementar por força do artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

Pelo exposto, conclui-se que a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS-Combustíveis é inafastável e deve ser observada pelos Estados e pelo Distrito, ante o precedente formado pelo STF no julgamento do Tema n.º 745, pelo qual reconheceu-se a necessidade de observância do princípio da seletividade na tributação sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação, bem como diante da interpretação concedida pela doutrina ao referido princípio constitucional da seletividade da exação em comento.

5. Conclusão

O objetivo geral deste trabalho consistiu em analisar os principais dispositivos da Leis Complementares n.ºs 192 e 194, ambas publicadas no ano de 2022, as quais alteraram substancialmente o regime de tributação do ICMS sobre os combustíveis, de modo a aplicar a incidência monofásica da referida exação, acompanhada de alíquotas específicas (*ad rem*) e uniformes em todo o território nacional, bem como da necessária observância do princípio da seletividade para a adequação das alíquotas do ICMS-Combustíveis a partir do critério da essencialidade.

Como se vê no decorrer dos capítulos, há algumas problemáticas em torno da análise da constitucionalidade das mencionadas Leis Complementares. A primeira delas é a discussão da constitucionalidade do próprio texto acrescido pela EC n.º 33/2001 na atual Constituição Federal, o qual afeta a análise proposta do capítulo 3 (“O Regime Monofásico do ICMS-Combustíveis pela LC n.º 192/2022”) e seus subitens (“3.1. Das Alíquotas Específicas (*ad rem*)” e “3.2. Da Uniformidade das Alíquotas”).

Isso porque, a LC n.º 192/2022, em resumo, possui correspondência com as disposições constitucionais acrescidas pela EC n.º 33/2001, *i. e.*, a referida Lei não encontra amparo no texto original da Constituição Federal, de modo que as discussões, principalmente doutrinárias, acerca da constitucionalidade da EC n.º 33/2001 em relação aos dispositivos que alteravam o regime do ICMS-Combustíveis, poderiam ser replicadas à LC n.º 192/2022 a despeito da sua conformidade com o quanto disposto na EC n.º 33/2001.

Essa questão foi posta no desenvolvimento deste trabalho e analisada em conjunto com um precedente do Supremo Tribunal Federal na oportunidade em que esta Corte enfrentou, ainda que indiretamente, disposições da EC n.º 33/2001 relacionadas ao regime monofásico e de alíquotas uniformes do ICMS-Combustíveis (*vide* ADI n.º 1.247 MC).

Em conclusão, verificou-se que, transcorridos mais de 20 (vinte) anos das alterações promovidas pelas EC n.º 33/2001 sobre o ICMS-Combustíveis, estas não foram declaradas inconstitucionais pela Corte competente, de modo que não houve prejuízo em analisar a LC n.º 192/2022 dentro da moldura constitucional após a EC n.º 33/2001, para concluir pela constitucionalidade dos seus principais dispositivos

que (i) instituíram o regime monofásico do ICMS-Combustíveis para a gasolina, o etanol anidro combustível, o diesel e o biodiesel e, por fim, o gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural; (ii) definiu a opção pelas alíquotas específicas (*ad rem*), observando o princípio da estrita legalidade para afastar a competência dos convênios interestaduais; e, por fim, (iii) reiterou, da mesma forma prevista na Constituição Federal, a necessidade de alíquotas uniformes em todo o território nacional.

Por derradeiro, pelo teor do terceiro capítulo, conclui-se que a formulação do denominado fator de equalização de carga tributária máximo, nos moldes estabelecidos pelas Cláusulas Quarta e Quinta do Convênio ICMS n.º 16/2022, desvirtuou o disposto na LC n.º 192/2022 e na própria Constituição Federal em relação à uniformidade imposta ao ICMS-Combustíveis, o que ensejou a discussão acerca da constitucionalidade destes dispositivos no STF (*vide* ADI n.º 7.164/DF) e, antes do julgamento do mérito da ação, houve a revogação do referido Convênio pelo Convênio ICMS n.º 80/2022.

Paralelamente à discussão acerca das alíquotas específicas (*ad rem*) e uniformes em todo o território nacional, a LC n.º 194/2022, mediante a inclusão do artigo 18-A no CTN e o artigo 32-A na Lei Kandir, classificou os combustíveis como bens essenciais e, portanto, não sujeitos à majoração do ICMS, de modo que os Estados e o Distrito Federal devem aplicar aos combustíveis a alíquota prevista para as operações em geral.

Conforme discutido, a publicação da referida Lei ocorreu pouco tempo depois do ajuizamento da ADPF n.º 984/DF pela Presidência da República, pela qual o Governo Federal buscava pressionar a diminuição das alíquotas aplicadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, com fulcro do princípio da seletividade previsto no artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, bem como em vista do precedente formado pela Suprema Corte no julgamento do Tema n.º 745, pelo qual reconheceu-se a necessidade de observância do princípio da seletividade na tributação sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação

Com base, portanto, na tese fixada no Tema n.º 745, bem como pela interpretação doutrinária acerca do princípio constitucional da seletividade aplicado ao ICMS, imputa-se constitucionais as alterações promovidas pela LC n.º 194/2022 no

que concerne a inclusão do artigo 18-A no CTN e do artigo 32-A na Lei Kandir, pelas quais classificou-se os combustíveis como bens essenciais, de modo a afastar o tratamento desses bens como supérfluos e, por conseguinte, garantir a aplicação das alíquotas previstas para as operações em geral.

Por fim, destaca-se que a segunda problemática na análise da constitucionalidade das alterações promovidas pelas Leis Complementares em comento decorre da contemporaneidade entre a elaboração deste trabalho e a tramitação das ADIs n.ºs 7.191/DF e 7.195/DF no STF, ajuizadas, respectivamente, em face dos dispositivos das LCs n.ºs 192 e 194 de 2022 (dos Governadores Estaduais), bem como da ADPF n.º 984/DF (do Governo Federal) discutindo a seletividade do ICMS-Combustíveis.

Em vista disso, as conclusões aqui adotadas não puderam ser efetuadas com embasamento no resultado das mencionadas ações, posto que o Supremo Tribunal Federal, até a data de fechamento deste trabalho, ainda não havia julgado o mérito das mencionadas ADIs n.ºs 7.191/DF e 7.195/DF e da ADPF n.º 984/DF.

Referências

- ATALIBA Geraldo; GIARDINO, Cléber. **ICM e Circulação Jurídica**. Revista de Direito Administrativo. Vol. 144. Rio de Janeiro, 1981.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006
- BARRETO, Aires. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais** – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS** – 19ª ed., rev. e ampl. – São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022.
- _____. **Curso de Direito Constitucional Tributário** – 29ª ed., rev., ampl. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM**. Revista de Direito Tributário – N. 5 – São Paulo: RT, 1978.
- _____. **Direito Tributário, Linguagem e Método** – 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro** – 10ª ed, rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Nacional** – 11ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS** – São Paulo: Dialética, 1997.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário** – 12ª ed. – Barueri: Atlas, 2022.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática** – 6ª ed. – São Paulo: Dialética, 2003.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33** – São Paulo: Dialética, 2002.
- TORRES, Heleno Taveira. **O novo modelo de tributação dos combustíveis à luz da Constituição**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2022-mar-18/consultor->

tributario-modelo-tributacao-combustiveis-luz-constituicao>. Acesso em 03 de outubro de 2022.

_____. **Mudanças da tributação no setor de combustíveis: da ordem ao caos**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2022-jun-15/consultor-tributario-mudancas-tributacao-setor-combustiveis-ordem-caos>>. Acesso em 05 de outubro de 2022.