



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

FRED HENRIQUE OLIVEIRA DA SILVA

**LEI COMPLEMENTAR Nº 192/2022: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DO REGIME
MONOFÁSICO DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS EM RELAÇÃO AO REGIME
PLURIFÁSICO**

FORTALEZA

2022

FRED HENRIQUE OLIVEIRA DA SILVA

LEI COMPLEMENTAR Nº 192/2022: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DO REGIME
MONOFÁSICO DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS EM RELAÇÃO AO REGIME
PLURIFÁSICO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Ceará, como requisito à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa
Cintra.

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- S58l Silva, Fred Henrique Oliveira da.
Lei Complementar nº 192/2022 : uma análise comparativa do regime monofásico do ICMS sobre combustíveis em relação ao regime plurifásico / Fred Henrique Oliveira da Silva. – 2022.
84 f. : il.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2022.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.
1. Lei Complementar nº 192/2022. 2. ICMS Monofásico. 3. Tributação sobre combustíveis. I. Título.
CDD 340
-

FRED HENRIQUE OLIVEIRA DA SILVA

LEI COMPLEMENTAR Nº 192/2022: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DO REGIME
MONOFÁSICO DO ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS EM RELAÇÃO AO REGIME
PLURIFÁSICO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Ceará, como requisito à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

Aprovada em: 15/06/2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. William Paiva Marques Júnior
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Edilson da Silva Medeiros Júnior
Mestrando – Pós-Graduação em Direito (UFC)

Ao Ian e à Aurora

RESUMO

O presente estudo visa à realização de uma análise comparativa entre o regime monofásico de tributação do ICMS sobre combustíveis com o regime plurifásico. A Constituição Federal da República Federativa do Brasil, passou a prever, após a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, a possibilidade de se instituir o regime de tributação monofásico para o ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes. Em 2022, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 192/2022, de forma a disciplinar o regime monofásico apenas para alguns combustíveis, não o fazendo para nenhum lubrificante. Este trabalho constrói um panorama do cenário tributário anterior aplicável aos combustíveis – em relação ao ICMS –, de forma a permitir a apresentação de suas similaridades e diferenças com o novo regime monofásico, descrevendo-se criticamente os seus aspectos constitucionais.

Palavras-chave: Lei Complementar nº 192/2022; ICMS Monofásico; Tributação sobre combustíveis.

ABSTRACT

This study aims to provide comparative analysis between the single-phase ICMS (Brazilian VAT-like tax) taxation on fuels and the multiphase ICMS regime. Brazilian Constitution was changed in 2001, in order to allow a single-phase ICMS regime on fuels and lubricants. That provision was only met with legislation in 2022, when Brazilian Congress passed the Complementary Law 192/2022, regulating the single-phase ICMS regime only to some fuels and none lubricants. This work reviews the previous multiphase ICMS taxation on fuels comparing it with the legislative innovations introduced by the aforementioned complementary law, allowing the presentation of the differences and similarities between both regimes and the description of the constitutional aspects of the single-phase ICMS taxation.

Keywords: Complementary Law 192/2022; ICMS Single-phase taxation; Fuel taxation.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Exemplificação do regime de compensação numa cadeia produtiva.....	25
Figura 2 –	Exemplificação de substituição tributária progressiva em operações ou prestações ocorridas num único Estado.....	31
Figura 3 –	Exemplificação de substituição tributária regressiva em operações ou prestações ocorridas num único Estado.....	32
Figura 4 –	Visualização de regimes de substituição tributária em operações interestaduais.....	33
Figura 5 –	Exemplificação do regime de compensação numa cadeia produtiva em que há uma operação isenta.....	37
Figura 6 –	Exemplificação de destinação do ICMS em operações ou prestações interestaduais antes da EC nº 87/2015.....	41
Figura 7 –	Exemplificação de destinação do ICMS em operações interestaduais após a EC nº 87/2015.....	42
Figura 8 –	Exemplificação de vedação ao crédito em cadeias produtivas hipotéticas de derivado de petróleo alcançado pela imunidade nas saídas interestaduais....	45
Figura 9 –	Exemplificações de operações imunes e tributáveis em cadeias produtivas de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo – modelo plurifásico.....	47
Figura 10 –	Exemplos de destinação do ICMS no modelo monofásico previsto na CF/1988, com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo.....	50
Figura 11 –	Exemplos de destinação do ICMS no modelo monofásico previsto na CF/1988, com combustíveis e lubrificantes não derivados de petróleo.....	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Alíquotas interestaduais, de acordo com a origem e o destino das operações e prestações.....	38
Tabela 2 – Proporção do diferencial de alíquota a ser repartido entre os Estados de origem e destino.....	40
Tabela 3 – Exemplos de reajustes da alíquota <i>ad rem</i> sobre um dos combustíveis de que trata a LC nº 192/2022, com as datas possíveis.....	64
Tabela 4 – Alíquotas <i>ad rem</i> para o diesel definidas pelo CONFAZ.....	66
Tabela 5 – Comparação exemplificativa entre valor do ICMS devido numa operação.....	69

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
ANP	Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966
EC	Emenda Constitucional
ES	Estado do Espírito Santo
GLP	Gás Liquefeito de Petróleo
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e comunicação
IE	Imposto sobre a Exportação
II	Imposto sobre a Importação
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC ou LCP	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000
Nº ou nº	Número
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGR	Procuradoria-Geral da República
PIS	Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal

LISTA DE SÍMBOLOS

R\$ Real

% Porcentagem

§ Parágrafo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
2	ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS RELACIONADOS À TRIBUTAÇÃO DE ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS.....	14
2.1	Delimitação de competência.....	15
2.2	Hipóteses de incidência sobre operações com mercadorias.....	17
2.3	Hipóteses de incidência sobre prestações de serviços.....	20
2.4	Incidência sobre importações.....	21
2.5	Imunidades.....	22
2.6	Não cumulatividade e seletividade.....	25
3	LEI COMPLEMENTAR E A TRIBUTAÇÃO DE ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS.....	28
3.1	Contribuintes e substituição tributária.....	29
3.2	Fato gerador, estabelecimento responsável e local.....	34
3.3	Isonções, incentivos e benefícios fiscais.....	36
3.4	Operações e prestações internas e interestaduais.....	37
3.4.1	<i>Operações e prestações internas</i>	38
3.4.2	<i>Operações e prestações interestaduais</i>	39
4	REGIME MONOFÁSICO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 192/2022 E ANÁLISE CRÍTICA DOS SEUS ASPECTOS CONSTITUCIONAIS...	43
4.1	ICMS sobre combustíveis.....	43
4.1.1	<i>Modelo plurifásico</i>	44
4.1.2	<i>Modelo monofásico na CF/1988 e na LC nº 192/2022</i>	48
4.1.3	<i>Combustíveis derivados de petróleo e aqueles de outras origens</i>	53
4.2	Contribuinte do ICMS Monofásico.....	58
4.3	Alíquotas <i>ad rem</i>	61
4.4	Demais aspectos referentes às alíquotas.....	63
4.5	Base de cálculo.....	66
4.6	Repartição constitucional do produto da arrecadação, incidência e imunidade sob o prisma da LC nº 192/2022	70
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	75

REFERÊNCIAS.....	78
-------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

O ICMS é o tributo de maior arrecadação no Brasil, responsável por uma receita combinada de aproximadamente R\$659 bilhões em 2021, correspondente a 7,89% do Produto Interno Bruto daquele ano¹. Sendo um imposto eminentemente de características fiscais, é o principal meio de financiamento dos Estados e do Distrito Federal².

Uma das principais características do ICMS, a sua não-cumulatividade ao longo da cadeia produtiva, foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro em 1965³, quando da edição da EC nº 18/1965. O ICM, à sua época, não incidia sobre serviços e veio a substituir o imposto anterior, que tinha natureza cumulativa, o IVC.

A CF/1988 introduz e disciplina o ICMS⁴ na sua atual formatação – não cumulativa e incidindo sobre alguns serviços – de forma esparsa entre o texto principal e as disposições constitucionais transitórias, implicando que o seu estudo deve levar em consideração a enorme complexidade de seu arcabouço constitucional, legal e normativo.

Além dos tópicos constitucionais, o ICMS também observa leis complementares, leis estaduais, decretos, convênios e resoluções, tornando o seu estudo e, também, sua fiel observação pelo contribuinte e pela Administração Fazendária, um considerável desafio de organização lógica e técnica.

A estruturação constitucional e legal do ICMS, em regra, o prevê como imposto plurifásico, com diversos fatos geradores ocorrendo ao longo das cadeias produtivas. No entanto, algumas mercadorias, por seu importante papel econômico, social ou estratégico receberam, ao longo do tempo, tratamento legislativo diferenciado sobre a forma como se dará a incidência do ICMS nas operações que as envolvem.

Nesse contexto de grande volume de normas acerca do tema – e, considerando que algumas dessas mercadorias que receberam atenção especial do legislador são os

1 BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Brasília, DF: 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 22 mai. 2022. p. 8-9.

2 Neste trabalho, quando houver menção aos “Estados”, esta menção englobará, também, o Distrito Federal, exceto se indicado de forma diversa.

3 CINTRA, Carlos César Sousa. **Aula 10: 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 – ICMS**. Nota de aula da disciplina Direito Tributário II, do Curso de Direito. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2022. p. 2.

4 A Constituição reserva aos Estados, além do ICMS, o ITCMD e o IPVA, que não serão objeto deste estudo. Ao Distrito Federal, além dos três impostos de competência dos Estados, são reservados os impostos municipais: IPTU, ISS e ITBI.

combustíveis e lubrificantes, os derivados de petróleo e outros relacionados – foi editada a LC nº 192/2022, que visou a disciplinar a alteração constitucional introduzida pela EC nº 33/2001 em relação ao ICMS⁵, na definição de um regime monofásico de incidência do ICMS sobre alguns combustíveis.

O objetivo do presente estudo será, portanto, analisar como a LC nº 192/2022 introduz-se no ordenamento jurídico brasileiro, verificando quais alterações legislativas foram trazidas, comparando-a ao regime anterior de tributação sobre combustíveis.

Justifica-se o trabalho pela importância estratégica dos combustíveis em diversas frentes: locomoção urbana, transporte rodoviário (impactando diretamente nos preços de todos os produtos transportados nesse modal), insumo diretamente necessário à segurança alimentar (no caso do GLP), geração de empregos diretos e indiretos, arrecadação tributária destinada a todos os entes federativos.

Assim, a tributação de ICMS sobre combustíveis tem ampla penetração dos seus impactos em todos os setores econômicos e sociais, tornando imprescindível que quaisquer alterações em seu rol normativo sejam devidamente estudadas, entendidas, analisadas criticamente e aplicadas da forma mais conforme ao seu desenho constitucional.

Serão utilizadas fontes legais e normativas, doutrinárias, jurisprudenciais, notícias jornalísticas, artigos de opinião e dados primários de atores ligados ao setor. O tratamento dessas fontes fornecerá dados que possibilitarão, ao final do estudo, entregar um panorama comparativo entre o cenário de tributação do ICMS aplicável a combustíveis antes e depois da edição da LC nº 192/2022, possibilitando apontarem-se as principais alterações legislativas, analisando-as criticamente.

5 Neste trabalho, a forma “ICMS” será utilizada para referir-se ao imposto de maneira geral. Quando necessário ao entendimento, as formas “ICMS Combustíveis” e “ICMS Monofásico” serão utilizadas para tratar do regime de tributação previsto na alínea *h* do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e regido pela LC nº 192/2022.

2 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS RELACIONADOS À TRIBUTAÇÃO DE ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS

O ICMS é um tributo da espécie imposto, previsto pela CF/1988, em seu artigo 155, inciso II:

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

I- [...]

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;

É um imposto que incide sobre fatos econômicos, sobre acontecimentos com repercussão jurídica no patrimônio das pessoas envolvidas, quer seja transferência de titularidade de mercadorias, quer seja pela prestação de serviços. Conceituando-se como um “imposto real”, por não guardar relação com características pessoais do sujeito passivo⁶.

Suas características (especialmente a não-cumulatividade) também permitem afirmar que é um tributo indireto, por, paulatinamente, ao longo da cadeia produtiva, transferir o ônus econômico do tributo para o consumidor final, que arcará com o valor, sendo considerado “contribuinte de fato” do tributo⁷.

Combinando-se estas duas características – tributo real e indireto – pode-se inferir que sua tributação afeta mais gravosamente aquelas pessoas cuja renda é destinada primariamente ao consumo – inclusive por questões de subsistência. Por não diferenciar características pessoais do contribuinte, seja este de direito ou de fato, e por caracterizar-se pela transferência de seu ônus econômico ao consumidor final, o ICMS é um imposto regressivo.

O ICMS submete-se à anterioridade anual e à nonagesimal, havendo uma única ressalva, que será estudada na Seção 4, que diz respeito à redução e ao restabelecimento das alíquotas do ICMS Monofásico, que devem obedecer à noventena, mas estão excluídas da regra da anterioridade anual.

Sobre determinados bens de importância estratégica, econômica, social e do ponto

6 BALEEIRO *apud* MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>. Acesso em: 16 jun. 2022. Nota nº 34, online.

7 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, SP: Atlas. 2018. p. 78-86.

de vista da própria soberania do país, preocupou-se o constituinte em restringir a incidência de impostos apenas ao ICMS, o II e o IE⁸: energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Para os fins deste trabalho, a não incidência de outros impostos⁹ tem relevância para reforçar o caráter nacional¹⁰ do ICMS, posto que, a CF/1988 autoriza sua incidência sobre bens extremamente relevantes à sociedade e ao Estado brasileiros, inclusive sobre “derivados de petróleo” e “combustíveis” – alguns dos tópicos a serem estudados.

Nesta Seção 2, será realizada a construção de panorama teórico acerca do ICMS, com base na legislação anterior à edição da LC nº 192/2022.

2.1 Delimitação de competência

A competência tributária do ICMS obedece a alguns mandamentos constitucionais que a delimitam, conforme será visto nesta Seção.

Apesar de ser imposto de competência dos Estados, o ICMS tem caráter de imposto nacional, em razão da “homogeneidade de sua incidência”¹¹ e visando ao fortalecimento e estruturação da forma federativa do Estado brasileiro prevista na Constituição Federal

O caráter nacional do ICMS, então, está delimitado em diversas normas do Texto Constitucional, notadamente, aquelas que determinam que certas decisões sobre o imposto

8 BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Casa Civil, 2022. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 26 mai. 2022. Art. 155, § 3º.

9 Ressalve-se que a restrição aplica-se apenas a outros impostos, sendo possível que outros tributos – como contribuições – incidam sobre operações com os bens listados.

10 O caráter nacional do ICMS assume contornos especialmente importantes quando se observa a repartição das competências tributárias pela CF/1988 aos entes. A discussão sobre federalismo fiscal é umbilicalmente ligada à nº 192/2022, pois esta última traz diversos pontos questionáveis quanto à interferência indevida da União na competência legislativa dos Estados para o ICMS, na sua autonomia orçamentária, financeira e, por consequência, política. A forma federativa de Estado no Brasil pressupõe que os entes subnacionais detenham capacidade fiscal que lhes permita exercer a sua autonomia política, sem depender de outros entes ou da União. A interferência de um ente sobre outro – seja numa definição legal que não é de sua competência, seja no estabelecimento de uma isenção heterônoma – atenta contra a forma federativa do Estado brasileiro e deve ser repelida do ordenamento jurídico nacional.

11 CARVALHO, Osvaldo Santos de. ICMS - Imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo, SP: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/278/edicao-1/icms---imposto-estadual-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias>. Acesso em: 26 mai. 2022. Online.

devem ser tomadas em conjunto pelos Estados, para manter a referida homogeneidade.

Exemplo primário desse desenho legislativo do ICMS, que lhe estabelece um caráter nacional, é aquele que determina que caberá à lei complementar (de competência da União, portanto) “[...] regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”¹².

Os entes competentes para instituição do ICMS em seus respectivos territórios não podem cometer atos que impliquem em alterações da homogeneidade da tributação de ICMS unilateralmente. A deliberação sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais é coletiva; cabe aos Estados, através de convênio, na forma da LC nº 24/1975, deliberar sobre atos nesse sentido.

Tal lei complementar, em seu primeiro artigo, estabelece que os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio, decidirão, também, questões relativas a redução de base de cálculo, devolução do tributo, concessão de créditos presumidos e quaisquer outros atos que impliquem em redução ou eliminação do ônus do tributo.

Um segundo exemplo é aquele que comete ao Senado Federal, casa legislativa que representa os Estados¹³, uma atribuição obrigatória e duas facultativas relativas ao ICMS:

Art. 155. [...]

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

[...]

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;

Nota-se, desses exemplos, que há uma especial preocupação na Carta Magna em evitar que a tributação do ICMS seja estruturada de forma isolada por cada ente competente, prevendo que os Estados, seja por deliberação em câmara própria, seja por meio da casa legislativa que os representa, tomem determinadas decisões em conjunto.

12 Na Constituição (1988), art. 155, § 2º, XII, g.

13 BRASIL. Senado Federal. **Sobre o Senado e a Organização do Estado**. 2012. Disponível em: https://www.senado.leg.br/senado/alosenado/pdf/Sobre_Senado_%20Federal_e_Organiza%C3%A7%C3%A3o_Estado.pdf. Acesso em: 16 mai. 2022. Online.

2.2 Hipóteses de incidência sobre operações com mercadorias

Como o próprio nome expressa, o ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – incidirá sobre as operações que envolvam circulação de mercadorias.

É necessário entender os conceitos aplicáveis, de forma que as noções comuns sobre os termos utilizados não se sobrepujem às conceituações jurídicas.

Mercadoria é um bem destinado à mercância, à comercialização¹⁴, ou, ainda, “[...] o bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”¹⁵.

Operações sobre circulação de mercadorias, no contexto do ICMS, é uma expressão que deve ser entendida como a circulação jurídica da mercadoria. Nesse sentido, a circulação física não necessariamente se confunde com a circulação jurídica, de forma que ambas são e devem ser tratadas como conceitos distintos para fins de entendimento do ICMS.

A circulação física, que envolve o deslocamento físico de uma mercadoria pelo mundo tangível, palpável, nem sempre será tributável, como se verá na Seção 3. Por outro lado, a circulação puramente jurídica, que envolve a mera transferência de propriedade de um bem, por exemplo, poderá ser tributada pelo ICMS, sem que a mercadoria tenha sido efetivamente movimentada no plano físico.

Definidos tais conceitos, avança-se no sentido de vislumbrar quais operações sobre circulação de mercadorias constituem fato gerador do ICMS.

O Texto Constitucional estabelece que a lei complementar deverá estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive quanto aos seus fatos geradores e estes poderão ser encontrados mais detalhadamente na LC nº 87/1996. Uma leitura mais atenta, no entanto, indica que determinadas operações (a importação de bens, independentemente de sua finalidade¹⁶) e determinadas mercadorias (ouro, enquanto mercadoria e não ativo financeiro ou instrumento cambial¹⁷; e energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País¹⁸) já têm na própria CF/1988 a indicação de que

14 MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 292-293.

15 BALEEIRO *apud* CINTRA, *op. cit.*, p. 6.

16 Na Constituição (1988), art. 155, § 2º, IX, *a*.

17 Na Constituição (1988), art. 153, § 5º e art. 155, § 2º, X, *c*.

18 Na Constituição (1988), art. 155, § 3º.

poderão ser objeto de tributação pelo ICMS.

Voltando o estudo para a LC nº 87/1996, o rol de incidências pode ser compreendido melhor verificando-se, primeiramente, as não incidências ali previstas:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

- I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
- 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;
- IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
- VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
- VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
- VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
- IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

- I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;
- II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Pela leitura das não incidências, verifica-se que, excetuadas aquelas decorrentes diretamente de imunidade constitucional (I a V), as demais não incidências descrevem fatos que não implicam em circulação de mercadoria, por não haver caráter comercial na transferência da titularidade do bem em questão (como é o caso da transferência de bens salvados de sinistro a seguradoras, por exemplo).

Compreendendo-se que a não incidência delimita-se pela ausência de intenção de mercância como um dos seus critérios, pode-se entender mais profundamente a lógica que existe no rol incidências trazido pela LC nº 87/1996:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a

ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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.

Contrastando-se as incidências com as não incidências, sobressai o caráter de circulação de mercadorias das primeiras ante as segundas. Excetuando-se a importação de bens do exterior – que dispensa a habitualidade e prescinde de análise de sua finalidade – todas as outras hipóteses de incidência que envolvem mercadorias encontram-se dentro de uma lógica de colocação destas mercadorias à circulação econômica.

Aproximando-se do objeto do presente estudo, uma incidência e uma não incidência – complementares em sua construção semântica – permitem a conclusão de que, nas operações interestaduais, o petróleo – inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados – só serão tributados pelo ICMS quando não destinados a comercialização ou industrialização, ou seja, quando destinados ao consumo final, nas operações interestaduais, na entrada do Estado consumidor.

Esta construção não inclui combustíveis e lubrificantes derivados de outras origens, como os biocombustíveis, por exemplo, implicando em tratamento tributário diverso para estas mercadorias, dependendo de sua formulação.

Um combustível derivado de petróleo – gasolina, por exemplo – que tenha tido todo o seu ciclo de produção no país¹⁹, poderá movimentar-se fisicamente pelo país sem nunca incidir em fato gerador do ICMS, até a fatídica operação que o destine ao consumo final ou que configure uma operação interna no território de um mesmo Estado.

Um combustível não derivado de petróleo – etanol hidratado, por exemplo –

19 Inclusive na extração do petróleo, conforme entendeu o STF, declarando inconstitucional lei estadual que previa tal atividade como fato gerador do imposto, conforme: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.481-DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. (...). Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF: 2021a. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741170>. Acesso em: 26 mai. 2022.

sujeita-se ao regime de tributação comum a todas as demais mercadorias, ocorrendo diversos fatos geradores ao longo de sua cadeia produtiva, independente da localização dos seus participantes.

Esta diferenciação entre derivados de petróleo e não derivados de petróleo será ainda mais acentuada ao se verificar os dispositivos da LC nº 192/2022.

2.3 Hipóteses de incidência sobre prestações de serviços

Sendo o ICMS um tributo cuja incidência prevista em sua redação poderia levar ao entendimento que esta apenas ocorreria sobre três tipos de serviço: transporte interestadual; transporte intermunicipal; e serviços onerosos de comunicação, é necessário observar outras previsões constitucionais que delimitam o seu efetivo alcance.

Inicialmente, verifica-se que há outro imposto previsto na CF/1988 que incidirá sobre a prestação de serviços: o ISS. Esse imposto, no Texto Constitucional, tem sua previsão claramente delimitada para aqueles serviços que não são objeto de tributação de ICMS:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
[...]
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Complementarmente, retornando às disposições constitucionais sobre o ICMS, no artigo 150, § 2º, IX, verifica-se que o imposto incidirá também “[...] sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

Da leitura conjunta, decorre que a extensão da incidência do ICMS abarca aqueles serviços prestados com fornecimento de mercadorias não listados na competência tributária dos Municípios, de forma que é possível ao ICMS incidir sobre outros serviços que não de transporte interestadual, transporte intermunicipal e de comunicação.

A lei complementar de que trata o inciso III, do artigo 156, vem a ser a LC nº 116/2003, e disciplina os serviços em que haverá cobrança de ISS. Adicionalmente, lista aqueles em que haverá cobrança de ISS sobre o serviço prestado e, conjuntamente, de ICMS sobre as mercadorias fornecidas. Todos aqueles demais não listados, prestados conjuntamente ao fornecimento de mercadoria, são objeto de tributação pelo ICMS sobre o valor total da operação.

As referências a petróleo, combustíveis, biocombustíveis, lubrificantes ou assemelhados na LC nº 116/2003 são as seguintes:

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

[...]

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

[...]

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação [...] de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Os serviços relacionados à exploração do petróleo são tributados pelo ISS, porém, não se confundindo os produtos resultantes da sua transformação com qualquer hipótese de incidência deste imposto municipal.

Sobre os lubrificantes, há a previsão expressa que as peças e partes envolvidas serão tributadas pelo ICMS, sendo apenas o serviço tributável pelo ISS.

Assim, desembaraçando-se combustíveis e lubrificantes de qualquer possibilidade de tributação pelo ISS, tanto pela LC nº 116/2003, quanto pela incidência restrita tratada na Seção 2.1, prossegue-se para verificar as hipóteses aplicáveis em casos de importação.

2.4 Incidência sobre importações

Uma outra hipótese de incidência prevista na Constituição Federal é aquela que trata da importação de bens ou serviços, quando de sua entrada no território nacional.

Art. 155. [...]

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

[...]

IX - Incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

A redação original da CF/1988²⁰ determinava que a incidência do ICMS sobre

20 BRASIL. [Constituição (1988) – Publicação Original]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Publicação Original. Legislação Informatizada. Brasília, DF: 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaoriginal-1-pl.html>. Acesso em: 26 mai. 2022. Art. 150, § 2º, X, a.

importações ocorreria sobre mercadorias importadas do exterior – ainda quando se tratasse de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento – e serviços prestados no exterior, porém, sem pormenorizar detalhes do sujeito passivo ou da finalidade da importação.

A EC nº 33/2001, no sentido de ampliar o alcance a quaisquer importações, clarificou o texto, de forma que a habitualidade da operação ou da prestação ou a própria finalidade da importação passaram a ser irrelevantes para caracterizar o fato gerador. A importação de bens ou mercadorias e a prestação de serviço no exterior, independentemente de quaisquer outras características, residem dentre as hipóteses de incidência possíveis do ICMS.

Nesse mesmo caminho, a LC nº 87/1996, ao ter sua redação alterada pela LC nº 114/2002, passou a indicar que o ICMS incidirá também sobre:

Art. 2º [...]

§ 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; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

Pela leitura combinada desse dispositivo com aqueles que tratam das imunidades, conclui-se que não há nenhuma exceção à tributação pelo ICMS na importação de petróleo, combustíveis, lubrificantes ou assemelhados, qualquer que seja a pessoa importadora e independentemente de sua finalidade.

2.5 Imunidades

O ICMS observa as imunidades constitucionais aplicáveis a todos os entes, sendo vedado aos Estados tributarem por meio de imposto as operações e prestações realizadas pelos demais Estados e o Distrito Federal, os Municípios e a União e suas autarquias e fundações públicas, nestes dois últimos casos, quando tais operações e prestações constituírem suas atividades essenciais ou sejam delas decorrentes²¹.

Também são imunes ao ICMS, referente às suas atividades essenciais²²: os templos de qualquer culto, os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais de

21 Na Constituição (1988), art. 150, I e §§ 2º e 3º.

22 Na Constituição (1988), art. 150, VI e §4º.

trabalhadores e as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

Além das imunidades que dizem respeito aos entes e determinadas pessoas, há imunidades sobre determinadas mercadorias e serviços, quais sejam: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão²³; fonogramas e videofonogramas musicais²⁴; ouro quando ativo financeiro ou instrumento cambial²⁵; e serviço de comunicação de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita²⁶.

Além destas, a Constituição Federal torna imunes aquelas operações e prestações que visem à exportação de mercadorias ou serviços.

A redação original do artigo 155, §2º, inciso X, trazia que apenas os “[...] produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar”²⁷ seriam imunes ao ICMS na exportação, ponderando que caberia à lei complementar ampliar tal tratamento a serviços e outros produtos.

Na edição da LC nº 87/1996, o legislador tratou de afastar da incidência do ICMS todas aquelas saídas ao exterior de “[...] mercadorias, inclusive produtos primários e produtos semi-elaborados, ou serviços”²⁸, tornando, na prática, todas as saídas ao exterior imunes ou isentas em relação ao ICMS.

A EC nº 42/2003, introduzindo a redação atual do dispositivo em questão e seguindo o diapasão já introduzido pela LC nº 87/1996, estendeu a imunidade nas exportações a todas as mercadorias e serviços cujo destinatário estivesse no exterior, visando a tornar o ambiente econômico brasileiro mais competitivo no cenário internacional²⁹.

Por fim, existe uma imunidade relacionada diretamente ao objetivo deste trabalho, que é aquela que exclui da incidência do ICMS as operações que destinam a outros Estados “petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados [...]”³⁰.

Tal disposição, constante do texto original da CF/1988, e com redação inalterada

23 Na Constituição (1988), art. 150, VI, *d*.

24 Observadas algumas restrições: “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser” [CONSTITUIÇÃO (1988) art. 150, VI, *e*]

25 Na Constituição (1988), art. 155, § 2º, X, *c*.

26 Na Constituição (1988), art. 155, § 2º, X, *d*.

27 Na Constituição (1988) – Publicação Original, art. 155, §2º, X.

28 BRASIL. [Lei Complementar 87/1996]. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de Setembro de 1996. (...). (LEI KANDIR). Brasília, DF: Casa Civil, 1996. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 25 mai. 2022. Art. 3º, II.

29 BRASIL. Casa Civil; Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos nº 84**. Brasília, DF: Casa Civil, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/ExpMotiv/EMI/2003/EMI84-MFCCIVIL2003.htm. Acesso em: 26 mai. 2022. Online.

30 Na Constituição (1988) – Publicação Original, art. 155, §2º, X, *b*.

desde então, foi objeto de proposta de emenda supressiva durante a Assembleia Nacional Constituinte, visando a retirada de tal imunidade do texto final. A emenda supressiva foi rejeitada, argumentando-se, então, pela justeza da imunidade pelos seguintes motivos³¹:

A instalação e o funcionamento de empresas produtoras de petróleo e de combustíveis e de lubrificantes líquidos e gasosos dele derivados, assim como de energia elétrica, implica, em qualquer caso, no investimento e na transferência de elevados recursos federais para o território do Estado em que se localizam tais empresas. O Estado, no caso, não se beneficia somente com o desenvolvimento que a empresa promove em suas imediações, com o surgimento de novos empregos e com a crescente fixação dos empregados e de seus familiares em seu território, mas também com as facilidades criadas pela proximidade da energia ou dos produtos gerados nessas empresas. Por outro lado é da área do Estado consumidor, que saem todos os recursos que pagam a energia, o petróleo ou os combustíveis ou lubrificantes consumidos, inclusive os lucros do produtor. Os Estados desprovidos de tais recursos poderiam vir a ter graves problemas econômicos, se a imunidade não persistisse.

A imunidade tributária que se pretende suprimir é, portanto, justa e não traz prejuízos ao Estado produtor

Esta imunidade é central para o presente estudo, pois o regime de tributação monofásica do ICMS, de que trata a LC nº 192/2022, objeto deste trabalho, afasta, conforme recorte da CF/1988 abaixo colacionado:

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;

[...]

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;

Portanto, o desenho legal da tributação do ICMS sobre combustíveis toma contornos completamente diferentes, caso aplicável a imunidade – no regime plurifásico – ou caso não aplicável – no regime monofásico, que será objeto de aprofundamento na Seção 4.

31 BRASIL. Senado Federal. **Anais da Assembleia Constituinte**. Emenda 00388 – Rejeitada. Comissão de Sistematização. 1988. Disponível em: <https://www6g.senado.gov.br/apem/data/data/EMEN-U/69187.html>. Acesso em: 16 mai. 2022. Online.

2.6 Não cumulatividade e seletividade

A CF/1988 insculpiu, nos dispositivos concernentes ao ICMS, dois princípios que visam a impedir que a tributação pelo ICMS se torne um fator inviabilizador das cadeias produtivas da economia nacional e não onerem excessivamente o consumidor final:

Art. 155. [...]

§ 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;

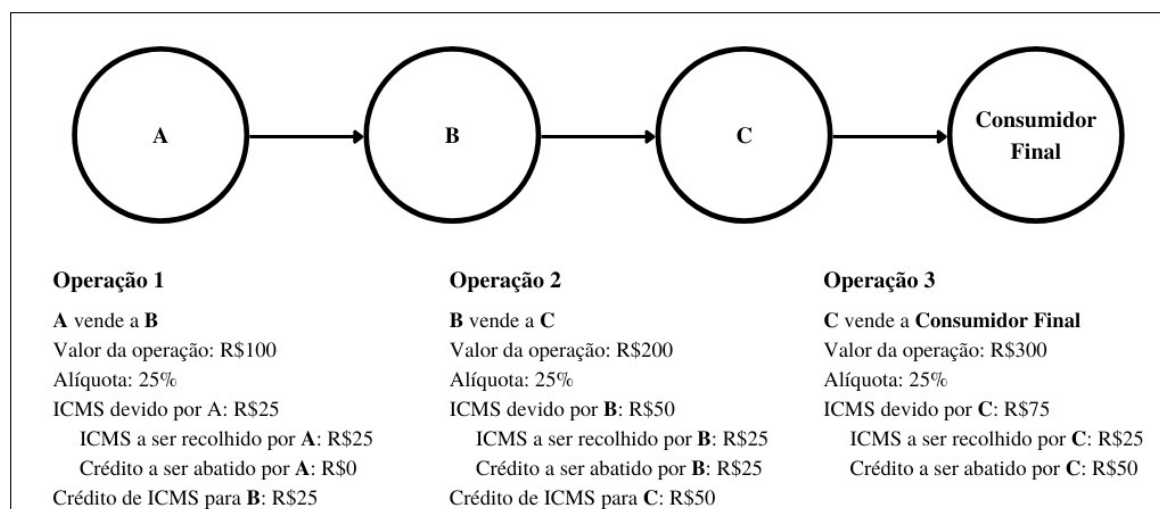
II – [...]

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

A primeira disposição visa a impedir que haja um “efeito cascata” na tributação do ICMS, que oneraria a cadeia produtiva diversas vezes quanto ao montante cobrado. Pelo regime da não cumulatividade, os valores cobrados nas operações e prestações ao longo da cadeia produtiva são descontados nas operações e prestações subsequentes, até o consumidor final.

A não cumulatividade impede que esta cobrança em diversos pontos da cadeia produtiva ocorra sobre o próprio valor cobrado nas operações e prestações anteriores. Desta forma, o montante devido do imposto ao longo da cadeia produtiva será aumentado incrementalmente à medida que o valor do produto ou serviço for agregado.

Figura 1 – Exemplificação do regime de compensação numa cadeia produtiva



Fonte: elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996..

A Figura 1 exemplifica uma cadeia produtiva em que os contribuintes, ao realizarem operações, vão se creditando do montante devido nas operações anteriores.

Na Operação 1, o Contribuinte B credita-se do ICMS devido pelo Contribuinte A. Quando B realizar sua própria operação tributável (Operação 2), descontará o crédito quando do recolhimento do valor devido por si nessa segunda operação. No exemplo da Figura 1, em vez de recolher R\$50, o Contribuinte B recolherá R\$25 e abaterá o crédito de R\$25 da operação anterior.

Note-se que, ao chegar ao consumidor final³², na Operação 3, não há que se falar em creditamento por parte deste, por ter chegado ao fim a cadeia produtiva e não haver saída subsequente.

Quanto à seletividade, o dispositivo citado da CF/1988 visa a possibilitar que os entes competentes tratem as mercadorias e serviços mais essenciais de forma específica, diferenciada e, na prática, menos impactante³³.

Uma grande diferença entre o princípio da não cumulatividade e o da seletividade reside no fato de o primeiro ser compulsório. Não é possível ao ICMS ser cumulativo, mesmo que os entes competentes o quisessem, pois tal faculdade não está inscrita no delineamento da respectiva competência. Por outro lado, aos entes é facultado, de acordo com as suas próprias realidades políticas, sociais e econômicas, atribuir um tratamento seletivo a mercadorias e serviços considerados essenciais.

Enquanto a não cumulatividade é obrigatória e visa a impedir a tributação em cascata e, por esse motivo, não é relativizada pelo Texto Constitucional ante a autonomia política dos Estados, a seletividade visa a diminuir o impacto direto da tributação sobre o consumidor final naquilo que lhe seja mais essencial e, desta forma, restando ao legislador infraconstitucional decidir sobre a extensão dessa essencialidade.

Ressalte-se que, apesar de serem produtos com enorme importância em todo o ambiente econômico e social no Brasil, conforme exposto na justificativa deste trabalho, não

32 Há outras situações em que o crédito não é possível, mesmo que o fim da cadeia produtiva ocorra com contribuinte do ICMS, que não seja consumidor final. Por exemplo, destruição da mercadoria destinada ao comércio. Para os fins deste trabalho, estas situações não são indispensáveis ao entendimento do funcionamento do regime de compensação e do sistema de creditamento.

33 Seguindo um pensamento econômico-filosófico que data, pelo menos, do Século XVI. Por exemplo: “Quanto às taxas e impostos destinados a cobrir as despesas públicas, os mais convenientes são aqueles que incidem em artigos de luxo e esplendor, mais do que sobre os incidentes sobre os artigos de necessidade [...]”, conforme: HUTCHESON *apud* CANNAN, Edward. Introdução. In: SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas. Volume I. São Paulo: Nova Cultural, 1996. p. 23-55.

há previsão constitucional ou legal obrigando os Estados a adotar alíquotas diferenciadas em razão da sua essencialidade. Nesse cenário, está em tramitação no Congresso Nacional, projeto de lei complementar que visa a estabelecer regras para a efetivação do princípio da essencialidade para operações envolvendo combustíveis, gás natural, energia elétrica e prestações de serviços de comunicação e transporte coletivo. Tal projeto, inclusive, estabelece alíquotas máximas nestes casos. O estudo deste projeto de lei complementar e suas repercussões constitucionais ultrapassa o escopo deste trabalho³⁴, porém, é necessário estabelecer o entendimento de que a essencialidade dos combustíveis e a decorrente seletividade caminha para um cenário em que esta deixará de ser facultativa para estes produtos.

Neste sentido, o STF já tomou a seguinte decisão³⁵ sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação, cujos efeitos foram modulados para início em 2024, indicando haver uma alteração no entendimento da extensão da facultatividade do princípio da seletividade do ICMS:

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.

-
- 34 BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 18/2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo. 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node05k1grayvq3bnnv6qaixecuon18366913.node0?codteor=2147149&filename=Tramitacao-PLP+18/2022. Acesso em: 16 jun. 2022.
- 35 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário 714.139-SC**. 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. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do Acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF: 2021b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2022, p. 5

3 LEI COMPLEMENTAR RELACIONADOS E A TRIBUTAÇÃO DE ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS

No âmbito do Poder Legislativo Federal, determinadas matérias são reservadas pela Constituição Federal para as leis complementares. Estas leis não são hierarquicamente superiores às leis ordinárias, diferindo-se destas pelas matérias tratadas – aquelas previstas na CF/1988 – e pelos ritos necessários à sua aprovação pelo Congresso Nacional. O quórum para aprovação das leis complementares é o de maioria absoluta – primeiro número inteiro maior que a metade do número total dos membros – de cada casa legislativa.

Dentre essas matérias reservadas às leis complementares, algumas referem-se ao ICMS, de forma que estas regulamentações espalham-se por diversos textos legais.

Vejam-se algumas das previsões de reserva de lei complementar aplicáveis ao ICMS:

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;

A definição da espécie de tributo “imposto” consta do CTN³⁶ e é aplicável ao ICMS, assim como as disposições gerais daquele código quanto a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O CTN, apesar de ter sido aprovado originalmente como lei ordinária, foi recepcionado – parcialmente – pela CF/1988 com status de lei complementar³⁷, posto que, trata de matéria reservada a essa espécie normativa, conforme entendimento consolidado do STF.

As definições dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do ICMS podem ser encontradas, primariamente, na LC nº 87/1996.

Quanto à delimitação legislativa entre o ISS e ICMS, esta também deve ser feita por meio de lei complementar:

36 “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”, conforme o CTN, art. 16.

37 ROCHA, Roberval. **Código Tributário Nacional para Concursos**. 5ª ed. rev. atual. e ampl. JusPodivm: 2019. p. 35

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A CF/1988 ainda elenca matérias mais específicas a serem tratadas por meio de lei complementar, referentes ao ICMS:

Art. 150. [...]

§ 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*; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Todos os pontos são tratados pela LC nº 87/1996, exceto a alínea *g*, tratada pela LC nº 24/1975 e a alínea *h*, recém regulamentada pela LC nº 192/2022.

Para além da alínea *h*, a LC nº 192/2022 traz diversas inovações quanto a matérias tratadas pela LC nº 87/1996, de forma que é necessário realizar a construção de um quadro teórico da Lei Kandir para que se possa vislumbrar mais claramente tais inovações.

Nesta Seção, serão abordados alguns dos tópicos tratados por lei complementar que serão importantes para o objetivo final deste trabalho, sob o enfoque da legislação anterior à LC nº 192/2022.

3.1 Contribuintes e substituição tributária

A definição do contribuinte do ICMS é dada pela Lei Kandir da seguinte forma:

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.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Transformado do parágrafo único pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 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: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

Excetuando-se as hipóteses de importação e a de aquisição em licitação, evidencia-se que a figura do contribuinte está ligada a prática habitual de operação ou prestação de serviços, ou um volume que indique o seu intuito mercantil.

Para o presente trabalho, importante também a figura do adquirente, enquanto contribuinte, de lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo para consumo final, em operações interestaduais, pois esta definição legal também independe, numa primeira leitura³⁸, de habitualidade e do volume da operação. Nesses casos, o imposto será devido integralmente ao Estado de destino³⁹.

No caso de o adquirente, na operação interestadual que se destine ao consumo final, ser contribuinte do ICMS no seu Estado, será ele o responsável pelo recolhimento.

No caso de esse destinatário não ser contribuinte do ICMS no seu Estado, o responsável pelo recolhimento será o remetente.

Para permitir maior racionalização e maior facilidade dos processos de fiscalização, uma vez que a concentração da responsabilidade pelo recolhimento do imposto

38 A questão da habitualidade e do volume para o importador e para o adquirente em licitação é mais fácil de ser entendida como plenamente irrelevante para caracterização do fato gerador do imposto, pois ambas atividades são controladas pelo Estado (o desembaraço aduaneiro e a licitação de bens apreendidos), tornando o cálculo, o recolhimento e a fiscalização quase concomitantes ao fato gerador. Para caracterização de dada pessoa como contribuinte nas operações interestaduais com derivados de petróleo, entendo ser possível a utilização dos critérios da habitualidade e volume para este enquadramento.

39 Conforme a Lei Complementar nº 87/1996, art. 9º, § 2º.

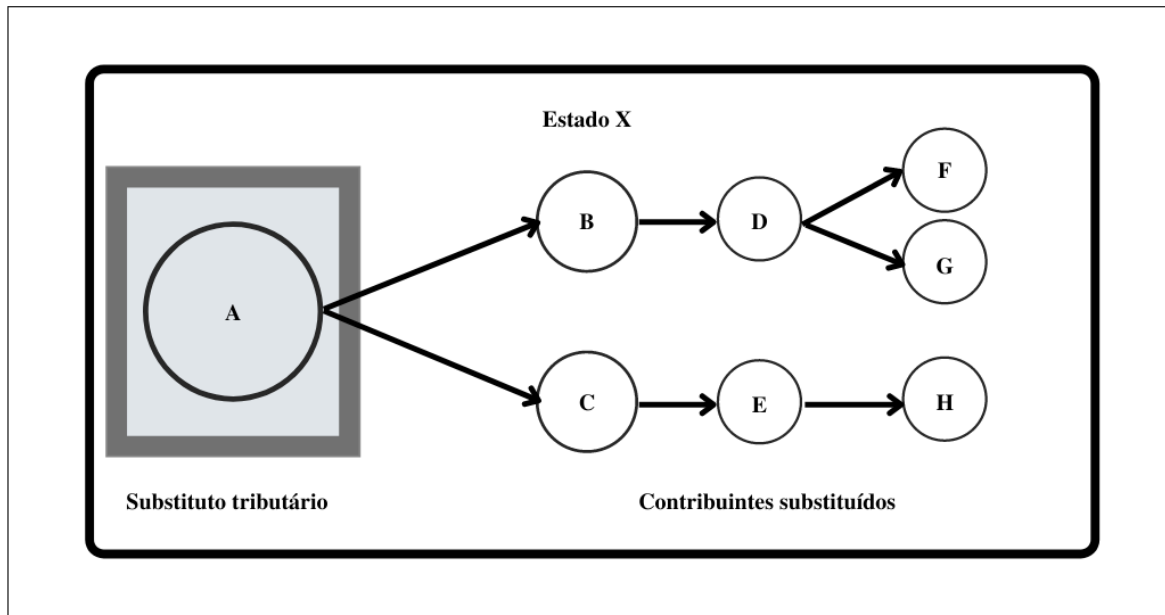
de toda a cadeia produtiva num único participante desta cadeia, permite que o Fisco atue sobre as atividades de um número menor de pessoas, a própria CF/1988 autoriza e determina que lei complementar trate de substituição tributária⁴⁰.

O regime de substituição tributária consiste na atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS a sujeito diverso daquele que praticou o seu fato gerador. A responsabilidade pode ser atribuída – por lei estadual – a contribuinte que participe da cadeia produtiva ou a depositário, a qualquer título, quando passarão a condição de substitutos tributários⁴¹.

De forma que tais benefícios da substituição tributária sejam alcançados, a Lei Kandir autoriza que o fato gerador do ICMS ocorra na entrada da mercadoria ou do bem em estabelecimento do adquirente, em vez de aplicar-se a regra de fato gerador ocorrendo na saída do remetente.

A Lei Kandir prevê três modalidades de substituição tributária: progressiva, regressiva e concomitante⁴².

Figura 2 – Exemplificação de substituição tributária progressiva em operações ou prestações ocorridas num único Estado



Fonte: elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996.

40 Na Constituição (1988), art. 155, § 2º, XII, *b*.

41 Na Lei Complementar nº 87/1996, art. 6º.

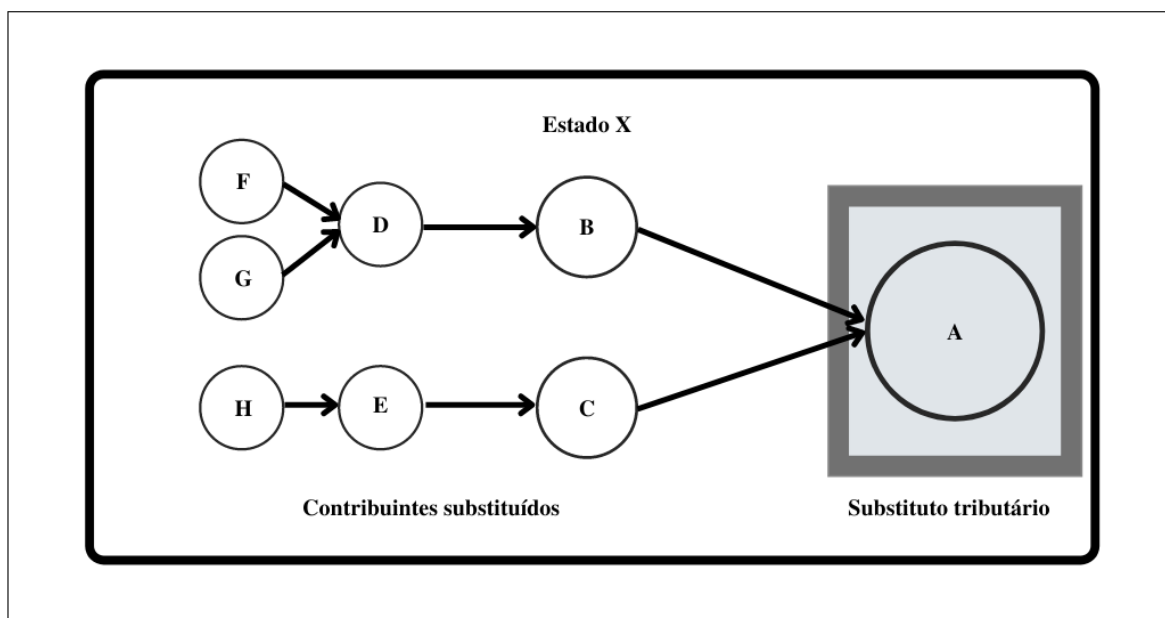
42 A Lei Kandir trata da substituição tributária concomitante que, para os fins deste trabalho, não terá grande relevância. Registre-se, apenas, que, nesse caso, a substituição tributária se dá simultaneamente à ocorrência do fato gerador.

A substituição progressiva, também conhecida como “para frente⁴³”, atribui a determinada pessoa (contribuinte ou depositária) a responsabilidade pelo recolhimento do tributo para as operações que ocorrerão posteriormente ao longo da cadeia produtiva.

A Figura 2 exemplifica uma cadeia produtiva hipotética, ocorrida dentro de apenas um Estado. Nesse cenário proposto, o Contribuinte A será contribuinte quanto ao valor devido pelas próprias operações e substituto tributário quanto ao valor devido pelos contribuintes substituídos em suas próprias operações posteriores que, nesse caso, são presumidas.

Tal centralização no início da cadeia produtiva é possível, pois, pelo regime de não cumulatividade, a quantidade de operações não interfere no valor total do tributo devido, mas, sim, o valor agregado entre cada operação. Desta forma, utilizando-se modelos de agregação de valor, pode-se determinar o valor devido antes mesmo da realização dos fatos geradores pelos contribuintes substituídos.

Figura 3 – Exemplificação de substituição tributária regressiva em operações ou prestações ocorridas num único Estado



Fonte: elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996.

Um segundo modelo de substituição tributária é aquele em que o momento da tributação é posterior à ocorrência do fato gerador. A lei permite que seja postergado o

43 CINTRA, *op. cit.*, p. 25.

momento em que o imposto é devido, possibilitando centralizar em menos pontos ao longo da cadeia produtiva o recolhimento do valor devido.

A Figura 3 exemplifica uma cadeia produtiva hipotética ocorrida dentro de um único Estado. Nesse cenário proposto, o Contribuinte A será contribuinte quanto ao valor devido pelas próprias operações e substituto tributário quanto ao valor devido pelos contribuintes substituídos em suas próprias operações anteriores que, nesse caso, já ocorreram.

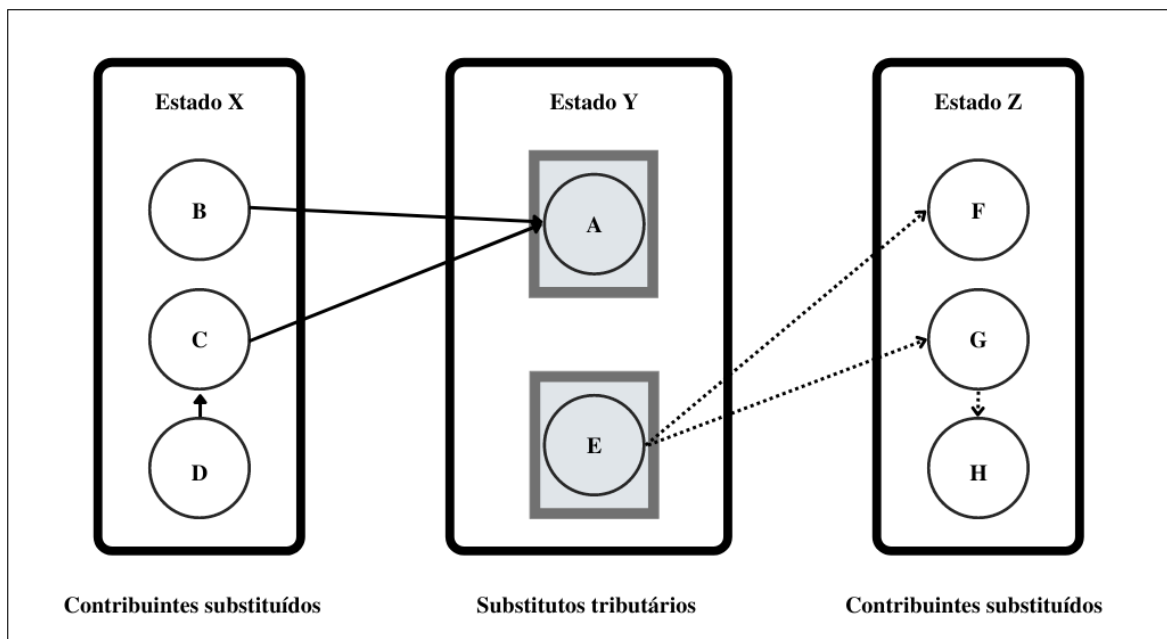
Mais uma vez, o regime de não cumulatividade permite que seja concentrada a responsabilidade pelo recolhimento do valor devido em toda a cadeia, pois a quantidade de operações não alterará tal valor.

O substituto tributário recolherá o valor devido em suas próprias operações, se as realizar, e fará o recolhimento referente às operações realizadas antes pelos substituídos e cujo valor já é conhecido.

É possível, ainda, que a substituição tributária seja aplicada a operações interestaduais, porém, tal regime depende de acordo entre os Estados envolvidos.

A Figura 4 exemplifica duas situações de substituição tributária envolvendo operações interestaduais, todas entre contribuintes.

Figura 4 – Visualização de regimes de substituição tributária em operações interestaduais



Fonte: elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996.

Na primeira cadeia produtiva, o Contribuinte A, localizado no Estado Y, será responsável pelo recolhimento ao Estado X do imposto devido pelos contribuintes referentes às operações anteriores, realizadas neste segundo Estado, e pelas operações interestaduais, além de ser contribuinte e responsável pelo recolhimento ao Estado Y do imposto devido nas suas próprias operações.

Na segunda cadeia produtiva, o Contribuinte E é contribuinte e responsável pelo recolhimento ao Estado Y, em que está localizado, pelas operações interestaduais que realizar e, em relação ao Estado Z, é responsável pelo recolhimento dos diferenciais de alíquota devidas e este Estado e pelas operações internas realizadas pelos contribuintes substituídos dentro deste último Estado.

Por envolver a transferência da responsabilidade a contribuintes em outros Estados sobre operações internas, o que dificultaria a fiscalização pelos Estados interessados, é que se torna imprescindível que estes firmem acordo para definir de que forma esta substituição ocorreria.

As questões relativas a contribuintes e substituição tributária são relevantes para o presente trabalho, pois, conforme será visto na Seção 4, a LC nº 192/2022 trouxe importantes alterações quando da definição do regime do ICMS Monofásico.

3.2 Fato gerador, estabelecimento responsável e local

A LC nº 87/1996 estabelece que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação relacionada. Para os fins deste trabalho, os momentos da ocorrência do fato gerador mais relevantes são os seguintes:

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;

[...]

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

[...]

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; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

[...]

XV - da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro

Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

Leiam-se conjuntamente às seguintes previsões sobre o local das operações, considerando-se que “[...] estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias”⁴⁴:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

[...]

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

[...]

V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto; (Incluída pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto. (Incluída pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

[...]

§ 7º Na hipótese da alínea “b” do inciso V do **caput** deste artigo, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

Sobre esses tópicos, as situações hipotéticas que serão propostas ao longo do trabalho tratarão destas situações de forma prática.

Frisem-se apenas as situações mais relevantes para este estudo: como regra geral, o fato gerador se dá na saída do estabelecimento remetente, porém, para combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, nas operações interestaduais destinadas ao consumo, o fato gerador ocorre na entrada destes produtos no território do Estado⁴⁵.

Nas operações internas, mesmo com estes últimos produtos, o fato gerador segue

44 Na Lei Complementar nº 87/1996, art. 11, §3º.

45 Ressalte-se que as saídas interestaduais para industrialização e comercialização de petróleo e derivados são imunes.

a regra geral de ocorrência na saída do remetente.

Nas operações interestaduais, a LC nº 190/2022 estabeleceu dois momentos distintos para as demais saídas destinadas ao uso ou consumo: caso o destinatário seja contribuinte, o momento da ocorrência do fato gerador é a entrada no seu Estado; caso não seja contribuinte, o momento será na saída do remetente.

3.3 Isenções, incentivos e benefícios fiscais

A concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais é matéria tratada na LC nº 24/1975 e serão objeto de convênio entre os Estados e o Distrito Federal

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

As operações e prestações isentas, ou cuja incidência do ICMS seja afastada por algum motivo não geram crédito ao adquirente⁴⁶⁴⁷, exceto se autorizado por lei complementar⁴⁸. Além disso, quando a saída for isenta, o crédito realizado na entrada anterior deve ser anulado.

A Figura 5 mostra uma cadeia produtiva hipotética em que a Operação 1 é tributada pelo ICMS, gerando a obrigação tributária para o Contribuinte A. O valor devido a título de débito pelo Contribuinte A comunica-se ao Contribuinte B na forma de crédito para esse último.

Na situação desse exemplo, por algum motivo, a Operação 2 vem a ser isenta, não existindo valor a ser recolhido por B. B deverá, então, estornar⁴⁹ o valor que havia se creditado na entrada da Operação 1.

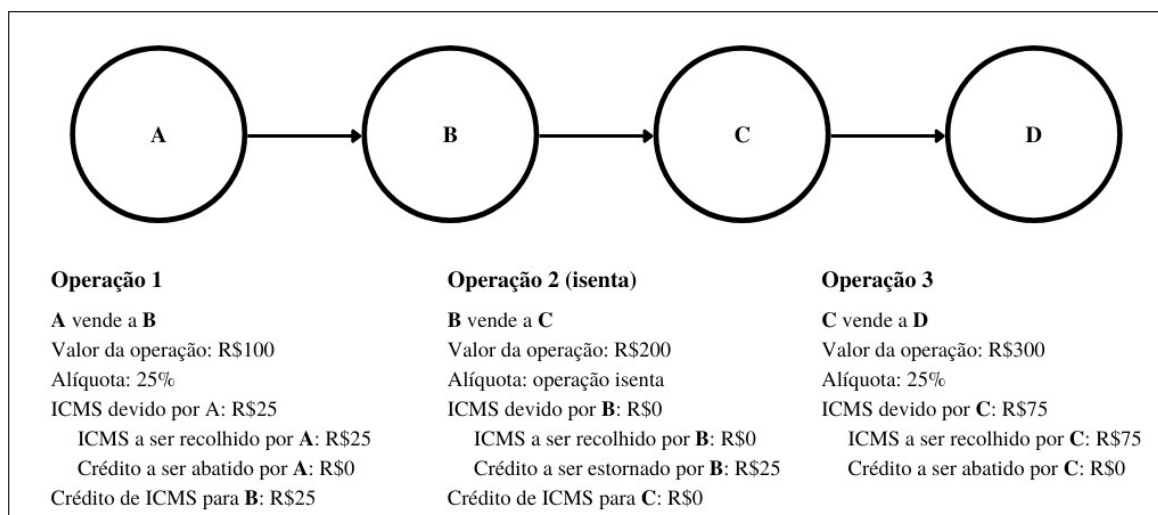
46 Conforme a CF/1988, art. 155, § 2º, II, *a e b*.

47 A imunidade sobre exportações não impede o crédito, conforme a CF/1988, art. 155, § 2º, X, *a*.

48 Conforme a CF/1988, art. 155, § 2º, XII, *f*.

49 Se o Contribuinte B já soubesse que a saída da Operação 2 seria isenta, não deveria nem sequer ter creditado do valor devido na Operação 1 nos seus registros contábeis, conforme a CF/1988, art. 155, § 2º, II, *a e b*.

Figura 5 – Exemplificação do regime de compensação numa cadeia produtiva em que há uma operação isenta



Fonte: elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996.

Em relação ao objeto deste trabalho, essa restrição ao crédito sobre saídas não tributadas relaciona-se mais diretamente à imunidade nas saídas interestaduais de petróleo e derivados, conforme será visto na Seção 4.

3.4 Operações e prestações internas e interestaduais

O ICMS pode incidir sobre operações e prestações que digam respeito a apenas um ou a vários Estados. A lógica das duas situações é diferente, conforme será visto nas Seções 3.4.1 e 3.4.2.

O entendimento sobre as operações internas e interestaduais pressupõe entendimento do funcionamento das alíquotas.

As alíquotas internas são definidas por lei de cada Estado. Como já visto na Seção 2.6, devem ser seletivas em razão da essencialidade da mercadoria ou do serviço, e não podem ser inferiores à alíquota interestadual⁵⁰.

Em operações e prestações que se iniciem no Sul e Sudeste do país, à exceção do Espírito Santo, e se destinem aos Estados do Norte, do Centro-Oeste, do Nordeste e ao Espírito Santo, reservarão um diferencial de alíquota maior a estes Estados destinatários quando comparado às outras origens.

⁵⁰ Salvo se deliberado pelos Estados, conforme a CF/1988, art. 155, § 2º, V e VI.

As alíquotas interestaduais são diferenciadas, considerando-se a origem e o destino da operação ou da prestação, conforme Tabela 1:

Tabela 1 – Alíquotas interestaduais, de acordo com a origem e o destino das operações e prestações

Origem	Destino	Alíquota
Sul e Sudeste (exceto ES)	Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ES	7%
Sul e Sudeste (exceto ES)	Sul e Sudeste (exceto ES)	12%
Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ES	Todos os Estados	12%

Fonte: Elaborada pelo autor com base em: BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 13, de 2012.

Estes seis Estados das Regiões Sul e Sudeste são os mais ricos do Brasil⁵¹, sob o critério de Produto Interno Bruto, e a alíquota diferenciada tratada na Tabela 1 tem importante papel de redução das desigualdades regionais.

3.4.1 Operações e prestações internas

As operações envolvendo circulação de mercadorias e as prestações internas que sejam enquadradas como fatos geradores do ICMS e que ocorrerem dentro do território de um único Estado estarão sujeitas à tributação pelas alíquotas internas deste Estado.

Algumas operações podem envolver o trânsito de mercadorias pelo território de outros Estados, porém, ainda assim sujeitar-se-ão à lógica das operações internas.

Primeiro exemplo disso é a importação de quaisquer bens ou mercadorias, por quaisquer pessoas, independentemente da finalidade. Caso a importação configure fato gerador do ICMS, este será devido ao Estado de domicílio ou do estabelecimento do importador pela sua alíquota interna, mesmo que o desembaraço aduaneiro tenha ocorrido em outro Estado.

Um segundo exemplo é a aquisição em licitação de bens ou mercadorias importados do exterior e apreendidos ou abandonados. Neste caso, o ICMS será devido ao Estado no qual se realizar a licitação, aplicada a alíquota interna deste Estado. Nesse caso, é possível que o poder público desloque as mercadorias e bens apreendidos de um Estado para outro para fins da realização da licitação e, apenas quando de sua realização, ocorrerá o fato

51 INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **IBGE Explica:** Produto Interno Bruto – PIB. 2022. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 20 mai. 2022. Online.

gerador do ICMS.

As alíquotas das operações internas variam bastante de Estado para Estado⁵² – por exemplo, em Minas Gerais, a alíquota para cerveja é de 23%, em Santa Catarina, é de 25%, no Acre é de 27% e no Ceará é de 28% –. Estabelecem-se diversas alíquotas para operações e prestações específicas e uma alíquota genérica para operações e prestações não listadas textualmente na legislação estadual.

3.4.2 Operações e prestações interestaduais

Já as operações e prestações interestaduais sujeitam-se a outra lógica. Como regra ampla, a CF/1988 atualmente prevê o seguinte tratamento:

Art. 155 [...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Nas operações e prestações interestaduais, ou seja, iniciadas em um Estado e encerradas em outro, o imposto deverá ser partilhado entre as unidades federativas envolvidas.

Antes da promulgação da EC nº 87/2015, havia a previsão constitucional⁵³ de que, no caso de o destinatário ser contribuinte do imposto, este deveria ser partilhado pelos dois Estados envolvidos, cabendo à origem o valor da alíquota interestadual e ao destino o valor do diferencial de alíquota⁵⁴, havendo inconstitucionalidade na cobrança com base exclusiva em convênio, sem prévia edição de lei complementar regulamentando a repartição do diferencial

52 TAXGROUP. **Tabela ICMS 2022**: fique por dentro das alíquotas estaduais atualizadas. 2022. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/> Acesso em: 20 mai. 2022. Online.

53 Conforme CF/1988, em sua publicação original, art. 155, § 2º, VII e VIII.

54 A ser calculado da seguinte forma: *diferencial de alíquota = alíquota do destino – alíquota interestadual*.

de alíquota⁵⁵.

No caso de operações e prestações que destinassem bens ou serviços a não contribuinte do imposto, o valor devido do ICMS seria a alíquota interna do Estado de origem e o produto da tributação seria destinado exclusivamente a este Estado.

Após a EC nº 87/2015, passou-se a não se distinguir mais o destinatário dos bens ou serviços entre contribuintes e não contribuintes, de forma que as operações e prestações interestaduais passaram a ter o imposto dividido entre os Estados envolvidos, na forma que já era aplicada aos destinatários contribuintes, ou seja, alíquota interestadual para o Estado de origem e diferencial de alíquota para o Estado de destino.

Visando a permitir que os Estados pudessem se adequar financeiramente e orçamentariamente, a EC nº 87/2015 estabeleceu uma regra de transição: naquelas operações e prestações interestaduais envolvendo destinatários não contribuintes – que previamente à EC nº 87/2015, eram tributados pela alíquota interna da origem e a esse Estado era destinado o produto da arrecadação –, o diferencial de alíquota seria transferido ao Estado de destino gradativamente, na forma apresentada na Tabela 2:

Tabela 2 – Proporção do diferencial de alíquota a ser repartido entre os Estados de origem e destino

Ano	Proporção destinada à Origem	Proporção destinada ao Destino
2014	100%	0%
2015	80%	20%
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019	0%	100%

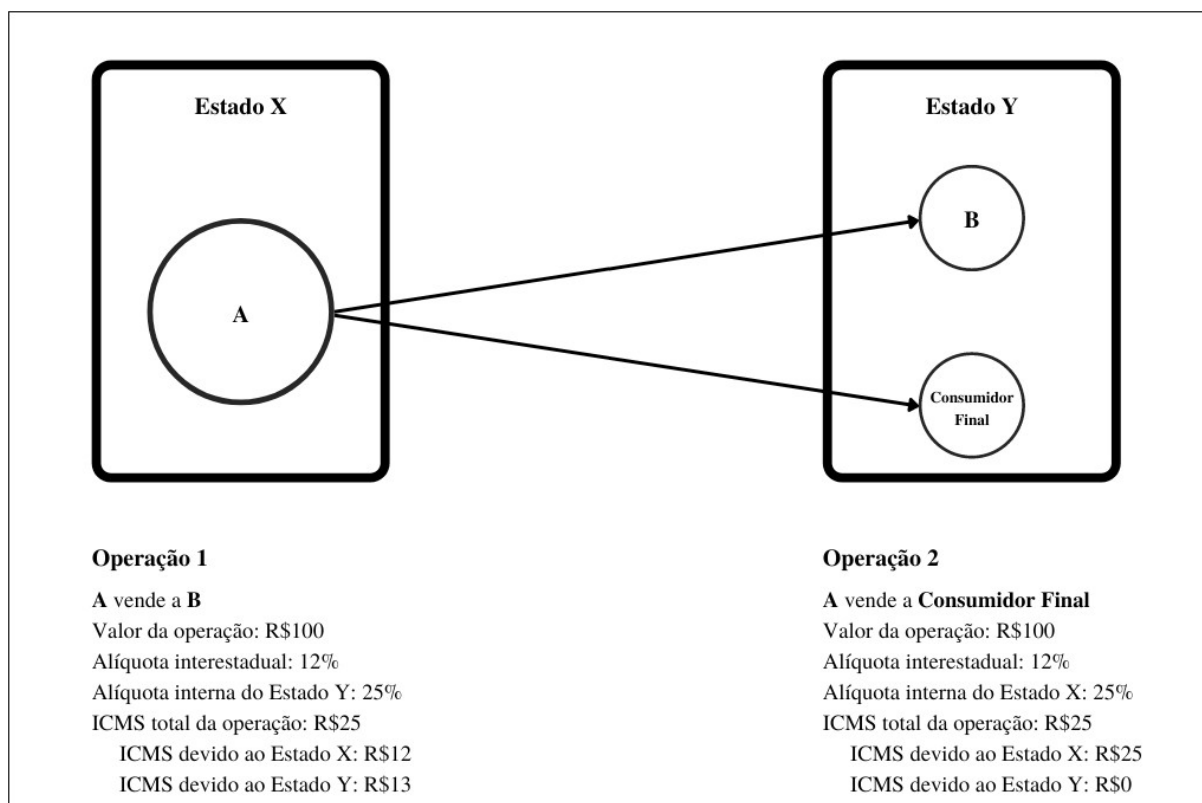
Fonte: Elaborada pelo autor com base em: Constituição (1988). Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: art. 99.

A Figura 6 exemplifica, visualmente, a divisão do ICMS antes da promulgação da EC nº 87/2015. Na Operação 1: o Contribuinte A, situado no Estado X, realiza venda ao Contribuinte B, situado no Estado Y, adentrando as hipóteses de incidência do ICMS. Nesse cenário, pré-EC nº 87/2015, ao Estado X caberia a alíquota interestadual e ao Estado Y, o

⁵⁵ O Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015, do CONFAZ, tratava desta questão, porém, apenas a lei complementar poderia regulamentar a divisão do diferencial de alíquota introduzida pela EC nº 87/2015. conforme: COBRANÇA do Difal-ICMS só deve ser feita após criação de lei complementar. **Revista Consultor Jurídico**. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-06/cobranca-difal-icms-nao-feita-base-convenio>. Acesso em: 16 de jun. 2022. Online.

diferencial de alíquota. O responsável pelo recolhimento seria o Contribuinte A, quanto à parte destinada ao Estado X, e o Contribuinte B, quanto ao devido ao Estado Y:

Figura 6 – Exemplificação de destinação do ICMS em operações ou prestações interestaduais antes da EC nº 87/2015



Fonte: elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996.

Na Operação 2: o Contribuinte A, situado no Estado X, realiza venda a Consumidor Final, não contribuinte, no Estado Y. Antes da EC nº 87/2015, não havia que se falar em divisão do ICMS e o valor deste imposto seria calculado pela alíquota do Estado X e a este destinado, sendo o Contribuinte A o responsável pelo seu recolhimento.

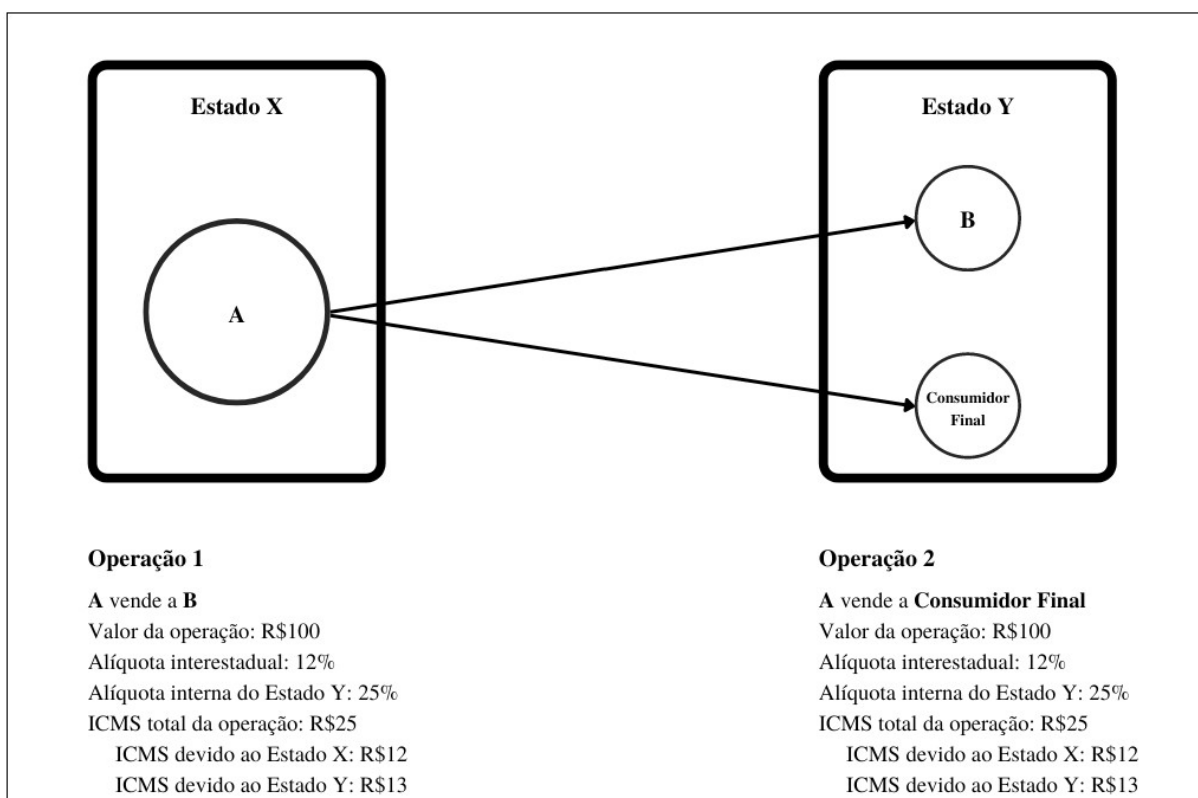
Esse cenário, anterior à EC nº 87/2015, relaciona-se ao entendimento da LC nº 192/2022, pois alguns dos pontos trazidos por esta última guardam similaridades com este regime de destinação do valor devido, como será verificado na Seção 4.

Já a Figura 7 exemplifica, visualmente, a divisão do ICMS após a promulgação da EC nº 87/2015 e após a transferência gradual do diferencial de alíquota ao Estado de destino.

Na Operação 1: o Contribuinte A, situado no Estado X, realiza venda ao Contribuinte B, situado no Estado Y, adentrando as hipóteses de incidência do ICMS. Nesse

cenário, não houve alteração após a EC nº 87/2015, permanecendo a situação que, ao Estado X, caberia a alíquota interestadual e, ao Estado Y, o diferencial de alíquota. O responsável pelo recolhimento seria o Contribuinte A, quanto à parte destinada ao Estado X, e o Contribuinte B, quanto ao devido ao Estado Y.

Figura 7 – Exemplificação de destinação do ICMS em operações interestaduais após a EC nº 87/2015



Fonte: elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996.

Na Operação 2: o Contribuinte A, situado no Estado X, realiza venda a Consumidor Final, não contribuinte, no Estado Y. Após a EC nº 87/2015, esta operação passou a ter o mesmo tratamento à situação descrita na operação entre contribuintes, ou seja, ao Estado X, caberia a alíquota interestadual e, ao Estado Y, o diferencial de alíquota. A diferença reside no fato de o Contribuinte A ser responsável pelo recolhimento do valor devido ao Estado X e, também, ao Estado Y.

Este cenário, por sua vez, é importante para o estudo da LC nº 192/2022, pois é o cenário aplicável atualmente às mercadorias em geral e é textualmente referido nesta lei complementar, como será visto na Seção seguinte.

4 REGIME MONOFÁSICO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 192/2022 E ANÁLISE CRÍTICA DOS SEUS ASPECTOS CONSTITUCIONAIS

A LC nº 192/2022, publicada em 11 de março de 2022, institui a incidência monofásica de ICMS sobre determinados combustíveis e dá outras providências, não diretamente relacionadas ao ICMS: zera as alíquotas de PIS/Pasep e Cofins nas operações (inclusive de importação) de diversos combustíveis até 31 de dezembro de 2022 e trata da manutenção dos créditos destas operações com alíquota zero; e afasta alguns dispositivos da LRF e da LDO de 2022 quanto às restrições para concessão de isenções e benefícios fiscais.

A referida lei complementar entrou em vigor na data de sua publicação, sem indicação quanto à data em que o novo regime de tributação será exigível, sendo necessário entender quando isso ocorrerá.

Segundo Machado Segundo⁵⁶:

Advirta-se, ainda, que a ressalva do ICMS incidente sobre combustíveis (se e quando adotada a sistemática da EC nº 33/2001) e da CIDE-combustíveis só diz respeito à redução e ao restabelecimento das alíquotas fixadas em lei. Isso significa que todos os demais aspectos ligados à criação e ao aumento desses tributos submetem-se, normalmente, aos dois prazos de anterioridade previstos no art. 150, III, b e c, da CF.

Alinhando-se a esse entendimento, as Seções seguintes estudarão os dispositivos da LC nº 192/2022 sob a ótica de que apenas os aspectos relacionados à redução e restabelecimento de alíquotas são excepcionados de cumprir o princípio da anterioridade anual.

4.1 ICMS sobre combustíveis

A construção política sobre o ICMS, refletida na estruturação constitucional que busca integrar os entes numa tributação homogênea e conjunta é vista, com especial atenção, na delimitação da tributação do ICMS sobre combustíveis, lubrificantes, gás natural, petróleo e derivados⁵⁷.

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 71.

⁵⁷ Neste ponto, deve-se atentar que a CF/1988 utiliza-se de diversos termos que não devem ser tratados de forma indistinta: “combustíveis” e “derivados de petróleo”, “lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo”, outros “lubrificantes e combustíveis” e “gás natural e seus derivados”: (Conforme a CF/1988, art. 155, § 3º, I e II)

Nesta Seção, buscar-se-á descrever os modelos de tributação pelo ICMS atualmente aplicáveis aos combustíveis e lubrificantes, diferenciando-se o modelo plurifásico para combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo e os não derivados de petróleo e, em seguida, o modelo monofásico conforme definido na CF/1988 e na LC nº 192/2022.

4.1.1 Modelo plurifásico

O modelo plurifásico de tributação de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo diferencia-se do modelo plurifásico para as demais mercadorias e serviços descrita na Seção 3 deste trabalho por conta da imunidade constitucional quanto às saídas interestaduais de “[...] petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados”.

Como visto anteriormente, para as mercadorias e serviços em geral, o ICMS incide sobre cada operação ou prestação, obedecendo-se ao regime de compensação. Portanto, independentemente de as operações ou prestações ocorrerem internamente ou interestadualmente, ao longo da cadeia produtiva, cada etapa pode ser tributada pelos Estados envolvidos.

Assim, as operações internas são tributadas pela alíquota interna e as operações interestaduais seguem a lógica do diferencial de alíquota, descrito na Seção 3 deste trabalho.

Por exclusão lógica decorrente da leitura da imunidade citada, combustíveis e lubrificantes de outras origens que não o petróleo (etanol hidratado, por exemplo), sujeitam-se a essa tributação plurifásica sem qualquer restrição, como quaisquer outras mercadorias.

Visando a disciplinar a questão para petróleo e derivados, a LC nº 87/1996, tratou de incluir entre suas hipóteses de incidência e não incidência as seguintes previsões:

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 [...] quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

[...]

III - operações interestaduais relativas a [...] petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

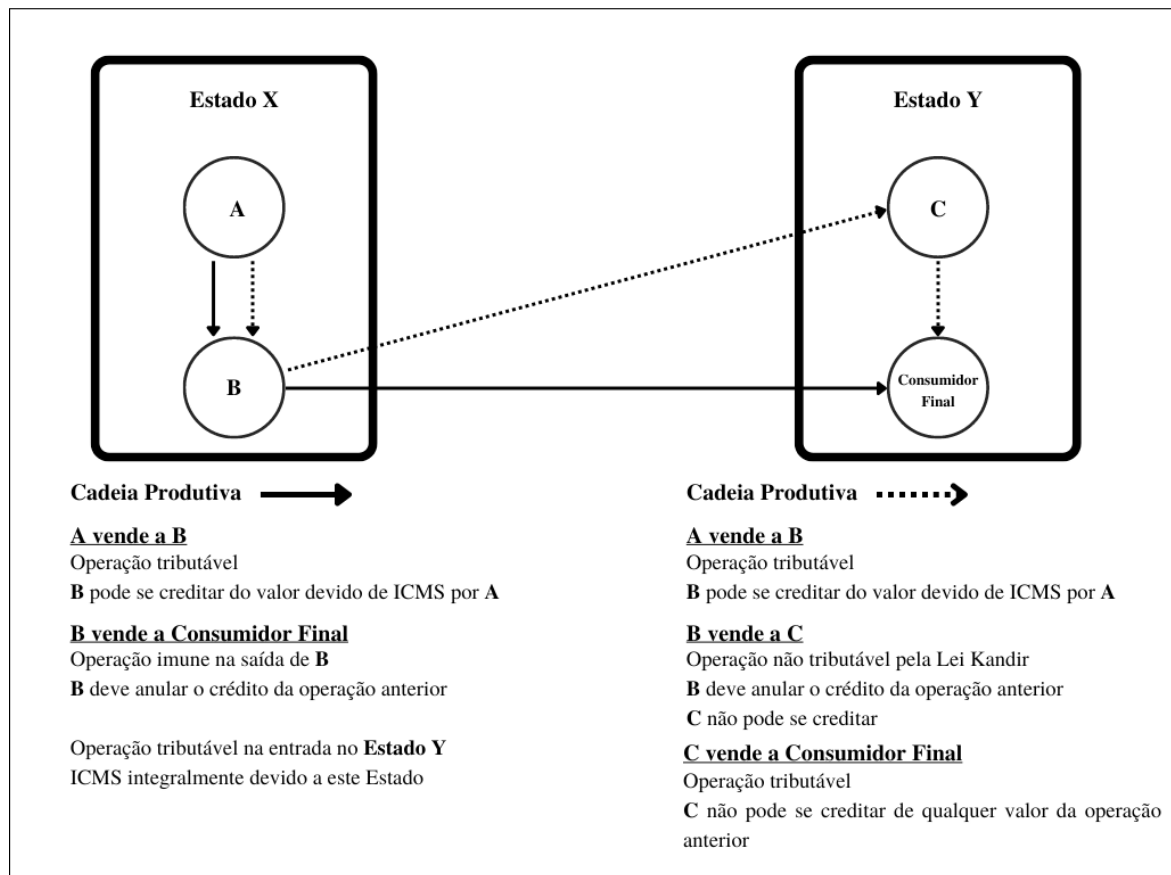
As operações interestaduais para consumo final, portanto, incluem-se entre as hipóteses de incidência do ICMS, sujeitas às alíquotas do Estado de destino, na entrada do seu

território. Nesse caso, não há que se falar em operações posteriores, pois o consumo será realizado pelo adquirente.

Pela leitura direta do Texto Constitucional combinada à leitura da Lei Kandir, pode-se concluir que as saídas interestaduais de derivados de petróleo são imunes à incidência do ICMS, implicando que todas as demais – inclusive internas anteriores a qualquer operação interestadual – seriam tributáveis pelo imposto.

Esse entendimento geraria situações como a descrita na Figura 8, que exemplifica duas situações envolvendo operações interestaduais com derivados de petróleo alcançados pela imunidade constitucional, considerando o entendimento de que todas as demais saídas seriam tributáveis, em relação ao aproveitamento de créditos.

Figura 8 – Exemplificação de vedação ao crédito em cadeias produtivas hipotéticas de derivado de petróleo alcançado pela imunidade nas saídas interestaduais



Fonte: Elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996.

O Contribuinte B, nessa situação hipotética, participa de duas operações internas,

comprando bens do Contribuinte A, sem saber, ainda, qual será a destinação dos bens adquiridos. O Contribuinte A destaca o valor devido de ICMS em ambas as operações e o Contribuinte B credita-se de tais valores.

Num momento posterior, o Contribuinte B realiza duas operações interestaduais. Em uma, o destinatário é o Contribuinte C e na outra é o Consumidor Final.

No primeiro caso, o Contribuinte B deverá anular o crédito do valor devido na Operação anterior, tributada, pois a saída interestadual para o Contribuinte C é imune, e o Contribuinte C, por sua vez, também não receberá crédito algum de ICMS.

No caso da venda interestadual diretamente ao Consumidor Final, esta também é imune, devido à previsão constitucional, e o Contribuinte B não poderia compensar, na operação interestadual, o crédito obtido na operação interna⁵⁸, devendo anular o crédito da operação anterior.

A diferença, incluída pela Lei Kandir, entre a venda a consumidor final e à comerciante ou industrial reside no fato de que, no primeiro caso, a entrada no território do Estado de destino já é tributável, enquanto no segundo caso, é a saída subsequente promovida pelo sujeito passivo.

Ocorre que, por falta de clareza do Texto Constitucional e da LC nº 87/1996 quanto às operações internas anteriores, pode-se questionar se os valores devidos de ICMS nas operações anteriores não seriam uma afronta ao princípio da não cumulatividade, de forma que a imunidade – que visa a destinar o ICMS ao Estado de consumo – acabaria por criar a possibilidade de não aproveitamento de créditos das operações internas anteriores, uma vez que o imposto da venda ao consumidor final é integralmente devido ao Estado onde esta ocorre.

Ou seja: pode haver etapas na cadeia produtiva (operações internas) cujo crédito não será compensado na operação final (após uma operação interestadual), cujo valor de ICMS será devido integralmente ao Estado onde houver o consumo.

O desenho constitucional da exploração econômica de petróleo e seus derivados – em que os Estados e Municípios produtores teriam direito aos royalties da produção, enquanto os consumidores teriam direito ao ICMS⁵⁹ – poderia prever imunidade às operações internas

58 A forma como essas compensações interestaduais são realizadas é regulada pelo Convênio ICMS nº 110/2007 e, os detalhes pormenorizados de como são realizadas ultrapassam o escopo deste trabalho.

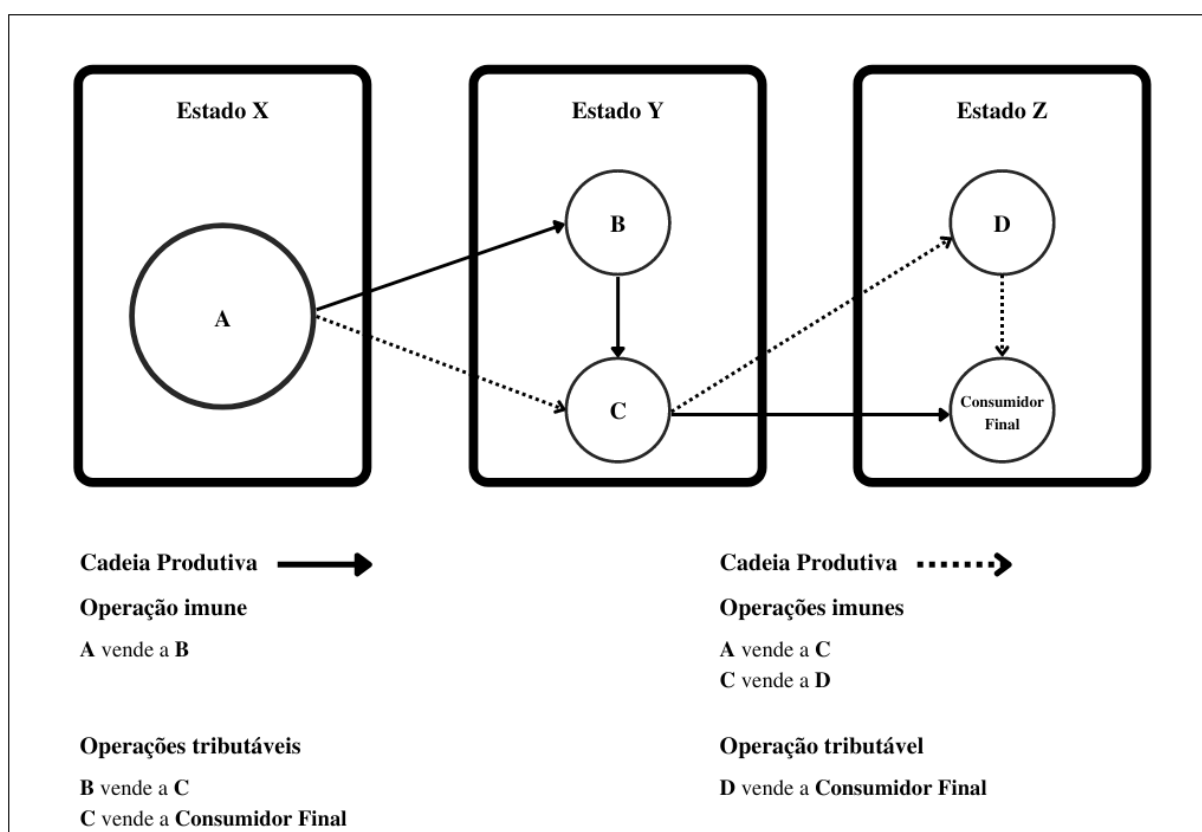
59 COSTA, José Guilherme Fontes de Azevedo. **ICMS: operações interestaduais ‘imunes’ com derivados de petróleo**. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-operacoes-interestaduais-imunes-com-derivados-de-petroleo-27072021>. Acesso em: 07 jun. 2022. Online.

anteriores às operações interestaduais visando à comercialização final, ou o aproveitamento de crédito, porém, não é o caso.

Caso a operação interestadual seja para adquirente que realizará industrialização ou comercialização, as operações internas que se sucederem no território do Estado do adquirente poderão ser tributadas pelo ICMS em cada etapa da cadeia produtiva.

A Figura 9 traz dois exemplos de cadeias produtivas hipotéticas, com operações internas e interestaduais de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, nos quais é possível visualizar a extensão da imunidade constitucional.

Figura 9 – Exemplificações de operações imunes e tributáveis em cadeias produtivas de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo – modelo plurifásico.



Fonte: Elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996.

Na primeira cadeia, a operação interestadual entre o Contribuinte A e o Contribuinte B é imune, pois destinada à comercialização ou industrialização. A operação interna entre o Contribuinte B e o Contribuinte C é tributável, sendo o valor devido ao Estado Y. A operação interestadual de venda entre o Contribuinte C e o Consumidor Final é tributada,

sendo o valor devido ao Estado Z, onde ocorrerá o consumo.

Na segunda cadeia, as operações interestaduais entre os Contribuintes A, C e D são todas imunes, sendo devido o ICMS apenas quando da venda pelo Contribuinte D ao Consumidor Final, na operação interna no Estado Z, ao qual caberá o ICMS.

Note-se que o regime de tributação monofásico do ICMS afasta esta imunidade constitucional aqui estudada, alterando a lógica da manutenção de créditos e destinação dos valores devidos a título de ICMS aos Estados envolvidos, como será visto na Seção 4.1.2.

4.1.2 Modelo monofásico na CF/1988 e na LC nº 192/2022

O modelo monofásico de tributação de combustíveis e lubrificantes pelo ICMS foi introduzido no Texto Constitucional pela EC nº 33/2001, que acrescentou ao artigo 155 da CF/1988 diversos pontos a serem observados no sentido de se instituir uma tributação singular ao longo da cadeia produtiva:

Art. 155 [...]

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

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

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

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

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

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

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

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

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

Até a edição da LC nº 192/2022, o ICMS Combustíveis não havia sido regulamentado e a tributação sobre combustíveis seguia o modelo plurifásico descrito na Seção 4.1 deste trabalho. Ressalte-se que o modelo monofásico pressupõe a não aplicação da imunidade para saídas interestaduais de derivados de petróleo quando destinada à comercialização ou industrialização. No cálculo das repartições entre Estados – quando houver –, estas saídas serão consideradas como tributadas, mesmo que a incidência do ICMS se dê apenas uma vez ao longo da cadeia produtiva.

Pela análise do § 4º, notam-se duas aplicações de tratamentos diferenciados, quando da implantação do modelo monofásico.

A primeira diferenciação diz respeito à matéria-prima da qual o combustível ou lubrificante é derivado: distingue-se aquele derivado do petróleo daquele derivado de outras fontes.

Aos derivados de petróleo, assegura-se a destinação do ICMS integralmente ao Estado onde houver o consumo. Corolário lógico dessa determinação é que todas as operações anteriores à comercialização ao consumidor final não têm repercussão tributária do ponto de vista da destinação entre os Estados do valor devido de ICMS.

Aos derivados de outras fontes, aplica-se o segundo tratamento diferenciado: aquele que diz respeito ao destinatário do combustível ou lubrificante.

Caso o destinatário do combustível ou lubrificante não derivado de petróleo seja contribuinte do ICMS, haverá a repartição do valor devido entre os Estados envolvidos.

Caso o destinatário não seja contribuinte, o valor devido será destinado integralmente à origem.

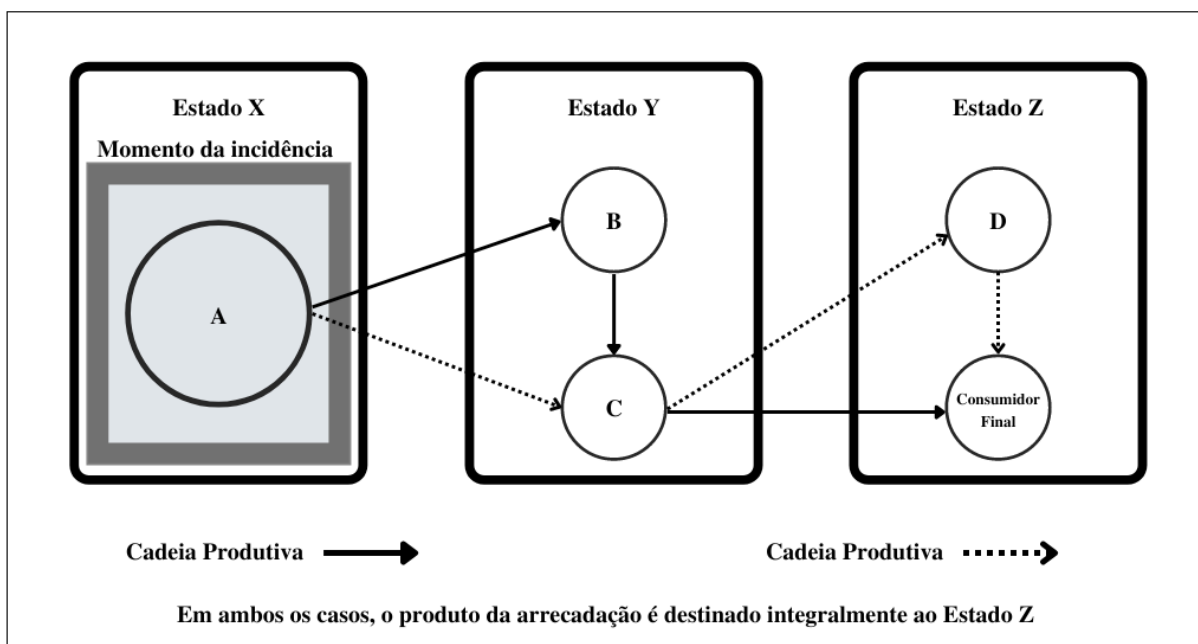
Importante notar que, como as operações interestaduais entre contribuintes devem ter o valor dividido entre os Estados envolvidos, ao longo da cadeia produtiva pode haver diversas repartições antes da operação que destine o combustível ou lubrificante não derivado de petróleo ao consumo final.

A forma como esses valores serão destinados aos Estados deve ser regulada por convênio entre os Estados, posto que o ICMS incidirá apenas uma vez sobre o valor total agregado ao longo da cadeia produtiva, mas é necessário apurar quanto desse valor agregado implicará em destinação do produto da arrecadação para cada Estado participante da cadeia produtiva.

A Figura 10 exemplifica duas cadeias produtivas de combustível ou lubrificante

derivado de petróleo, envolvendo operações internas e interestaduais, com contribuintes e com consumidor final⁶⁰.

Figura 10 – Exemplos de destinação do ICMS no modelo monofásico previsto na CF/1988, com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo



Fonte: elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996.

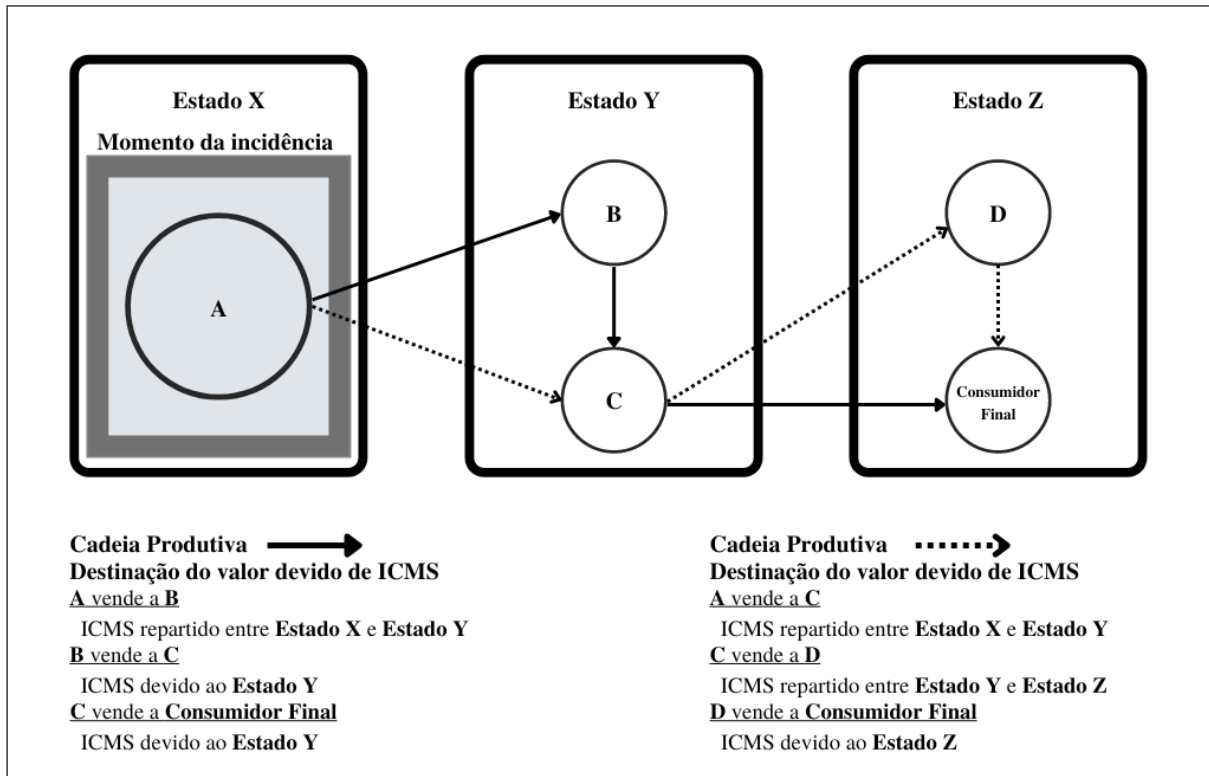
Como a tributação monofásica pelo ICMS afasta a imunidade constitucional referente às saídas interestaduais para comercialização e industrialização de derivados de petróleo, é plenamente possível que a lei complementar estabeleça como momento da ocorrência do fato gerador, a saída inicial, mesmo que não destinada ao consumidor final, como apresentado no exemplo hipotético da Figura 10.

Em ambas as cadeias produtivas, o momento da incidência escolhido é a saída do Contribuinte A e o valor será devido integralmente, com base na alíquota uniforme nacionalmente, ao Estado Z, onde se dará o consumo final, não havendo nenhuma repartição com os Estados X e Y, nos quais houve operações com a mercadoria antes de se chegar ao local do consumo.

⁶⁰ Ressalte-se que a destinação do ICMS no exemplo hipotético considera este imposto incidente apenas sobre o derivado de petróleo. Alguns combustíveis derivados de petróleo são comercializados misturados a biocombustíveis, como é o caso da gasolina (misturada de etanol anidro) e o diesel (misturado de biodiesel). Esses biocombustíveis, mesmo quando misturados, obedecem à sua própria lógica de tributação, e este ponto será estudado mais aprofundadamente na Seção 4.

Já a Figura 11 exemplifica a destinação do ICMS no modelo monofásico previsto na CF/1988 para os combustíveis e lubrificantes não derivados de petróleo.

Figura 11 – Exemplos de destinação do ICMS no modelo monofásico previsto na CF/1988, com combustíveis e lubrificantes não derivados de petróleo



Fonte: elaborada pelo autor com base na CF/1988 e LC nº 87/1996.

Ressalte-se que, apesar de a incidência ser única, as repartições entre os Estados envolvidos seguirão as operações internas e interestaduais realizadas, considerando-se a proporção dada às demais mercadorias. O tratamento dispensado nesses casos, é similar àquele anterior à edição da EC nº 87/2015, estudado na Seção 3, no qual, se leva em consideração a qualidade de contribuinte ou não do destinatário das mercadorias.

As cadeias produtivas hipotéticas propostas na Figura 11 representam operações internas e interestaduais com combustíveis e lubrificantes não derivados de petróleo. O momento da incidência pode ser atribuído pela Lei Complementar à saída do Contribuinte A.

Definidos os panoramas constitucionais sobre incidência monofásica do ICMS sobre determinados combustíveis e lubrificantes, comparar-se-á esses parâmetros àqueles definidos pela LC nº 192/2022.

Esta lei complementar visa a definir os combustíveis sobre os quais o ICMS incidirá apenas uma vez:

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.

Note-se que, apesar da autorização constitucional⁶¹, a lei complementar não tratou de nenhum lubrificante, apenas de combustíveis derivados de petróleo, derivados de gás natural e de biocombustíveis:

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.

Note-se, também, que, apesar da autorização constitucional para inclusão do gás natural entre os combustíveis sobre os quais o ICMS incidiria apenas uma vez, este não foi incluído.

Um questionamento que surge é se os pontos referentes ao ICMS Monofásico na CF/1988 são impositivos ou permissivos. Explique-se: pode-se entender que a CF/1988 não apenas autorizou a instituição do ICMS Monofásico, mas o impôs ao legislador. Este ponto foi questionado na ADO 68 e, em sua manifestação, a PGR ladeou-se à interpretação de que o Congresso Nacional tinha o dever, não a faculdade, de editar lei complementar sobre a matéria⁶². A ADO 68 foi considerada prejudicada em virtude da edição da LC nº 192/2022, sem ter tido o seu mérito julgado.

Porém, considerando o entendimento da PGR sobre a obrigação da edição de lei complementar sobre o ICMS Monofásico, um segundo questionamento se segue: sendo a edição de lei complementar obrigatória, a inclusão do gás natural no regime de ICMS Monofásico seria igualmente obrigatória?

A CF/1988, ao citar expressamente o gás natural, imporá que, ao ser editada lei complementar tratando da matéria, este combustível deveria obrigatoriamente estar incluído?

61 Conforme CF/1988, art. 155, §2º, X, *h*.

62 BRASIL. Procuradoria-Geral da República (PGR). **Parecer AJCONST/PGR nº 393194/2021**. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. (...) 2021. Disponível em http://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/ADO68_ICMS_combustveis_uniformidadedealquotas_leicomplementar_omisso.pdf. Acesso em 26. mai 2022. p. 26.

Considerando a edição de lei complementar sobre o ICMS Monofásico obrigatória, parece, à luz dos estudos para elaboração do presente trabalho, que a citação expressa de gás natural no art. 155, §4º, III, faz parte do desenho constitucional para o ICMS Monofásico, considerado a importância desse combustível e sua complementaridade, no sistema de combustíveis, aos derivados de petróleo e aos biocombustíveis. Dessa forma, entendendo obrigatória a edição de lei complementar sobre ICMS Monofásico, deveria esta incluir o gás natural. Obviamente, tal questão envolve uma análise mais profunda do ponto de vista constitucional que, provavelmente, seria tratada no âmbito da ADO 68, que não teve oportunidade de fazê-la, restando a estudos posteriores debruçar-se sobre esse ponto.

4.1.3 Combustíveis derivados de petróleo e aqueles de outras origens

A LC nº 192/2022 dispensou tratamento distinto àqueles combustíveis derivados de petróleo daqueles provenientes de outras matérias-primas.

Em seu artigo 1º, a referida lei complementar lista combustíveis de origens distintas nas mesmas alíneas, de forma que é necessário compreender a diferença de origens para o adequado tratamento tributário. Dos combustíveis listados, os seguintes são derivados de petróleo: gasolina, diesel e gás liquefeito de petróleo. Já os demais – etanol anidro, biodiesel e gás liquefeito derivado de gás natural – são provenientes de outras fontes, sendo imperioso sublinhar tal diferença, uma vez que a tributação de ICMS será diferente, caso a caso.

A LC nº 192/2022 não traz definições técnicas sobre os combustíveis de que trata, nem remete a qualquer outra norma para tal fim, de forma que um exercício hermenêutico de integração de normas e semântico das palavras se torna necessário.

A Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, que trata da política energética nacional, traz algumas definições interessantes à leitura da LC nº 192/2022. Em seu artigo 6º, definem-se:

Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:

I – Petróleo: todo e qualquer hidrocarboneto líquido em seu estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado;

II – Gás Natural ou Gás: todo hidrocarboneto que permaneça em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, extraído diretamente a partir de reservatórios petrolíferos ou gaseíferos, incluindo gases úmidos, secos, residuais e gases raros;

III – Derivados de Petróleo: produtos decorrentes da transformação do petróleo;

[...]

XXIV – Biocombustível: substância derivada de biomassa renovável, tal como biodiesel, etanol e outras substâncias estabelecidas em regulamento da ANP, que pode ser empregada diretamente ou mediante alterações em motores a combustão interna ou para outro tipo de geração de energia, podendo substituir parcial ou totalmente combustíveis de origem fóssil; (Redação dada pela Lei nº 12.490, de 2011)

XXV – Biodiesel: biocombustível derivado de biomassa renovável para uso em motores a combustão interna com ignição por compressão ou, conforme regulamento, para geração de outro tipo de energia, que possa substituir parcial ou totalmente combustíveis de origem fóssil. (Incluído pela Lei nº 11.097, de 2005)

[...]

XXX – Etanol: biocombustível líquido derivado de biomassa renovável, que tem como principal componente o álcool etílico, que pode ser utilizado, diretamente ou mediante alterações, em motores a combustão interna com ignição por centelha, em outras formas de geração de energia ou em indústria petroquímica, podendo ser obtido por rotas tecnológicas distintas, conforme especificado em regulamento;

Pela análise desta lei, depreende-se que, na política energética nacional, existe a diferenciação entre combustíveis derivados de petróleo daqueles provenientes de outras origens, de forma que é possível, num entendimento sistêmico da legislação brasileira, entender que a LC nº 192/2022 tratará de forma distinta a gasolina do etanol anidro, o diesel do biodiesel e o gás liquefeito de petróleo do gás liquefeito derivado de gás natural.

Tal ressalva é crucial para a LC nº 192/2022, pois, nos termos do artigo 3º, as operações com os combustíveis derivados de petróleo (gasolina, diesel e GLP) terão a destinação do imposto para o Estado onde ocorrer o consumo.

Nas operações com os demais combustíveis (etanol anidro, biodiesel e gás liquefeito de petróleo derivado de gás natural⁶³), haverá duas hipóteses de repartição do imposto: *i* – nas operações interestaduais entre contribuintes, haverá a divisão do imposto entre a origem e o destino, na forma detalhada na Seção 3 deste trabalho; e *ii* – nas operações interestaduais destinadas a não contribuinte, o imposto caberá integralmente à origem.

Dos biocombustíveis constantes do rol apresentado pelo artigo 2º da LC nº 192/2022, dois – etanol anidro combustível e biodiesel – são utilizados em misturas com combustíveis derivados de petróleo (gasolina e diesel, respectivamente).

O etanol anidro combustível⁶⁴ é diferente do etanol hidratado. O primeiro é utilizado como combustível comum apenas na forma da Lei nº 8.723/1993:

63 LEITE, Fabrício do Rozario Valle Dantas. **A tributação das operações com gás liquefeito derivado do gás natural**. Revista Eletrônica da PGE-RJ, v. 62. Rio de Janeiro, RJ: Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, 2007, Disponível em <<https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTMxOA%2C%2C>> Acesso em: 20 mai. 2022., p. 100

64 Neste trabalho, as expressões “etanol anidro combustível” e “etanol anidro” são sinônimas.

Art. 9º É fixado em vinte e dois por cento o percentual obrigatório de adição de álcool etílico anidro combustível à gasolina em todo o território nacional. (Redação dada pela Lei nº 10.203, de 2001)

§ 1º O Poder Executivo poderá elevar o referido percentual até o limite de 27,5% [...], desde que constatada sua viabilidade técnica, ou reduzi-lo a 18% [...]. (Redação dada pela Lei nº 13.033, de 2014)

Atualmente, cada litro de gasolina comum vendida no Brasil contém 270 mililitros de etanol anidro e, cada litro de gasolina premium, 250 mililitros⁶⁵.

O etanol hidratado é aquele vendido isoladamente ao consumidor final nos postos de combustível e o alcance do ICMS-Combustíveis não lhe foi estendido, permanecendo sua tributação do ICMS na forma plurifásica descrita na Seção 4.1.

O etanol anidro pode ser adquirido pelo consumidor final de duas formas diferentes: a primeira, ao adquirir gasolina, cuja composição legal inclui a já citada proporção de etanol anidro. A segunda, nos termos de resolução da ANP⁶⁶, ocorre ao adquirir gasolina diretamente do produtor.

O biodiesel, igualmente, é misturado ao diesel mineral, derivado do petróleo. Seu consumo final também se dará pela mistura obrigatória ao diesel ou na aquisição direta junto ao produtor:

Comercialização direta com consumidor final

Art. 25 O produtor de derivados de petróleo e gás natural poderá comercializar seus derivados diretamente com consumidor final, observados os seguintes requisitos:

I - quando da comercialização de óleo diesel A, deverá assegurar a contratação, pelo consumidor final, de distribuidor de combustíveis líquidos autorizado pela ANP para realização da mistura obrigatória de óleo diesel A com biodiesel B100, nos termos da legislação vigente; e

II - quando da comercialização de gasolina A, deverá assegurar a contratação, pelo consumidor final, de distribuidor de combustíveis líquidos autorizado pela ANP para realização da mistura obrigatória de gasolina A com etanol anidro, nos termos da legislação vigente.

Resumindo-se: a venda dos biocombustíveis ao consumidor final ocorrerá de duas formas diferentes: já misturado a outro combustível ou puro, para realização da mistura com outro combustível.

Essa diferenciação é importante para o presente estudo, pois implica tratamento

65 PETRÓLEO BRASILEIRO S.A (Petrobras). **Preços de Venda de Combustíveis**. 2022. Disponível em: <https://petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/precos-de-venda-de-combustiveis/>. Acesso em: 17 mai. 2022. Online

66 AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). **Resolução ANP nº 852, de 23 de setembro de 2021**. Regulamenta o exercício da atividade de produção de derivados de petróleo e gás natural, seu armazenamento, sua comercialização e a prestação de serviço e dá outras providências. 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-anp-n-852-de-23-de-setembro-de-2021-347059938>. Acesso em: 17 mai. 2022.

tributário distinto sob a ótica do ICMS aos biocombustíveis em questão.

Antes da LC nº 192/2022, nas operações envolvendo biocombustíveis vendidos diretamente ao consumidor final para realização da mistura obrigatória com diesel ou gasolina, a tributação do derivado de petróleo pelo ICMS era devida ao Estado onde houvesse o consumo e a do biocombustível obedecia à lógica das operações internas e interestaduais, de tributação plurifásica sem qualquer distinção entre destinatário contribuinte ou não contribuinte. Como a mistura apenas ocorria na etapa do consumo final, as duas cadeias tributárias não se comunicavam.

Por outro lado, a forma mais comum de consumo de biocombustíveis é através do consumo final do produto já misturado. Nesse cenário, a mistura ocorre em algum ponto da cadeia produtiva e as cadeias tributárias do biocombustível e do derivado de petróleo juntavam-se num único produto, porém, não se unificavam; o biocombustível misturado deveria permanecer obedecendo à lógica da tributação plurifásica pós-EC nº 87/2015 e o derivado de petróleo deveria permanecer obedecendo à imunidade nas saídas interestaduais para industrialização ou comércio.

Isso criava cenários em que a saída do combustível misturado – gasolina C, por exemplo – era imune sob a proporção de derivado de petróleo e, ao mesmo tempo, tributável, sob a proporção de etanol anidro⁶⁷.

O regime monofásico de que trata a LC nº 192/2022, no entanto, afasta a referida imunidade sobre as saídas de derivados de petróleo e, igualmente, afasta a lógica da tributação plurifásica pós EC nº 87/2015 para os demais combustíveis, resgatando o tratamento tributário diferente dependendo da condição de contribuinte ou não do destinatário da mercadoria.

É possível o questionamento sobre a sobreposição de normas constitucionais supostamente incompatíveis em relação à figura do destinatário contribuinte ou não contribuinte.

A EC nº 87/2015 afastou essa diferenciação para todos os casos:

Art. 155 [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

67 O Convênio ICMS 110/2007 regula a forma como as cadeias tributárias ocorrerão, especialmente no seu capítulo IV. Os detalhes pormenorizados das atribuições ali elencadas ultrapassam o escopo deste trabalho.

alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

A parte relacionada à previsão do ICMS Monofásico, porém, permaneceu inalterada:

Art. 155 [...]

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

[...]

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

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

Seja por descuido ou por opção legislativa, o fato inconteste é que as duas previsões permanecem no Texto Constitucional, sendo legítimo questionar-se como se dá a integração entre estas normas, uma vez que “[...] se o intérprete da Constituição se deparar com duas ou mais normas aparentemente contraditórias, caber-lhe-á compatibilizá-las, de modo que ambas continuem vigentes”⁶⁸.

Ambas as normas em estudo são decorrentes de trabalho do constituinte derivado, sendo possível, em tese, que as Emendas à Constituição sejam consideradas inconstitucionais. Porém, tal arguição nunca ocorreu, devendo-se interpretá-las considerando ambas vigentes e plenamente compatíveis entre si.

Poder-se-ia argumentar que, mesmo sem alterar a parte relacionada ao ICMS Monofásico, a EC nº 87/2015 deve sobrepor-se ao regime específico⁶⁹:

No caso de operações interestaduais entre contribuintes, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias (inciso III).

Na hipótese de operações com combustíveis destinados a não contribuintes situados

68 CERA, Denise Cristina Mantovani. **O Supremo Tribunal Federal admite a tese das normas constitucionais inconstitucionais?** 2011. Disponível em <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2564231/o-supremo-tribunal-federal-admite-a-tese-das-normas-constitucionais-inconstitucionais-denise-cristina-mantovani-cera>. Acesso em: 22 mai. 2022. Online.

69 HARADA, Kiyoshi. **Exame da lei complementar 192/22 que regulamenta a tributação monofásica do ICMS incidente sobre os combustíveis.** 2022. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/361366/a-tributacao-monofasica-do-icms-incidente-sobre-os-combustiveis>. Acesso em: 22 mai. 2022. Online.

em outro Estado, o imposto caberá ao Estado de origem (inciso IV). E aqui reside a nota discordante à medida que conflita abertamente com o inciso VII, do § 2º, do art. 155 que confere a difal ao Estado de destino, qualquer que seja o destinatário das mercadorias, contribuinte ou não contribuinte.

Discorda-se de tal posicionamento. A existência de regimes distintos de repartição do ICMS na CF/1988 – dada pela temporalidade diferente das emendas à constituição respectivas – não os torna incompatíveis entre si. Apesar de tornar bastante confusos o ambiente de negócios, a legislação tributária e sua observância pelos contribuintes, pelos responsáveis tributários e pelo Fisco, não há nada na EC nº 87/2015 que impossibilite a existência de um regime específico para o ICMS Monofásico previsto pela EC nº 33/2001, em que se distingue o destinatário contribuinte do não contribuinte.

4.2 Contribuintes do ICMS Monofásico

A LC nº 192/2022 inovou em relação à LC nº 87/1996 ao trazer as seguintes pessoas ao papel de contribuinte:

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.

Quanto ao importador de combustíveis, este já se enquadrava na definição de contribuinte por força do Texto Constitucional, que estabelece que as importações podem estar sujeitas à incidência do ICMS, conforme visto na Seção 2.4 deste trabalho.

A LC nº 87/1996 trazia como contribuinte a pessoa do adquirente de lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, quando estes não fossem destinados à comercialização ou industrialização. A LC nº 192/2022, por seu turno, atribuiu tal condição ao produtor e seus equiparados⁷⁰ e a outros atores da cadeia produtiva de combustíveis e lubrificantes, que é o caso dos formuladores de combustíveis, das centrais petroquímicas e das bases de refinaria de petróleo.

A atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS deverá ser definida pelos Estados, por meio de convênio, podendo recair sobre contribuinte ou depositário a

⁷⁰ A equiparação é admitida pela própria LC nº 192/2022, conforme seu art. 6º, § 1º, I e será definida pelos Estados, por meio de convênio.

qualquer título⁷¹.

Uma alteração quanto aos contribuintes deu-se na atribuição de contribuinte àqueles produtores residuais de combustíveis. Pela leitura do texto legal, pode-se concluir que aquelas pessoas cuja produção de combustível não constitua sua principal atividade econômica, sendo uma atividade secundária, residual, também enquadrar-se-ão como contribuintes, caso pratiquem o fato gerador do ICMS-Monofásico.

Assim, independentemente de habitualidade ou de volume que caracterize intuito comercial, de que tratam o artigo 4º da Lei Kandir, o produtor residual de combustível é contribuinte do ICMS. Tais questões podem e devem ser objeto de normatização posterior que as clarifiquem, pois não se está claro qual a quantidade a ser produzida residualmente que caracterizará intuito comercial quando de sua comercialização.

No modelo plurifásico até então vigente, nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, o contribuinte era o adquirente, quando destinados ao consumo final, mesmo que a responsabilidade pelo recolhimento fosse definida por lei para o remetente.

Nas operações interestaduais com combustíveis não derivados de petróleo, a definição de contribuinte recaía sobre o remetente – sobre a parcela destinada ao Estado de origem e, quando o destinatário não fosse contribuinte, também sobre a parcela devida ao Estado de destino –, ou sobre o adquirente que fosse contribuinte – sobre a parcela devida ao Estado de destino.

Percebe-se que houve o deslocamento da condição de contribuinte nas seguintes operações interestaduais:

No caso dos derivados do petróleo, o contribuinte era o adquirente, na entrada do produto no seu Estado, com o regime instituído pela LC nº 192/2022, o contribuinte passou a ser o produtor, na saída do produto do seu estabelecimento.

No caso dos não derivados do petróleo, o destinatário (quando contribuinte no seu Estado) era contribuinte, também, quanto ao diferencial de alíquota para o seu Estado. Nesse caso, o contribuinte passou a ser o produtor.

Entende-se neste trabalho que tais mudanças alteram relações jurídico-tributárias, criando obrigações antes inexistentes, e deveriam seguir as limitações constitucionais referentes às anterioridades anual e nonagesimal, pelos motivos a seguir:

71 Conforme Lei Complementar nº 192/2022, art. 6º, § 1º, II.

A LC nº 192/2022 previu nova relação jurídico-tributária que antes não existia, a saber: o fato gerador na saída do produtor, que passou a ser contribuinte, nas operações interestaduais de derivados de petróleo quando para comercialização ou industrialização (imunes, no regime plurifásico).

Previu também nova relação jurídico-tributária, que antes não existia: o fato gerador na saída do produtor, que passou a ser contribuinte quanto ao diferencial de alíquota nas operações interestaduais de não derivados de petróleo destinadas a contribuinte.

Este produtor até poderia ser responsável tributário pelo ICMS nessas operações, porém, a figura do responsável não deve ser confundida com a do contribuinte, conforme disposto no CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Corolário disso é que o responsável não pratica o fato gerador, como o faz o contribuinte e, portanto, a alteração legislativa que afasta uma imunidade e alarga a incidência de um imposto, tornando uma pessoa contribuinte não se inclui dentre as possibilidades de afastamento da anterioridade anual, vistas no início da Seção 4.

Por prever novas relações jurídico-tributárias, com obrigações novas para pessoas antes desobrigadas, parece, do ponto de vista obtido com os dados deste trabalho, que o ICMS Monofásico somente poderia ser exigido do produtor-contribuinte, nesses casos citados, no exercício posterior à publicação da LC nº 192/2022. Nesse sentido, Pazeto⁷²:

[...] vislumbra-se uma tendência na jurisprudência tradicional de seguir a posição de que a revogação da isenção não cria uma nova obrigação tributária, apenas restaura o dever de pagamento do crédito tributário anteriormente dispensado, motivo pelo qual não estaria sujeita ao princípio da anterioridade da lei tributária.

Ou seja, para esta tendência citada, a nova obrigação tributária estaria sujeita aos princípios da anterioridade, que é justamente o caso da LC nº 192/2022.

Também nesse sentido, Paulsen⁷³ (2017, p. 141):

72 PAZETO, Matheus Lolli. A (in)aplicabilidade do princípio da anterioridade da lei tributária à norma revogadora de isenção fiscal. **Revista da ESMESC**, v. 23, n. 29, p. 231–251, 2016. Disponível em: <https://revista.esmesc.org.br/re/article/view/147>. Acesso em: 6 jun. 2022. p. 242.

73 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo, SP: Saraiva,

Quanto à abrangência da garantia, as anterioridades alcançam tanto a instituição do tributo como a sua majoração. Assim, aplicam-se primeiramente à própria definição legal dos aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Posteriormente, também aplicam-se a eventuais modificações da norma tributária impositiva que, por ampliarem sua incidência ou o montante devido, impliquem cobrar mais tributo. Isso pode ocorrer com a ampliação da base de cálculo ou das alíquotas e também quando a lei torna mais abrangente o polo passivo. Estão cobertas pela garantia mesmo alterações no antecedente da norma, que impliquem definição de novos fatos geradores, extensão do aspecto espacial ou mesmo antecipação do aspecto temporal.

A LC nº 192/2022 prevê alterações nos aspectos materiais, espaciais, temporais e pessoais do imposto, traduzidas na mudança da figura do contribuinte, quando da ocorrência do fato gerador, motivo pelo qual, o tributo quanto às mudanças apresentadas nesta Seção deveria ser cobrado apenas em 2023, em observância ao princípio da anterioridade anual.

4.3 Alíquotas *ad rem*

A LC nº 192/2022 definiu, também, que as alíquotas sobre os combustíveis de que trata, passarão a ser específicas (*ad rem*⁷⁴) e terão os valores definidos pelos Estados e Distrito Federal.

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;

Sobre a alínea *b*⁷⁵, na CF/1988:

Art. 150 [...]

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda

2017. p. 141.

74 Alíquotas podem ser de dois tipos: *ad valorem* (proporcional) ou *ad rem* (específica). O primeiro tipo, atualmente utilizado na tributação do ICMS no regime plurifásico, estabelece uma tributação proporcional (porcentagem) sobre a base de cálculo, traduzindo-se, portanto, num produto da arrecadação dado pela multiplicação da base de cálculo pela porcentagem definida pela alíquota. O segundo tipo é um valor fixo devido por unidade de medida quando da realização do fato gerador. Assim, o valor devido é alcançado através da multiplicação da quantidade de unidades tributadas pela alíquota *ad rem*.

75 As alíneas *a* e *c* reproduzem a CF/1988 quase em sua literalidade, de forma que não introduzem novas restrições ou obrigações aos Estados e serão vistas na Seção 4.4.

Constitucional nº 33, de 2001)

[...]

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

[...]

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

[...]

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

Percebe-se que há a possibilidade de as alíquotas do imposto serem específicas ou proporcionais, porém, queda a dúvida sobre qual a competência para tal definição.

Dois entendimentos podem ser alcançados. O primeiro é que, a CF, ao atribuir à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, autorizou ao legislador federal a definição de que trata a citada alínea *b*. Portanto, por essa linha, a definição sobre a alíquota do ICMS Combustíveis ser *ad valorem* ou *ad rem* é regra de legislação tributária e matéria reservada à lei complementar.

Este entendimento pode ser fundamentado no caráter nacional do ICMS e, ainda mais, no caráter estratégico do ponto de vista econômico que o ICMS Combustíveis tem para o país. Além disso, poder-se-ia argumentar que a CF/1988 ao não ser clara sobre a competência legislativa para definição do tipo de alíquota, criou um possível conflito de competência em matéria tributária, entre a União e os Estados – mesmo sem superposição com qualquer tributo federal –, de forma que caberia à lei complementar resolver sobre esta competência, fazendo-o pela própria definição da alíquota como sendo *ad rem*.

O segundo entendimento possível, o qual parece ser o mais adequado numa leitura menos extensiva da CF/1988, é o de que, ao determinar que as alíquotas seriam definidas por convênio dos Estados, ponderando-se que poderiam ser *ad rem* ou *ad valorem*, incluiu esta decisão dentro do campo de escolha político dos Estados.

A leitura dos dispositivos colacionados não parece retirar dos Estados a competência para tal definição, indo mais no sentido de autorizar-lhes a realizá-la, por meio de convênio, conforme pode ser melhor visualizado transcrevendo o mesmo texto da seguinte forma: “as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, observando-se o seguinte: poderão ser específicas ou *ad valorem*”. Tais

posicionamentos sobre a competência legislativa devem ser tratados por estudos futuros, à luz das decisões judiciais e das inovações legislativas que possam clarificar esta questão.

4.4 Demais aspectos referentes às alíquotas

Os valores das alíquotas *ad rem* serão definidas em convênio pelos Estados, obedecendo-se às seguintes regras:

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;

[...]

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.

Além disso, deverão ser objeto de convênio dos Estados, observado o seguinte:

Art. 6º [...]

§ 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.

Desses dispositivos, duas consequências exurgem. A primeira é que a LC nº 192/2022 determinou distâncias temporais mínimas entre os reajustes: doze meses – após a primeira fixação – e seis meses, para os reajustes seguintes, obedecendo-se a anterioridade nonagesimal, apenas.

Restringe-se, portanto, a possibilidade de os Estados realizarem reajustes das alíquotas por um critério temporal inexistente na CF/1988.

A segunda consequência decorre de a fixação da alíquota e os seus reajustes não poderem resultar em aumento proporcional do tributo no preço final dos combustíveis, implicando que a proporção do ICMS quando da edição da lei complementar será, na prática,

um teto do qual o ICMS Combustíveis não poderá passar.

Ambas as restrições parecem ultrapassar o limite de regulamentação desenhado pela CF/1988 à lei complementar. Em nenhum local, estabelece-se expressamente competência⁷⁶ legislativa para a União estabelecer um teto proporcional que impeça os Estados de aumentarem a alíquota do ICMS Monofásico para além desse valor.

Igualmente, parece ferir a autonomia política dos Estados – nesse caso, exercida por meio dos convênios, na forma prevista na CF/1988 – a limitação temporal: a única restrição constitucional de anterioridade, repita-se, é a noventa quanto ao seu reestabelecimento.

Perceba-se que a alteração de alíquota que implique em aumento do imposto devido deverá obedecer à anterioridade anual e a nonagesimal. Tal situação cria cenários hipotéticos como o descrito na Tabela 3:

A primeira definição sobre as alíquotas *ad rem* só poderia repercutir no exercício seguinte, seguindo o entendimento explicado anteriormente de que o regime definido pela LC nº 192/2022, mesmo que não implique no aumento ou na criação de tributos, não é exceção ao princípio da anterioridade anual.

Tabela 3: Exemplos de reajustes da alíquota *ad rem* sobre um dos combustíveis de que trata a LC nº 192/2022, com as datas possíveis

Data da definição da alíquota	Valor da alíquota	Valor do preço final	Proporção do ICMS sobre preço final	Fim da noventa	Exercício em que poderá ser cobrada	Próximo reajuste pela LC 192/2022
1/10/2022	R\$1,00	R\$5,00	20%	29/12/2022	2023	1/10/2023
1/10/2023	R\$1,20	R\$6,00	20%	29/12/2023	2024	1/4/2024
1/4/2024	R\$1,40	R\$7,00	20%	29/6/2024	2025	1/10/2024
1/10/2024	R\$1,60	R\$8,00	20%	29/12/2023	2025	1/4/2025
1/4/2025	R\$1,80	R\$9,00	20%	29/6/2023	2026	1/10/2025

Fonte: elaborada pelo autor com base na LC nº 192/2022.

Assim, uma alíquota que representasse 20% do preço final ao consumidor, definida em 1º de outubro de 2022, só poderia ser cobrada em 2023. Porém, pela sistemática da LC nº 192/2022, o próximo reajuste somente poderia se dar após 12 meses dessa data, em 1º de outubro de 2023.

⁷⁶ Como é o caso do ITCD (competência do Senado Federal para definição da alíquota máxima); do ICMS convencional (competências do Senado Federal); do IPVA (competência do Senado Federal para definição da alíquota mínima); e do ISS (competência de lei complementar para definir alíquotas mínimas e máximas).

Suponha-se que, nessa data, tenha havido um reajuste que aumentasse o valor nominal da alíquota *ad rem*, mantendo-se a já referida proporcionalidade sempre em 20%, esse aumento só poderia ser cobrado em 2024.

O próximo reajuste que aumentasse o valor nominal da alíquota *ad rem*, poderia ser realizado seis meses após, no caso hipotético, em 1º de abril de 2024, porém, mesmo assim, este aumento só poderia ser cobrado em 2025 e, igualmente, o reajuste autorizado para 1º outubro de 2024.

Note-se o padrão: após o primeiro reajuste, doze meses depois da definição inicial, os ajustes semestrais não fazem diferença quando resultem em aumento do valor nominal da alíquota, pois este só poderá ser cobrado no exercício seguinte.

O único efeito prático dessa trava temporal é o de que, os Estados, ao definirem alíquotas que aumentem o tributo e, por isso, só serão exigíveis no exercício seguinte, não poderão alterá-lo novamente, pelo prazo de seis meses, mesmo que as circunstâncias econômicas se alterem.

No exemplo hipotético do aumento havido no dia 1º de outubro de 2024, exigível somente em 2025, um novo reajuste é vedado pela LC nº 192/2022 no ano de 2024, ou seja, pela LC nº 192/2022, mesmo que as circunstâncias econômicas se alterem entre o dia 1º de outubro e o dia 31 de dezembro de 2024, o reajuste que aumente o tributo só poderá ser realizado em 1º de abril 2025, com exigibilidade, portanto, apenas em 2026.

Parece claramente uma limitação indevida da competência dos Estados de regular o seu próprio tributo e uma afronta à textualidade da CF: “as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal” e “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”.

Por fim, antecipando o argumento de que, mantida a proporcionalidade com o preço final, a alíquota *ad rem* pode ser aumentada sem obedecer ao princípio da anterioridade anual ou nonagesimal, tendo aplicação imediata, por se tratar de mera atualização da base de cálculo, é necessário dizer que este é, justamente, o funcionamento de uma alíquota *ad valorem*, do qual a LC nº 192/2022 buscou afastar os combustíveis de que trata. Portanto, não há motivos para se acreditar que qualquer aumento nominal na alíquota *ad rem*, independentemente de mantida a proporcionalidade ou não, será exceção à anterioridade anual e nonagesimal.

4.5 Base de cálculo

O artigo 7º da LC nº 192/2022 dispõe:

Art. 7º Enquanto não disciplinada a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, conforme o disposto no art. 6º, 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.

Ora, a base de cálculo de uma alíquota *ad rem* é a unidade de medida da mercadoria cuja operação se sujeita ao tributo. No caso de combustíveis, a escolha provavelmente recairá sobre a unidade de medida de um litro. Assim, o valor devido é encontrado multiplicando-se a quantidade de litros pela alíquota, na seguinte fórmula: *ICMS devido = (alíquota ad rem) x (quantidade de litros)*.

A base de cálculo de que trata o artigo 7º, portanto, é aquela referente às operações atuais ocorridas no modelo plurifásico, cuja alíquota é *ad valorem*, até que seja disciplinada a incidência do ICMS Monofásico sobre o diesel.

O Convênio ICMS 16/2022 tratou de disciplinar essa questão específica do óleo diesel, definindo o litro como base de cálculo e estabelecendo duas alíquotas *ad rem* para este combustível, conforme Tabela 4:

Tabela 4 – Alíquotas *ad rem* para o diesel definidas pelo CONFAZ

	Alíquota por litro
Diesel A Outros ⁷⁷	R\$0,9986
Diesel A S10	R\$1,0060

Fonte: CONFAZ⁷⁸

O convênio estabelece a data de 1º de julho de 2022 para início da produção dos seus efeitos, o que implica que, até essa data, a base de cálculo das operações com diesel será

⁷⁷ A diferenciação entre os tipos de diesel não é relevante para os objetivos deste trabalho, porém, a título informativo, a letra “A” indica que não houve adição de biodiesel e o termo “S10” refere-se à quantidade de enxofre em partes por milhão.

⁷⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). **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. 2022. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022-1/CV016_22. Acesso em: 6 jun. 2022.

aquela determinada pela LC nº 192/2022, para fins de substituição tributária.

Nas operações com combustíveis, em geral, a substituição tributária ocorre “para frente”, centralizando nas refinarias ou distribuidoras a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido na cadeia produtiva.

A LC nº 87/1996 estabelece que, nesses casos:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

[...]

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Além disso, na mesma lei complementar: “art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar”.

Ainda nesse sentido, da primazia do fato gerador efetivamente ocorrido sobre o presumido, entende o Supremo Tribunal Federal, no Tema 201⁷⁹, que “é devida a restituição

79 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário 593.849-MG**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo

da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Decorre da lei e da interpretação constitucional que a substituição tributária “para frente” deverá, ao máximo, aproximar-se do valor real das operações cuja tributação foi antecipada. Não se admite o enriquecimento sem causa por parte do Estado, devendo este restituir o valor recolhido a maior ao contribuinte substituído quando suas operações se deem em valor menor ao calculado na substituição tributária.

Da mesma forma, o Estado não pode abrir mão voluntariamente de receita tributária sem que isso se dê por meio de lei. A cobrança do tributo é feita por atividade administrativa plenamente vinculada, não sendo desejável que o contribuinte não recolha o valor integral devido, devendo a Administração utilizar todos os meios legais para satisfação da obrigação no *quantum* correto.

O recolhimento a menor da obrigação tributária principal referente a imposto só pode ser autorizado por lei, por se tratar de isenção e esta lei só pertencer ao ente competente para o respectivo tributo.

A definição de base de cálculo fictícia para fins de substituição tributária “para frente” em patamar inferior à base de cálculo efetivamente verificável na cadeia produtiva implica em imediato recolhimento a menor do valor devido de ICMS.

Não se está falando da alteração da base de cálculo do ICMS em si, mas apenas para fins de substituição tributária, resultando na imediata arrecadação a menor do que seria devido.

Pelo regime da não cumulatividade, o ICMS total da cadeia produtiva deve incidir sobre o valor total agregado. A Tabela 5 traz dois exemplos de cadeias produtivas. As três primeiras colunas tratam do ICMS total de uma cadeia produtiva em que não houve substituição tributária.

Este valor real é aquele que deveria ser procurado nos modelos de substituição tributária progressiva, pois aproxima ao máximo o valor cobrado daquele que seria efetivamente devido, caso a substituição não existisse. Na Tabela 5, esse cenário em que a

presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, §7º, da constituição da república.

Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Brasília, DF: 2008. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=RE%20593849&base=acordaos&is_repercussao_geral=true&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 6 jun. 2022.

base de cálculo da substituição tributária foi definida com exatidão, nota-se que o valor a recolher na substituição tributária é idêntico ao valor total do ICMS da cadeia produtiva.

Tabela 5 – Comparação exemplificativa entre valor do ICMS devido numa operação

Base de cálculo Alíquota na operação real		ICMS total da cadeia produtiva	Base de cálculo Alíquota na substituição tributária		Valor a recolher na substituição tributária
R\$5,00	25%	R\$1,00	R\$6,00	25%	R\$1,20
R\$5,00	25%	R\$1,00	R\$5,00	25%	R\$1,00
R\$5,00	25%	R\$1,00	R\$4,00	25%	R\$0,80

Fonte: elaborada pelo autor com base na LC nº 192/2022.

As três colunas finais mostram a discrepância entre o valor cobrado na substituição tributária para frente em dois casos. No primeiro, a base de cálculo da substituição tributária é maior do que deveria ser, gerando uma arrecadação a maior, indevida, que poderá e deverá ser restituída ao contribuinte substituído.

O segundo exemplo mostra uma base de cálculo inferior ao valor efetivamente agregado na cadeia produtiva. Perceba-se que o valor recolhido a título de ICMS na substituição tributária é menor do que deveria ser, caso as operações fossem tributadas individualmente.

Percebe-se, desses exemplos que, caso a alteração da base de cálculo da média móvel dos últimos sessenta meses, para fins de substituição tributária, resulte em valor recolhido a maior, quando da efetiva realização da operação pelo contribuinte substituído, este terá direito a restituição.

Isto aconteceria caso a média móvel tendesse a ser maior do que os valores atualmente praticados, o que não se verifica, pois, houve sucessivos aumentos, especialmente nos anos 2021 e 2022. Na comparação de 2021 com 2020, por exemplo, o diesel teve aumento de 46,8%⁸⁰.

A utilização da média móvel, no cenário de maio de 2022, tende a baixar o valor devido, quando do cálculo para recolhimento do ICMS por substituição tributária para frente. Isso implica em perda de arrecadação para os Estados, uma vez que se utilizará de uma base de cálculo que inclui valores desatualizados, incompatíveis com os valores praticados nas

80 LUNA, Denise. Diesel foi o combustível que mais subiu em 2021, diz ANP. **CNN Brasil**. 2022. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/diesel-foi-o-combustivel-que-mais-subiu-em-2021-diz-anp/>. Acesso em: 20 mai. 2022. Online.

operações efetivamente realizadas pelos contribuintes substituídos.

Apesar de a definição de base de cálculo ser uma atribuição de lei complementar, a delimitação de uma base de cálculo puramente fictícia para fins singulares de substituição tributária tem efeitos práticos de uma isenção parcial heterônoma⁸¹ e, portanto, vedada pela CF/1988. Tais apontamentos podem e devem ser objetos de estudos posteriores mais detalhados.

4.6 Repartição constitucional do produto da arrecadação, incidência e imunidade sob o prisma da LC nº 192/2022

O produto da arrecadação do ICMS nos Estados – neste ponto específico, exclui-se o Distrito Federal⁸² – deverá ser repartido com os respectivos Municípios, seguindo as orientações contidas na CF/1988:

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

Percebe-se que a divisão deverá seguir tanto critérios objetivos – proporção de valor adicionado no território dos Municípios envolvidos e indicadores de melhoria de aprendizagem e aumento de equidade – como, também, há espaço para a decisão política de cada Estado, como visto na previsão da possibilidade de a lei estadual dispor sobre a destinação de determinada parcela do produto da arrecadação aos Municípios.

81 Registre-se que vários Estados já criaram mecanismos de cobrar o valor não recolhido em virtude de base de cálculo inferior às efetivamente praticadas, conforme: STCOAD. **Restituição**. 2022. Disponível em: <https://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/regra-geral/13/restituicao>. Acesso em: 22 mai. 2022. Online.

82 O Distrito Federal não é dividido em Municípios, por expressa vedação constitucional, conforme a CF/1988, art. 32.

Para este trabalho, a repartição constitucional do ICMS com os Municípios é importante pois, dependendo da destinação dada ao produto de sua arrecadação – como vista ao longo deste trabalho –, pode-se implicar em alterações dos valores a serem destinados aos Municípios.

Msmo que a competência legislativa sobre o ICMS não recaia sobre os Municípios, estes têm, sim, interesse direto na sua estruturação legal e prática e nas possíveis alterações decorrentes do regime de ICMS Monofásico de que trata a LC nº 192/2022.

A repartição constitucional do valor arrecadado entre os Estados e Municípios, na forma da LC nº 63/1990 – que regulamenta a repartição constitucional –, pode sofrer alterações, isto porque, os critérios desta são:

Art. 3. [...]

§ 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município: (Redação dada pela Lei Complementar nº 123, de 2006)

I – ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; (Incluído pela Lei Complementar nº 123, de 2006)

[...]

§ 2º Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:

I - as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;

II - as operações imunes do imposto, conforme as alíneas a e b do inciso X do § 2º do art. 155 [...] da Constituição Federal.

Estabelece-se, portanto, que as saídas de petróleo e derivados, mesmo quando imunes, serão computadas para o cálculo do valor adicionado no território dos Municípios, quando da definição do *quantum* a ser repartido.

Antes de prosseguir, é necessário estabelecer, rapidamente, a diferença entre hipótese de incidência e fato gerador.

Castro⁸³ afirma:

A descrição objetiva completa do fato [...] é o que já chamamos de hipótese tributária, hipótese de incidência ou antecedente da regra-matriz de incidência. No plano fático, faremos alusão a fato jurídico tributário ou fato gerador.

[...]

Importante deixar claro que, em alguns casos, como será mais detidamente analisado adiante, o próprio legislador confunde as noções de aspecto material, aspecto temporal e fato gerador da obrigação tributária

83 CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de *et al.* **Tributos em Espécie**. 2ª ed. rev. ampl. e atual. Salvador, BA: JusPodivm, 2015. p. 38

Complementarmente, Paulsen⁸⁴:

Rigorosamente, pode-se distinguir tal previsão abstrata (hipótese de incidência) da sua concretização no plano fático (fato gerador). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma.

Há situações, contudo, em que o próprio CTN e o legislador ordinário tratam a hipótese de incidência por fato gerador, como se pode ver no art. 19 do CTN e no art. 1º do Decreto-Lei n. 37/66. Não há nenhum inconveniente nisso, desde que se tenha bem presente a distinção entre o plano normativo e o plano fático.

A incidência é o fenômeno jurídico de adequação da situação de fato verificada (fato gerador) à previsão normativa (hipótese de incidência). Com a subsunção do fato à norma, o que poderia ser um simples fato da vida assume a qualidade de fato jurídico gerador de obrigação tributária.

Verifique-se que há diferença entre os conceitos de “hipótese de incidência” e “fato gerador”, apesar de comumente confundidos pelo legislador, como apontado pelos dois doutrinadores citados.

A hipótese de incidência seria, portanto, a previsão legal de uma ocorrência que, quando concretizada no plano fático, consubstanciar-se-ia no fato gerador.

Posto isso, caso se considere, na CF/1988, que a expressão “[...] incidirá apenas uma vez” significa que, nas cadeias produtivas monofásicas, haverá um único fato gerador e as operações posteriores não se enquadrarão como tal, haverá uma determinação constitucional implícita no sentido de que estas operações posteriores estarão imunes ao ICMS.

Leia-se Machado Segundo⁸⁵, quanto às imunidades e às não incidências:

Diz-se que há imunidade quando a Constituição veda a criação e a cobrança de tributos sobre determinados fatos ou sobre determinados sujeitos, retirando-os do âmbito das regras que delimitam a competência tributária, âmbito no qual, do contrário, não fosse a regra imunizante, tais fatos ou sujeitos estariam normalmente abrangidos. Trata-se de um impedimento constitucional

[...]

Já a não incidência abrange todas aquelas situações não descritas na lei como sendo tributadas. Trata-se de mera decorrência lógica da enumeração legal das hipóteses de incidência: por exclusão, o que não está legalmente indicado como sendo tributável configura uma hipótese de não incidência.

Não se poderia confundir, nessa interpretação, essa proposta de imunidade implícita com uma hipótese de não incidência, pois decorrente diretamente do Texto Constitucional e, portanto, a expressão “incidirá apenas uma vez” autorizaria a dizer que o

84 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo, SP: Saraiva, 2017. p. 206

85 MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 75-78.

ICMS Monofásico não incidiria em todas as demais operações ao longo da cadeia produtiva, sendo estas, portanto, imunes.

Por outro lado, lembrando a já citada e comum confusão entre os termos e conceitos feita pelo legislador, pode-se considerar que, na cobrança monofásica, há os fatos geradores – estes ocorreriam de fato no mundo real –, porém, estes apenas teriam alíquota zero, como afirma Torres⁸⁶:

Dizer monofásico não equivale a afirmar que só há uma incidência na cadeia de circulação e produção das mercadorias. Aplicada a incidência monofásica, não se elimina a continuidade da cadeia plurifásica. Ao longo desta, aplicar-se-á, a cada etapa, uma “alíquota-zero” ou outro tratamento jurídico que afaste o ônus tributário, até chegar ao ato último da aquisição, que se pode dar como venda direta ao consumidor ou na forma de insumo.

Assim, a tributação monofásica, à semelhança da substituição tributária, propõe-se a garantir a arrecadação das contribuições ao PIS e à Cofins e evitar distorções econômicas eventualmente acarretadas pelo não recolhimento desses tributos, especialmente em cadeias muito pulverizadas, como é o caso dos setores de combustíveis, medicamentos, cosméticos, produtos de higiene, de produtos farmacêuticos, do setor de bebidas ou mesmo do setor automotivo.

Pelos dados obtidos no presente trabalho, este parece ser o tratamento mais adequado à questão, uma vez que o escopo principal do ICMS Monofásico é a simplificação da cadeia tributária e, portanto, parece que a expressão “incidirá apenas uma vez” significa antes “será cobrado apenas uma vez” do que “ocorrerá apenas um fato gerador ao longo da cadeia produtiva”.

Retornando à LC nº 63/1990, os dois tipos de operações que devem ser levadas em conta no cálculo são aquelas que constituem fato gerador – mesmo que com alíquota zero – ou que são imunes ao ICMS.

Nesse caso, as operações de que trata o regime do ICMS Monofásico continuariam a entrar no cálculo do valor devido aos Municípios de acordo com o valor agregado em seus territórios, sejam estas consideradas imunes, sejam estas consideradas “alíquota zero”.

A única forma de se alterar a distribuição dos valores devidos aos Municípios seria considerar as operações posteriores à incidência do ICMS Monofásico como não sendo nem imunes, nem fatos geradores, o que não parece ser o escopo de tal regime.

Infelizmente, a LC nº 192/2022 não tratou de tal ponto específico para os fins de

86 TORRES, Heleno Taveira. **Não cumulatividade na incidência monofásica do PIS/COFINS**. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-27/consultor-tributario-nao-cumulatividade-incidencia-monofasica-piscofins>. Acesso em: 23 mai. 2022. Online.

repartição constitucional do produto da arrecadação dos Estados para os Municípios, de forma que será necessário um esforço hermenêutico e, porventura, jurídico para entender-se adequadamente o significado e consequências da incidência única.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou apresentar uma análise comparativa conjugada a uma abordagem crítica, partindo-se da construção teórica do ICMS na CF/1988 e na LC nº 87/1996, cujo recorte permitiu identificar com mais clareza as mudanças introduzidas pela LC nº 192/2022, no que diz respeito à tributação desse imposto sobre os combustíveis.

Após a efetiva implantação do regime monofásico, na prática, haverá três caminhos de tributação para combustíveis: o primeiro será o atual modelo plurifásico, aplicável aos combustíveis não tratados pela LC nº 192/2022 (etanol hidratado, gás natural, querosene, por exemplo).

O segundo, já dentro do regime monofásico, será aplicável aos combustíveis derivados de petróleo listados na LC nº 192/2022: gasolina, diesel e GLP.

O terceiro, também monofásico, será aplicado aos combustíveis da LC nº 192/2022 de outras fontes: etanol anidro, biodiesel e GLP derivado de gás natural.

Estes dois últimos modelos serão regulados por convênio dos Estados que deverá, inclusive, considerar que diversas operações com combustíveis envolvem a mistura de derivados de petróleo com biocombustíveis, que têm tratamento diferente pelo regime monofásico previsto na CF/1988 e na LC nº 192/2022.

A comparação do modelo plurifásico, com substituição tributária, com o modelo monofásico, com divisão da receita entre os Estados envolvidos aponta no sentido de que a tributação não sofrerá grandes simplificações, especialmente pelo tratamento diverso dado pelo regime monofásico às operações com combustíveis não derivados de petróleo, que deverão observar a qualidade de contribuinte ou não quando das saídas interestaduais.

A substituição tributária para frente também permite o recolhimento do imposto num único ponto da cadeia produtiva, calculando-se as participações no valor agregado dos demais atores da cadeia em suas próprias operações, independentemente de ser o adquirente contribuinte ou não. No regime monofásico, as divisões entre os Estados participantes das operações deverá observar essa característica para fins de divisão do valor devido.

Quanto aos combustíveis derivados de petróleo, a situação é ainda mais discrepante e absorta em indefinições, pois, no modelo plurifásico, o ICMS seria devido ao Estado de consumo (exceto nas operações internas anteriores em outros Estados). No modelo monofásico, as saídas interestaduais não serão mais imunes e o imposto será igualmente

devido ao Estado onde houver o consumo. As questões que exsurtem (e que não foram respondidas pela LC nº 192/2022): o que acontece com as operações internas antes do consumo? Não poderão ser tributadas? Não terão repercussão arrecadatória aos Estados onde se realizarem?

São questões a serem respondidas pelos convênios, pelo Poder Judiciário e pelos estudiosos do imposto.

Afora a simplificação tributária que dificilmente ocorrerá, a LC nº 192/2022 apresenta alguns pontos de constitucionalidade não tão cristalina. A iniciar pela competência legislativa da União para determinar o tipo de alíquota do imposto. A definição da alíquota *ad rem* pela União necessita de um exercício interpretativo suficientemente amplo que permite, quando menos, lançar o questionamento: poderia a União definir que a alíquota seria do tipo *ad rem* no regime monofásico? A resposta, pelos dados obtidos nesse trabalho apontam no sentido negativo, porém, indicando a necessidade de posteriores clarificações normativas, jurídicas e doutrinárias para uma resposta consolidada.

A definição de base de cálculo intencionalmente inferior àquela que sabe-se que será realizada, apenas para fins de substituição tributária, adquire contornos de isenção heterônoma, considerando-se que os Estados dispõem de poucos meios práticos de recompor o valor cobrado a menor, quando da efetivação das operações no mundo real.

É questionável que uma lei que regulamente um regime de tributação estabeleça como única regra de transição do regime anterior para o novo uma medida cujo efeito prático, dado o cenário econômico atual, é exclusivamente reduzir o valor devido do imposto.

Mais uma vez, este trabalho apontou tais questões, cujo estudo mais aprofundado poderá e deverá ser realizado à luz dos acontecimentos que se derem na implantação do regime monofásico, posto que, inserido na legislação extremamente extensa e complexa do ICMS, de forma que serão necessários ajustamentos para seu efetivo funcionamento.

Os dados levantados no presente trabalho não permitem afirmar que haverá redução do valor proporcional do tributo na formação do preço final ao consumidor. No regime de transição, com a base de cálculo sabidamente inferior apenas para a substituição tributária, pode-se haver um efeito pontual de redução, porém, este não é (ou não deveria ser) o objetivo da Lei Complementar. O regime de transição não poderia ser o ponto principal da lei, mas apenas acessório e passageiro.

A definição de alíquotas *ad rem*, por sua vez, não permite afirmar que o valor

proporcional na formação do preço final diminuirá ou mesmo se manterá, pois, num cenário de recuo do preço dos combustíveis, a alíquota fixa representaria uma proporção cada vez maior repassada ao consumidor. É simplesmente não autorizado pelas variações econômicas (quase) imprevisíveis afirmar que os preços finais não tornarão a baixar, tornando a alíquota *ad rem* um peso proporcional maior do que são as alíquotas proporcionais hoje.

Nesse sentido, a LC nº 192/2022 necessita de muitas normas suplementares que lhe clarifiquem a interpretação, a implantação e aplicação do seu regime, de forma que este trabalho procurou contribuir ao debate científico apontando algumas questões de interesse do ponto de vista jurídico e prático, especialmente em suas repercussões constitucionais.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues *et al.* ICMS: crise federativa e obsolescência. Revista Direito GV, v. 14, n. 3, set-dez 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/R4zq5jB6mg6Vkw7hGDYxTzG/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 20 mai 2022. p. 986-1018.

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). **Resolução ANP nº 852, de 23 de setembro de 2021**. Regulamenta o exercício da atividade de produção de derivados de petróleo e gás natural, seu armazenamento, sua comercialização e a prestação de serviço e dá outras providências. 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-anp-n-852-de-23-de-setembro-de-2021-347059938>. Acesso em: 17 mai. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Casa Civil, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 26 mai. 2022.

_____. [Constituição (1988) – Publicação Original]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Publicação Original. Legislação Informatizada. Brasília, DF: 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 26 mai. 2022.

_____. [Código Tributário Nacional – CTN]. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Casa Civil, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 6 jun. 2022

_____. **Lei nº 8.723**, de 28 de outubro de 1993. Dispõe sobre a redução de emissão de poluentes por veículos automotores e dá outras providências. Brasília, DF: Casa Civil, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18723.htm. Acesso em: 6 jun. 2022.

_____. **Lei nº 9.478**, de 6 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. Brasília, DF: Casa Civil, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19478.htm. Acesso em: 6 jun. 2022.

_____. [Lei Complementar 25/1975]. **Lei Complementar nº 25**, de 7 de Janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Casa Civil, 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 25 mai. 2022.

_____. [Lei Complementar 63/1990]. **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. Brasília, DF: Casa Civil, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp63.htm. Acesso em: 25 mai. 2022.

_____. [Lei Complementar 87/1996]. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Casa Civil, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 25 mai. 2022.

_____. [Lei Complementar 116/2003]. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de Julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Casa Civil, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 mai. 2022.

_____. [Lei Complementar 190/2022]. **Lei Complementar nº 190**, de 4 de Janeiro de 2022. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança 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 e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Brasília, DF: Casa Civil, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm. Acesso em: 25 mai. 2022.

_____. [Lei Complementar 192/2022]. **Lei Complementar nº 192**, de 11 de Março de 2022. 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. Brasília, DF: Casa Civil, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm. Acesso em: 25 mai. 2022.

_____. Casa Civil; Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos nº 84**. Brasília, DF: Casa Civil, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/ExpMotiv/EMI/2003/EMI84-MFCCIVIL-2003.htm. Acesso em: 26 mai. 2022.

_____. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 18/2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo. 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node05k1grayvq3bnnv6qaixecuon18366913.node0?codteor=2147149&filename=Tramitacao-PLP+18/2022. Acesso em: 16 jun. 2022.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). **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. 2022. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022-1/CV016_22. Acesso em: 6 jun. 2022.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). **Convênio ICMS nº 93**, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 16 jun. 2022.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). **Convênio ICMS nº 110**, de 28 de setembro de 2007. Dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto. 2007. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110_07. Acesso em: 6 jun. 2022.

_____. Procuradoria-Geral da República (PGR). **Parecer AJCONST/PGR nº 393194/2021**. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. Tributário. ICMS. Combustíveis e lubrificantes. Incidência monofásica. Lei complementar. Omissão legislativa. Uniformidade das alíquotas. Celebração de convênio. Estados e Distrito Federal. Autonomia. Restrição de competência tributária. Exigência de prévio consenso. Opção normativa. Ausência de omissão. Atuação como legislador positivo. 2021. Disponível em: http://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/ADO68_ICMS_combustveis_uniformidadedealquotas_leicomplementar_omisso.pdf. Acesso em: 22 mai. 2022.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Brasília, DF: 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 22 mai. 2022.

_____. Senado Federal. **Anais da Assembleia Constituinte**. Emenda 00388 – Rejeitada. Comissão de Sistematização. 1988. Disponível em: <https://www6g.senado.gov.br/apem/data/data/EMEN-U/69187.html>. Acesso em: 16 mai. 2022.

_____. Senado Federal. **Resolução nº 13**, de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Brasília, DF: Casa Civil, 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm#:~:text=RSF%2D13%2D2012&text=RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%C2%BA%2013%2C%20DE%202012.&text=Estabelece%20al%C3%ADquotas%20do

[%20Imposto%20sobre,e%20mercadorias%20importados%20do%20exterior](#). Acesso em: 6 jun. 2022.

_____. Senado Federal. **Sobre o Senado e a Organização do Estado**. 2012. Disponível em: https://www.senado.leg.br/senado/alosenado/pdf/Sobre_Senado_%20Federal_e_Organiza%C3%A7%C3%A3o_Estado.pdf. Acesso em: 16 mai. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.171-DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa ad causam da confederação nacional do comércio - CNC. Cabimento do controle abstrato ação para o questionamento da constitucionalidade de convênio firmado pelos estados membros. Incidência do ICMS na operação de combustíveis. Parágrafos 10 e 11 da cláusula vigésima do convênio ICMS 110/2007, com redação dada pelo convênio 101/2008 e, mediante aditamento, também com a redação dada pelo convênio 136/2008. Estorno, na forma de recolhimento, do valor correspondente ao ICMS diferido. Natureza meramente contábil do crédito do ICMS. O diferimento do lançamento do ICMS não gera direito a crédito. Estabelecimento de nova obrigação tributária por meio de convênio. Violação do disposto nos arts. 145, § 1º; 150, inciso i; e 155, § 2º, inciso i e § 5º, da constituição federal. Ação direta julgada procedente. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Redator do Acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF: 2021a. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307515585&ext=.pdf>. Acesso em: 26 mai. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.481-DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Preliminares afastadas. Tributário. ICMS. Leis nºs 4.117/03 (Lei Noel) e 7.183/15 (nova Lei Noel) do Estado do Rio de Janeiro. Extração de petróleo. Inconstitucionalidade. Ausência dos elementos “operação” e “circulação”, necessários para a incidência válida do imposto. Aplicação da imunidade tributária recíproca caso o vício anterior seja considerado inexistente. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF: 2021a. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741170>. Acesso em: 26 mai. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário 593.849-MG**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, §7º, da constituição da república. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Brasília, DF: 2008. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=RE%20593849&base=acordaos&is_repercussao_geral=true&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 6 jun. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário 714.139-SC**. 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. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do Acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF: 2021b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2022

CANNAN, Edward. Introdução. *In*: SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas. Volume I. São Paulo: Nova Cultural, 1996. p. 23-55.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. ICMS - Imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo, SP: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/278/edicao-1/icms---imposto-estadual-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias>. Acesso em: 26 mai. 2022.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de *et al.* **Tributos em Espécie**. 2ª ed. rev. ampl. e atual. Salvador, BA: JusPodivm, 2015.

CERA, Denise Cristina Mantovani. **O Supremo Tribunal Federal admite a tese das normas constitucionais inconstitucionais?** 2011. Disponível em: <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2564231/o-supremo-tribunal-federal-admite-a-tese-das-normas-constitucionais-inconstitucionais-denise-cristina-mantovani-cera>. Acesso em: 22 mai. 2022.

CINTRA, Carlos César Sousa. **Aula 10**: 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 – ICMS. Nota de aula da disciplina Direito Tributário II, do Curso de Direito. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2022.

COBRANÇA do Difal-ICMS só deve ser feita após criação de lei complementar. **Revista Consultor Jurídico**. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-06/cobranca-difal-icms-nao-feita-base-convenio>. Acesso em: 16 de jun. 2022.

COSTA, José Guilherme Fontes de Azevedo. **ICMS**: operações interestaduais ‘imunes’ com derivados de petróleo. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-operacoes-interestaduais-imunes-com-derivados-de-petroleo-27072021>. Acesso em: 07 jun. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **IBGE Explica**: Produto Interno Bruto – PIB. 2022. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/ PIB.php>. Acesso em: 20 mai. 2022.

HARADA, Kiyoshi. **Exame da lei complementar 192/22 que regulamenta a tributação monofásica do ICMS incidente sobre os combustíveis**. 2022. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/361366/a-tributacao-monofasica-do-icms-incidente->

[sobre-os-combustiveis](#). Acesso em: 22 mai. 2022.

LEITE, Fabrício do Rozario Valle Dantas. **A tributação das operações com gás liquefeito derivado do gás natural**. Revista Eletrônica da PGE-RJ, v. 62. Rio de Janeiro, RJ: Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, 2007, Disponível em <<https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTMxOA%2C%2C>> Acesso em: 20 mai. 2022. p. 99-112.

LUNA, Denise. Diesel foi o combustível que mais subiu em 2021, diz ANP. **CNN Brasil**. 2022. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/diesel-foi-o-combustivel-que-mais-subiu-em-2021-diz-anp/>. Acesso em: 20 mai. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, SP: Atlas. 2018.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo, SP: Saraiva Educação, 2018.

MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva>. Acesso em: 16 jun. 2022

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo, SP: Saraiva, 2017.

PAZETO, Matheus Lolli. A (in)aplicabilidade do princípio da anterioridade da lei tributária à norma revogadora de isenção fiscal. **Revista da ESMESC**, v. 23, n. 29, p. 231–251, 2016. Disponível em: <https://revista.esmesc.org.br/re/article/view/147>. Acesso em: 6 jun. 2022.

PETRÓLEO BRASILEIRO S.A (Petrobras). **Preços de Venda de Combustíveis**. 2022. Disponível em: <https://petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/precos-de-venda-de-combustiveis/>. Acesso em: 17 mai. 2022.

ROCHA, Roberval. **Código Tributário Nacional para Concursos**. 5ª ed. rev. atual. e ampl. JusPodivm, 2019.

STCOAD. **Restituição**. 2022. Disponível em: <https://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/regra-geral/13/restituicao>. Acesso em: 22 mai. 2022.

TAXGROUP. **Tabela ICMS 2022**: fique por dentro das alíquotas estaduais atualizadas. 2022. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/> Acesso em: 20 mai. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. **Não cumulatividade na incidência monofásica do**

PIS/COFINS. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-27/consultor-tributario-nao-cumulatividade-incidencia-monofasica-piscofins>. Acesso em: 23 mai. 2022.