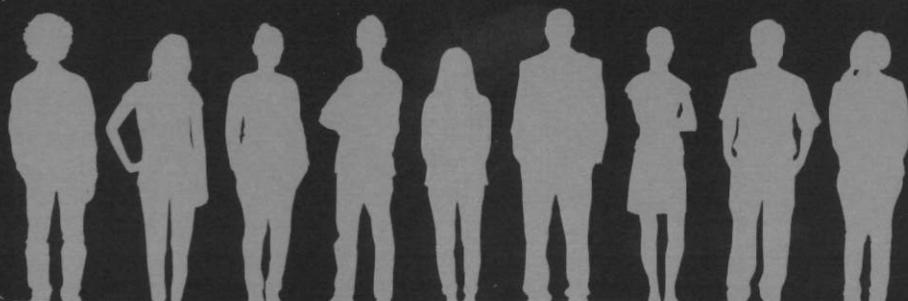
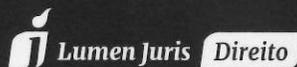


# O HOJE E O AMANHÃ NA TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS

FABIO SILVA ALVES  
JANSSEN MURAYAMA  
JOSÉ GUILHERME COSTA  
MOZART RODRIGUES FILHO



Quanto à alíquota fixa aplicável à gasolina, não foi editado, até o presente momento, o convênio Confaz que a estabeleça, conforme determinado pela LC 192/2022. Restará, portanto, aguardar a edição do referido convênio para que se tenha conhecimento dos efeitos práticos que essa lei efetivamente terá sobre a carga tributária do referido combustível.

Por fim, chamamos a atenção para o Projeto de Lei Complementar (PLP) 18/2022, de autoria do Deputado Danilo Fortes, que estabelece que as operações relativas aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo são consideradas essenciais para fins da incidência do ICMS. O referido projeto encontra-se em tramitação em regime de urgência quando da elaboração deste artigo<sup>19</sup>.

Caso venham a ser aprovadas, as normas contidas no PLP 18/2022 conferirão interpretação autêntica ao princípio da seletividade e eliminarão qualquer dúvida acerca da essencialidade da energia elétrica e das comunicações, como já reconhecido pelo STF no RE RG 714.139, além de estenderem esse entendimento às operações com combustíveis e aos serviços de transporte público.

É ver para crer.

## Reflexões sobre a Incidência Monofásica do ICMS nas Operações com Combustíveis e Lubrificantes

Hugo Funaro<sup>20</sup>

**SUMÁRIO:** Introdução; 1. Aplicabilidade do regime monofásico de tributação; 2. Sujeição passiva direta e indireta e seus limites; 3. Critérios para definição da carga tributária; 4. Aplicação do princípio da anterioridade ao ICMS monofásico; 5. Não cumulatividade do ICMS monofásico; Conclusão; Referências.

### Introdução

O ICMS foi concebido pela Constituição de 1988 como um tributo plurifásico e não cumulativo. Isso significa que o campo de incidência do imposto compreende todas as etapas de circulação de mercadorias e prestação dos serviços que lhe são objeto e que o valor devido em cada uma delas deve ser compensado nas seguintes. Evita-se, assim, o “efeito cascata”, de tal sorte que a carga final do imposto corresponda, via de regra, à aplicação da alíquota vigente sobre a base de cálculo praticada na última operação<sup>21</sup>.

20 Advogado, sócio do escritório Dias de Souza Advogados Associados e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

21 O princípio da não cumulatividade já foi definido como “canon que visa a impedir que, na composição do preço final do produto, o percentual representativo da parcela relativa ao imposto em causa supere a alíquota máxima deste. Objetivo que se alcança mediante a compensação do crédito alusivo ao imposto pago na entrada da matéria-prima com o débito do imposto devido pela saída do produto.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 125.106/SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. Primeira Turma, j. 17/06/1994, DJ 03/02/1995). A eficácia do princípio é mitigada, porém, pela regra constitucional que impede, *salvo determinação da legislação em contrário*, o aproveitamento de créditos, em caso de isenção ou não incidência (CF, art. 155, §2º, I).

19 Site: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2317648>; acessado em 23.05.2022.

A Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, permitiu, todavia, que combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar sejam tributados pelo ICMS “uma única vez” (incidência monofásica), hipótese em que terão alíquotas uniformes em todo o território nacional, fixadas por deliberação dos Estados e do Distrito Federal. Neste modelo, fica eliminada a cumulação do ICMS nas sucessivas operações desde a produção ou importação até o consumo do produto, já que a incidência do imposto é concentrada em uma das etapas do ciclo de circulação. Por isso, nas operações interestaduais, foi definido que o produto da arrecadação do ICMS será, em relação aos derivados de petróleo, destinado integralmente à unidade federada onde ocorrer o consumo e, no tocante aos demais combustíveis e lubrificantes, dividido entre as unidades de origem e destino, ou tributado integralmente na unidade de origem, conforme o adquirente ostente, ou não, a qualidade de contribuinte do imposto.

A criação de regime especial de tributação para combustíveis e lubrificantes pode ser justificada, entre outros, pelos seguintes fatores: relevância econômica e arrecadatória de tais produtos, essenciais para atender a demanda energética do país; eficiência fiscalizatória proporcionada pela concentração do imposto em fase única do ciclo econômico, com redução do número de contribuintes a acompanhar; simplificação de obrigações tributárias, com redução de custos de conformidade; prevenção de desequilíbrios concorrenciais decorrentes de inadimplência na cadeia de circulação.

A despeito das vantagens do sistema monofásico, somente com a edição da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, foram definidos os combustíveis<sup>22</sup> a ele sujeitos e estabelecidas as normas gerais a serem observadas pelos Estados e o Distrito Federal, por ocasião da sua instituição.<sup>23</sup> Tal se deu em razão de forte atuação do Governo Federal perante o

22 A lei complementar não contemplou nenhum lubrificante no regime monofásico.

23 Vale observar que os combustíveis e lubrificantes sujeitam-se ao regime de substituição tributária “para a frente” (Convênio ICMS 110/2007), que, nos termos do entendimento fixado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na ADI 1.851/AL (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 1.851/AL. Relator Ministro Ilmar Galvão. Tribunal Pleno, j. 08/05/2002, DJ 13/12/2002), era definitivo, de modo que o ICMS recolhido antecipadamente pelo substituto tributário, normalmente posicionado no início da cadeia de circulação, não comportava ajuste posterior, no caso de o valor real da operação final ser diverso do presumido. Na prática, portanto, a substituição tributária tinha efeitos econômicos similares ao da incidência monofásica, na

Congresso Nacional, com o objetivo de nivelar a carga tributária dos combustíveis e reduzir a inflação mediante a imposição de alíquotas lineares e específicas por unidade de medida adotada (*ad rem*) e com reajustes limitados no tempo<sup>24</sup>. Afinal, no regime de alíquotas *ad valorem*, a arrecadação do ICMS aumenta conforme o valor da mercadoria, potencializando os preços dos combustíveis quando a conjuntura econômica apresenta viés inflacionário, o que não acontece quando o imposto tenha valor fixo.

Sobreveio o Convênio nº 16, de 24 de março de 2022, que disciplinou a aplicação do regime de incidência monofásica do ICMS em relação às operações com óleo diesel, fixando alíquota única, porém, sujeita a um “fator de equalização” aplicável no âmbito de cada unidade federada. Dessa maneira, cada unidade poderia ter carga diferenciada de ICMS para o óleo diesel, cuja arrecadação lhe pertence. Por conseguinte, foi previsto o complemento ou a restituição do ICMS nas remessas interestaduais subsequentes à operação tributada, quando o valor recolhido anteriormente se mostre inferior ou superior ao devido à unidade federada em que se localizar o destinatário do combustível. Contudo, tais ajustes no cálculo do imposto foram suspensos cautelarmente pelo Supremo Tribunal Federal, em razão de “*afrenta manifesta ao princípio da uniformidade*”<sup>25</sup>.

Os embates federativos em torno do tema, com mediação do Supremo Tribunal Federal, indicam que novos questionamentos poderão ocorrer, conforme venham a ser editadas regras visando à efetiva im-

medida em que o ICMS era recolhido uma única vez, ainda que contemplando operações com combustíveis e lubrificantes que viriam a ocorrer no futuro. Contudo, o cenário foi alterado após o julgamento do RE 593.849/MG (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 593.849/MG. Relator Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno, j. 19/10/2016, DJe 05/04/2017), quando a Suprema Corte passou a admitir a restituição do ICMS recolhido a maior, quando o valor real da operação for inferior ao presumido, o que tem sido utilizado como fundamento para a cobrança de complemento do imposto, na hipótese de a última operação ser superior ao arbitrado pelo Fisco. Com isso, a substituição tributária acabou por tornar-se um mero regime de antecipação do imposto, diferenciando-se jurídica e economicamente do regime monofásico.

24 Vide, a fundamentação da ADO 68/DF e da ADI 7.164/DF, propostas pelo Presidente da República.

25 A medida cautelar foi concedida pelo Ministro André Mendonça, relator da ADI 7.164 MC/DF, para “*suspender a eficácia das Cláusulas quarta e quinta, bem como do Anexo II, do Convênio ICMS 16/2022, do CONFAZ*” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 7.164 MC/DF. Relator Ministro Alexandre Mendonça. Decisão monocrática, j. 13/05/2022, DJe 16/05/2022).

plantação do sistema de tributação monofásica do ICMS para os combustíveis definidos em lei complementar.

Nesse contexto, o presente artigo tem por objetivo suscitar o debate sobre alguns pontos merecedores de particular atenção por parte do legislador e dos operadores do direito, no tocante à vigência e eficácia das normas constitucionais que regem a matéria.

## 1. Aplicabilidade do regime monofásico de tributação

Questão fundamental é saber se os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a implementar o regime de tributação monofásico e, em caso positivo, a partir de quando.

A Emenda Constitucional (EC) nº 33/2001, a par de outorgar competência à lei complementar para “definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade (...)” (art. 155, §2º, XII, “h”) e estabelecer as regras aplicáveis à quantificação e repartição do ICMS entre as unidades federadas, contempla disposição transitória prevendo que, “enquanto não entrar em vigor a lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, h, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do § 2º, XII, g, do mesmo artigo, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria” (art. 4º).

Tais disposições permitem compreender que:

(a) a implementação do regime monofásico dependia de lei complementar que definisse os combustíveis e lubrificantes nele enquadrados ou, na sua ausência de convênio do CONFAZ que regulasse tal matéria (definição do campo de incidência do regime) de forma provisória<sup>26</sup>;

26 Em que pese a existência de entendimento em sentido contrário, parece claro que o Convênio ICMS 110/2007 não regula a matéria prevista no art. 4º da EC 33/2001. Este trata da definição dos combustíveis sujeitos à tributação *monofásica*, para colmatar a lacuna decorrente da ausência de lei complementar; aquela trata do regime de *substituição tributária*, passível de ser implementado para a cobrança *plurifásica* do ICMS, nos termos dos arts. 6º a 10 da Lei Complementar nº 87/1996, como, aliás, consta expressamente da fundamentação convênio. Portanto, o convênio não cumpre a função prevista na EC 33/2001.

(b) com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 192/2022, foi delimitada e, assim, perfectibilizada a competência das unidades federadas para tributar os combustíveis, seja pelo regime monofásico (em relação aos combustíveis contemplados na norma), seja pelo regime plurifásico (em relação aos combustíveis nela não contemplados). Em consequência, os combustíveis sujeitos à incidência monofásica não podem ser tributados de forma plurifásica e vice-versa.<sup>27</sup>

Sob esse prisma e tendo em vista que a referida lei complementar entrou em vigor na data de sua publicação (art. 10), ocorrida em 11/03/2022, pode-se concluir que, a partir de tal data, o regime monofásico se tornou impositivo para os Estados e o Distrito Federal e, conseqüentemente, restaram automaticamente revogadas as normas que regulavam o regime plurifásico de tributação dos combustíveis contemplados na referida lei complementar, o que inclui o sistema de substituição tributária previsto no Convênio ICMS 110/2007.

Nada obstante, é possível extrair interpretação distinta das normas da EC 33/2001, no sentido de que o regime monofásico só possa ser considerado implementado e, assim, mandatório para as unidades federadas, após a edição de convênio que defina as alíquotas do ICMS e estabeleça regras relativas à apuração e destinação do imposto, como previsto nos §§4º, IV e 5º do art. 155 da Constituição Federal<sup>28</sup>.

27 Conforme doutrina José Afonso da Silva: “(...) as normas impositivas estabelecem a obrigatoriedade de o legislador emitir uma lei, complementar ou ordinária, na forma, condições e para os fins previstos; as normas facultativas apenas lhe atribuem poderes para disciplinar o assunto, se achar conveniente – isto é, dão-lhe mera faculdade, indicando ser possível regular a matéria -, do que de deflui, para ele, discricionariedade completa quanto à iniciativa dessa regulamentação; mas, *uma vez tomada a iniciativa, a regra constitucional é vinculante quanto aos limites, forma e condições nela consignados*” (*Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 8 ed., 2012, p. 125 - destacamos)

28 “§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

(...)

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

- a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;
- b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

Afinal, na ausência de normas convenientes a respeito desses temas, os titulares da competência tributária não poderiam cobrar o ICMS “uma única vez”, notadamente pela falta do critério quantitativo da obrigação tributária (a despeito de serem eles próprios os responsáveis pela edição do referido convênio). Essa percepção poderia ser reforçada pelo art. 6º da Lei Complementar nº 192/2022: “os Estados e o Distrito Federal *disciplinarão o disposto nesta Lei Complementar* mediante deliberação nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.”<sup>29</sup>

Aceita a segunda interpretação, ficaria ao exclusivo critério do CONFAZ determinar quando teria início a cobrança monofásica do ICMS sobre os combustíveis, o que poderá ser postergado por prazo adequado, a fim de que as unidades federadas editem as leis instituidoras do novo regime em seus territórios, observando-se a *vacatio* constitucional, em consonância com o art. 150, I e III, da Constituição Federal.

Para evitar dúvidas como essa, que estimulam a judicialização e aumentam a sensação de insegurança jurídica, teria sido prudente a inclusão de disposições transitórias na Lei Complementar nº 192/2022<sup>30</sup>, de modo a postergar a sua vigência por prazo razoável, a fim de que os Estados e Distrito Federal pudessem editar convênio, leis e demais atos necessários à implementação do novo regime de tributação<sup>31</sup>. Tal providência, no entanto, só se deu em relação ao óleo diesel, em relação ao qual a lei complementar previu

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.”

29 Vale registrar, todavia, o entendimento de que “a lei dependente de regulamento só é executória com a decretação daquele; mas isso não exclui a entrada em vigor da lei na data prevista, nem tolhe a ocorrência de certos efeitos jurídicos, como revogação das leis anteriores contrárias ou na forma consagrada nos arts. 1º e 2º da Lei de Introdução ao Código Civil” (SILVA, José Afonso da. Op. Cit., p. 127 - destacamos).

30 Art. 3º, III, da Lei Complementar nº 95/1998: “A lei será estruturada em três partes básicas: (...) III - parte final, compreendendo as disposições pertinentes às medidas necessárias à implementação das normas de conteúdo substantivo, às disposições transitórias, se for o caso, a cláusula de vigência e a cláusula de revogação, quando couber”.

31 Essa técnica legislativa foi utilizada, por exemplo, na Constituição de 1988, ao tratar da implementação do novo sistema tributário nacional, em substituição ao da Constituição de 1967-69 (ADCT, art. 34, §§ 1º a 9º).

base de cálculo específica para recolhimento do ICMS por substituição tributária, até 31/12/2022 e enquanto não editado convênio para disciplinar o regime monofásico (art. 7º), o que implica inequívoca autorização para manutenção do regime plurifásico (com substituição tributária), até então<sup>32</sup>.

## 2. Sujeição passiva direta e indireta e seus limites

A Lei Complementar nº 192/2022 define como contribuintes do ICMS “o produtor e aqueles que lhe sejam equiparados e o importador dos combustíveis”.

Optou o legislador por concentrar a incidência tributária no início da cadeia circulatória do combustível, o que é salutar por reduzir o campo de fiscalização, elevando, assim, a eficiência da arrecadação do ICMS.

É duvidosa, porém, a validade da equiparação de agentes econômicos a produtores de combustíveis, admitida pela lei complementar, mediante deliberação do CONFAZ. Isso porque não foram estabelecidos critérios para que isso seja feito, o que equivale a uma “delegação em branco” da competência do legislador federal complementar para as unidades federadas, ao possibilitar a criação de novos sujeitos passivos conforme a sua criatividade e conveniência, frustrando a função uniformizadora da lei complementar, prevista no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.<sup>33</sup> De todo modo, ainda que aceita tal equiparação, o exercício da competência atribuída às unidades federadas sujeita-se ao controle de razoabilidade, devendo haver compatibilidade entre meios (equiparação) e fins (adequado cumprimento da obrigação tributária)<sup>34</sup>.

32 A cláusula sétima do Convênio ICMS 16/2022, que regula a tributação monofásica do óleo diesel, fixou o dia 1º de julho de 2022 como data para produção de seus efeitos.

33 “Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 1.287.019/DF. Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno, j. 24/02/2021, DJe 25/05/2021).

34 “A exigência de razoabilidade – que visa a inibir e a neutralizar eventuais abusos do Poder Público, notadamente no desempenho de suas funções normativas – atua, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 2.667/DF. Relator Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno, j. 05/10/2020, DJe 19/10/2020).

Por outro lado, é admitida a “atribuição, a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título, da responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar”, como autoriza, aliás, o art. 150, §7º, da Constituição Federal<sup>35</sup>. A imputação de responsabilidade a terceiro pelo crédito tributário é possível, mesmo no regime monofásico, desde que se refira ao exato valor do imposto devido pelo contribuinte, no caso, o produtor ou importador. Não cabe, portanto, nenhum ajuste no cálculo do imposto incidente na operação alcançada pelo ICMS.

Dessa maneira, a possibilidade de restituição estará limitada à hipótese de inoccorrência do aspecto material do fato gerador, quando o substituto tributário tenha retido o ICMS do respectivo contribuinte, em etapa do ciclo de circulação anterior àquela alcançada pelo imposto e que não tenha se concretizado.

## 2. Critérios para definição da carga tributária

Como já mencionado, a definição das alíquotas do ICMS incidente sobre os produtos submetidos ao regime monofásico ficou por conta de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos do art. 155, §4º, IV, da Constituição Federal<sup>36</sup>. A utilização de tal figura jurídica se justifica para atender à exigência constitucional de uniformidade das alíquotas do

35 “4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º. 5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária. 6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, *previsão em lei complementar*.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 598.677/RS. Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno, j. 29/03/2021, DJe 05/05/2021).

36 Trata-se de fórmula análoga à adotada pela Constituição em relação às alíquotas interestaduais do ICMS, que são fixadas pelo Senado Federal, órgão de representação dos Estados e do Distrito Federal, no Congresso Nacional. Mas há uma diferença fundamental: o Senado Federal é órgão do Poder Legislativo, ao passo que o CONFAZ é formado por integrantes do Poder Executivo. Essa circunstância pode suscitar discussões fundadas em violação a cláusula pétrea (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 939/DF. Relator Ministro Sydney Sanches. Tribunal Pleno, j. 15/12/1993, DJe 18/03/1994), representada, no caso, pelo princípio da reserva legal,

imposto, o que supõe deliberação conjunta das unidades federadas<sup>37</sup>. Vale dizer, se a matéria ficasse a cargo de vinte e sete Assembleias Legislativas, não seria factível obter a uniformidade constitucionalmente prevista.

Por razões de praticidade, eficiência e neutralidade fiscal, a Constituição Federal previu que as alíquotas uniformes “*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”.

A despeito da liberdade conferida aos Estados e ao Distrito Federal para dimensionar o ICMS, observado o balizamento constante do próprio Texto Constitucional, a Lei Complementar nº 192/2022 *impôs* a utilização de alíquotas específicas (*ad rem*), entre outras condicionantes, para fins de graduação do imposto devido em relação aos combustíveis nela descritos (art. 3, V, “b” c/c art. 6º, § 4º e 5º). Aparentemente, houve invasão, pela União, do campo reservado às unidades federadas, que poderá ser questionada por violação ao pacto federativo.

De outro lado, a lei complementar admitiu a concessão de “*incentivos* fiscais sobre as operações com os combustíveis referidos no art. 2º desta Lei Complementar, inclusive aquelas não tributadas ou isentas do imposto, (...) nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, obedecidos os demais ditames constitucionais e legais”. A menção a “*incentivos*” indica a possibilidade de utilização extrafiscal do ICMS, com a finalidade

segundo o qual todos os elementos da obrigação tributária devem ser estabelecidos em lei formal (CF, art. 150, I c/c art. 97 do CTN).

37 A decisão dos Estados e do Distrito Federal, a rigor, deve ser *unânime*, tendo em vista que a fixação da alíquota do ICMS é *impositiva*, afetando diretamente a autonomia de cada um. Ademais, é o que consta da Lei Complementar nº 25/1975, que regula a concessão de incentivos e benefícios de ICMS, nos termos da alínea “g” do inciso II do §2º do art. 155 da Constituição Federal, como admite o §8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Não se aplica ao caso a Lei Complementar nº 160/2017, que cuida de situação excepcional e flexibiliza o quórum do CONFAZ de forma provisória, para *autorizar* os entes interessados a conceder incentivos e benefícios por lei específica (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 5.929/DF. Relator Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno, j. 14/02/2020, DJe 06/03/2020).

de induzir certos comportamentos<sup>38</sup>. Trata-se de *espécie* do *gênero* “benefício fiscal”, que compreende qualquer desoneração tributária<sup>39</sup>.

Assim, foi permitido que o ICMS cobrado no regime monofásico possa ser reduzido de forma discriminada, de modo a interferir no comportamento de determinado contribuinte ou de um grupo de agentes econômicos, para atender ao interesse público.

Dessa forma, abriu-se a possibilidade, ao menos em tese, de a carga tributária do combustível variar nas diversas localidades em função da política fiscal de cada ente tributante, muito embora a alíquota *nominal* fixada em convênio seja uniforme.

Contudo, a uniformidade das alíquotas do ICMS não deve ser entendida como uma exigência de cunho meramente formal. A hermenêutica da Constituição é orientada pelo princípio da máxima eficácia das suas disposições. Por conseguinte, é possível compreender que a alíquota *efetiva* do imposto cobrado de forma monofásica deva ser idêntica nas diversas unidades federadas, evitando-se a concessão de qualquer tipo de desoneração que possa implicar dissociação entre a alíquota e a carga tributária aplicável ao produto, ao menos quando isso implicar diferença entre contribuintes<sup>40</sup>.

Nada obstante, seria razoável admitir a concessão de incentivos a certos contribuintes visando alcançar objetivos extrafiscais especialmente

38 Hugo de Brito Machado Segundo assevera que “por incentivo fiscal usualmente se designa o tratamento diferenciado e favorecido, no âmbito tributário, concedido a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, destinado a estimular ou favorecer que certo comportamento seja adotado, ou determinada atividade seja exercitada. Por outras palavras, é o tratamento tributário mais vantajoso que tem por propósito estimular o contribuinte a adotar condutas e, com isso, atingir ou atender certos objetivos” (Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 201.)

39 Confira-se o art. 1º, §1º, do Convênio ICMS 190/2017: “Para os efeitos deste convênio, as referências a ‘benefícios fiscais’ consideram-se relativas a ‘isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS’.”

40 Apesar de a Constituição Federal de 1967/69 prever a uniformidade de alíquotas do ICM, algumas unidades federadas reduziram a base de cálculo do imposto para determinados contribuintes, o que foi rejeitado pelo Supremo Tribunal Federal, “por violar o princípio constitucional da uniformidade do tributo, que abrange não só as alíquotas como a base do cálculo do imposto. Aplicação da Súmula n. 569” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 95.784/MG. Relator Ministro Cordeiro Guerra. Tribunal Pleno, j. 01/09/1982, DJe 08/10/1992).

protegidos pela Constituição Federal, como, por exemplo, o de “reduzir as desigualdades sociais e regionais” (CF, art. 3º). Em situações desse tipo, justifica-se o tratamento desuniforme, como já admitido pelo Supremo Tribunal Federal em relação às diferentes alíquotas interestaduais de ICMS fixadas pela Resolução nº 22/1989, com a finalidade de favorecer as unidades localizadas em regiões menos desenvolvidas, na partilha do imposto com as demais unidades federadas<sup>41</sup>.

### 3. Aplicação do princípio da anterioridade ao ICMS monofásico

Ainda no tocante à definição das alíquotas do ICMS monofásico, a Emenda Constitucional nº 33/2001 permitiu sejam elas “reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b” (CF, art. 155, §4º, IV, “c”), que veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou *augmentou*”.

Ao que se infere, o Poder Constituinte Derivado procurou imprimir função extrafiscal ao ICMS dos combustíveis, ao possibilitar ajustes imediatos nas suas alíquotas, em função das condições econômicas e do mercado. De sorte que, havendo necessidade de alívio pontual e temporário na carga do ICMS, a cobrança no patamar anterior possa ser retomada de imediato, quando cessada a causa da redução.

A literalidade do dispositivo, porém, permite emprestar-lhe um alcance maior, no sentido de que, em nenhuma circunstância, as alíquotas definidas para os combustíveis e lubrificantes submetidos ao regime monofásico estivessem sujeitas à anterioridade do exercício. É que, embora tenha constado de uma alínea que autoriza a redução e o restabelecimento das alíquotas do ICMS, a exceção se refere às alíquotas do ICMS.

Seja qual for a interpretação que se adote, é questionável emenda constitucional que afasta a observância do princípio da anterioridade do exercício a tributo que o Poder Constituinte Originário submeteu a tal

41 BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 2.021 MC/SP. Relator Ministro Maurício Corrêa. Tribunal Pleno, j. 25/08/1999, DJe 25/05/2001.

limitação ao poder de tributar. O Supremo Tribunal Federal já declarou inconstitucional pretensão similar, por considerar cláusula pétrea o princípio da anterioridade<sup>42</sup>.

De todo modo, com a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, que acrescentou a letra “c” ao inciso III do art. 150 da Constituição Federal, parece claro que qualquer majoração de alíquota do ICMS, incluindo o restabelecimento após redução temporária, deva observar o prazo de noventa dias, já que não o ICMS não consta entre os tributos excepcionados do princípio da anterioridade nonagesimal (CF, art. 150, §1º).

Vale notar que o §4º do art. 6º da Lei Complementar nº 192/2022<sup>43</sup> dispõe que os reajustes periódicos das alíquotas do ICMS estão sujeitos, apenas, à anterioridade nonagesimal, o que, como visto, poderá ser objeto de contestação.

#### 4. Não cumulatividade do ICMS monofásico

Como referido inicialmente, o regime de incidência monofásica exclui, de antemão, a possibilidade de cumulação do ICMS no ciclo de comercialização dos combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar, por haver um único fato gerador, desde a produção até o seu consumo.

Nada obstante, a plena aplicação do princípio da não-cumulatividade depende da compensação do ICMS embutido nos insumos e serviços adquiridos para viabilizar a produção, importação e comercialização dos

42 “1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III, “b” e VI, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição); (...)” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 939/DF. Relator Ministro Sydney Sanches. Tribunal Pleno, j. 15/12/1993, DJe 18/03/1994).

43 “§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.”

produtos sujeitos à tributação monofásica. Do contrário, o imposto se tornará um custo irrecuperável, elevando indiretamente o preço da mercadoria, caracterizando o chamado “efeito cascata”.

Sucedo que a Lei Complementar nº 192/2022 não tratou do tema, o que poderá comprometer o regime de compensação inerente à não cumulatividade do ICMS (CF, art. 155, §2º, I), quando os agentes econômicos que participam da cadeia de distribuição do produto adquiram mercadorias ou serviços de competência estadual necessários à comercialização dos combustíveis definidos na referida lei complementar.

Isso porque, no regime monofásico desenhado pela lei complementar, somente os produtores (ou equiparados) e importadores dos combustíveis realizam operações tributadas pelo ICMS e, na qualidade de contribuintes, assiste-lhes direito incontestado de compensar o imposto relativo às operações e prestações vinculadas a tais operações, em consonância com as regras da Lei Complementar nº 87/1996, que regula o tema em âmbito nacional (CF, art. 155, §2º, XII, “c”). Já as saídas de combustíveis promovidas pelos demais agentes econômicos não serão alcançadas pelo ICMS, o que lhes retira a condição de contribuintes nessas operações e suscita a aplicação das normas restritivas de créditos, em caso de não incidência do imposto, na ausência de determinação em contrário da legislação (CF, art. 155, §2º, II c/c LC 87/1996, art. 20, §§ 1º e 3º).

O mesmo problema poderá ocorrer quando contribuintes do ICMS adquirirem combustíveis junto a empresas que não sejam contribuintes do imposto monofásico, para utilização em atividades tributadas (por exemplo, industrialização), gerando ineficiência econômica. Neste caso, haveria risco de desequilíbrio concorrencial, notadamente se o interessado tiver a opção de adquirir os mesmos combustíveis de contribuintes do ICMS monofásico, de modo a apropriar os créditos correspondentes, ferindo o chamado “princípio da neutralidade fiscal, previsto no art. 146-A da Constituição Federal”<sup>44</sup>.

44 BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 6.222/CE. Relator Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno, j. 20/04/2020, DJe 11/05/2020.

Diante disso, seria de todo recomendável que o legislador complementar (CF, art. 155, §2º, II e XII, “f”)<sup>45</sup>, ou mesmo o convênio que venha a disciplinar a apuração do ICMS monofásico<sup>46</sup> (CF, art. 155, §§ 2º, II e 4º), previsse mecanismos para a completa eliminação do ônus do imposto nas diversas cadeias econômicas que envolvem a comercialização e a utilização de combustíveis alcançados por tal sistemática, de modo a respeitar a isonomia e o perfil não cumulativo do referido tributo estadual<sup>47</sup>.

## Conclusão

Passados mais de vinte anos desde a promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, a tributação monofásica de combustíveis foi finalmente regulada, em âmbito nacional, pela Lei Complementar nº 192/2022.

O modelo de incidência única com alíquotas uniformes no território nacional apresenta significativas vantagens em relação à sistemática atual

45 Confirmam-se os seguintes excertos do voto condutor da ADI 600-2/DF “(...) conforme salientado pelo Professor Alcides Jorge Costa, em parecer que me chegou às mãos juntamente com memorial subscrito pelo Dr. Hamilton Dias de Souza, pelo texto constitucional – inciso II do §2º do artigo 155 – o legislador – ordinário, em face à atuação dos Estados (sic), e complementar, relativamente ao Congresso – pode, sem qualquer limitação, afastar do cenário jurídico a regra da anulação do crédito, isto quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços incidente nas mercadorias em geral. (...) Ressalte-se que à lei complementar também cabe disciplinar o regime de compensação do imposto” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 600-2/DF. Relator Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, j. 26/04/1995, DJe 30/06/1995).

46 Poder-se-ia entender necessária a edição de leis estaduais para implementar o que se contém no convênio, como se se tratasse de um tipo de benefício de ICMS (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 635.688/RS. Relator Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno, j. 16/10/2014, DJe 13/02/2015). Assim, todavia, não parece, já que se trataria de ato normativo dotado de força de lei nas matérias que lhe são reservadas pela Constituição Federal, editado com a finalidade de tornar eficiente a apuração do ICMS monofásico. Não haveria, propriamente, um benefício fiscal, já que a alíquota efetiva do ICMS incidente sobre o combustível seria observada, regulando-se, apenas, como se dariam os efeitos do regime monofásico na apuração do imposto pelos demais agentes econômicos. Ademais, no que se refere aos créditos de mercadorias e serviços adquiridos por estabelecimento que realize saídas ou prestações desoneradas do ICMS, o §4 do art. 28 da LC nº 87/1996 admite que a sua manutenção seja deliberada pelos “Estados”, o que, na ausência de regramento específico, deve observar a LC nº 24/1975.

47 Afinal, “o legislador deve ser coerente e racional, observando o princípio da isonomia, a fim de não gerar desequilíbrios concorrenciais e discriminações arbitrárias ou injustificadas” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 607.642/RJ – Relator Ministro Dias Tóffoli. Tribunal Pleno, j. 29/06/2020, DJe 09/11/2020).

de substituição tributária “para a frente”, que se tornou demasiadamente complexo e custoso, especialmente após a jurisprudência ter passado a admitir ajustes no cálculo do ICMS, nos casos comumente verificados em que há discrepância entre o valor final e o valor presumido da mercadoria.

Por se tratar de uma nova técnica de arrecadação, é natural que surjam discussões sobre a sua correta interpretação e aplicação. Foi o que ocorreu, por exemplo, em relação a dispositivos do Convênio ICMS 16/2022, que pretendeu regular a tributação monofásica do óleo diesel, os quais foram questionados perante o Supremo Tribunal Federal.

Certamente, muitas outras questões irão surgir no futuro, tais como as apontadas neste trabalho, o que recomenda prudência por parte do legislador e sugere amplo debate com a sociedade e os operadores do direito, para assegurar a adequada implementação do sistema monofásico, cujas vantagens não devem ser obscurecidas por normas e procedimentos que impliquem litígios e insegurança jurídica.

## Referências

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 125.106/SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. Primeira Turma, j. 17/06/1994, DJ 03/02/1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 1.851/AL. Relator Ministro Ilmar Galvão. Tribunal Pleno, j. 08/05/2002, DJ 13/12/2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 593.849/MG. Relator Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno, j. 19/10/2016, DJe 05/04/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 7.164/MC/DF. Relator Ministro Alexandre Mendonça. Decisão monocrática, j. 13/05/2022, DJe 16/05/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 1.287.019/DF. Relator Ministro Dias Tóffoli. Tribunal Pleno, j. 24/02/2021, DJe 25/05/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 2.667/DF. Relator Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno, j. 05/10/2020, DJe 19/10/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 598.677/RS. Relator Ministro Dias Tóffoli. Tribunal Pleno, j. 29/03/2021, DJe 05/05/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 939/DF. Relator Ministro Sydney Sanches. Tribunal Pleno, j. 15/12/1993, DJe 18/03/1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 5.929/DF. Relator Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno, j. 14/02/2020, DJe 06/03/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 95.784/MG. Relator Ministro Cordeiro Guerra. Tribunal Pleno, j. 01/09/1982, DJe 08/10/1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 2.021 MC/SP. Relator Ministro Maurício Corrêa. Tribunal Pleno, j. 25/08/1999, DJe 25/05/2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 6.222/CE. Relator Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno, j. 20/04/2020, DJe 11/05/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. ADI 600-2/DF. Relator Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, j. 26/04/1995, DJe 30/06/1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 635.688/RS. Relator Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno, j. 16/10/2014, DJe 13/02/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 607.642/RJ – Relator Ministro Dias Tóffoli. Tribunal Pleno, j. 29/06/2020, DJe 09/11/2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 8 ed., 2012.

## “Janela Quebrada” no Direito Tributário: o Caso do ICMS-QAV no RJ

Janssen Murayama<sup>1</sup>

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. O caso do benefício fiscal do ICMS-QAV no Rio de Janeiro; 3. Precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF); 4. Conclusão.

### 1. Introdução

Frédéric Bastiat, em sua obra “O que se vê e o que não se vê”, chamou a atenção do mundo para o fato de que uma decisão econômica somente pode ser considerada boa levando em consideração o “quadro completo” da situação, ou seja, uma decisão não pode ser analisada considerando-se apenas suas consequências imediatas, devendo-se, também, levar em conta aquelas de longo prazo.

Para demonstrar a sua teoria, o escritor e economista francês do século XIX nos deixou a famosa lição da “falácia da janela quebrada”. Segundo ela, ao quebrar a janela de uma loja, supostamente haveria consequências boas, pois isto geraria empregos aos vidraceiros.

Isto é o que se vê, mas o que não se vê é que o dinheiro gasto para consertar a janela quebrada poderia ser usado para a ampliação da loja, para a aquisição de novos produtos ou para a realização de propagandas – o que também faria com que houvesse criação de empregos em diversos setores econômicos, além do melhor aproveitamento dos recursos e do desenvolvimento da economia de uma forma geral.

<sup>1</sup> Janssen Murayama é sócio fundador do Murayama & Affonso Ferreira Advogados, Fundador e Membro do Conselho Consultivo do Grupo de Debates Tributários – GDT, Mestre em Direito pela UERJ e Professor convidado do FGV Law Program.