

O novo ICMS dos combustíveis em análise federativa

The new fuel tax in a federative perspective

Fabrizio Dantas Leite*

*“Aproxima-se a hora da manchete.
O PETRÓLEO ACABOU.
Acabaram as alucinações
os crimes, os romances
as guerras do petróleo.
O mundo fica livre
do pesadelo institucionalizado.”*

(ANDRADE, 2014, p. 122)

Sumário

1. Introdução. 2. Da desproporcionalidade por excesso. O retorno à intervenção política como instrumento macroeconômico de controle da inflação e a “má intenção legislativa” da sistemática heterônoma de desoneração tributária. 3. Da desproporcionalidade por inadequação e desnecessidade. Existência de medida financeira de fato efetiva e de meio constitucional menos gravoso. A Conta de Estabilização de Preços de Combustíveis (PL nº 1.472/2021), o Convênio ICMS nº 192/21, suas prorrogações. 4. Análise específica dos dispositivos da LC nº 192/22. 4.1. Art. 3º, inciso V, alínea “b”. Fixação de alíquota *ad rem* por lei complementar federal. Violação da literalidade do artigo 155, §4º, inciso IV. Subversão da competência constitucional do CONFAZ (Artigo 155, § 2º, XII, ‘g’) e da autonomia dos Estados-Membros (Artigo 18). 4.2. Artigo 6º, §4º e §5º. Parâmetros normativos impostos por norma regulamentadora, sem correlação com dispositivo constitucional. 4.3. Artigo 7º. Fixação por lei complementar de medida transitória que importa em isenção. Violação ao artigo 151, inciso III, e ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição. Desconsideração dos limites regulamentares da lei complementar. 4.4. Artigo 8º. Benefício fiscal sem estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Violação ao artigo 113 do ADCT. 5. Conclusão. Referências. Anexo: Tabela 1.

* Doutor em direito financeiro, tributário e econômico pela Universidade de São Paulo. Professor Doutor da graduação e da pós-graduação da FGV/EBAPE. Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Árbitro do CBMA. Representante da Fazenda junto ao Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro. Ex-Secretário Executivo do Ministério da Fazenda. Ex-Procurador da Fazenda Nacional. Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo.

Resumo

O presente estudo busca analisar a constitucionalidade e a pertinência federativa da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, que introduziu o ICMS monofásico previsto inicialmente pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Ao resgatar uma possibilidade constitucional prevista há duas décadas para resolver um problema conjuntural de preço dos combustíveis, a legislação complementar foi usada uma vez mais como instrumento macroeconômico de controle da inflação. A “má intenção legislativa” permitiu a implantação de verdadeira sistemática heterônoma de desoneração tributária. Desproporcional, inadequada, inútil e excessiva, a regulamentação escolheu caminho menos efetivo para o consumidor e com alto custo orçamentário para os entes subnacionais. Ignorou a existência de medida financeira de fato efetiva e de meio constitucional menos gravoso, como a Conta de Estabilização de Preços de Combustíveis (PL nº 1.472/2021). Como resultado, desestabilizou a estrutura normativa da indústria, indo além da possibilidade regulamentar conferida pelo texto da Emenda Constitucional.

Abstract

The present study seeks to analyze the constitutionality and federative relevance of Complementary Law No. 192, of March 11, 2022, which introduced the single-phase ICMS initially provided for by Constitutional Amendment nº 33, of December 11, 2001. By bringing back a legally imposed constitutional possibility from two decades ago to solve a current conjunctural problem of fuel prices, complementary legislation was used once again as a macroeconomic instrument to control inflation. The “legislative bad intention” allowed the implementation of a true heteronomous system of tax relief. Disproportionate, inadequate, useless and excessive, the regulation chose a less effective path for the consumer and with a high budgetary cost for subnational entities. It ignored the existence of an effective financial measure and a less burdensome constitutional means, such as the Fuel Price Stabilization Account (PL 1,472/2021). As a result, it destabilized the regulatory framework of the industry, going beyond the regulatory possibility provided by the text of the Constitutional Amendment.

Palavras-chave: ICMS. Combustível. Análise constitucional federativa.

Keywords: ICMS. Fuel. Federative constitutional perspective.

1. Introdução

A intervenção do Estado na indústria do petróleo é um dos temas que mais desperta paixões ideológicas ao longo da história. Errática, multidirecional, e, por vezes, irracional, a forma com que o Estado brasileiro regula suas reservas, se não chega a ser o anedótico *determinismo geográfico* das *ditaduras rentistas do petróleo*, também está distante de se aproximar da *estabilidade* de modelos mundialmente consagrados, como o norueguês.

A nova tributação dos combustíveis pelo ICMS é um lamentável exemplo da instabilidade normativa da indústria no Brasil. Sempre há uma solução nova que promete ser mais simples, mais eficiente e juridicamente mais segura. Na prática, porém, mostra-se mais complexa, mais onerosa e, assim como ocorreu com adoção do modelo de partilha de produção, juridicamente mais confusa.

O novo regime do ICMS dos combustíveis tem ainda outra característica. Impulsionado pelo momento político-eleitoral, a estratégia legislativa que o efetivou ignorou postulados básicos do federalismo fiscal brasileiro. Para resolver um problema conjuntural, decorrente de uma crise cambial, de certa maneira, cíclica, e da crise de oferta, ocasionada pelo conflito Rússia-Ucrânia, a estrutura tributária da cadeia produtiva do petróleo sofreu, uma vez mais, mudança significativa, com pouca efetividade econômica imediata, porém com desastrosos impactos mediatos.

A partir da regulamentação tardia da Emenda Constitucional nº 33 de 2001, uma série de desafios constitucionais federativos complexos surgiram. Com a edição da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, mais de 20 anos após a publicação da Emenda Constitucional, a estrutura tributária do setor de combustíveis passou a vivenciar duas realidades inusitadas: o ICMS monofásico e a *sistemática heterônoma de desoneração tributária*.

Por trás da inovação legislativa, o declarado interesse político-eleitoral de controle de preços ditou uma estrutura de tributação que, ao mesmo tempo, impacta negativamente a arrecadação dos entes subnacionais, sem a contrapartida de melhorar o preço do produto no mercado de varejo.

Além da pouca efetividade econômica da medida, a técnica legislativa utilizada apresenta falhas constitucionais consistentes. Ao utilizar o veículo da lei complementar como instrumento macroeconômico de controle da inflação, o resultado legislativo se mostrou desproporcional por excesso, por inadequação e por desnecessidade. A falta de efetividade prática da norma regulamentadora contrasta com a existência de medida financeira de fato efetiva e de meio constitucional menos gravoso.

O texto da LC nº 192/22 subverteu a lógica da própria emenda que visava a regulamentar Decisões que foram constitucionalmente atribuídas à autonomia dos Estados-Membros e à competência constitucional do Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”) e acabaram sendo fixadas pela própria legislação regulamentadora. Estudos orçamentários previstos em emenda constitucional foram dispensados por lei e isenções que dependiam de lei ordinária estadual surgiram através

de lei complementar. Enfim, uma confusão legislativa sucessiva que representou, em última análise, retrocesso na estrutura tributária, cada vez mais complexa, onerosa e juridicamente instável.

Diante da grande repercussão da medida legislativa, tanto econômica quanto midiática, a discussão da constitucionalidade da LC nº 192/22 vem sendo negligenciada pelos maiores prejudicados, ou seja, pelos entes subnacionais que irão sofrer uma redução de arrecadação e pelos próprios consumidores, que não irão experimentar necessariamente a tão esperada redução de preço.

Para entender um pouco mais esta paradoxal manobra legislativa, iremos dividir o presente em estudo, para fins meramente didáticos, em dois grandes tópicos: (i) *inconstitucionalidades gerais*, ou seja, que atingem a peculiar sistemática heterônoma de desoneração tributária introduzida pela LC nº 192/22; e (ii) *inconstitucionalidades específicas*, no qual serão destacados dispositivos da lei que apresentam vícios de inconstitucionalidade evidentes.

O primeiro tópico, que se subdivide nos itens 2 e 3, irá analisar o contexto político e econômico que influenciou a intenção legislativa e deu origem a uma legislação inadequada, desnecessária e excessiva para a finalidade de instrumento macroeconômico de controle inflacionário.

O segundo tópico, por sua vez, será desenvolvido no item 4 e se dividirá em 4 subitens, analisando especificamente cada um dos dispositivos que apresentem características inconstitucionais.

2. Da desproporcionalidade por excesso. O retorno à intervenção política como instrumento macroeconômico de controle da inflação e a “má intenção legislativa” da sistemática heterônoma de desoneração tributária

A LC nº 192/2022 surge em linha com os impulsos de intervenção política na fixação técnica dos preços administrados que se iniciaram em 2008, atingiram o pico no final de 2014 e se consolidaram na época como um criticado instrumento de política macroeconômica de controle da inflação.

O fracasso deste modelo foi notório.

Diante dos ciclos e anticiclos da economia mundial pós-crise econômica de 2008, a indústria nacional do petróleo e gás, em especial, passou a conviver com a constante interferência da União na formação do preço dos combustíveis e derivados, impondo danos severos à economia nacional e à própria política inflacionária, que ultrapassou em larga escala o teto da meta após o ciclo político-eleitoral de 2014, com taxas negativas de crescimento do PIB.

A cronológica defasagem em relação ao custo em dólar e ao preço do barril, no caso específico do petróleo, aumentou o déficit da balança comercial do produto. Como resultado, o investimento na indústria nacional retraiu tanto no *upstream*, ou seja, na exploração e produção, quanto no *dowstream*, especialmente no que concerne

ao refino, que se manteve pouco eficiente e em regime de monopólio, aumentando ainda mais a exposição do mercado doméstico de gasolina, diesel e GLP à volatilidade do mercado internacional, como apontam Edmar Almeida, Patrícia Oliveira e Luciano Losekann. (2015, p. 532)

Apesar de o modelo de controle artificial de preços ter se mostrado equivocado, a crise de demanda causada pela pandemia de COVID-19 reviveu anseios populistas de estabilização política dos preços administrados, especialmente do preço dos combustíveis. Com isso, foi gerido o PLP nº 11/2020, que, a partir da disparada do preço petróleo causada em larga medida pelo embargo da produção da Rússia, converteu-se na Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022.

O *modelo* é o mesmo, isto é, a tentativa de controle do preço dos combustíveis através de intervenção política da União, mas o *enfoque* é diverso. A repercussão negativa da utilização da Petrobras como instrumento de controle da inflação pelo acionista majoritário fez com que o atual governo optasse por uma modalidade, de certa forma, politicamente conveniente: a criação de uma *sistemática heterônoma de desoneração tributária* do produto, focando na tributação estadual.

Ao fim e ao cabo, o que a LC nº 192/22 pretende é reduzir significativamente o impacto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ("ICMS") na formação do preço final ao consumidor da gasolina, do diesel e do GLP, às expensas dos Estados-Membros, e pior, sem qualquer influência relevante no preço praticado para o consumidor final.

O motivo é lógico e relativamente simples.

A estrutura de formação dos preços dos combustíveis, segundo dados oficiais da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis ("ANP"), depende basicamente de cinco variáveis:

- (i) Preço de produção (refino e importação);
- (ii) Preço do etanol (utilizado na proporção de 27% na venda da gasolina A);
- (iii) Tributos federais (PIS/PASEP, Cofins e Cide);
- (iv) Tributo Estadual (ICMS);
- (v) Distribuição, transporte e revenda.

Os dados são compilados a partir do Relatório do Mercado de Derivados de Petróleo, divulgado mensalmente pelo Ministério de Minas e Energia, e apresentam uma série histórica a partir de 2018. Considerando os dados divulgados pela ANP ao longo do ano de 2021, por exemplo, a proporção referente ao ICMS se mantém constante, com ligeiras variações regionais apenas (Tabela 1).

A estabilidade de uma das cinco proporções acima é inútil para o resultado, quando um dos itens varia constantemente. Em outras palavras, manter ou reduzir

o ICMS não importa necessariamente em redução do preço final, quanto os custos de produção, refino e importação, dependentes diretamente da variação do dólar e do preço do barril internacional, sofrem sucessivos aumentos.

A LC nº 192/22 pressupõe um controle político e artificial do valor da *commodity*, através da redução de medida doméstica de redução da tributação estadual apesar de ser notória a influência da conjuntura geopolítica sobre a formação preço internacional. A utilização da legislação como instrumento macroeconômico de controle da inflação é a *intenção da lei* e desta forma devem ser interpretados o seu alcance, a sua efetividade e, principalmente, a sua proporcionalidade.

Neste contexto, a sistemática heterônoma de desoneração tributária instituída pela legislação federal é *inadequada*, inclusive, em relação ao objetivo precípua da lei. Ao impor um ônus excessivo e fundamentalmente *inútil* aos Estados-Membros, a legislação se afigura desproporcional, na vertente de proibição de excesso.

A inutilidade da medida, inclusive, é ressaltada em recente estudo técnico do Conselho Nacional dos Secretários de Fazenda (COMSEFAZ, 2022, p. 13):

Se por um lado a diminuição do valor nas UFs que perdem receita não representa garantia de repasse total da redução no preço ao consumidor final, já que as margens dos setores de distribuição e revenda são apertadas, por outro, nos estados onde a alíquota média resulta em valor maior que a praticada hoje, é assegurado que vai haver aumento de preços ao consumidor final, onerando ainda mais os consumidores dessas UFs e indo contra o próprio espírito da lei que busca a redução do valor ao consumidor final.

Em um novo ciclo-eleitoral, os Estados-Membros estão sendo obrigados indiretamente a custear, com o seu próprio orçamento e sem manifestação de vontade autônoma própria, a uma *simulação legislativa* de combate à inflação, através de instrumento macroeconômico *inútil* para esta finalidade.

A sistemática de desoneração heterônoma da lei é inadequada, inútil e desproporcional. As consequências indesejáveis da intenção legislativa suplantam a sua intenção primária. Onerar indiretamente o orçamento dos entes subnacionais sob o pretexto de controle macroeconômico de preço de *commodity*, quando a desoneração em si é um meio inócuo desde a origem, revela, portanto, excesso de intervenção nos entes subnacionais, ignora o federalismo fiscal cooperativo e a autonomia federativa.¹

¹ Recentemente, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao analisar pedido cautelar formulado na ADI nº 6930, afastou a constitucionalidade dos incisos IV e V do art. 8º da LC n. 159/17, após sua modificação pela LC n. 178/21, consagrando a autonomia federativa, o federalismo cooperativo e, sobretudo, a tese da desproporcionalidade, na vertente da proibição do excesso como inerentes ao federalismo fiscal: “A submissão da reposição de vacâncias à autorização no Plano de Recuperação Fiscal, ato administrativo

A subversão assimétrica do equilíbrio federativo, através da pretensão de legitimar uma regra macroeconômica federal de controle da inflação que se mostra ineficaz e excessiva, em verdade, demonstra de plano a “evidência legislativa” (LANDIS, 2016, p. 135) de um contexto normativo viciado na sua origem.

A *intenção inconstitucional* da LC nº 192/22, ou, nas palavras de HASEN (2006), a “*má intenção legislativa*”, fica evidente quando se verifica tratar-se de tentativa frustrada de endereçamento de um problema conjuntural macroeconômico, ainda que importe em ruptura estrutural da política fiscal federalista.

3. Da desproporcionalidade por inadequação e desnecessidade. Existência de medida financeira de fato efetiva e de meio constitucional menos gravoso. A Conta de Estabilização de Preços de Combustíveis (PL nº 1.472/2021), o Convênio ICMS nº 192/21, suas prorrogações

Como visto no item antecedente, a LC nº 192/22 é desproporcional por inadequação. Ao enfrentar apenas uma das proporções que formam o preço do petróleo, a medida legislativa se mostra inapta para atingir a finalidade imediata de controle dos preços da *commodity* e mediata de intervenção de política macroeconômica inflacionária.

A variação do preço dos combustíveis não depende diretamente da proporção do tributo estadual, que, inclusive, mantém-se praticamente constante. A recente variação do preço do petróleo no mercado internacional afeta o preço final dos combustíveis ao consumidor no mercado doméstico, independentemente do custo do ICMS.

Neste contexto, as inovações legislativas da LC nº 192/22 não cumprem os requisitos do teste de adequação, que, em última análise, “*examina se a medida de intervenção está apta para atingir a finalidade a que se destina*”. (BRANCO, 2009, p. 75)

Há, entretanto, uma medida financeira efetivamente apta a atingir tanto a finalidade imediata de controle de preços quanto o objetivo mediato de reduzir o impacto inflacionário.

A experiência internacional indica que a variação do preço das *commodities* pode ser efetivamente mitigada através da adoção de um fundo de estabilização, como medida que “*ao mesmo tempo, permita a previsibilidade das mudanças de preços e, conseqüentemente, a redução dos riscos de investimento de potenciais entrantes no mercado doméstico de combustíveis*”. (ALMEIDA; OLIVEIRA; LOSEKANN, 2015, p. 551)

complexo que demanda anuência do Ministro de Estado de Economia, pareceres prévios da Secretaria do Tesouro Nacional, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do Conselho de Supervisão do Regime de Recuperação Fiscal, além de autorização final do Presidente da República (arts. 4º-A e 5º, da LC nº 159/2021, com a redação conferida pela LC nº 178/2021), parece afrontar, em juízo preliminar, a autonomia dos Estados e Municípios e o princípio da proporcionalidade na vertente da proibição do excesso, além de interferir diretamente na continuidade administrativa dos serviços públicos estaduais e municipais.” (BRASILIA, 2021)

O contexto político e econômico que inspirou a “má intenção legislativa” que geriu o PLP nº 11/20, e posteriormente a LC nº 192/22, também influenciou *medida financeira de fato efetiva*.

O Projeto de Lei nº 1472/2021, recentemente aprovado no Senado Federal (Sessão de 10/03/2022), altera a Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, introduzindo um capítulo dedicado à política de preços dos combustíveis.

Entre as medidas previstas, destaca-se um fundo de estabilização dos preços de combustíveis, denominado *Conta de Estabilização de Preços de Combustíveis* (“CEP-Combustíveis”), com “a finalidade de reduzir, observadas as regras fiscais e orçamentárias, o impacto da volatilidade dos preços dos combustíveis derivados de petróleo e GLP, inclusive o derivado de gás natural, para o consumidor final”. (Art. 68-J da Lei nº 9.478/97)

Formado por recursos oriundos (i) “de participações governamentais relativas ao setor de petróleo e gás destinadas à União”; (ii) “de excesso de arrecadação, relativo à previsão da lei orçamentária dos dividendos da Petrobras pagos à União”; (iii) de receitas públicas não recorrentes relativas ao setor de petróleo e gás, em razão da evolução das cotações internacionais do petróleo bruto”; e (iv) “do superávit financeiro de fontes de livre aplicação disponíveis no balanço da União, em caráter extraordinário” (Art. 68-I da Lei nº 9.478/97); e com limites de variação de preços fixados a partir da utilização de bandas móveis, o mecanismo de combate às flutuações de preço não depende de receitas tributárias, seja federal ou estadual.

O autofinanciamento sem aporte orçamentário, inclusive, é o modelo internacionalmente reconhecido como mais eficiente do que o controle de preços, ou o subsídio, sem custos fiscais relevantes, ou imposição unilateral de ônus orçamentário do ente central sobre os entes subnacionais.²

A LC nº 192/22 também é desproporcional por desnecessidade. Há meio constitucionalmente previsto “menos opressivo, capaz de render semelhante resultado”. (BRANCO, 2009, p. 75)

A partir do momento em que a crise cambial afetou o preço internacional da *commodity*, antes mesmo da disparada do preço do barril agravada pelo embargo à produção russa, os Estados-Membros, utilizando o mecanismo constitucionalmente previsto para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, nos termos do inciso II do artigo 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo, e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, celebraram o Convênio ICMS nº 192, de 29 de outubro de 2021.

Através do instrumento, os Estados adotaram medidas que, na prática, possibilitaram o congelamento do valor do imposto por um período inicial de 1º de novembro de 2021 a 31 de janeiro de 2022, prorrogados através do Convênio ICMS nº 1, de 27 de janeiro de 2022, até 31 de março de 2022.

² Há farta literatura neste sentido. Por todos, ver: Fasano (2000, p. 02-20).

Apesar da adoção da referida medida desde novembro de 2021, em 11 de março de 2022 surge a LC nº 192/22 com medidas mais gravosas. O orçamento dos entes subnacionais foi afetado gravemente, em período crítico, com os efeitos econômicos da pandemia ainda presentes e com as incertezas que afetam os investimentos privados a partir da eclosão da guerra.

Como afirmou a Ministra Cármen Lúcia, no julgamento da ADI nº 6031, a proporcionalidade emerge no controle de constitucionalidade como parâmetro de vedação dos “excessos normativos e das prescrições irrazoáveis do Poder Público”. (BRASÍLIA, 2020)

A LC nº 192/22 ultrapassa todas as barreiras razoáveis, representando uma medida de intervenção política *inadequada, desnecessária e excessiva*.

4. Análise específica dos dispositivos da LC nº 192/22

4.1. Art. 3º, inciso V, alínea “b”. Fixação de alíquota *ad rem* por lei complementar federal. Violação da literalidade do artigo 155, §4º, inciso IV. Subversão da competência constitucional do CONFAZ (Artigo 155, § 2º, XII, ‘g’) e da autonomia dos Estados-Membros (Artigo 18)

A escolha da modalidade de alíquota *ad rem*, ou seja, por unidade de medida adotada, feita pela alínea “b” do inciso V do artigo 3º da LC nº 192/22, prescindiu da participação constitucionalmente prevista dos Estados-Membros, violou a competência do CONFAZ e desconsiderou a própria *literalidade* do artigo 155, §4º, inciso IV da Constituição, que, inclusive, a legislação complementar visava a regulamentar.

A imposição da modalidade *ex ante* pelo dispositivo legal regulamentador ignorou a disposição literal do referido dispositivo constitucional que atribuía a definição como uma opção ofertada aos Estados e ao Distrito Federal, mediante deliberação a ser realizada no âmbito do CONFAZ, nos termos do § 2º, XII, alínea “g”, do artigo 155.

A técnica legislativa utilizada pelo referido dispositivo da LC nº 192/22 é curiosa. Apesar de o *caput* do inciso V do artigo 3º copiar o dispositivo constitucional, remetendo a definição das alíquotas à “*deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal*”, a alínea “b” do mesmo inciso define as alíquotas do imposto como sendo *específicas (ad rem), por unidade de medida adotada*, citando expressamente o § 4º do art. 155 da Constituição Federal.

A alínea “b” do inciso IV do §4º do artigo 155, por sua vez, prevê que as alíquotas “*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*”.

Claramente, portanto, estabelece uma opção, com duas possibilidades excludentes entre si, e cuja escolha recai sobre os *Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, “g”*. Não se trata de imposição da alíquota *ad rem* sobre a alíquota *ad valorem*, que poderia dar fundamento à redação da alínea “b” do inciso V do artigo 3º da LC nº 192/22. A opção por uma ou outra decorre da própria literalidade do dispositivo que foi, em boa parte, transcrito literalmente pelo inciso V do artigo 3º, e citado expressamente pela sua alínea “b”.

Em última análise, a lei complementar regulamentadora copiou trechos da norma constitucional que visava regulamentar, de forma seletiva, com a finalidade de imposição da alíquota *ad rem* sobre a alíquota *ad valorem*, quando a literalidade do texto constitucional descreve expressamente uma opção, cuja definição compete aos Estados-Membros, através da celebração de Convênio ICMS.

O resultado não é apenas retórico. A mudança da sistemática afeta diretamente a alíquota, subverte a formação da base de cálculo do tributo e indiretamente influencia na formação do Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (“PMPF”).

Como consequência, estudo técnico do COMSEFAZ revela uma perda estimada de arrecadação na ordem de três bilhões de reais para 18 unidades da Federação, “apenas no restante do exercício de 2022 caso houvesse a implementação desta sistemática a partir de 01/04/2022”. (CRUZ, 2022, p. 14)

Como se trata de escolha constitucionalmente atribuída aos Estados-Membros, a partir do momento em que a adoção da alíquota *ad rem* afeta significativamente a arrecadação de 18 unidades da Federação, é lógico deduzir que, se não fosse a imposição por lei complementar, a opção seria a manutenção da alíquota *ad valorem*.

Ao subverter a opção que decorre da literalidade da alínea “b” do inciso IV do §4º do artigo 155 da Constituição, preferir a competência constitucional do CONFAZ e ignorar a autonomia dos entes subnacionais, a imposição inconstitucional prevista pela alínea “b” do inciso V do artigo 3º da LC nº 192/22 atribuiu ônus excessivo à arrecadação de 18 Estados-Membros, e sobretudo inútil.

A desconsideração do texto literal da Constituição trouxe consequências práticas negativas para os entes públicos e para o mercado. O dispositivo legal em referência, além de onerar a arrecadação estadual, não se presta para atingir o resultado pretendido de controlar o preço dos combustíveis e, indiretamente, o seu impacto inflacionário.

Há, portanto, inconstitucionalidade material clara em relação a este dispositivo específico.

4.2. Artigo 6º, §4º e §5º. Parâmetros normativos impostos por norma regulamentadora, sem correlação com dispositivo constitucional

Em ambos os parágrafos citados, o artigo 6º da LC nº 192/22 estabelece critérios que deverão ser observados pelos Estados-Membros na fixação da alíquota inicial e

nos seus reajustes. Em outras palavras, limita a autonomia plena dos Estados-Membros, sem que haja comando constitucional específico.

Desta forma, o §4º do artigo 6º impõe a observância de interstício mínimo de “12 (doze) 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”.

O §5º do artigo 6º, por sua vez, impõe o dever de os entes subnacionais observarem “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”.

Ambos os dispositivos veiculam imposição que limitam a autonomia plena dos Estados-Membros, prevista no artigo 18 da Constituição, e novamente inovam na regulamentação por lei complementar do texto literal previsto no inciso IV do §4º do artigo 155 da Constituição.

A fixação da alíquota pelos Estados, portanto, além de adotar a modalidade *ad rem*, precisam se adequar aos parâmetros normativos fiados pelo §4º e pelo §5º do artigo 6º de uma lei complementar federal. Em outras palavras, a LC nº 192/22 subverte a competência do CONFAZ, prevista na alínea “g” do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição, e, por via transversa, impõe alíquota excessiva e inapropriada para o orçamento dos Estados-Membros e para a percepção do consumidor final.

A autorização constitucional dada para a lei complementar de fixar requisitos para a concessão de isenções não é irrestrita. No exercício do poder regulamentar, não se pode “criar fórmulas jurídicas conflitantes com a Constituição e até com a mais primária das lógicas jurídicas”. (FANUCCHI, 1977, p. 43)

Em linha com o dispositivo anterior, há evidente inconstitucionalidade material no §4º e no §5º do artigo 6º da LC nº 192/22.

4.3. Artigo 7º. Fixação por lei complementar de medida transitória que importa em isenção. Violação ao artigo 151, inciso III, e ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição. Desconsideração dos limites regulamentares da lei complementar

O dispositivo da LC nº 192/22 em referência estabeleceu parâmetros de fixação da base de cálculo do tributo, para fins de substituição tributária, nas operações com diesel. Na prática, a sistemática, mesmo que transitória, tendo vigorado da data de publicação da lei, ou seja, 11 de março de 2020, até a edição o Convênio ICMS 16, em 24 de março de 2022, representou redução e congelamento inconstitucionais de carga tributária.

A regra, ainda que de vigência limitada, reflete bem a intenção inconstitucional da LC nº 192/22 e a desconsideração dos limites do poder regulamentar conferido pela Constituição à lei complementar, em matéria de ICMS.

O intuito de controle inflacionário está claro neste dispositivo, dedicado ao delicado tema da formação do preço do diesel.

Neste ponto, o artigo 7º da LC nº 192/22 prevê regra transitória, fixando a base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária em relação às operações com diesel, até 31 de dezembro de 2022, como sendo *a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 (sessenta) meses anteriores à sua fixação*, enquanto não disciplinada a matéria em Convênio ICMS.

Mais uma vez, um dispositivo da LC nº 192/22 foi além da norma constitucional de referência, no caso do texto do inciso III do artigo 151, ultrapassando os limites do poder regulamentar conferido à lei complementar pela alínea “g” do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição, e criou regra transitória nova e inconstitucional.

Não há autorização para a lei complementar regulamentadora, a qual apenas compete *regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*,³ instituir, ainda que de forma provisória, *isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*.⁴

E muito menos se trata do permissivo constante da alínea “b” do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição, que prevê caber à lei complementar *dispor sobre substituição tributária*.

A matéria, de um lado, sugere interpretação sistemática com o disposto no inciso III do artigo 146 da Constituição que dispõe que à lei complementar é reservado *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*. De outro, exige, como sustenta Humberto Ávila, o estabelecimento dos limites “na definição e na função das ‘normas gerais’ relativamente ao princípio federativo”, ou, de outra maneira, “como pode a União Federal editar uma lei complementar que determine as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos dos Estados e dos Municípios (art. 146, III, ‘a’)?” (ÁVILA, 2012, p. 190-191)

Geraldo Ataliba (1989), respondendo a esta pergunta, sustenta que a expressão norma geral em matéria tributária deve ser interpretada com base no *princípio federativo*. O Supremo Tribunal Federal (2005), por sua vez, seguindo este racional, estabeleceu há longa data, no julgamento do crédito-prêmio do IPI, que o sentido de norma geral se refere à matéria veiculada por lei complementar.⁵

A fixação de metodologia de cálculo que importa em redução e congelamento da carga tributária do imposto, incidente sobre um produto específico do conjunto dos combustíveis derivados do petróleo (diesel), não constitui, por certo, matéria geral reservada à lei complementar.

Não se trata apenas de violação de cunho geral ou metodológico. A manipulação da formação da base de cálculo do diesel combustível, através de instrumento legal

³ Cf. alínea “g”, do inciso XII, do §2º, do artigo 155, da Constituição.

⁴ Cf. inciso III do artigo 151 da Constituição.

⁵ Cf. RE 208.260/RS, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 16.12.2004, DJ 28.10.2005.

inapto para tal finalidade, teve o objetivo material de reduzir e congelar a carga tributária estadual, com graves consequências para a arrecadação. Adentrou, portanto, em elementos específicos, formadores da base de cálculo do tributo, reservados à competência dos Estados, e invadiu matéria específica acerca da incidência do tributo sobre um produto, da mesma forma, específico.

Não há matéria geral e, assim, não há competência reservada à lei complementar. Ao revés, a instituição de critérios específicos trouxe consequência material direta, que afetou sensivelmente a arrecadação estadual. A Nota Técnica nº 13/2022 do COMSEFAZ traz claro o efeito econômico da intromissão na competência estadual:

Em cálculos realizados por diversas unidades federativas e, entre todas, cite-se o Ceará, o valor da base de cálculo atual do diesel seria defasado em torno de 27,6%, a fim de cumprir o art. 7º da LC nº 192/22. (...) Diante do comando ofertado pelo art. 7 da LC nº 192/22, os Estados estão sendo forçados a rever, já na sistemática do Ato Cotepe publicado quinzenalmente pelos Estados, e que se encontra CONGELADO, desde novembro de 2022, os valores relativos ao diesel. Assim, a respeitar-se a redação inconstitucional, os prejuízos já adviriam a partir de 1 de abril de 2022 (...). (CRUZ, 2022, p. 3)

Ainda que temporário e ainda que tenha sido suplantado pela edição do Convênio ICMS 16/2022, o dispositivo previsto no artigo 7º da LC nº 192/22 instituiu benefício fiscal inconstitucional, novamente com a imposição unilateral de ônus orçamentário relevante aos entes subnacionais.

4.4. Artigo 8º. Benefício fiscal sem estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Violação ao artigo 113 do ADCT

O artigo 8º traz regra dispensado a estimativa de impacto orçamentário-financeiro para as proposições legislativas e atos do Poder Executivo que entrarem em vigor no exercício de 2022, “quando houver a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita (artigo 14, *caput*, I, II, da Lei Complementar nº 101/2000) ou quanto à exigência da apresentação de demonstrativo de impacto orçamentário financeiro nas alterações da legislação (artigo 125 da Lei Federal nº 14.194/2021)”.

Trata-se de tentativa de incluir regra excepcional à necessidade de prévio estudo de impacto, com referência expressa à LRF e à Lei Federal nº 14.194/2021, mas desconsiderando a mesma obrigação, prevista no artigo 113 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição, em redação conferida pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016.

A violação, portanto, é explícita.

A este respeito, inclusive, há Proposta de Emenda Constitucional, denominada de “PEC dos combustíveis”, apresentada pelo Deputado Federal Christino Áureo, que inclui dispositivo próprio no ADCT, excepcionalizando a exigência de compensação, mas “devendo ser acompanhada da estimativa prevista no art. 113 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e respeitar as metas anuais de resultado fiscal.”

Mesmo se tratando de PEC e de dispositivo com alguma preocupação com a sustentabilidade fiscal, em linha com recente Emenda Constitucional nº 109/2021, recebeu fortes críticas. A exigência de estudo prévio de impacto às reduções tributárias foi avanço financeiro que não comporta exceções. Afastar episodicamente esta regra pode abrir portas para desequilíbrios fiscais desmedidos, sem motivação técnica e sem aferição da eficiência econômica, ou seja, “implica irresponsabilidade fiscal”, como conclui Fernando Facury Scaff, em recente artigo sobre a Proposta. (2022)

No caso do artigo 8º da LC nº 192/22, temos uma norma infraconstitucional, violando um comando constitucional explícito (Art. 113 do ADCT), sem qualquer justificativa financeira e com o mero objetivo de possibilitar sejam editadas normas que diminuam a carga tributária estadual sobre o preço dos combustíveis, desconsiderando a sustentabilidade fiscal, recentemente elevada à estatura de princípio constitucional (Art. 163, inciso VIII).

Desrespeita, ainda, jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal. Em julgamento datado de 14 de março de 2022, sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o tribunal prestigiou o artigo 113 do ADCT, superou a ideia de que a norma se destina somente à União e fixou a seguinte tese: “[é] inconstitucional lei estadual que concede benefício fiscal sem a prévia estimativa de impacto orçamentário e financeiro exigida pelo art. 113 do ADCT”, ressaltando que:

Com base no art. 113 do ADCT, toda “proposição legislativa [federal, estadual, distrital ou municipal] que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”, em linha com a previsão do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. (BRASÍLIA, 2022)

O artigo 8º da LC nº 192/22, portanto, além de representar um retrocesso fiscal sem justificativa aparente, viola o artigo 113 do ADCT e a jurisprudência do STF que entende que suas exigências se estendem para todas as renúncias de receita e para todos os entes da Federação.

5. Conclusão

Por tais razões, concluo objetivamente:

(i) a LC nº 192/22 pressupõe um controle político e artificial do valor da *commodity*, apesar de ser notória a influência da conjuntura geopolítica sobre a formação do preço internacional;

(ii) a utilização da legislação como instrumento macroeconômico de controle da inflação é a *intenção da lei* e desta forma devem ser interpretados o seu alcance, a sua efetividade e a sua proporcionalidade;

(iii) a sistemática heterônoma de desoneração tributária instituída pela legislação federal é inadequada, inclusive, em relação ao objetivo precípua da lei. Ao impor um ônus excessivo e fundamentalmente *inútil* aos Estados-Membros, a legislação se afigura desproporcional, na vertente de proibição de excesso;

(iv) a LC nº 192/22 é desproporcional por inadequação, haja vista que enfrenta apenas uma das proporções que formam o preço do petróleo, mostram-se inapta para atingir a finalidade imediata de controle dos preços da *commodity* e mediata de intervenção de política macroeconômica inflacionária;

a medida financeira efetivamente apta a atingir tanto a finalidade imediata de controle de preços quanto o objetivo mediato de reduzir o impacto inflacionário, de acordo com a experiência internacional, seria a criação de um fundo de estabilização de preços, a exemplo do que prevê o Projeto de Lei nº 1472/2021, com a criação da Conta de Estabilização de Preços de Combustíveis (“CEP-Combustíveis”);

(vi) a LC nº 192/22 também é desproporcional por desnecessidade, de modo que, utilizando o mecanismo constitucionalmente previsto para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, previsto no inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, o Estados-Membros celebraram o Convênio ICMS nº 192, de 29 de outubro de 2021, congelando o impacto tributário estadual na *commodity*;

(vii) a alínea “b” do inciso V do artigo 3º da LC nº 192/22, ao impor modalidade de alíquota *ad rem*, ou seja, por unidade de medida adotada, prescindiu da participação constitucionalmente prevista dos Estados-Membros, violou a competência do CONFAZ e desconsiderou a própria literalidade do artigo 155, §4º, inciso IV da Constituição, que, inclusive, a legislação complementar visava a regulamentar;

- (viii) o §4º e o §5º do artigo 6º da LC nº 192/22 limitam a autonomia plena dos Estados-Membros, prevista no artigo 18 da Constituição, e novamente inovam na regulamentação por lei complementar do texto literal previsto no inciso IV do §4º do artigo 155 da Constituição;
- (ix) o artigo 7º da LC nº 192/22 foi além da norma constitucional de referência, no caso do texto do inciso III do artigo 151, ultrapassando os limites do poder regulamentar conferido à lei complementar pela alínea “g” do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição, e criou regra transitória nova e inconstitucional;
- (x) o artigo 8º da LC nº 192/22, ao excepcionalizar a exigência constitucional de estimativa de impacto para benefício fiscal, viola comando constitucional explícito (Art. 113 do ADCT), sem qualquer justificativa financeira e com o mero objetivo de possibilitar sejam editadas normas que diminuam a carga tributária estadual sobre o preço dos combustíveis, desconsiderando a sustentabilidade fiscal, recentemente elevada à estatura de princípio constitucional (Art. 163, inciso VIII).

Neste emaranhado de regras regulamentadoras, que ora observa a Emenda Constitucional nº 33/21, ora se afasta dos seus limites, inclusive de demarcações textuais expressas, a intenção clara de utilizar a legislativa complementar para resolver um problema conjuntural, com reflexos políticos-eleitorais diretos, subverte a estrutura da incidência do ICMS sobre os combustíveis.

O resultado, embora possa representar algum alívio imediato e de curta duração no preço final do combustível em poucos Estados, reflete a insegurança jurídica estrutural da intervenção estatal da indústria do petróleo e gás no Brasil. Em outras palavras, transforma a riqueza natural em um verdadeiro “pesadelo institucionalizado”.

Referências

- ALMEIDA, Edmar Luis Fagundes de; OLIVEIRA, Patrícia Vargas de; LOSEKANN, Luciano. Impactos da contenção dos preços de combustíveis no Brasil e opções de mecanismos de precificação. *Revista de Economia Política*. 35 (3), p. 531-556, jul.-set. 2015.
- ANDRADE, Carlos Drummond. *A Grande Manchete*. Discurso de primavera e algumas sombras. São Paulo: Companhia das Letras, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros. nº 48, 1989.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª ed. Saraiva: São Paulo, 2012.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Juízo de Ponderação na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. ANP. *Composição e estrutura de formação dos preços*. Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Publicado em: 29.10.2020 e atualizado em: 14.02.22. Disponível em: <<https://www.gov.br/anp/pt-br>>. Consulta em: 25 de mar. de 2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *ADI 6031/DF – Distrito Federal*. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator(a): Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 27/03/2020. Publicação: 03/06/2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5564645>>. Consulta em: 03 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *ADI 6303/RR – Roraima*. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento: 14/03/2022. Publicação: 18/03/2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5842989>>. Consulta em: 03 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *RE 208.260/RS – Rio Grande do Sul*. Recurso Extraordinário. Relator: Min. Maurício Corrêa. Julgamento: 16/12/2004. Publicação: 28/10/2005. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1659530>>. Consulta em: 03 abr. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (Relator Ministro Roberto Barroso). *ADI 6930/DF – Distrito Federal*. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Julgamento: 25/08/2021. Publicação: 27/08/2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6221519>>. Consulta em: 03 abr. 2022.

CRUZ, Décio José Padilha da. *Nota Técnica nº 013/2022 do Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda*. Brasília: mar. 2022. Disponível em: <www.comsefaz.org.br>. Consulta em: 01 abr. 2022.

FANUCCHI, Fábio. Convênios para isenção de ICM: inconstitucionalidades da Lei Complementar n. 24, de 1975. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 1, p. 42-45, jul./set. 1977.

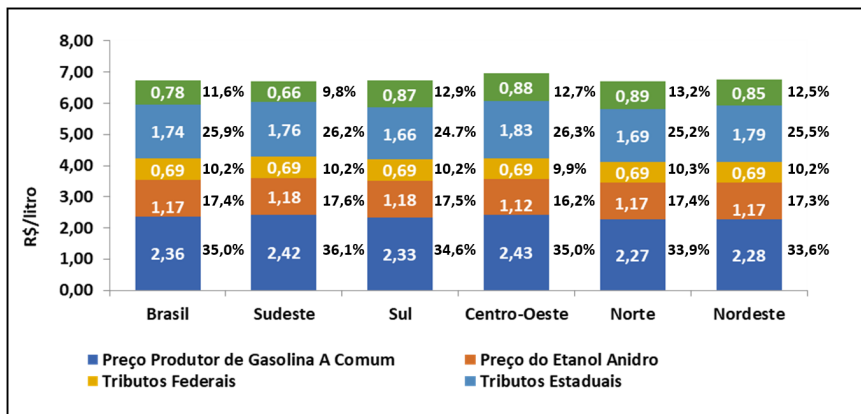
FASANO, Ugo. Review of the experience with oil stabilization and savings funds in selected countries. *IMF Working Paper*. Middle Eastern Department. Issue 112, p. 02-20, jun. 2000.

HASEN, Richard L. Bad legislative intent. *Wisconsin Law Review*. 2006, n. 3, p. 843-895, 2006. Disponível em: <<https://repository.law.wisc.edu/s/uwlaw/item/19080>>. Consulta em: 25 mar. 2022.

LANDIS, Dean. What is legislative intent? Evidence of contexto. In *Misreading law, misreading democracy*. NOURSE, Victoria et al. Cambridge: Harvard University Press, 2016, p. 135.

SCAFF, Fernando Facury. O preço dos combustíveis e os projetos para redução de tributos. *Revista eletrônica Consultor Jurídico*. fev. 2022. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2022-fev-21/justica-tributaria-preco-combustiveis-projetos-reducao-tributos> >. Consulta em: 24 mar. 2022.

Anexo: Tabela 1



Fonte: ANP (2022)