

CENTRO UNIVERSITÁRIO SALESIANO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

NATHÁLIA PEREIRA BRITO

**A IMPORTÂNCIA DA UNIFORMIZAÇÃO DO ICMS NOS COMBUSTÍVEIS E
SEUS IMPACTOS ECONÔMICOS**

VITÓRIA
2022

NATHÁLIA PEREIRA BRITO

**A IMPORTÂNCIA DA UNIFORMIZAÇÃO DO ICMS NOS COMBUSTÍVEIS E SEUS
IMPACTOS ECONÔMICOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro
Universitário Salesiano, como requisito obrigatório para
obtenção do título de Bacharelado em Direito.

Orientador: Prof. Me. Thyago Brito de Mello

VITÓRIA

2022

CENTRO UNIVERSITÁRIO SALESIANO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

NATHÁLIA PEREIRA BRITO

**A IMPORTÂNCIA DA UNIFORMIZAÇÃO DO ICMS NOS COMBUSTÍVEIS E SEUS
IMPACTOS ECONÔMICOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro
Universitário Salesiano, como requisito obrigatório para
obtenção do título de Bacharelado em Direito.

Aprovado em 5 de Julho de 2022, por:

Banca Examinadora

Prof. Me. Thyago Brito, de Mello – Orientador

Profª. Me. Ludmilla Gobbo Sá Cavalcante

Prof. Esp. Davi Pascoal Miranda

A IMPORTÂNCIA DA UNIFORMIZAÇÃO DO ICMS NOS COMBUSTÍVEIS E SEUS IMPACTOS ECONÔMICOS

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de curso mostra sua relevância social ao ponto de que neste momento, no Brasil, ano de 2022, tem se levantado questões acerca das alíquotas do ICMS, principalmente, nos preços de combustíveis. Esse imposto, conforme ao longo da dissertação foi aferido, tem impacto econômico latente na vida dos brasileiros. Em se tratando de um imposto indireto, ou seja, não é cobrado diretamente como o IPVA, ou descontado em folha como o IRPF, muitas vezes não tem sua tributação discriminada de forma simples e cara para o contribuinte. Sendo um imposto indireto, muitas vezes o contribuinte não tem o conhecimento da extensão de sua carga tributária, e de quanto esse imposto impacta em seus proventos. Neste TCC pode ser encontrado a origem do crédito do ICMS, seu fato gerador, ou melhor, em que ações incidem os ICMS, bem como institutos e princípios que o caracterizam. Foi usada a pesquisa bibliográfica, ou seja, artigos, livros, em que doutrinadores se manifestaram sobre o tema, como suporte. Sendo descritos neste trabalho com a visão e perspectiva da autora. Acerca dos resultados encontrados, cumpre saltar que ficou evidente a importância de um sistema de uniformização das alíquotas do ICMS. Será citada Projeto de Lei Complementar nº 18, aprovado pelo plenário no dia 13 de junho de 2022, que busca a uniformização das alíquotas, estabelecendo limite máximo para a fixação das alíquotas do ICMS nos combustíveis. Até 31 de dezembro de 2022 haverá uma compensação paga pelo governo federal aos estados pela perda de arrecadação do imposto por meio de descontos em parcelas de dívidas refinanciadas desses entes federados junto à União. A compensação tem por objetivo evitar déficits até que a nova medida esteja incorporada aos estados, sem que haja grande prejuízo a curto e médio prazo. Assim, inicia-se a dissertação.

Palavras-chave: Direito Tributário; impostos; alíquota ICMS; uniformização.

THE IMPORTANCE OF UNIFORMIZATION OF ICMS IN FUEL AND ITS ECONOMIC IMPACTS

ABSTRACT

The present End of Course Work shows its social relevance to the extent that at this moment, in Brazil, in the year 2022, questions have been raised about the ICMS rates, especially in fuel prices. This tax, as assessed throughout the dissertation, has a latent economic impact on the lives of Brazilians. Since it is an indirect tax, that is, it is not directly charged as the IPVA, or deducted in the payroll as the IRPF, many times it does not have its taxation broken down in a simple and expensive way for the taxpayer. Being an indirect tax, many times the taxpayer is unaware of the extent of his tax burden, and how much this tax impacts his income. In this TCC the origin of the ICMS credit can be found, its generating fact, or rather, in which actions the ICMS falls, as well as institutes and principles that characterize it. The bibliographical research was used, that is, articles, books, in which doctrinaire have manifested themselves on the theme, as support. These are described in this work from the author's point of view and perspective. About the results found, it is important to point out that the importance of a uniform ICMS tax rate system was evident. Project of Complementary Law no. 18, approved by the plenary on June 13, 2022, will be cited, which seeks the uniformization of the rates, establishing a maximum limit for fixing the ICMS rates on fuels. Until December 31, 2022 there will be a compensation paid by the federal government to the states for the loss of tax collection through discounts in installments of refinanced debts of these federal entities with the Union. The compensation aims to avoid deficits until the new measure is incorporated to the states, without great damage in the short and medium term. Thus, begins the dissertation.

Keywords: Tax Law; taxes; aliquot ICMS; uniformization.

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Classificação das espécies tributárias	18
Tabela 02 – Média de alíquotas internas de ICMS por estado	28

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – porcentagem ICMS combustíveis por Estado

39

LISTA DE IMAGENS

Imagem 01 – tributação indireta sobre o consumo	32
Imagem 02: componentes de custos e tributos presentes no preço final da gasolina para o consumidor	37

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1 ASPECTOS GERAIS DOS TRIBUTOS EM ESPÉCIES	11
1.1 TAXAS	13
1.2 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	14
1.3 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS	15
1.4 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	15
1.5 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIAS	16
1.6 CONTRIBUIÇÕES CONSTITUCIONALIZADAS	17
1.7 TABELA COMPARATIVA: CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	18
1.8 IMPOSTOS	18
1.8.1 Impostos Estaduais	19
1.8.1.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte e Telecomunicações (ICMS)	21
1.8.1.1.1 Origem do Crédito do ICMS	22
1.8.1.1.2 ICMS na Constituição	23
1.8.1.1.3 Substituição Tributária	23
1.8.1.1.4 Princípio da não cumulatividade	24
2 CRITÉRIO DISCRICIONÁRIO NA FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO ICMS	27
3 REFLEXOS DO ICMS NA ECONOMIA DOS ESTADOS BRASILEIROS	32
4 A DIFERENCIAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO ICMS E SEUS EFEITOS NO PREÇO DOS COMBUSTÍVEIS	36
5 UMA ANÁLISE DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 18, DE 2022 QUE TRATA DA POSSÍVEL UNIFORMIZAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO ICMS NOS COMBUSTÍVEIS	40
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS	

INTRODUÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem por base a matéria de Direito tributário. Tendo como principal objetivo analisar e descrever a incidência e impacto do ICMS na economia dos estados brasileiros. A análise mostra relevância principalmente pela densa carga tributária e dificuldade de compreensão em razão da complexidade do sistema tributário vigente.

Nesse Trabalho de Conclusão de Curso será dado enfoque ao Imposto Sobre Circulações de Mercadorias e Serviços de Transporte e Telecomunicações. O imposto de maior incidência nos combustíveis, e que se faz presente da conta de energia das casas, até a alimentação. Deste modo o tema possui enorme relevância social e acadêmica. Cumprir saltar que o trabalho foi redigido em um período de questões elencadas acerca do ICMS nos combustíveis. PEC's sendo julgadas e brasileiros, tanto leigos quanto operadores do direito, atentos às mudanças, já que as mesmas afetam diretamente a economia do país.

Como será aludido abaixo, o ICMS incide nos preços dos alimentos, em decorrência dos transportes interestaduais, importações, e compra de commodities, como o petróleo, insumo dos combustíveis fósseis veiculares. Será analisado o impacto do ICMS na vida dos brasileiros, tal qual os reflexos do critério discricionário na fixação das alíquotas. Sendo o critério discricionário, munidos pelo poder conferido pela Constituição Federal, as alíquotas são fixadas pelos estados e Distrito Federal, já que a competência para tributar é dos estados. Nesse ensejo, será discutido até que ponto a diferenciação nas alíquotas do ICMS dos combustíveis em cada estado pode impactar a economia? Sendo esse, o problema de pesquisa deste TCC.

Para a realização do Trabalho foi utilizado a pesquisa bibliográfica. Nesse tipo de pesquisa o texto é apresentado na perspectiva de diferentes autores, conceitos, definições, características e procedimentos que possibilitam a adequada compreensão de uma pesquisa que se estrutura e se desenvolve a partir da produção teórica de outros autores.

A pesquisa bibliográfica está inserida principalmente no meio acadêmico e tem a finalidade de aprimoramento e atualização do conhecimento, através de uma investigação científica de obras já publicadas.

Tendo sido esclarecida a relevância do tema, bem como seus objetivos, e metodologia, inicia-se o desenvolvimento das questões em pauta.

1 ASPECTOS GERAIS DOS TRIBUTOS EM ESPÉCIES

Existem várias vertentes da origem dos tributos. Há registro da cobrança de tributos desde os tempos antigos. Considerando um momento histórico onde havia de forma geral a figura de um soberano, em se tratando de determinação/imposição de tributo, bastava apenas uma única condição: a sua vontade.

Abaixo, será transcrito um curto documentário sobre a História dos Tributos, narrada pelo ator e interprete Paulo Betti (2017¹):

“Na Magna Carta (Carta Magna), no período de 1215 d.C. (depois de Cristo) – o Rei João sem terras da Inglaterra, diante de um cenário de iminente guerra com a França, não tinha grandes propriedades e necessitava da ajuda dos nobres para fornecer homens ao seu exército e custeá-lo. Necessitando dos nobres, ao rei é imposto uma condição para que continuem custeando a guerra e dando o seu apoio – tal condição é posta em uma carta, conhecida como Magna Charta (Carta Magna) em 1215 d.C. A condição dizia que não haveria tributação sem concordância dos nobres. Conhecida pela expressão “no taxation without representation” (na tradução livre: “nenhuma tributação sem representação”). Tal ideia gera o que também é chamado de autoimposição. Portanto, diante do cenário, considerando a exigência proposta pelos nobres, há uma espécie de embrião do Princípio da Legalidade, uma vez que havia uma forma/requisitos desejados para instituição do tributo por aqueles que financiavam o rei, propondo mudança à imposição pecuniária do soberano. No Brasil os primeiros “registros” vêm da exploração pelos Portugueses do Pau-Brasil e dos diversos recursos brasileiros, principalmente o ouro. Diz-se que naquela época os encargos advindos da exploração e repassados à Coroa Portuguesa vinham em forma de “tributos”, ainda não nomeados de fato na época. No Brasil, Felipe dos Santos e Tiradentes lideraram revoltas contra Portugal contra a cobrança do Quinto das Pedrarias e das Casas de Fundição. Nada do que era recolhido ficava aqui. Toda riqueza era enviada à Coroa Portuguesa. Felipe dos Santos e Joaquim da Silva Xavier morreram pela independência do Brasil. Seus corpos foram esquartejados e suas gerações amaldiçoadas. Ambos foram sacrificados pela liberdade. Que só viria anos depois. Um século depois dos inconfidentes, já quase no século 20 foram criadas as primeiras leis tributárias brasileiras, que viriam se constituir muitos anos depois, em 1966 no Código Tributário Nacional”.

Agora, o que se arrecada fica no próprio país, tem destinação social e serve a toda nação. Foram estabelecidas as condições para o crescimento da nação através do uso social dos tributos, em transporte, saúde, educação, pesquisas, etc.

¹ Youtube. Narração Paulo Betti. **A história dos tributos**, 2017. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=EM_gruOGRn4. (Acesso em 14 de junho de 2022)

Cabe ao cidadão cumprir com sua prestação de pagar seus impostos e aos governantes fazer esses repasses e cumprir com seu compromisso legal de reverter o ônus dado ao cidadão em segurança e qualidade de vida.

Sobre esse tema, Bernardo Ribeiro de Moraes (1996, p. 103) traz importante relato, abaixo descrito:

É evidente que, com o aparecimento da sociedade humana, o homem sentiu a necessidade da existência de um fundo financeiro, pecuniário ou outros valores, fruto da colaboração dos membros da coletividade, a fim de poder atender as necessidades coletivas. Assim, desde que o progresso começou a tomar conta das primeiras civilizações, começaram a aparecer as primeiras contribuições compulsórias (imposição fiscais), embora com diferentes nomes e na forma diversa da concebida nos dias de hoje. Diante da inexistência de dados sobre a antiguidade, que nos permita apurar a época e o local em que podemos reproduzir aqui, fazendo referência à origem da tributação, a lapidar frase de Savério Mandetta, dirigida para a origem dos impostos em geral: “a origem da tributação “remonta às épocas mais antigas da história da humanidade; distancia-se e desaparece nas sombras incertas do passado mais longínquo” [...] Do ponto de vista jurídico, as contribuições fiscais passaram de imposições arbitrárias e vexatórias, ou de donativos voluntários, para contribuições compulsórias pelos costumes e, mais tarde pelas leis. Segundo o aspecto econômico, as contribuições fiscais passaram de prestações de labor (“imposto braçal”) para prestações em espécie e depois em dinheiro. De acordo com a política, as contribuições de contribuições sob força para contribuições definidas em lei.²

Nesse sentido o Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º (CTN) alude que, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

É fundamental destacar que atualmente ainda existem divergências doutrinárias acerca do número de espécies tributárias existentes no país. Existindo pelo menos quatro teorias acerca do tema. Veja-se:

- Teoria bipartite, clássica ou dualista: utiliza como critério de classificação a base de cálculo de cada espécie tributária. A partir disso, reconhece como espécies tributárias apenas os impostos, que a base de cálculo é o dimensionamento de um fato lícito não consistente em um serviço ou coisa

² MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 5.ed, Rio de Janeiro: Forense, 1996. p.103-104.

estatal, e as taxas, que a base de cálculo é a medição de um serviço ou coisa estatal.

- Teoria tripartite, tripartida ou tricotômica: realiza uma classificação conforme a vinculação do tributo com um comportamento do Estado, ou não, chegando à conclusão que as espécies existentes são os impostos (tributos não vinculados), as taxas (tributos diretamente vinculados) e as contribuições de melhoria (tributos indiretamente vinculados).
- Teoria quadripartite ou quadripartida: defendem que existem quatro espécies tributárias, os impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Considerando as contribuições de melhoria e as contribuições especiais dentro da espécie “contribuições”.
- Teoria quindipartite ou pentapartida: sendo a teoria predominante, defende que são cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Ao todo, entre impostos federais, estaduais e municipais, taxas e contribuições, o Brasil possui uma lista de 92 tributos vigentes que pode ser acessada no site do Portal Tributário.

A partir do supracitado, serão apresentadas as principais características das espécies tributárias, se considerando a teoria quindipartite, pentapartida ou pentapartite.

1.1 TAXAS

Também possuem três características que lhe conferem especificidade, a primeira se encontra no fato de ser um tributo diretamente vinculado, ou seja, sua incidência está relacionada a uma atividade estatal, o inciso II, do art. 145 da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Como visto, existem dois fatos geradores das taxas, a prestação de um serviço público específico e divisível e o exercício do poder de polícia, ou seja, um comportamento estatal e não do contribuinte.

O que dá origem a sua segunda característica, as taxas possuem finalidade específica, a arrecadação é feita para custear um serviço pré-determinado.

E finalmente, assim como os impostos, se trata de um tributo não restituível, permanece definitivamente nos cofres públicos. Como exemplo podemos citar as taxas de iluminação e limpeza pública.

1.2 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

Possui previsão no artigo 145, inciso III da Constituição Federal. Que disserta no sentido de que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Conforme pode-se ver no artigo supracitado, a contribuição de melhoria se caracteriza por ser um tributo indiretamente vinculado, pois não somente é necessária uma atividade estatal, a realização da obra pública, como também a valorização imobiliária que dela decorra:

Art. 81, do CTN: A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Se caracteriza ainda, por ser um tributo destinado, pois possui o intuito de financiar a referida obra pública, e não restituível, porque o sujeito não tem direito de reaver os valores pagos depois de um determinado período de tempo.

1.3 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Sua previsão se encontra no artigo 148 da Constituição Federal, a saber:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Conforme classificação doutrinária, o empréstimo compulsório pode, ou não, ser vinculado, pois o art. 148, da CF, estabeleceu somente a finalidade de tais tributos, nada dizendo sobre a materialidade da arrecadação, assim, pode advir de uma conduta estatal ou do contribuinte.

Além disso se trata de um tributo destinado, pois deve ser atender as finalidades previstas no inciso I, do artigo 148, da Constituição Federal.

Por fim, se trata de um tributo restituível, devendo a lei fixar obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições do seu resgate.

1.4 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

As contribuições especiais, também chamadas de parafiscais, como espécie autônoma de tributo, encontra-se discriminada entre os artigos 149 e 195 da Constituição Federal. Doutrinariamente, entretanto, existem divergências quanto a autonomia dessa espécie tributária.

Há três correntes que dividem opiniões, são elas: a dualista ou dicotômica, a tripartida e a pentapartida, as quais o jurista Mateus Pontalti (2020, p. 116 - 116) explica:

A corrente dicotômica, dualista ou clássica, defendida por Alfredo Augusto Becker, defende a existência de apenas duas espécies tributárias: impostos e taxas. As contribuições especiais não teriam autonomia, enquadrando-se na categoria dos impostos ou das taxas, a depender da base de cálculo utilizada. A teoria tripartida, de Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza e

outros autores de renome, divide as espécies tributárias em impostos, taxas e contribuições de melhoria. As contribuições especiais seriam taxas ou impostos, a depender do caráter vinculado ou não vinculado da sua hipótese de incidência. Por outro lado, a teoria pentapartida, que adotamos como pressuposto, entende que as contribuições especiais possuem autonomia tributária. Dentre os argumentados elencados para defender essa tese, destacamos os seguintes: 1º: A Constituição Federal se reporta a impostos e contribuições rias distintas, como fez, por exemplo, ao exigir lei específica para a concessão de desonerações tributárias, ocasião em que aludiu a "impostos, taxas ou contribuições" (artigo 150, § 6º), ou quando autorizou a substituição tributária progressiva no que tange a "impostos e contribuições" (artigo 150, § 70), 56 2º; o texto constitucional diferenciou as competências para instituição de impostos e de contribuições, detalhando em cada caso o ente federativo competente. Assim, por exemplo, a Constituição discriminou todos os impostos de competência da União (artigos 153 e 154), dos Estados e do Distrito Federal (artigo 155) e dos Municípios (artigo 156), bem como afirmou que cabe exclusivamente à União Federal instituir contribuições de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais ou econômicas. 3º: a Constituição estabeleceu regimes jurídicos distintos para os impostos e para as contribuições: Com relação aos impostos, reservou à lei complementar a tarefa de definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (artigo 146, inciso III, alínea a), bem como criou um regime próprio no que tange às imunidades (artigo 150, inciso VI). Quanto às contribuições, não fez qualquer exigência quanto à necessidade de definição dos seus fatos geradores por meio de lei complementar, bem como criou imunidades que incidem especificamente sobre essa espécie tributária (artigo 195, § 70)⁵⁸. 4º: esse é o entendimento predominante no Supremo Tribunal Federal, conforme se extrai do julgamento do RE 146.733 e do julgamento do RE 138.284.

Apegando aos elementos da terceira corrente, a qual é predominante nos tribunais brasileiros, temos as seguintes subespécies de contribuições especiais: sociais e previdenciárias, bem como as contribuições constitucionalizadas. A seguir descritas.

1.5 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIAS

As contribuições sociais, que encontram suporte no art. 149 da Constituição Federal, são divididas em duas categoriais, quais sejam: para a seguridade social e as previdenciárias.

As primeiras, consideradas de cunho não previdenciário, são aquelas voltadas para a Assistência Social e a Saúde Pública. São exemplos dessa categoria tributária: a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e o Programa de Integração Social – PIS. Já as segundas, previdenciárias, são destinadas somente para o subsídio da Previdência Social.

Essas contribuições, no contexto de Estado social, o qual o Brasil reflete após a promulgação da Constituição de 88, revelam, supostamente, o fortalecimento das políticas públicas voltadas ao suporte da população em termos de assistenciais de áreas diversas, tais como: na saúde, na educação, no lazer e na aposentadoria.

- Às contribuições sociais relacionadas aos serviços públicos de coleta se aplica a lógica da Súmula Vinculante 19 que leciona “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal”.
- Às previdenciárias aplica-se a Súmula 423 do Superior Tribunal de Justiça, a qual preceitua que “A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis”.

1.6 CONTRIBUIÇÕES CONSTITUCIONALIZADAS

As contribuições constitucionalizadas possuem essa denominação por tratar-se de tributo cuja existência pressupõe a promulgação da Constituição, encontrando-se divididas em leis esparsas e fundamento de validade em vários artigos da CF/88. São exemplos: o salário educação (artigo 212, § 5º); a contribuição ao PIS/PASEP (artigo 239); as contribuições ao SESC, SENAC, SESI e SENAI (artigo 240).

São subespécies de contribuições constitucionalizadas: as de intervenção no domínio econômico, as corporativas e as de iluminação pública.

As primeiras dividem-se em contribuições de cunho geral e uninominadas. São gerais aquelas que encontram suporte no artigo 149 da CF/88; já a uninominada guarda relação com o CIDE-Combustível (artigo 177, § 4º, da CF/88).

As segundas, contribuições corporativas, encontram-se previstas no artigo 149 da CF/88, e, tal como as primeiras, dividem-se em contribuições de interesse de categorias profissionais e contribuições de interesse de categorias econômicas.

Por fim, a terceira e última contribuição é a de iluminação pública e subsidia-se no artigo 149-A da CF/88, inserido pela Emenda Constitucional nº 39.

- À terceira contribuição aplica-se a inteligência da Súmula Vinculante 41 que diz “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

1.7 TABELA COMPARATIVA: CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Tabela 01: Classificação das espécies tributárias

TABELA COM CRITÉRIOS IDENTIFICADORES	Vinculação: verificação se o tributo está ligado à atividade estatal	Destinação: verificação se o valor arrecadado pelo tributo tem destinação legalmente estabelecida.	Restituição: verificação se o ente arrecadador tem o dever de devolver o valor pago ao contribuinte.
Imposto	Não	Não	Não
Taxa	Sim	Sim	Não
Contribuição de melhoria	Sim	Não	Não
Contribuições gerais	Não	Sim	Não
Empréstimo compulsório	Não	Sim	Sim

Fonte: ESCOLA BRASILEIRA DE DIREITO, 2017³.

1.8 IMPOSTOS

Conforme definição do Código Tributário Nacional em seu artigo 16 “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

³ **Como distinguir as espécies tributárias.** Disponível em: <https://ebradi.jusbrasil.com.br/artigos/463836284/como-distinguir-as-especies-tributarias>. (Acesso em 14 de junho de 2022).

A principal característica a se destacar é o fato do imposto não ser vinculado, ou seja, não está relacionado a qualquer atividade estatal, deste modo não se pressupõe a realização de alguma atividade estatal em contrapartida ao pagamento, podendo ser instituídos nas esferas federal (ex. IPI e IOF), estadual (ex. ICMS e IPVA) e municipal (ex. IPTU e ISS).

Outra característica marcante dos impostos é o fato dele não ser destinado a alguma finalidade específica. A doutrina se refere a essa característica como princípio da não afetação dos impostos, que possui fundamento no artigo 167 da Constituição Federal.

Uma terceira característica é o fato dos impostos não serem restituíveis, diferentemente do que ocorre nos empréstimos compulsórios, por exemplo.

1.8.1 Impostos Estaduais

Os impostos estaduais são recolhidos por 26 estados brasileiros e equivalem a 28,47 por cento de todo imposto arrecadado no território brasileiro. São esses:

- IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores;

O IPVA é previsto no art. 155, III, da CF/88, o qual outorga competência ao Estados e Distrito Federal para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Confira-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Acerca do IPVA e CTN (Código Tributário Nacional), a Equipe Âmbito Jurídico (2018)⁴ alude:

⁴ O IPVA foi criado pela EC nº27/1985, que acrescentou o inciso III no art.23 da Constituição de 1967. Desde então, a competência para instituir o imposto sobre propriedade de veículos automotores pertence aos Estados e ao Distrito Federal. Equipe Âmbito Jurídico. São Paulo, 2018. **Direito tributário – O IPVA e sua não incidência sobre veículos aquáticos-automotores.** Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-ipva-e-a-sua-nao-incidencia-sobre-veiculos-automotores-aquaticos-e-aereos/#:~:text=O%20IPVA%20%C3%A9%20previsto%20no,a%20propriedade%20de%20ve%C3%A9culos%20automotores>. (Acesso em 10 de junho de 2022).

O CTN não tratou do IPVA, posto que na época de sua criação inexistia o direito de tributar a propriedade de veículos automotores. Destaca-se que essa situação não impede que o Estados e o DF exerçam sua competência de instituição e cobrança do referido tributo, tendo em vista que o art. 24, §3º, da CF/88 estabelece que na ausência de lei complementar que estabeleça normas gerais, os Estados poderão exercer a competência legislativa plena. Os Estados e o DF assim o fizeram, instituindo suas legislações acerca do IPVA.

- ITCMD – Imposto sobre a Transmissão de “Causa Mortis” e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos;

Este imposto incide sobre o recebimento de heranças ou doações de quaisquer bens ou direitos.

Previsto na Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, e parágrafo 1º da Constituição Federal e artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional. Acerca da redação de lei própria, confira-se:

Artigo 1º - Fica instituído o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, previsto no artigo 155, I, da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993.
Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

O art. 7º da Lei 10.705/2000, determina que são considerados contribuintes aqueles que sofrem incremento no patrimônio, ou seja, são considerados contribuintes:

- A) o herdeiro ou legatário, na transmissão causa mortis ou na sucessão legítima ou testamentária;
- B) o fiduciário, por ocasião do fideicomisso;
- C) o donatário, na doação;
- D) o cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso.

Será ainda considerado contribuinte do imposto o doador, na hipótese do donatário não residir nem for domiciliado no Estado.

- ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Telecomunicações;

É um imposto pago sobre a circulação de qualquer seja o produto transportado em território interestadual ou intermunicipal. Tem-se que o ICMS vem, genericamente, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, com sua literalidade:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993)
(...)
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” (Redação dada pela Emenda Constitucional 3/1993).

Aponta-se como sua origem imediata o antigo ICM, que foi introduzido no sistema tributário brasileiro, por meio da Emenda Constitucional 18 à Constituição de 1946, datada de 1º de dezembro de 1965, que representou marco determinante para a determinação do atual sistema tributário nacional.

1.8.1.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Telecomunicações (ICMS)

O ICMS incide sob a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestação de serviços de comunicação e na importação de mercadorias, ou seja, àquele que pratica as ações acima descritas incorre no fato gerador do ICMS.

Não obstante, vale ressaltar que os bens incorpóreos, isto é, aqueles que não são tangíveis, também estão inclusos na categoria de mercadoria, como assevera Ricardo Alexandre (2015, p. 610):

Atualmente não mais se pode afirmar que somente estão compreendidos no conceito de mercadoria os bens corpóreos (fisicamente tangíveis), uma vez que o Supremo Tribunal Federal entendeu que o ICMS incide sobre a comercialização de software, mesmo quando a aquisição é feita mediante transferência eletrônica de dados (download pela internet, por exemplo), sem que haja uma base física que caracterize o “corpus mechanicum da criação intelectual” (ADIMC 1.945/MT, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 26.05.2010).

Além dos serviços de transporte, há incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação. De acordo com Alexandre Mazza (2015, p. 523), há serviço de

comunicação “[...] sempre que for desenvolvida a atividade de transmissão de informações de um emissor a receptores”. Recaindo o ICMS sobre aqueles serviços de comunicação onerosos, tais como o de telefonia e TV a cabo, uma vez que os serviços de radiodifusão sonoro e radiodifusão sonoro e visual de recepção livre e gratuita tem imunidade tributária (art. 155, §2º, X, alínea “d” da CF/88).

Como já dito acima, é um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal. Sendo esses, seus agentes passivos, e os contribuintes, agentes ativos, salvo nos casos de substituição tributária. Instituto que será mais profundamente citado nos itens seguintes.

1.8.1.1.1 Origem do crédito do ICMS

Aponta-se como sua **origem** imediata o antigo ICM, que foi introduzido no sistema tributário brasileiro, por meio da Emenda Constitucional 18 à Constituição de 1946, datada de 1º de dezembro de 1965, que representou marco determinante para a determinação do atual sistema tributário nacional.

O antigo ICMS⁵, por sua vez, revelou-se como sucessor do antigo IVM (Imposto sobre vendas mercantis, que se estruturou a partir da década de 20 do século passado) e do IVC (Imposto sobre vendas e consignações, que se estruturou, a partir do IVM, na década de 40 do século passado), procurou afastar a incidência sobre as operações mercantis de forma cumulativa – traduzindo o princípio da não cumulatividade como regra geral.

⁵ Ives Gandra da Silva Martins, aponta que, naquilo que diz respeito ao ICMS, a Constituição Federal de 1988, estabeleceu 4 (quatro) técnicas de arrecadação: (i) a não-cumulatividade, considerada como técnica de imposição e arrecadação geral; (ii.) a monofásica, expressa na disposição do art. 155, XII, “h”, da Constituição Federal de 1988; (iii.) a substituição tributária por antecipação, na forma da disposição do art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988; e (iv.) a cumulatividade, prevista pela disposição do art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal de 1988. Assim, a exceção à não-cumulatividade MARTINS, Ives Gandra. As técnicas de arrecadação admitidas no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95, pp. 96-99).

1.8.1.1.2 ICMS na Constituição Federal

Os impostos estão previstos na Constituição Federal de 1988. Prevendo os impostos e autorizando e/ou incumbindo os entes federativos, quais seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, a implementá-los.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Logo abaixo será tratado do critério discricionário. Cumpre salutar que esse critério diz respeito a incumbência que a Constituição traz no artigo acima descrito. A Carta Magna designa aos Estados a função e dá a discricionariedade para que arbitre as alíquotas do ICMS, conforme os padrões sociais e econômicos do Estado.

1.8.1.1.3 Substituição tributária

O instituto da substituição tributária foi instituído pela Emenda Constitucional número 3.93. O terceiro possui vínculo indireto e poderá lhe ser atribuída obrigação de pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador tenha ocorrido posteriormente. O artigo 150, parágrafo 7 da Constituição Federal assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

No que diz respeito à responsabilidade civil do sujeito, pessoa física ou jurídica, de uma relação tributária, a:

[...] sujeição passiva independe da capacidade civil ou formal da constituição do sujeito passivo no direito comercial. Para o polo passivo, conforme descreve o Código Tributário Nacional, em seu artigo 126, requer-se apenas a personalidade jurídica para ocupar o [lugar] de sujeito passivo (SANTI, 2012, p. 54).

Assim, embora o tributo deva ser cobrado da pessoa que diretamente praticou o fato gerador (ou seja, o sujeito passivo direto), o legislador permitiu que o Estado, por necessidade e amparado por regulamentação legal, cobrasse o tributo de uma terceira pessoa que não o praticante do fato gerador, isto é, do sujeito passivo indireto, o qual recebe a denominação “responsável tributário” (SABAGG, 2019, p. 110).

O italiano Achille Donato Giannini⁶ afirma que na substituição tributária o substituto é colocado no lugar do contribuinte, de modo que é contra este que o Fisco deveria efetuar o lançamento. Ao substituto só restaria de regresso contra o substituído, o que seria inerente à satisfação de dívida alheia.

A responsabilidade tributária pode ser classificada, segundo a doutrina, como por substituição ou por transferência. A responsabilidade por substituição surge conjuntamente à ocorrência do fato gerador, uma vez que, no instante do acontecimento do fato gerador, o dever de pagar o tributo recai diretamente sobre o responsável (MINARDI, 2019).

Por sua vez, a responsabilidade por transferência se origina de um evento posterior à ocorrência do fato gerador, quando a lei determina que não mais o contribuinte fica responsável pelo pagamento do tributo, mas um terceiro, pelo fato de que a essa pessoa, distinta do contribuinte, incorre situação prevista em lei como modificadora da sujeição passiva (MINARDI, 2019).

1.8.1.1.4 Princípio da não cumulatividade

Os princípios constitucionais são de suma importância para a sociedade. Segundo Amaro (2006, p. 111), “[...] o princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.

⁶ PAULSEN, Leandro. Estudo de Direito Comparado sobre o instituto da substituição tributária. Interesse Público, São Paulo, n. 58, p. 187, nov/dez. 2009.

De acordo com Carvalho (2012, p. 229), “[...] nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’; enquanto nos dois últimos, ‘princípio’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo’”. Quanto ao uso desses princípios como norma privilegiada independentemente das estruturas normativas, ou seja, no seu uso eminentemente hermenêutico, Amaro (2006, p. 213, com grifos próprios) expõe que:

Costuma-se falar, também, ao invocarem-se os princípios para suprir lacunas da lei, em analogia juris, a par da analogia legis. Nesta, busca-se uma norma para suprir a lacuna; naquela, a solução para a lacuna acha-se por meio de processo lógico de conformação do regramento do caso concreto com o conjunto do direito vigente, o que supõe que se invoquem os princípios integrantes desse sistema, e não uma norma; a utilização de certa norma posta no sistema traduziria hipótese de analogia legis.

Segundo Carvalho os princípios são objeto do mundo da cultura, do direito, e das normas jurídicas, que aplicam seu valor (2012, p. 229):

Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.

No mesmo sentido, o professor Paulo Caliendo (2005, p. 175)⁷ expõe que [...] “o Direito Tributário não pode ser visto apenas como limitação ao poder do Estado, mas também como modo de realização positiva das políticas públicas em prol da afirmação da dignidade humana, da liberdade e da igualdade”. Contudo, deve-se afirmar que tal ótica do Direito Tributário deve pautar a conduta do legislador, do juiz e do administrador da coisa pública.

⁷ CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. Porto Alegre, Nota Dez: Revista interesse público, nº29, p.175, 2005.

Cumpra também mencionar que por força do artigo 155, §2, I e II, o princípio da não-cumulatividade é característica do imposto ICMS, que está voltada aos Estados e Distrito Federal, observe-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá 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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.

O ICMS está sujeito ao princípio da não-cumulatividade, não podendo ser anulado, ou diminuído por norma infraconstitucional. O autor Roque Antônio CARRAZA (2009)⁸, explana que “os princípios constitucionais dão estrutura e coesão ao edifício jurídico. Nenhuma norma infraconstitucional pode com ele atritar, sob pena de inexistência, nulidade, anulabilidade ou ineficácia” (CARRAZA, 2006, p. 31).

Nesse mesmo sentido, o autor Amaro diz que (2006⁹), “[...] a não-cumulatividade obriga a que o tributo plurifásico, incidente em sucessivas operações seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores” (AMARO, 2006, p.148).

⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

⁹ AMARO, L. **Direito Tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

2 CRITÉRIO DISCRICIONÁRIO NA FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO ICMS

Inicialmente, cumpre saltar que o critério discricionário, decorre do poder discricionário, que nada mais é do que um instrumento da Administração Pública e do Estado para alcançar seus fins.

Sendo assim, a discricionariedade decorre da Constituição Federal, que segundo a Enciclopédia da PUC¹⁰ – São Paulo, mais especificamente a autora Íris V. P. R (2019), se trata da “ liberdade de ação administrativa, dentro dos limites permitidos em lei, ou seja, a lei deixa certa margem de liberdade de decisão diante do caso concreto, de tal modo que a autoridade poderá optar por uma dentre várias soluções possíveis, todas, porém, válidas perante o direito”.

Nesse sentido, acerca do poder de tributar e discricionariedade fruto da previsão constitucional, explana Luiz Emygdio Franco da Rosa¹¹ (1999, p. 269):

É o que se denomina do poder de tributar, que consiste no exercício do poder geral do Estado aplicado no campo da imposição dos tributos. O fundamento do poder tributar reside na soberania que o Estado exerce em seu território, podendo exigir de todos os que estão a ele submetidos que contribuam, de forma obrigatória, com recursos para que possa através do serviço público satisfazer as necessidades públicas. O poder de tributar decorre diretamente da Constituição Federal e somente pode ser exercido pelo Estado através da lei (princípio da legalidade tributária).

A alíquota geral do ICMS varia de 17% a 18% nas operações internas, conforme definição estadual. Alguns Estados criaram fundos de combate à pobreza e cobram um percentual adicional de 1% ou 2% de ICMS em determinadas operações. A depender do estado, esse adicional só é cobrado em operações específicas (por exemplo, com bens considerados supérfluos). Em outros casos, o adicional é cobrado na maioria das operações, como no caso do Rio de Janeiro, o que faz com que a carga de ICMS chegue a 20%.

¹⁰ VÂNIA SANTOS ROSA, Íris. Enciclopédia PUC-SP, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2019. Poder Discricionário. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/282/edicao-1/poder-discricionario>. Acesso em: 10 de junho de 2022.

¹¹ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da Rosa. Manual de direito financeiro e tributário. 13.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.269.

A seguir, tabela que indica média de alíquotas internas de ICMS dos Estados:

Tabela 02: média de alíquotas internas de ICMS por estado.

Acre – 17%	Alagoas – 18%	Amazonas – 18%
Amapá – 18%	Bahia – 18%	Ceará – 18%
Distrito Federal – 18%	Espírito Santo – 17%	Goiás – 17%
Maranhão – 18%	Mato Grosso – 17%	Mato Grosso do Sul – 17%
Minas Gerais – 18%	Pará – 17%	Paraíba – 18%
Paraná – 18%	Pernambuco – 18%	Piauí – 18%
Rio Grande do Norte – 18%	Rio Grande do Sul – 18%	Rio de Janeiro – 20%
Rondônia – 17,5%	Roraima – 17%	Santa Catarina – 17%
São Paulo – 18%	Sergipe – 18%	Tocantins – 18%

Fonte: Diogo Oliveira, 2018.¹²

Conforme acima demonstrado, as alíquotas variam de estado para estado. Essa variação advém justamente do critério discricionário acima discutido.

Contudo, conforme será explanado no tópico “a diferenciação das alíquotas do ICMS e seus efeitos no preço dos combustíveis”, essa discricionariedade abre brecha para as práticas de ilícitos legais.

Se a operação é realizada com mercadoria de procedência nacional, possui origem nos Estados do Sul e Sudeste (excluído Espírito Santo) e tem como destino os Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste (ou também o estado do Espírito Santo), a alíquota será de 7%.

Em todas as demais operações interestaduais com mercadorias de procedência nacional, a alíquota será de 12%. Ou seja, nas operações interestaduais entre

¹²OLIVEIRA, Diogo, 2018. **Tabela ICMS interestadual**. Disponível em: <https://blog.softensistemas.com.br/tabela-icms-interestadual/> (Acesso em: 20 de junho de 2022).

Estados do Norte, Nordeste e Centro Oeste, assim como nas operações destes estados para os Estados do Sul e Sudeste, e também nas operações entre os próprios Estados do Sul e Sudeste, a alíquota aplicável será de 12%.

Nas operações interestaduais com mercadorias de origem estrangeira, a alíquota será de 4%,¹³ salvo se a mercadoria importada não tiver similar nacional conforme lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex).¹⁴ É importante mencionar que a Constituição determina que o ICMS é um imposto que pode ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.¹⁵

Na vigência do artigo 12 da Emenda Constitucional 18/1965, a exigência de ICM em alíquota única de 15% acabou por agravar as desigualdades e diferenças regionais entre os Estados produtores e os Estados consumidores. Em grande parte, isso deveu-se à exigência de lei complementar para estabelecer como o Senado poderia deliberar, mediante Resoluções, sobre as alíquotas interestaduais.

Na Constituição de 1967, a manifesta importância das resoluções, para conferir garantia de uniformidade, estabelecia expressamente sua função como integrante do próprio Sistema Tributário Nacional, in verbis:

“Art. 18 - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais”.

Atualmente, quanto à função das resoluções no ICMS, a Constituição de 1988, no seu artigo 155, parágrafo 2º, assim prescreve:

“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:

¹³ Resolução do Senado Federal 13/2012.

¹⁴ CAMEX. 2022. Disponível em: <http://www.camex.gov.br/outros-assuntos/lista-de-bens-sem-similar-nacional-lessin> (Acesso em 10 de março de 2022).

¹⁵ Constituição Federal de 1988. Artigo 155, §2º, inciso III. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10667907/inciso-iii-do-paragrafo-2-do-artigo-155-da-constituicao-federal-de-1988> (Acesso em 10 de junho de 2022).

- 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”.

O sentido que se deve atribuir ao papel das resoluções senatoriais na determinação atual das alíquotas do ICMS reclama a boa compreensão de quais parâmetros de antanho não foram recepcionados pela Constituição de 1988, a saber:

- a) a subordinação a lei complementar;
- b) o princípio de uniformidade das alíquotas;
- c) restrição de iniciativa da resolução a proposta do Presidente da República;
- d) ampla competência para definição das alíquotas interestaduais, sem limitações a alíquotas mínimas ou máximas, assim como a certas operações (com consumidor final, por exemplo).

As resoluções integram o processo legislativo, como prescreve o artigo 59, VII, da Constituição. O órgão competente para editá-las é o Senado Federal e a competência limita-se à fixação das alíquotas máximas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD — artigo 155, inciso I e parágrafo 1º, inciso IV, da CF), assim como da fixação das alíquotas mínimas do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA — artigo 155, inciso III e parágrafo 3º, inciso I da Constituição).

Quanto ao ICMS, conforme o artigo 155, parágrafo 2º, inciso V, da CF, o Senado Federal poderá utilizar-se das resoluções para estabelecer, nas operações internas, alíquotas mínimas e alíquotas máximas, estas, unicamente quando necessárias para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, além das alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, segundo o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV, da CF. Desse modo vê-se atendida a tríade dos elementos da validade das resoluções em matéria tributária, quanto ao órgão, à competência e ao procedimento.

Sendo assim, apesar do critério discricionário instituído pela Constituição Federal Brasileira de 1988, conferindo aos Estados a responsabilidade pela tributação e estipulação das alíquotas no ICMS, em sendo necessário, pode o Senado Federal estipular alíquota máxima (à exemplo, PEC número 18 de 2022, que abaixo será

discutida) e mínima nas operações internas, ou seja, interestaduais nos casos de conflitos de interesse entre os Estados.

3 REFLEXOS DO ICMS NA ECONOMIA DOS ESTADOS BRASILEIROS

A cobrança de impostos é inegavelmente uma preocupação dos brasileiros. O que poucos sabem é que, ao contrário do que o senso comum imagina, o Brasil não está entre os países do mundo que mais cobra tributos e sim entre os que mais taxam a população pobre do país: no Brasil, quem tem menos paga mais.

Por não tributar diretamente a renda ou patrimônio do cidadão, os impostos indiretos acabam passando despercebidos. Exemplos são o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O mesmo não acontece com impostos diretos, como o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ou Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), nos quais é possível ver exatamente o valor a ser pago.

Abaixo, ilustração exemplificativa acerca da tributação de impostos indiretos no consumo, como o INSS, imposto em foco nesta dissertação. Confira-se:

Imagem 01: tributação indireta sobre o consumo



*Valores ilustrativos

Fonte: Gabriela Lucena (2019)¹⁶

Como citado em epígrafe, o ICMS incide sob a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestação de serviços de comunicação e na importação de mercadorias.

Sendo praticamente infinitas as mercadorias em que incide. Mercadorias essas que estão presentes no dia-a-dia dos brasileiros, como exemplo, pode-se citar o gás de cozinha, energia elétrica, banana, leite, entre tantos outros. À exemplo, em relação aos alimentos. Há Estados, como Maranhão em que alimentos como batata são de difícil produção, em contrapartida, Maranhão é um grande produtor de frutos do mar.

Sendo assim a venda entre os Estados é uma realidade necessária, e não só no ramo alimentício, mas em diversos ramos, como o mercado têxtil. A compra e venda de mercadorias, ponto central do ICMS, é essencial para o desenvolvimento da economia, e faz parte do cotidiano. Comprovando a tese de que a alíquota do ICMS é basilar nas questões econômicas e afetam diretamente a vida dos brasileiros, desde a energia elétrica, o gás de cozinha até os alimentos.

Explicando imagem acima, se ambos comprarem uma cesta básica no valor de R\$280 e, supondo que R\$99,98 desse valor correspondesse a impostos indiretos, 10% da renda total da trabalhadora doméstica seria revertida em imposto sobre consumo desse produto.

Já o executivo comprometeria apenas 1% do total de seu salário. Ou seja: apesar de pagarem o mesmo valor no produto, a trabalhadora doméstica, proporcionalmente, estaria pagando 10 vezes mais impostos que o executivo.

Conforme acima aludido, o ICMS faz parte na vida dos brasileiros, sendo inegável sua relevância para a economia dos cidadãos, e para a economia dos Estados. Seus

¹⁶ A arte tem por objetivo exemplificar os diferentes impactos dos impostos “invisíveis” sobre o consumo em diferentes realidades financeiras dos brasileiros.

reflexos são sentidos por todos, do mais pobre ao mais rico, – essa afirmação vale tanto para Estados quanto para pessoas – sendo seus reflexos sentidos de forma proporcional, nos preços dos alimentos, combustíveis, vestimentas e afins.

Conforme descrito no capítulo 2 “ CRITÉRIO DISCRICIONÁRIO NA FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO ICMS ”, apesar do critério discricionário instituído pela Constituição Federal Brasileira de 1988, conferindo aos Estados a responsabilidade pela tributação e estipulação das alíquotas no ICMS, em sendo necessário, pode o Senado Federal estipular alíquota máxima, à exemplo, PEC número 18 de 2022, a referida PEC que será aprofundada no capítulo 5 desta dissertação causará impactos econômicos no Estados.

Essa PEC foi aprovada pelo plenário dia 13 de junho de 2022, com votação de 65- 12, e tem como objetivo criar teto para a fixação de alíquota máxima de ICMS nos combustíveis. Essa uniformização tem por objetivo diminuir o preço de venda para o consumidor, comprometendo assim, de forma menor, sua renda. É evidente que a uniformização é necessária, pois conforme será abaixo discutido, a falta de uniformização abre brechas para o escoamento de produtos e sonegação.

Contudo, a nova PEC afetará os cofres públicos dos Estados, o que gera impacto a economia dos Estados, tema central deste capítulo. Contudo, a fim de evitar defasagens exorbitantes aos cofres públicos dos Estados, e sua economia, haverá a compensação pela União (será melhor discutido no capítulo 5).

Segundo os economistas FERRARI e PINTO¹⁷ (2022), “ a arrecadação dos Estados subiu, pelo menos, 21,1% em 2021, somando R\$ 753 bilhões no ano passado ante R\$ 622 bilhões do ano de 2020, em valores corrigidos pela inflação.

Só a arrecadação do ICMS com combustíveis teve um crescimento de 37% do ano de

¹⁷ O valor registrado no ano de 2021 foi o maior da série histórica, iniciada em 1999. FERREIRA, Hamilton e S. P., Paulo. Economia – estados arrecadam o maior valor em tributos 2022. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/estados-arrecadam-o-maior-valor-em-tributos-em-22-anos/> (Acesso em 19 de junho de 2022).

2021 para o ano de 2022. Diante do exposto, é evidente o impacto do ICMS na economia dos Estados brasileiros.

4 A DIFERENCIAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO ICMS E SEUS EFEITOS NO PREÇO DOS COMBUSTÍVEIS

O tema energia e petróleo é um tema histórico no Brasil ou em qualquer outro país que tenha relação de dependência com esse combustível. Por ser uma commodity, o preço não é formado no Brasil, mas sim no mercado internacional, ou seja, não é o país “que controla o preço do combustível” porque o preço não é formado no país, mas sim, internacionalmente.

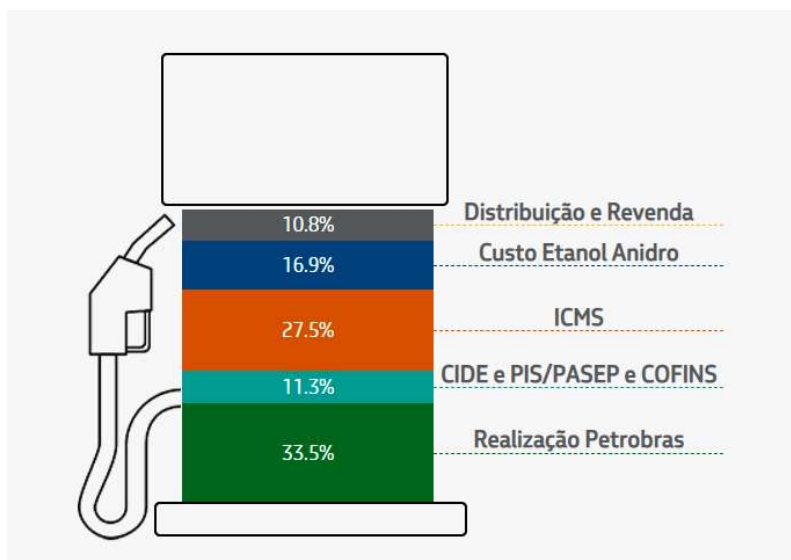
É um tema extremamente necessário que perdura há anos, mais especificamente desde as crises dos anos 70 no Brasil. É necessário que se defina uma estratégia de política de preço para os produtos que são formados internacionalmente, para que se evite a variação grotesca de preços dos combustíveis que têm ocorrido nos últimos anos.

Frise-se, o preço inicial, por ser uma commodity¹⁸, não é tecido no Brasil, contudo os impostos que se somam a esse preço inicial são de responsabilidade da nação que o compra. Sendo assim, os impactos nos preços dos combustíveis vêm de uma questão cambial e de uma questão tributária, é necessário que se discuta a questão tributária, principalmente o tributo que mais incide no preço final dos combustíveis, o ICMS.

Abaixo, gráfico que destrincha os componentes de custos e tributos no preço final da gasolina para o consumidor:

¹⁸ Commodities são itens genéricos e transportáveis que são comprados e vendidos sob regras determinadas, que incluem descrição, quantidade e data de entrega. O preço é o único item não pré-determinado, sendo estabelecido pelas regras básicas da oferta e demanda.
Fonte: CHAVES DE AZEVEDO, Antônio Fernando. PUC. Commodity. Monografia de Conclusão de Curso. Direito. 2003.

Imagem 02: componentes de custos e tributos presentes no preço final da gasolina para o consumidor.



Fonte: UOL Economia, 2021¹⁹.

Além disso, como descrito em tópico anterior, a fixação da alíquota do ICMS é baseada em critério discricionário. A discricionariedade em si não é um problema, pelo contrário, como dito acima, é um instrumento necessário. Contudo, especificamente na fixação das alíquotas do ICMS tem gerado problemas.

É certo que cada estado possui suas próprias peculiaridades em relação a sua economia, o que é absolutamente normal, contudo a não uniformização da fixação das alíquotas do ICMS gera lacunas que podem ensejar em uma facilitação, se assim pode ser dito, à prática de ilícito legais como a sonegação de impostos. O que gera um atraso na economia e desfalque nos cofres públicos.

Nesse sentido, o advogado tributarista Julio Janolio (2022) em artigo que explica importância da uniformização do ICMS faz importante apontamento:

“Os combustíveis são os mais tributados em termos de ICMS e essa diferença de carga tributária entre os Estados acaba fomentando o principal tipo de prática ilegal: a sonegação. Ou seja, essa arbitrariedade abre brechas

¹⁹ ECONOMIA, Uol. **Composição preços da gasolina – Imposto ICMS**. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2021/08/28/composicao-preco-gasolina-imposto-icms.htm> (acesso em 25.05.2022).

importantes para a prática ilegal de sonegação, em que a compra do combustível é feita em um estado com ICMS mais baixo e é escoado para ou outro com carga tributária maior”. (JANOLIO, Julio, 2022²⁰)

Assim sendo, fica claro que a uniformização do ICMS, é de suma importância, pois a simplificação aumenta a transparência e clareza no processo de tributação. Dificultando a prática de ilícitos legais como acima citado, e suavizando as enormes lacunas existentes no atual sistema. Gerando assim, uma menor defasagem nos cofres públicos, e desenvolvimento da Economia à longo prazo.

Conforme explanado até o presente ponto, o ICMS é o imposto que mais incide sobre os preços dos combustíveis. A variação de preço para vendedores e consumidor final, decorre da diferenciação na fixação de alíquota por cada Estado. Quando a alíquota do ICMS no Estado é maior, geralmente o preço para o consumidor final é maior. À exemplo a gasolina, como demonstrado no gráfico 01, o ICMS não é o único tributo que incide sobre a gasolina, e sim o que tem maior incidência. Também fazendo parte do preço da gasolina a Distribuição e revenda, custo Etanol Anidro, CIDE e PIS/PASEP, além de CONFINS e Realização Petrobras.

Segundo o Senado Notícias (2022)²¹, “até 31 de dezembro de 2022, as operações que envolvam gasolina e suas correntes (nafta petroquímica, por exemplo) e etanol, inclusive, para fins carburantes, terão alíquota zero de cinco tributos: PIS/Pasep; Cofins; PIS/Pasep-Importação; Cofins-Importação; e Cide”.

A seguir gráfico de maio de 2022, que ilustra a porcentagem ICMS combustíveis por Estado. Confira-se:

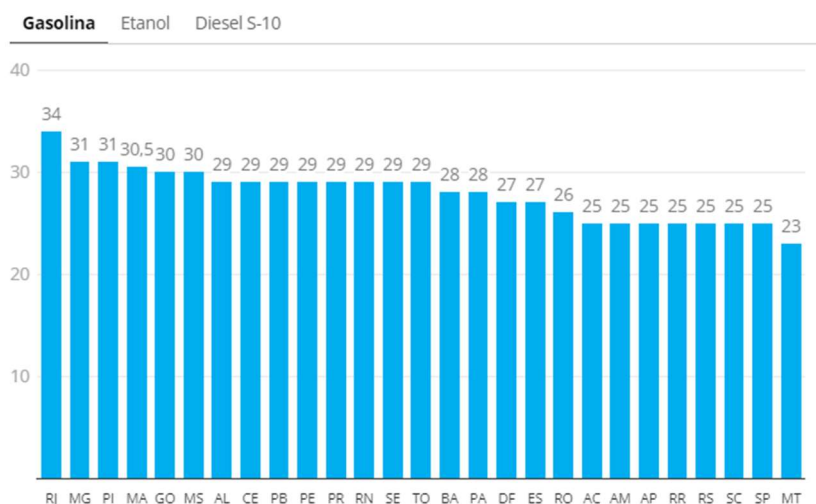
²⁰ JANOLIO, Júlio. **Nova lei de ICMS – Combate a fraudes.** Disponível em: <https://institutocombustivellegal.org.br/advogado-tributarista-explica-como-nova-lei-de-icms-ajuda-a-combater-fraudes-no-setor-de-combustiveis/> (acesso em 25.05.2022).

²¹ SENADO FEDERAL. Notícias, 2022. **Sanção limite para ICMS sobre combustíveis e compensação aos estados.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/06/15/vai-a-sancao-limite-para-icms-sobre-combustiveis-e-compensacao-aos-estados> (Acesso em 10 de junho de 2022).

Gráfico 01: porcentagem ICMS combustíveis por Estado.

Quanto cobra cada estado

ICMS* sobre os combustíveis, em %

Fonte: Fecombustíveis (2022)²²

A PEC nº 18 de 2022, que será melhor abordada no capítulo a seguir, foi aprovada, e tem como objetivo fixar valor máximo para o ICMS nos combustíveis e passou a considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo. É evidente grande mudança no cenário econômico. No capítulo seguinte a referida PEC será analisada.

²²FECOMBUSTÍVEIS, 2022.Tabela Tributação. Disponível em: <https://www.fecombustiveis.org.br/tributacao> (Acesso em 10 de junho de 2022).

5 UMA ANÁLISE DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 18, DE 2022 QUE TRATA DA POSSÍVEL UNIFORMIZAÇÃO DAS ALIQUOTAS DO ICMS NOS COMBUSTÍVEIS

Inicialmente, a fim de contextualização, segundo o Senado Federal Notícias (2022)²³, a PEC (Projeto de Lei ou Emenda Complementar) se trata de:

Proposta de Emenda à Constituição (PEC) pode ser apresentada pelo presidente da República, por um terço dos deputados federais ou dos senadores ou por mais da metade das assembleias legislativas, desde que cada uma delas se manifeste pela maioria relativa de seus componentes. Não podem ser apresentadas PECs para suprimir as chamadas cláusulas pétreas da Constituição (forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos poderes e direitos e garantias individuais). A PEC é discutida e votada em dois turnos, em cada Casa do Congresso, e será aprovada se obtiver, na Câmara e no Senado, três quintos dos votos dos deputados (308) e dos senadores (49).

O projeto de Lei Complementar nº18 de 2022, teve como objetivo estabelecer teto de alíquota do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) para os combustíveis. O projeto foi aprovado pelo plenário dia 13 de junho de 2022, com votação de 65- 12.

Segue ementa²⁴:

Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017.

Segue indexação (2022)²⁵:

ALTERAÇÃO, CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL, DEFINIÇÃO, BENS, SERVIÇO, ATIVIDADE ESSENCIAL, COMBUSTIVEL, GAS NATURAL, ENERGIA ELETRICA, COMUNICAÇÕES, TRANSPORTE COLETIVO, OBJETIVO, INCIDENCIA, IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE

²³ SENADO FEDERAL. Notícias, 2022. **Glossário legislativo – Emenda Constitucional**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/emenda-constitucional> (Acesso em 10 de junho de 2022).

²⁴ SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei Complementar nº 18 DE 2022**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/153341>. (Acesso em: 10 de junho de 2022).

²⁵ Idem nota 25.

MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS), CRITÉRIOS, FIXAÇÃO, ALÍQUOTA, PROIBIÇÃO, EQUIPARAÇÃO, PRODUTO SUPERFLUO. ALTERAÇÃO, LEI KANDIR, ISENÇÃO FISCAL, IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS), TRANSMISSÃO, DISTRIBUIÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, ENCARGO, VINCULAÇÃO, OPERAÇÃO. DEDUÇÃO, UNIÃO FEDERAL, VALOR, PARCELA, DÍVIDA PÚBLICA, ESTADOS, DISTRITO FEDERAL (DF), PERDA, ARRECADAÇÃO, CORRELAÇÃO, REDUÇÃO, IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS), TRANSFERÊNCIA, QUOTAS, MUNICÍPIOS. RESSALVA, DISPOSITIVOS, LEI FEDERAL, ADEQUAÇÃO ORÇAMENTARIA E FINANCEIRA, ALTERAÇÃO, LEGISLAÇÃO. RESSALVA, DISPOSITIVOS, LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL, RENÚNCIA, RECEITA, PROIBIÇÃO, OPERAÇÃO FINANCEIRA, ENTE FEDERADO. ALTERAÇÃO, LEI COMPLEMENTAR, BASE DE CÁLCULO, SUBSTITUIÇÃO, TRIBUTOS, IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS), OPERAÇÃO, ÓLEO DIESEL. ALTERAÇÃO, LEI COMPLEMENTAR, COMPOSIÇÃO, CONSELHO DE SUPERVISÃO, REGIME DE RECUPERAÇÃO FISCAL, ESTADOS, DISTRITO FEDERAL (DF)

Estabelecer teto ou piso, faz parte do processo de uniformização das alíquotas do ICMS. Mas até que ponto a diferenciação nas alíquotas do ICMS dos combustíveis em cada estado pode impactar a economia?

Como referido na ementa supracitada, a PEC estabeleceu que para bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo são essenciais. E por serem essenciais os cidadãos têm por garantia constitucional e devem as ferramentas para poder exercê-la.

A necessidade de reformulação no sistema de alíquotas era iminente, e está em processo, sendo a PEC apenas uma parte da mudança. Não se pode negar que o sistema tributário brasileiro necessita de ajustes há anos, contudo, com a pandemia de covid-19, e a alta da inflação, por consequência, tornaram as mudanças ainda mais necessárias.

Após aprovação pela Câmara dos Deputados no dia 15 de junho de 2022, a PEC foi enviada para sanção presidencial, determinando, como dito acima, a aplicação de alíquotas de ICMS pelo piso para produtos e serviços essenciais quando incidente sobre bens e serviços relacionados aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo. Sendo assim foi estabelecido teto para a fixação de alíquotas de ICMS por Estado, e piso no que se refere aos bens e serviços essenciais, como educação, saúde e transporte.

Segundo o economista Marcelo Osakabe (2022)²⁶:

A queda de arrecadação causada pela proposta de limitar a cobrança do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a 17% ou 18% para combustíveis e energia deve atingir a arrecadação de cada Estado de forma diferente. Isto porque, no atual regime, cada ente federativo é livre para estabelecer a alíquota que desejar sobre o produto.

Além disso, ontem, o governo confirmou a intenção de compensar a diferença aos Estados que se comprometerem a zerar o ICMS sobre diesel.

Abaixo descrito, tópicos de Senado Federal (2022)²⁷ acerca da PEC:

* Define que combustíveis, assim como energia, transportes coletivos, gás natural e comunicações são bens essenciais e indispensáveis. Com isso, estados não podem cobrar alíquotas de ICMS acima 17%. O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Constitui a mais importante fonte de arrecadação dos estados, que são obrigados a repassar 25% da arrecadação aos municípios.

* Reduz a zero as alíquotas da Cide-Combustíveis e PIS/Cofins incidente sobre a gasolina até 31 de dezembro de 2022. Diesel e gás de cozinha já estão com as alíquotas zeradas desde a aprovação da Lei Complementar 192/2022.

* Reduz a zero PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a álcool hidratado e sobre o álcool anidro adicionado à gasolina, até 30 de junho de 2027. Segundo o relator, a medida visa a não prejudicar a competitividade de tais produtos, que fazem parte de um segmento importante da economia nacional.

* O relator incluiu mecanismos de compensação a estados, conforme pedido pelos governadores. Um deles permite o abate do pagamento dos serviços das dívidas dos estados com a União.

* As dívidas dos estados com outros credores, mas com aval da União, também poderão ser usadas para efeitos de compensação.

* Para os estados que não devem à União, haverá a possibilidade de apropriação de parte dos recursos da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM). Mas isso acontecerá apenas em 2023. Caso precisem, esses estados também terão prioridade na contratação de novos empréstimos em 2022.

A fim de que os déficits naturais advindos da nova PEC, haverá a compensação dos Estados, garantindo a curto e médio prazo o desenvolvimento da economia em concordância com a garantia constitucional dos cidadãos aos itens bens e serviços essenciais. A compensação se dará da seguinte forma: Estados que têm dívidas com

²⁶ OSAKABE, Marcelo. Teto de ICMS para combustíveis. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2022/05/26/veja-quais-estados-vao-perder-mais-com-teto-para-icms-sobre-combustiveis.ghtml>. (Acesso em: 10 de junho de 2022).

²⁷ Idem nota 25.

pagamentos de serviços a União terão suas dívidas abatidas em proporção aproximada do déficit; Estados que têm dívidas com outros credores, tendo o Aval da União, poderão abater suas dívidas, podendo ser usadas para efeito de compensação; Para os Estados que não tem dívidas com a União, ou que tem dívidas com credores e usarão recursos próprios para pagamento de dívidas, haverá a possibilidade de apropriação de partes dos recursos da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Mineiras. Há um longo caminho a se percorrer. Mas a medida é fundamental nas situações econômicas e sociais atuais, para os Estados brasileiros, mas principalmente para o “bolso” dos cidadãos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A fim de contextualizar o tema, foram apresentados no primeiro capítulo, os aspectos gerais dos tributos em espécies, com pinceladas acerca das origens dos tributos. Bem como, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições especiais, contribuições sociais e previdenciárias, contribuições constitucionalizadas e tabela comparativa: classificação das espécies tributárias. Impostos, Impostos Estaduais, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte e Telecomunicações (ICMS), origem do crédito do ICMS, ICMS na Constituição, substituição Tributária, princípio da não cumulatividade.

No segundo capítulo foi dado enfoque ao critério discricionário na fixação das alíquotas do ICMS, concluiu-se que apesar do critério discricionário instituído pela Constituição Federal Brasileira de 1988, conferindo aos Estados a responsabilidade pela tributação e estipulação das alíquotas no ICMS, em sendo necessário, pode o Senado Federal estipular alíquota máxima (como na PEC número 18 de 2022, discutida no capítulo 5 da presente dissertação) e mínima nas operações internas, ou seja, interestaduais nos casos de conflitos de interesse entre os Estados.

Já no terceiro capítulo, foram apresentados os reflexos do ICMS na economia dos Estados brasileiros sua evidente importância. Frise-se, a venda entre os Estados é uma realidade necessária, e não só no ramo alimentício, mas em diversos ramos, como o mercado têxtil. A compra e venda de mercadorias, ponto central do ICMS, é essencial para o desenvolvimento da economia. Comprovando a tese de que a alíquota do ICMS é basilar nas questões econômicas e afetam diretamente a vida dos brasileiros, desde a energia elétrica, o gás de cozinha até os alimentos. Como já citado, a arrecadação dos Estados subiu, pelo menos, 21,1% em 2021, somando R\$ 753 bilhões no ano passado ante R\$ 622 bilhões do ano de 2020, em valores corrigidos pela inflação. Só a arrecadação do ICMS com combustíveis teve um crescimento de 37% do ano de 2021 para o ano de 2022.

No quarto capítulo, foi elencada a diferenciação das alíquotas do ICMS e seus efeitos no preço dos combustíveis, ou seja, as diferentes taxas de alíquotas em diferentes Estados brasileiros. O ICMS é apenas um dos componentes do preço dos

combustíveis, sendo assim, taxas diferentes tornam os combustíveis mais ou menos onerosos a depender do Estado.

Por fim, no quinto capítulo, teceu-se análise do Projeto de Lei Complementar nº 18, de 2022 que trata da possível uniformização das alíquotas do ICMS nos combustíveis. Como mencionado, o projeto de Lei Complementar nº18 de 2022, teve como objetivo estabelecer teto de alíquota do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) para os combustíveis. O advento da nova PEC Nº 18 tem grande relevância para o momento atual brasileiro. Já que foi determinada a aplicação de alíquotas de ICMS pelo piso para produtos e serviços essenciais quando incidente sobre bens e serviços relacionados aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo.

Reforce-se, a não uniformização cria lacunas que abrem brechas legais, como o escoamento de recursos de um Estado para o outro, reforça as desigualdades sociais nos Estados e por fim, dificulta ao cidadão os direitos básicos à informação, saúde, educação e lazer.

A pergunta central deste trabalho foi: até que ponto a diferenciação nas alíquotas do ICMS dos combustíveis em cada estado pode impactar a economia? Como já mencionado, o ICMS é apenas um dos componentes dos combustíveis, por serem commodities há um preço na importação, preço de revenda, outros impostos como PIS e Confins, bem como a realização da Petrobras. Contudo, o imposto de maior incidência nos combustíveis é o ICMS. As diferentes taxas de alíquotas de ICMS, a depender de cada Estado, causam distinção de valores para o consumidor final e revendedor. Fato esse que enseja na facilitação de ilícitos legais como a sonegação do ICMS, num contexto de escoamento de combustíveis entre Estados que possuem alíquotas distintas.

Nesse sentido, chega-se à conclusão ser suma importância a uniformização da alíquota do ICMS, pois a simplificação aumenta a transparência e clareza no processo de tributação. Dificultando a prática de ilícitos legais como acima citado, e suavizando as enormes lacunas existentes no atual sistema, o que trará benefícios principalmente à longo prazo.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev. atual e ampliada. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2015.

AMARO, L. **Direito Tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. São Paulo, SP: Atlas, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. DOU Brasília, DF, 05 out 1988.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 18, de 2022**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/153341>. (Acesso em: 10 de junho de 2022).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais**. Relator: Ministro Edson Fachin. 19 out. 2016a. disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>>. (Acesso em: 10 de junho de 2022).

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHAVES DE AZEVEDO, Antônio Fernando. PUC. **Commodity**. Monografia de Conclusão de Curso. Direito. 2003.

ECONOMIA, Uol. **Composição preços da gasolina – Imposto ICMS**. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2021/08/28/composicao-preco-gasolina-imposto-icms.htm> (acesso em 25.05.2022).

ESCOLA BRASILEIRA DE DIREITO, 2017. **Como distinguir as espécies tributárias**. Disponível em: <https://ebradi.jusbrasil.com.br/artigos/463836284/como-distinguir-as-especies-tributarias>. (Acesso em 14 de junho de 2022).

FECOMBUSTÍVEIS, 2022. **Tabela Tributação.** Disponível em: <https://www.fecombustiveis.org.br/tributacao> (Acesso em 10 de junho de 2022)

FERREIRA, Hamilton e S. P., Paulo. **Economia – estados arrecadam o maior valor em tributos 2022.** Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/estados-arrecadam-o-maior-valor-em-tributos-em-22-anos/> (Acesso em 19 de junho de 2022).

JANOLIO, Júlio. **Nova lei de ICMS – Combate a fraudes.** Disponível em: <https://institutocombustivellegal.org.br/advogado-tributarista-explica-como-nova-lei-de-icms-ajuda-a-combater-fraudes-no-setor-de-combustiveis/> (acesso em 25.05.2022).

LUCENA, Gabriela, 2019. BRASIL DE FATO. **Entenda porque os pobres pagam mais impostos no Brasil.** Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil> (Acesso em 20 de junho 2022).

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MINARDI, J. **Tributário: teoria e prática.** 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

OLIVEIRA, Diogo. **Tabela Interestadual ICMS.** Disponível em: <https://blog.softensistemas.com.br/tabela-icms-interestadual/> (acesso em 25.05.2022).

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2020.

PETROBRAS. **Composição de preços de venda ao consumidor.** Disponível em: <https://petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/composicao-de-precos-de-venda-ao-consumidor/composicao-animacao-gasolina/> (acesso em 25.05.2022).

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico.** Novo Hamburgo, RS: Feevale, 2013.

PONTALTI, Mateus. **DIREITO TRIBUTÁRIO:** sob o enfoque da doutrina e da jurisprudência dominantes. Salvador: Juspodivm, 2020.

SABAGG, E. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SANTI, E. M. D. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SENADO FEDERAL. Notícias, 2022. **Glossário legislativo – Emenda Constitucional**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/emenda-constitucional> (Acesso em 10 de junho de 2022).

SENADO FEDERAL. Notícias, 2022. **Sanção limite para ICMS sobre combustíveis e compensação aos estados**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/06/15/vai-a-sancao-limite-para-icms-sobre-combustiveis-e-compensacao-aos-estados> (Acesso em 10 de junho de 2022).

VÂNIA SANTOS ROSA, Íris. Enciclopédia PUC-SP, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2019. **Poder Discricionário**. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/282/edicao-1/poder-discricionario>. Acesso em: 10 de junho de 2022.