



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL  
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA

LEONARDO CAVALCANTE COSTA

**OS IMPACTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022 NA ARRECADAÇÃO DO  
ESTADO DE ALAGOAS E A IMPORTÂNCIA DO APOIO CIENTÍFICO NA  
PRODUÇÃO LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA**

MACEIÓ – AL

2023

LEONARDO CAVALCANTE COSTA

**OS IMPACTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022 NA ARRECADAÇÃO DO  
ESTADO DE ALAGOAS E A IMPORTÂNCIA DO APOIO CIENTÍFICO NA  
PRODUÇÃO LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso, apresentado à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

**Orientador:** Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto

MACEIÓ – AL

2023

**Catálogo na Fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Central**  
**Divisão de Tratamento Técnico**

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

C837i Costa, Leonardo Cavalcante.  
Os impactos da lei complementar nº 194/2022 na arrecadação do estado de Alagoas e a importância do apoio científico na produção legislativa tributária / Leonardo Cavalcante Costa. – 2023.  
60 f. : il.

Orientador: Manoel Cavalcante de Lima Neto.  
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2023.

Bibliografia: f. 57-60.

1. Análise de Impacto Legislativo (AIL). 2. Avaliação de Impacto Regulatório (AIR). 3. Princípio da boa-fé. I. Título.

CDU: 336.225.68(813.5)

*A um companheiro que, do Céu,  
louva sem cessar a indivisa Trindade:  
São Rafael Arnáiz*

## AGRADECIMENTOS

A cada um que contribuiu com a execução deste trabalho, especialmente ao Prof. Dr. Manoel Cavalcante, meu orientador, e à Profa. Dra. Elyrouse Cavalcante Bellini, minha amiga e tia.

Também à brilhante banca que avaliou este trabalho com tanto esmero, indicando preciosas correções: ao Prof. Dr. Gabriel Ivo e à Profa. Cristina Aparecida meus sinceros agradecimentos.

Não só o apoio técnico foi necessário, mas também o moral e espiritual (e material!), pelo que agradeço imensamente à minha família: a meu pai, Rubens Júnior, e minha mãe, Daisy, com o seu rigor (porque o amor é exigente!) e meus irmãos Lucas e Levi. Também ao meu afilhado, Pedro, especialmente pela paciência.

Ainda que mais de longe, mas sempre presentes (eu menos que eles): Erodite e Leide, minhas avós, Thilda e Dênis, tios queridos, e aos priminhos Antônio, Raphaela, Rebeca e Vinícius.

Se as orações de uns poucos são dignas de menção, quanto mais não seria a administração dos Sacramentos, que, diariamente, me deram forças para persistir. Aos meus pais na fé: Pe. Cícero Lenisvaldo, Pe. Márcio Fabiani e Mons. Rubião, que me geraram em Cristo.

Também aos queridos amigos Eduardo e Brabo, pela companhia e apoio neste tempo de formação (e luta!).

Sem todos estes, os anos de Universidade teriam sido muito mais penosos: são as boas companhias que, com um sorriso, um abraço, um conselho, um ouvido, nos ajudam a caminhar e seguir em frente.

Um agradecimento todo especial aos professores da casa que se dedicaram na arte de ensinar e deram o seu melhor na minha formação.

Junto a eles, tantos anônimos, cujo nome não está escrito neste papel com tinta, mas no meu coração. A todos os que me ajudaram, a todos os que me atrapalharam, a todos os que me animaram e a todos os que me provaram. Porque tudo é graça.

À minha querida Mãe, a Virgem Santa Maria, que sem cessar cuidou de mim, me deu alento, e, na minha miséria, foi meu amor, quando não podia amar, foi minha fé, quando não podia crer, e minha esperança, quando não podia esperar.

Por fim, à Soberana Majestade, Sabedoria Eterna, Caridade a mim tão terna, Deus uno, Suma bondade, Trindade indivisa, que me criou, me deu a vida e a felicidade.

Ao Deus que é, que era e que vem, honra, glória e louvor, por todos os séculos dos séculos. Amém.

*Omnia ad maiorem Dei gloriam!*

## RESUMO

A Lei Complementar nº 194/2022 limitou a instituição de alíquotas sobre o ICMS incidente em combustíveis, energia, comunicações e transportes. O presente trabalho, através de revisão literária e análise de dados, buscou compreender os impactos da referida legislação na arrecadação do Estado de Alagoas. Os esforços se justificam ao considerar que, sendo o Brasil um estado fiscal, social e federativo, as políticas legislativas tributárias federais que trazem impactos na arrecadação devem ser fruto de um processo decisório amadurecido e apoiado em evidências científicas, tratadas pelo legislador a partir do princípio da boa-fé, pelo qual não se admite mudanças de postura bruscas. Concluiu-se que, de fato, houve impactos significativos na arrecadação de Alagoas. Além disso, verificou-se que a Lei Complementar estudada foi aprovada em um tempo muito curto e com vigência imediata, não tendo sido pautada em estudos aprofundados, mas tão somente previsões superficiais que sequer consideraram as realidades individuais dos estados-membros. Depois, foi tratada a Análise (prévia) de Impacto Legislativo como um importante instrumento para o apoio científico na atividade legislativa, especialmente em matéria tributária. Por fim, na comparação entre o tratamento da matéria pelo STF (no julgamento do Tema 745) e pelo legislativo (na edição da Lei Complementar nº 194/2022), vislumbrou-se que a decisão judiciária foi pautada na boa-fé, modulando os efeitos da decisão para 2024, enquanto a decisão legislativa deixou de considerar a boa-fé como norteadora da medida política.

**Palavras-chave:** Análise de Impacto Legislativo (AIL). Avaliação de Impacto Regulatório (AIR). Princípio da boa-fé.

## ABSTRACT

The Complementary Law n° 194/2022 limited the institution of aliquots over the ICMS which taxes the fuels, electricity, communications and transportations. The current work, by reviewing the literature and analyzing data, aimed to understand the impacts of that Legislation in the tax collection of the State of Alagoas. The efforts are justified when considering that, being Brazil a fiscal, social and federative state, federal legal tax policies that bring impact on the finances of the state need to be a fruit of a matured and scientific based decision, treated by the legislator from the good faith principle, by which the quick changes of posture are not tolerated. It was concluded that, indeed, there were significant impacts in the Alagoas' treasury. Besides that, it was verified that the Complementary Law in focus was approved in a way too short period, with immediate validity, and it was not based on profound studies, but superficial forecasts, which did not consider the individuality of the states. Afterwards, The Legal Impact Analysis was treated as a great instrument to the scientific support in legal policy, specially in the tax laws. At last, in the comparison between the treatment given to the subject by the STF (in the judgment of the 745 Theme) and by the legislative (in the edition of the Complementary Law n° 194/2022), it was shown that the judicial decision was good faith based, by modulating the effects to 2024, while the legislative decision did not consider the good faith as guiding of the policy measure.

**Key-words:** Legal Impact Analysis (LIA). Regulatory Impact Assessment (RIA). Good faith principle.



## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1:</b> Arrecadação do ICMS sobre serviços de transportes no Estado de Alagoas .....	33
<b>Tabela 2:</b> Arrecadação do ICMS sobre serviços de comunicações no Estado de Alagoas .....	33
<b>Tabela 3:</b> Variação relativa na arrecadação do ICMS sobre serviços de comunicações no Estado de Alagoas .....	34
<b>Tabela 4:</b> Arrecadação do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes no Estado de Alagoas..	36
<b>Tabela 5:</b> Variação relativa na arrecadação do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes no Estado de Alagoas .....	36
<b>Tabela 6:</b> Arrecadação do ICMS sobre consumo de energia elétrica no Estado de Alagoas..	37
<b>Tabela 7:</b> Variação relativa na arrecadação do ICMS sobre consumo de energia elétrica no Estado de Alagoas .....	38
<b>Tabela 8:</b> Balanço do ICMS 2020/2021 .....	39
<b>Tabela 9:</b> Balanço do ICMS no segundo semestre 2020/2021 .....	40
<b>Tabela 10:</b> Comparativo dos dados da Sefaz/AL e Confaz: arrecadação de Alagoas em 2022.....	41

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	10
<b>2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O ESTADO FISCAL NO FEDERALISMO BRASILEIRO</b>	14
<b>2.1 Síntese histórica necessária à compreensão da intervenção fiscal brasileira</b>	14
2.1.1 Início dos estudos sobre um <i>estado fiscal</i>	15
2.1.2 A natureza do <i>estado fiscal</i>	15
2.1.3 Se o Brasil é um <i>estado fiscal</i>	16
2.1.4 A finalidade do tributo no <i>estado fiscal</i> social brasileiro	17
<b>2.2 Aspectos da estrutura normativa do Direito Tributário no Brasil</b>	19
2.2.1 O imposto como espécie tributária no sistema normativo brasileiro	20
2.2.2 O ICMS em Alagoas, suas alíquotas e o caso dos serviços essenciais	22
<b>2.3 A repartição das competências tributárias no federalismo da carta de 1988</b>	24
2.3.1 Repartição de competências para instituir impostos	25
2.3.2 O papel do ICMS na proteção do federalismo no Brasil	26
<b>2.4 Conclusões parciais</b>	28
<b>3 AS DISPOSIÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022 E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS NAS CONTAS DE ALAGOAS</b>	29
<b>3.1 A essencialidade de bens e serviços e a redução das alíquotas pela Lei Complementar nº 194/2022</b>	31
<b>3.2 Levantamento estatístico dos impactos das medidas nas contas de alagoas</b>	32
3.2.1 Variação 2020-2022 da arrecadação sobre serviços de transporte	32
3.2.2 Variação 2020-2022 da arrecadação sobre serviços de telecomunicações	33
3.2.3 Variação 2020-2022 da arrecadação sobre o consumo de combustíveis	35
3.2.4 Variação 2020-2022 da arrecadação sobre o consumo de energia elétrica	37
3.2.5 Balanço dos prejuízos na arrecadação do Estado de Alagoas	39
<b>3.3 Conclusões parciais</b>	42
<b>4 O APOIO TÉCNICO INTERDISCIPLINAR E O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ NA PRODUÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS</b>	43
<b>4.1 O Direito como construção histórica</b>	43
4.1.1 Elaboração legislativa: aspectos político e técnico	45
4.1.2 A Análise de Impacto Legislativo (AIL) como ferramenta para a política legislativa tributária	46
4.1.3 A normatização da AIL como possível solução para a questão	48
<b>4.2 O tratamento da questão da seletividade e redução das alíquotas pelo STF</b>	49
4.2.1 A modulação de efeitos nas decisões em matéria tributária e o Julgamento do Tema 745	46
<b>4.3 O tratamento da questão pelo Legislativo</b>	50
4.3.1 A insuficiência dos estudos utilizados no Projeto de Lei Complementar nº 18/2022	51
4.3.2 A reação dos estados-membros à Lei Complementar nº 194/2022	52
4.3.3 O princípio da boa-fé como norteador para a decisão política	53
<b>4.4 Conclusões parciais</b>	54
<b>5 CONCLUSÕES</b>	55
<b>6 REFERÊNCIAS</b>	57

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) dispõe como cláusula pétrea o Federalismo como modelo de organização de estado (Art. 60, § 4º, I).<sup>1</sup>

No sistema atual de gestão e funcionamento dos estados, há necessidade de arrecadação de fundos, primordialmente de forma indireta,<sup>2</sup> conforme rege implicitamente a CRFB (Art. 173), para que cada ente federativo, *i. e.*, a União, estados-membros, Distrito Federal e municípios, possam, através da aplicação desses recursos, cumprir seus papéis constitucionais, notadamente no que diz respeito à efetivação dos Direitos Humanos.<sup>3</sup>

No chamado *estado fiscal*, esses recursos provêm majoritariamente dos tributos, pelos quais o Estado intervém no domínio privado para angariar fundos, a fim de empregá-los no cumprimento de suas finalidades, desde a organização da máquina pública até o adimplemento de seus fins últimos: a garantia dos direitos e liberdades.<sup>4</sup>

Sendo a renda requisito essencial para o funcionamento de cada ente federativo, é necessário que cada um possua certa independência financeira. Tanto é assim que a competência para a tributação é distribuída, pela CRFB, entre todos os entes da federação, sendo essa distribuição de competência considerada como cláusula pétrea, no passo em que a independência financeira é tão importante quanto a autonomia administrativa e política, para o modelo federalista, sendo, ao menos, a repartição de receitas necessária à caracterização de um estado federalista.<sup>5</sup>

Nesse liame, qualquer disposição normativa legislativa, judiciária ou administrativa, ainda que emenda constitucional, que seja tendente a abolir ou mitigar a autonomia dos estados-membros, assentados na capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração, são vedadas pela CRFB.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. In: Vade Mecum Acadêmico de Direito Rideel. 30. ed. São Paulo: Rideel, 2020, p. 2 - 135.

<sup>2</sup> Cf. LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. Tributação e cidadania. **Constituição, Direitos fundamentais e política**: estudos em homenagem ao professor José Joaquim Gomes Canotilho. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

<sup>3</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1988, p. 226.

<sup>4</sup> FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

<sup>5</sup> CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1 ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

<sup>6</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 69.

O presente trabalho tem por objetivo analisar os impactos da Lei Complementar (LC) nº 194 de 23 de junho de 2022<sup>7</sup> nas contas do Estado de Alagoas. Dentre outras disposições, a nova LC incluiu o art. 18-A no Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), incluindo os combustíveis, gás natural, energia elétrica comunicações e transporte coletivo como “bens e serviços essenciais e indispensáveis”, diminuindo a tributação sobre esses bens, com a criação de novas regras, mais favoráveis ao contribuinte, para a fixação de suas alíquotas.

Importa frisar que a aplicação dessa Lei é imediata, conforme seu art. 15, o que foi uma surpresa para o planejamento dos estados-membros da federação, que não contavam com a repentina baixa da arrecadação.

Antes da aprovação da Lei, o Supremo Tribunal Federal (STF) já tinha se debruçado sobre o tema declarando parte dos referidos bens como essenciais, impossibilitando, assim, alíquotas superiores à geral.<sup>8</sup> Contudo, o fez modulando os efeitos da decisão para o exercício financeiro de 2024, possibilitando aos estados-membros o planejamento nas contas, para que não sofressem com uma queda não prevista na arrecadação.

Ocorre que a Lei, especialmente pela forma como foi sancionada, não considerou os impactos das suas medidas nas finanças dos estados-membros, o que segundo previsões, poderia dificultar o funcionamento normal destes.

Já mais recentemente, os governadores de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Distrito Federal, ajuizaram Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) argumentando a quebra do pacto federativo pela LC nº 194/2022.<sup>9</sup>

Os autores sustentam que, em 2021, combustíveis, petróleo, lubrificantes e energia representaram quase 30% do que fora arrecadado através do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

---

<sup>7</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. 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 [...]. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ed. 147, p. 1, 5 de agosto de 2022.

<sup>8</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Repercussão Geral. Tema nº 745. Rel. Min. Marco Aurélio, Brasília, DF, 14 de março de 2022. **Diário da Justiça eletrônico**: Brasília, DF, n. 49, 15 de março de 2022.

<sup>9</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Petição Inicial nº 49011. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7195/DF. Rel. Min. Luiz Fux, Brasília, DF, 27 de junho de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6434957>

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que representou 86% de toda a arrecadação dos estados-membros.<sup>10</sup>

Com a controvérsia da mencionada ADI 7195, fica acentuada a necessidade de uma análise dos efeitos sociais e administrativos da LC nº 194/2022, especificamente no que diz respeito às contas do Estado de Alagoas.

O trabalho busca, também, apontar a importância do apoio científico na produção da legislação tributária, tendo em vista que suas consequências podem afetar diretamente a operabilidade da máquina estatal e, portanto, dos serviços públicos que buscam concretizar os direitos fundamentais protegidos pela Lei Mor brasileira.

Num cenário de ampla discussão sobre uma possível reforma tributária, pouco se estuda como as mudanças propostas afetariam a própria subsistência do Estado. Dessa forma, de forma limitada, conquanto assertiva, vem-se reafirmar o papel da ciência como apoio para decisões políticas, tendo em vista realizarem a proposta social impressa na Constituição de 1988, especialmente através da regulamentação da Análise de Impacto Legislativo (AIL)

Para o desenvolvimento da pesquisa, foi utilizado o método exploratório-descritivo. *Ab initio*, foi feita revisão de literatura, a fim de estabelecer os marcos teóricos utilizados no desenvolvimento da análise do objeto.

Depois, foram levantados dados junto ao portal da Secretaria da Fazenda de Alagoas, para verificar as variações na arrecadação do Estado, no segundo semestre de 2022, em cotejo com o primeiro semestre de 2022 e com o segundo semestre de 2021. Recolhemos tanto os dados específicos dos produtos com alíquotas reduzidas, como também a arrecadação global. Além disso, foram utilizados os dados do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) de Alagoas, para ampliar as noções trazidas.

Por fim, a Lei foi analisada enquanto decisão política, buscando compreender se a medida foi apoiada em estudos técnicos, tendo em vista as suas consequências práticas.

Dessa forma, o trabalho partirá de uma análise tripartite, analisando a norma jurídica, ao estudar o tributo em seu aspecto positivo; depois, verificando os impactos, os efeitos sociais, da referida norma; e, por fim, adentrando em aspectos filosóficos, ao analisar a própria atividade legislativa.

---

<sup>10</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Petição Inicial nº 49011. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7195/DF. Rel. Min. Luiz Fux, Brasília, DF, 27 de junho de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6434957>

Assim, aqui se buscará verificar no segundo capítulo o que é e qual a finalidade dos tributos e, especificamente, dos impostos no contexto jurídico brasileiro. No terceiro capítulo, um levantamento de dados sobre a arrecadação de Alagoas, tendo em vista esclarecer se a Lei Complementar nº 194/2022 levou a algum impacto significativo. Por fim, no quarto capítulo será explanada a importância do apoio técnico-científico na atividade legislativa tributária.

## 2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O ESTADO FISCAL NO FEDERALISMO BRASILEIRO

No século XXI, são raros os estados que não adotam o modelo fiscalista, isto é, o modelo pelo qual a subsistência financeira do ente se dá pela arrecadação de tributos, mais especificamente, de impostos. Nesse ínterim, para um melhor entendimento da relevância do tributo, se faz necessária uma breve análise histórica do instituto, a partir do conceito de *estado fiscal*.

Além disso, entrando no contexto propriamente brasileiro, importa, também, recordar a estrutura normativa tributária adotada pelo Brasil, notadamente no que diz respeito à repartição de competências definidas pela Constituição Federal, compreendendo o papel dos tributos no federalismo brasileiro.

Sem o entendimento da necessidade do tributo para a própria existência do estado moderno, e da repartição de competências para o estado federal, não há justificativa para o presente trabalho, que busca verificar os impactos da Lei Complementar (LC) nº 194 de 23 de junho de 2022<sup>11</sup> nas contas do Estado de Alagoas, e, indo além, demonstrar a necessidade do apoio científico na produção legislativa tributária.

### 2.1 Síntese histórica necessária à compreensão da intervenção fiscal brasileira

Até a decadência do absolutismo, no sistema econômico dos estados predominava o patrimonialismo. Nesse contexto, as atividades que tinham retorno financeiro eram primordialmente exercidas pelo próprio estado.<sup>12</sup>

Naquele cenário, o papel do príncipe não estava em gerir recursos públicos, mas sim os seus próprios recursos, no passo em que não havia uma separação entre o patrimônio do governante e o patrimônio do estado, como sintetizam aquelas famosas palavras atribuídas a Luís XIV da França: “O Estado sou eu”.

Após as revoluções liberais, inicia-se um movimento de secundarização das receitas estatais, ou seja, as receitas passam a ser arrecadadas mediante tributos sobre as atividades

---

<sup>11</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. 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 [...]. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ed. 147, p. 1, 5 de agosto de 2022.

<sup>12</sup> FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 65 - 66.

privadas. Com exceção dos estados socialistas e petrolíferos (estados produtivos), o *estado fiscal* passa a ser a marca da atual economia global.<sup>13</sup>

Assim, passa-se de um arquétipo no qual o estado é o protagonista das atividades econômicas, agindo diretamente na captação de receitas por ser o titular dos meios produtivos (receitas primárias ou originárias), para um outro no qual os particulares são os motores da economia, enquanto o estado subsiste com a cobrança de tributos sobre as diversas atividades privadas (receitas secundárias ou derivadas).

### 2.1.1 Início dos estudos sobre um *estado fiscal*

Na tentativa de explicar estes fenômenos, surge o chamado *estado fiscal*, cujo conceito veio à tona na literatura alemã, em 1885, com Lorenz Von Stein, que cunhou o termo. A teoria, contudo, só veio a ganhar maior espaço na academia a partir das lições dos austríacos *Goldscheid* em 1917 e *Schumpeter* em 1918, devido às discussões acerca dos problemas financeiros ocasionados pela Primeira Guerra Mundial.<sup>14</sup>

A crise financeira decorrente dos conflitos armados, pretendia, no contexto do pós-guerra, ser dirimida a partir do regresso ao *estado liberal*, não interveniente, em contraponto à superintervenção que havia ocorrido.<sup>15</sup>

Em Portugal, o conceito foi utilizado por Saldanha Sanchez,<sup>16</sup> mas é com a tese de doutoramento do português José Casalta Nabais, “O dever fundamental de pagar impostos”, que o conceito de *estado fiscal* é consagrado na língua portuguesa.<sup>17</sup>

### 2.1.2 A natureza do *estado fiscal*

Como de ordinário na práxis científica, faz-se necessário delimitar o conceito de *estado fiscal*, a fim de o termo não suscitar dúvidas. *Estado fiscal*, aqui, não pode ser qualquer estado

---

<sup>13</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo (Tese de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012, p. 191 *et seq.*

<sup>14</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo (Tese de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012, p. 191.

<sup>15</sup> NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Fórum de direito tributário**: RFDT, 2003, p. 4.

<sup>16</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo (Tese de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012, p. 191.

<sup>17</sup> FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 65 - 66.



que institua normas fiscais, do contrário, a classificação não teria utilidade científica, sendo premente discriminar as suas características específicas fazendo alguns apontamentos.

A diferença entre *estado fiscal* e o antigo estado patrimonial não se dá pela exclusividade das receitas secundárias (derivadas) e primárias (originárias), respectivamente. Na verdade, não é comum a adoção de um modelo, por assim dizer, exclusivo. Na verdade, o *estado fiscal* é caracterizado pela predominância das receitas secundárias, *i.e.*, daquelas arrecadadas através da tributação sobre as atividades privadas.

Acrescente-se o fato de que o sistema de receitas secundárias do qual se fala é o unilateral já que “falar de estado fiscal é falar de impostos.”<sup>18</sup>. O tributo bilateral, aquele que leva a uma contraprestação da parte do estado – p. ex. a taxa, que está vinculada a determinado serviço público –, não é o expoente do *estado fiscal*. Aquele que toma esse destaque é o imposto, cobrado como uma obrigação unilateral do contribuinte ao realizar determinada conduta, sem estar vinculado a uma prestação específica do estado.<sup>19</sup>

Ademais, reafirme-se que, enquanto o *estado fiscal* traz consigo a ideia da coisa pública, de um patrimônio estritamente estatal, no estado patrimonial os recursos do estado se confundem com o patrimônio do príncipe.

Indo além, é necessário colocar que o *estado fiscal*, muito embora tenha aflorado a partir do estado liberal, não se confunde com este. Nabais repete a distinção já feita por Schumpeter colocando que o *estado fiscal* pode ser tanto liberal – com uma tributação limitada e intervenção mínima na economia – quanto social, preocupando-se com o bem-estar social (*social welfare*).<sup>20</sup>

Conclui-se, portanto, que o *estado fiscal* é aquele caracterizado por uma predominância de receitas secundárias, provenientes da arrecadação de tributos unilaterais sobre as atividades privadas, receitas, estas, que constituem um patrimônio público.

### 2.1.3 Se o Brasil é um *estado fiscal*

No contexto brasileiro, especificamente a partir da Constituição de 1988, há uma preferência constitucional pela interferência mínima do estado na exploração das atividades econômicas. O art. 173 do Texto Constitucional define que o Estado só irá se envolver

---

<sup>18</sup> NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Fórum de direito tributário: RFDT**, 2003, p. 1.

<sup>19</sup> NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Fórum de direito tributário: RFDT**, 2003, p. 5.

<sup>20</sup> NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Fórum de direito tributário: RFDT**, 2003, p. 3.

diretamente na economia, quando necessário “aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”<sup>21</sup>

A preferência do constituinte é clara: quando o Estado se imiscuir em atividades produtivas, gerando riquezas e, portanto, arrecadando receitas primárias, não o fará, em princípio, tendo em vista as receitas, mas para fins de proteção da segurança nacional, ou relevante interesse coletivo.

Dessa maneira, conclui-se que “O Brasil é um Estado Fiscal com configuração implícita na Constituição Federal pela consagração de direitos, garantia de livre exercício de atividades [...] e atribuição das satisfações das necessidades financeiras públicas pela tributação”.<sup>22</sup>

Ainda que o *estado fiscal* esteja definido na CRFB de maneira negativa, ou seja, limitando a atividade econômica do Estado, a definição é suficiente à compreensão de que as receitas serão angariadas através de tributos; é evidente: o legislador constitucional não pretendia deixar o Estado sem receitas.

Portanto, a Constituição elegeu, embora de forma implícita, o *estado fiscal* como modelo econômico do financiamento da máquina pública brasileira, fundado na livre iniciativa, conforme teor do art. 170.<sup>23</sup>

#### 2.1.4 A finalidade do tributo no *estado fiscal* social brasileiro

Verificada a existência de um *estado fiscal* no Brasil, veja-se, também, que, numa interpretação integral com os princípios e regras da Constituição de 1988, trata-se de um *estado fiscal* social que busca intervir na sociedade favorecendo o bem comum, a distribuição de riquezas e a erradicação da pobreza.

Ora, a Ordem Econômica erigida pela CRFB (art. 170) tem, como finalidade “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, observando, dentre outros princípios, o da função social da propriedade (inciso III) e o da redução das desigualdades regionais e sociais (inciso VII).<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. *In: Vade Mecum Acadêmico de Direito Rideel*. 30. ed. São Paulo: Rideel, 2020, p. 2 - 135.

<sup>22</sup> LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. Tributação e cidadania. **Constituição, Direitos fundamentais e política: estudos em homenagem ao professor José Joaquim Gomes Canotilho**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

<sup>23</sup> BRASIL, *op. cit.*, 2020.

<sup>24</sup> BRASIL, *op. cit.*, 2020.

Outrossim, os objetivos da República do Brasil, dispostos no art. 3º da Constituição, revelam uma verdadeira preocupação com o desenvolvimento social, almejando a construção de uma sociedade “livre, justa e solidária”, buscando a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem comum.<sup>25</sup>

Nesse liame, ao menos na Constituição formal do Brasil, tem-se um Estado que busca o bem-estar social e a redução da desigualdade. É por isso que alguns autores falam em um dever fundamental de pagar impostos, tais como Nabais,<sup>26</sup> Fuck,<sup>27</sup> e outros. Sem os impostos, o Estado não teria condições de promover políticas no intuito de fazer valer a proposta constitucional para a sociedade.

Com isso, pode-se afirmar seguramente que os tributos não têm um fim neles mesmos. O erário público é constituído no interesse público, os tributos são a paga da sociedade a um estado que deve garantir o bom funcionamento de seus serviços, para proteger especialmente os bens jurídicos individuais e coletivos elevados a direitos fundamentais pela Carta Constitucional.

No fim das contas, não há universidade gratuita, não há serviço de saúde gratuito, não existe policiamento gratuito: “direitos não nascem em árvores”.<sup>28</sup> O que existe são os serviços públicos, custeados por toda a sociedade e administrados pelo poder público, que se incumbe de gerir os recursos.<sup>29</sup>

Por conseguinte, sabendo que a finalidade do tributo é servir à sociedade, a utilização deste com fins de confisco foi vedada pelo legislador constitucional, conforme preconiza o inciso IV, art. 150 da CRFB.<sup>30</sup> Ora, uma tributação exagerada poderia, em primeiro lugar, retirar o mínimo existencial daqueles que possuem recursos escassos e, em segundo, desincentivar a atividade privada, prejudicando o desenvolvimento econômico<sup>31</sup> e, em terceiro, afetar mesmo

---

<sup>25</sup>BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. *In: Vade Mecum Acadêmico de Direito Rideel*. 30. ed. São Paulo: Rideel, 2020, p. 2 - 135.

<sup>26</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo (Tese de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012, *passim*.

<sup>27</sup> FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, *passim*.

<sup>28</sup> GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

<sup>29</sup> Cf. TAVARES, Francisco Mata Machado. A Nova Sociologia Fiscal: contribuições de um estudo de caso de tipo público para uma promissora subdisciplina na sociologia brasileira. **Sociedade e Estado**, v. 34, n. 03, p. 835-865, 9 dez. 2019.

<sup>30</sup> BRASIL, *op. cit.*, 2020.

<sup>31</sup> SABINO, César. **Tributação. Breves aspectos sociológicos**. Relatório de trabalho. Disponível em: <http://www.unirio.br/ccjp/escola-de-ciencia-politica/arquivos-1/tributacao/view>. Acesso em: 18 de fev. de 2023.

a garantia dos direitos fundamentais, no passo em que, não só o Estado, mas toda a sociedade é responsável pela efetivação destes.<sup>32</sup>

Nesse sentido, reafirma-se a existência de um dever constitucional de pagar impostos, sem os quais não haveria recursos para efetivar os direitos, mas que deve ser sempre limitado pelo princípio da capacidade contributiva. Na Constituição Italiana de 1947, na Espanhola de 1978 e na Portuguesa de 1976, existe previsão expressa desse dever,<sup>33</sup> e, muito embora na Constituição Brasileira de 1988 essa previsão não seja expressa, a estrutura constitucional está erigida sobre o pressuposto da cidadania fiscal.

Impossível, dessa forma, pensar uma cidadania reduzida à direitos, ou restringida a deveres,<sup>34</sup> mas necessária uma cooperação de toda a sociedade, no intuito de o Estado proteger os direitos e garantias fundamentais.

Ante o exposto, fica evidenciada a relevância dos estudos sobre a legislação tributária e os seus impactos na gestão dos recursos públicos, destinados à proteção dos direitos e à concretização do Texto Constitucional.

Quanto às diversas tentativas dessa concretização, pelas diferentes gestões ao longo dos anos, nos diversos níveis federativos, não fazem parte do objeto deste estudo, que cuidará mais de uma análise de aspectos jurídicos, sociológicos e filosóficos que envolvem a Lei Complementar nº 194/2022 e seus efeitos na tributação. Não se tratará aqui, portanto, de Direito Orçamentário, que lida mais diretamente com o emprego dos recursos públicos, e também com as balizas legais e constitucionais para seu bom uso.

## 2.2 Aspectos da estrutura normativa do Direito Tributário no Brasil

Compreendida a evolução histórica e finalidade dos tributos, é preciso adentrar nos aspectos normativos do Direito Tributário brasileiro.

A compreensão da relevância do tributo em seus aspectos social e histórico não dispensam o estudo da técnica jurídica específica do Brasil. Para se falar sobre os efeitos do ICMS, deve-se, antes, compreender o que ele é, na Ordem Jurídica Brasileira, ou seja, qual é a sua natureza jurídica.

---

<sup>32</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*, p. 95.

<sup>33</sup> VALADÃO, M. A. P.; ZIEMBOWICZ, R. L. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Curitiba, v. 38.2, p. 549-561, jul./dez. 2018.

<sup>34</sup> VALADÃO, M. A. P.; ZIEMBOWICZ, R. L. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Curitiba, v. 38.2, p. 549-561, jul./dez. 2018.

Este pequeno esboço buscará tratar das espécies tributárias, com enfoque na distinção da natureza do imposto, culminando em breves considerações jurídicas acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ou Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ou, simplesmente, ICMS.

### 2.2.1 O imposto como espécie tributária no sistema normativo brasileiro

No sistema jurídico brasileiro, existem cinco espécies de tributos: taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuição e imposto.<sup>35</sup>

Embora existam discussões acerca do número de espécies tributárias, não se entrará nelas aqui. Basta, para o presente, compreender que existem alguns tributos com naturezas distintas, embora compartilhem características em comum, que os inserem no gênero tributo,<sup>36</sup> mas que possibilitam uma subclassificação em espécies distintas.

Segue-se, então, uma breve consideração sobre a natureza jurídica dos tributos enquanto gênero e dos impostos enquanto espécie. Como colocado alhures, o imposto é o expoente do *estado fiscal*, além de fazer parte diretamente do objeto desta monografia.

O tributo, de forma geral, tem natureza de receita derivada, pela qual não há produção de nova riqueza, mas apenas transferência de riquezas geradas por terceiros.<sup>37</sup> Portanto, ao se falar de tributo, refere-se a uma participação em valores provenientes das receitas dos particulares.

No regime legal brasileiro, “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”.<sup>38</sup>

As principais características do tributo, portanto, são que: **a)** ele deve (poder) ser expresso em valor monetário; **b)** seu pagamento é compulsório; **c)** seu fato gerador é sempre ato lícito; **d)** não pode ser cobrado sem lei anterior; **e)** instituído, a Administração tem o dever de cobrá-lo.

Para reconhecer as espécies de tributos não se deve olhar para o nome legal da exação, conforme rege o inciso I do art. 4º do Código Tributário Nacional (CTN), mas sim sua hipótese

---

<sup>35</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*, p. 489-490.

<sup>36</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*, p. 488.

<sup>37</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*, p. 418-419.

<sup>38</sup> Art. 3º CTN

de incidência – no CTN chamada de fato gerador – e, mais profundamente, sua base de cálculo.<sup>39</sup>

A hipótese de incidência, ou fato gerador – aqui se ignoram discussões sobre a terminologia do instituto – é a “previsão abstrata contida na lei dos elementos integrantes da norma tributária”<sup>40</sup>. É constituída pela descrição das pessoas, fato, medidas (base de cálculo e alíquota), momento e local necessários ao surgimento da pretensão tributária.<sup>41</sup>

A base de cálculo, especificamente, quantifica a intensidade do comportamento regulado no núcleo do fato jurídico; junto à alíquota, determina o valor da prestação pecuniária a ser cumprida.<sup>42</sup>

A definição de cada uma das espécies tributárias, por não serem do interesse da investigação corrente, será omitida. Quanto ao imposto, o Código Tributário Nacional cuidou de sua definição no art. 16, que rege: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

De fato, são chamados tributos não vinculados, por não estarem relacionados à atuação do Estado enquanto tal, estando sempre relacionados a atividades entre particulares.<sup>43</sup> Ressalve-se a possibilidade de o Estado agir enquanto particular, quando não está atuando no fornecimento de serviços públicos (vendendo petróleo, p. ex.).

Ressalte-se, de pronto, a importância dos impostos para a manutenção da máquina e melhoria dos serviços públicos, posto que perfazem grande parte do montante de receitas não afetadas a despesas, i. e., receitas que podem ser gastas com maior discricionariedade por parte do gestor, tendo sempre em vista as leis orçamentárias vigentes, como se verá no terceiro capítulo.

Em suma, os tributos são transferência de riqueza particular para o erário público, devido a algum acontecimento (hipótese de incidência) previsto em lei. Dentre eles, o imposto é aquele que não se relaciona com qualquer serviço público destinado ao contribuinte, mas incide apenas sobre atividades privadas.

No caso estudado, nos aprofundaremos acerca dos efeitos de um imposto estadual específico, que incide sobre as operações de circulação de mercadorias e serviços de transportes e comunicação, que, como se verá, é de grande relevância para as finanças de Alagoas.

---

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, np.

<sup>40</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, np.

<sup>41</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, np.

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, np.

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, np.

### 2.2.2 O ICMS em Alagoas, suas alíquotas e o caso dos serviços essenciais

A Lei Complementar nº 194/2022 definiu a essencialidade de serviços de comunicação, transporte, bem como combustíveis e energia elétrica, isto para determinar o que culminou na redução de suas alíquotas.

A compreensão da medida, passa pela verificação do regime tributário de Alagoas, cuja legislação específica se passa a visitar. A Lei Estadual nº 5.900/96 dispõe sobre o ICMS em Alagoas. Nela estão contidas, inclusive, as alíquotas a serem aplicadas aos diferentes bens e serviços sobre os quais incide a exação.

Para os bens e serviços atingidos pela Lei Complementar estudada, a Lei estadual nº 5.900/96 dispõe:

Art. 17. As alíquotas do imposto são as seguintes:

I - nas operações e prestações internas e na importação de mercadorias e bens e serviços do exterior:

- a) 25 % (vinte e cinco por cento) para: (...) 10 - energia elétrica, no fornecimento que exceda a faixa de consumo de 150 (cento e cinquenta) Kwh mensais, para consumo domiciliar e de estabelecimento comercial; (...)
- b) 17% (dezessete por cento), nos demais casos;
- c) 12% (doze por cento), nos serviços de transporte aéreo;
- d) 28% (vinte e oito por cento) para serviços de telecomunicação;
- (...)
- f) 27 % (vinte e sete por cento) para gasolina; e
- g) 23 % (vinte e três por cento) para álcool etílico hidratado combustível - AEHC, álcool etílico anidro combustível - AEAC e álcool para outros fins.<sup>44</sup>

Importa destacar, de pronto, que a redação da Lei Estadual nº 5.900/96 não dispunha alíquota superior sobre os serviços de transporte, mas tão somente uma alíquota mais baixa para os de transporte aéreo. Também não previa alíquotas maiores para todos os combustíveis, apenas para o álcool e gasolina.

Assim, a Lei Complementar nº 194/22 não reduziu as alíquotas de toda a gama de bens e serviços definidos como essenciais, isto no caso de Alagoas, vez que algumas das alíquotas já correspondiam à geral, ou eram inferiores em relação a esta.

Ao aplicar as alíquotas à base de cálculo, tem-se o valor a ser lançado a fim de constituir o crédito tributário.<sup>45</sup> A base de cálculo, evidentemente, é quantificada por medida monetária, para que, multiplicada pela alíquota, revele o valor da prestação pecuniária a ser paga pelo contribuinte.

---

<sup>44</sup> ALAGOAS. **Lei nº 5.900 de 27/12/1996**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=116748>

<sup>45</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*, p. 1756-1758.

Em palavras simples, no caso do ICMS, a alíquota é a porcentagem do valor do bem ou serviço que será tributada, arrecadada e integrada ao patrimônio do estado-membro.

Na alínea b) do art. 17 está disposta a alíquota geral, enquanto as outras alíneas dispõem alíquotas específicas para diversas hipóteses de incidência. A diferença das alíquotas dos produtos pode ser uma forma de controle da economia e da sociedade, como uma função secundária do tributo, para além da mera arrecadação. O instituto possibilita que o Estado, por exemplo, desincentive o consumo de bebidas e cigarro ou incentive o uso de biocombustíveis em detrimento dos combustíveis fósseis.<sup>46</sup>

Anote-se que as alíquotas, algumas vezes, funcionam como uma margem de discricionariedade para atuação dos poderes executivos. O legislador, em algumas situações, escolhe deixar uma variação em aberto para o valor da alíquota, a ser definida por ato do poder executivo, podendo, inclusive, chegar a zero em alguns casos.<sup>47</sup> Longe de afrontar o princípio da legalidade, o instituto funciona como um elemento de dinamismo na regulação da economia e da sociedade, por parte do Estado.

Indo adiante, o inciso III, do § 2º, do art. 155 da CRFB dispõe sobre a possibilidade de seletividade do ICMS “em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.<sup>48</sup>

Nesse sentido, o imposto que recai sobre bens e serviços considerados como essenciais não poderiam, segundo alguns,<sup>49</sup> ter a sua alíquota maior do que a alíquota geral, numa interpretação sistemática da Constituição Federal. A alíquota geral é aquela aplicável à maioria dos casos de circulação de bens e serviços, é a regra geral, sendo substituída apenas para os bens e serviços que o legislador decidiu criar alíquota específica.

Essa leitura busca proteger o consumidor de cargas tributárias excessivas, em atenção ao princípio do não confisco, tendo em vista certos bens e serviços serem, em certa medida, mais necessários à vida do que outros.

Compreendida em termos gerais a estrutura das normas tributárias, especialmente no que diz respeito às espécies tributárias, além do funcionamento das alíquotas no ICMS em Alagoas e a necessidade de fixação de alíquotas mínimas para bens e serviços essenciais, passa-

---

<sup>46</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*, p. 104-106.

<sup>47</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*, p. 746-748.

<sup>48</sup> BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. In: Vade Mecum Acadêmico de Direito Rideel. 30. ed. São Paulo: Rideel, 2020.

<sup>49</sup> Cf. MAIA, Thiago Nobre. Tributação extrafiscal: a seletividade em razão da essencialidade como critério objetivo para definição das alíquotas do ICMS. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 9/ 2017, p. 235-265, Nov – Dez, 2017, DTR\2017\6847; PIRES, Cristiane. ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de comunicação: fixação de alíquotas diante dos princípios da essencialidade e da seletividade e a possibilidade de controle judicial. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 3/2016, p. 135-158, Nov – Dez, 2016, DTR\2016\24694.



se a tratar da repartição das competências de cada ente da federação, na Ordem Constitucional brasileira vigente.

### 2.3 A repartição das competências tributárias no federalismo da carta de 1988

Depois de explorar a relevância do tributo no contexto histórico brasileiro e verificar alguns aspectos normativos importantes para o presente estudo, não se pode omitir que o Sistema Tributário brasileiro está inserido em um Estado federado.

A federação é um modelo de organização estatal pautada na descentralização do poder, pela qual os entes federados são dotados de autonomia, ao tempo que estão sujeitos a um governo central.<sup>50</sup> A competência, isto é, a esfera de atuação de cada pessoa jurídica de direito público, discriminada pelo Texto Constitucional, é fruto da adoção do modelo federalista na República do Brasil.

Que a Federação lidere o pequeno rol de cláusulas pétreas dispostas no art. 60, § 4º da CRFB não é sem razão; de fato denota a grande importância da descentralização do poder na organização do Estado brasileiro. Com efeito, o Constituinte originário escolheu de forma definitiva – ao menos para a presente Ordem Constitucional – a federação como base da estrutura política-administrativa brasileira.<sup>51</sup>

Cediço afirmar que a descentralização do poder político se torna inócua sem uma concomitante descentralização do poder econômico-financeiro. Assim, a repartição de competências tributárias tem papel importante na proteção do federalismo, tanto quanto a independência financeira e administrativa,<sup>52</sup> o que justifica o entendimento de que a distribuição das competências tributárias faz parte do núcleo intangível da Constituição Federal.<sup>53</sup>

Aqui, anote-se, não se pretende colocar um ponto nas discussões sobre até que ponto a cláusula pétrea do federalismo impede mudanças na distribuição de competências tributárias, tema em voga devido às movimentações para uma possível reforma tributária. Contudo, a mera

---

<sup>50</sup> ENAP (Escola Nacional de Administração Pública). **Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil**, 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3182/1/M%C3%B3dulo%201%20-%20Conceitos%20introdut%C3%B3rios%20sobre%20federalismo%20e%20federalismo%20fiscal.pdf>.

<sup>51</sup> Cf. BRASIL, CRFB

<sup>52</sup> CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1 ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

<sup>53</sup> SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. **Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf#:~:text=Cl%C3%A1usulas%20p%C3%A9treas%20s%C3%A3o%20aquelas%20normas,constitucional%20e%20aboli%20das>. Acesso em: 27 de mar. de 2023.

existência dessas discussões abre espaço para que se trate de novações legislativas que, embora formalmente não atinjam a federação, materialmente atingem a governabilidade dos estados-membros e municípios brasileiros.

Para mais, o Sistema Tributário Nacional (STN) é caracterizado pela repartição das competências tributárias, conferindo “a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos”, sem necessidade de qualquer autorização dos outros entes federados.<sup>54</sup>

Para este estudo, visitar o tema do federalismo fiscal abre ainda mais espaço para justificar a necessidade de uma atividade legislativa responsável para com os entes federados. Ora, a legislação tributária não pode ignorar os seus próprios impactos sociais, muito menos se esses impactos podem descompensar o equilíbrio da própria organização do Estado brasileiro no modelo federalista.

### 2.3.1 Repartição de competências para instituir impostos

Cabe abrir este subitem distinguindo a competência de instituir tributos e a competência de legislar sobre normas gerais de direito tributário. As normas gerais editadas pela União têm prevalência sobre as editadas por estados-membros, Distrito Federal e municípios, podendo estes tanto suplementá-las, quanto instituí-las na ausência de legislação federal, segundo ditame constitucional disposto no art. 24, inciso I e seus quatro parágrafos.

O constituinte, em atenção ao modelo federalista, decidiu organizar a autonomia financeira dos entes federados a partir da distribuição de competências. Esse modelo, a um só tempo, distribui as receitas e protege o contribuinte de uma tributação dupla ou tripla sobre o mesmo fato gerador.<sup>55</sup>

Dentre os tributos existentes, apenas os impostos não são afetados a determinadas despesas:<sup>56</sup> enquanto taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições possuem destinação prevista pela própria norma que os institui, as receitas auferidas a partir dos impostos possuem a prerrogativa da decisão política em sua aplicação, não podendo ter sua receita afetada, conforme rege o artigo 167, inciso IV, da CRFB.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*, p. 756-757.

<sup>55</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*, p. 766-769.

<sup>56</sup> Desconsiderando as transferências.

<sup>57</sup> BRASIL. CRFB.

Assim, a distribuição de competências dos impostos é a de maior peso para a proteção da federação.

O art. 153 da CRFB é quem dispõe sobre a competência para instituir impostos da União sobre: **a)** importação de produtos estrangeiros (II); **b)** exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); **c)** a renda e proventos (IR); **d)** produtos industrializados (IPI); **e)** operações monetárias de crédito, câmbio, seguro ou de valores imobiliários (IOF); **f)** propriedade territorial rural (ITR); e **g)** grandes fortunas (IGF).

Para os estados-membros, ficaram as competências de instituir impostos sobre: **a)** transmissão causa mortis e doação de bens ou direitos (ITCMD); **b)** operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e **c)** propriedade de veículos automotores (IPVA), inteligência dos incisos de I a III do art. 155.

Por fim, o art. 156 discrimina as competências municipais, que são para criação de impostos sobre: **a)** propriedade predial e territorial urbana (IPTU); **b)** transmissão inter vivos (ITBI); e **c)** serviços não compreendidos na competência estadual (ISS).

### 2.3.2 O papel do ICMS na proteção do federalismo no Brasil

Dentro da ordem jurídica brasileira, foi elevada à condição de cláusula pétrea pelo poder constituinte originário a organização do Estado em um modelo federalista.

Para garantir o funcionamento independente de cada ente federado, a Constituição estabeleceu o modo de financiamento dos entes subnacionais. Primeiro, determinou, como visto, a competência tributária de cada ente. Segundo, atribuiu a cada ente uma distribuição de alguns dos valores arrecadados, como os 50% do imposto de renda, de competência da União, a serem distribuídos entre estados-membros, Distrito Federal e Municípios; a distribuição das receitas patrimoniais; os 25% do ICMS repassados aos municípios (Valor Adicionado Fiscal); entre outros.<sup>58</sup>

Dessa forma, não se pode cogitar uma mudança constitucional, inovação legislativa, ou qualquer ação governamental que tenda a suprimir ou mitigar a autonomia financeira dos entes

---

<sup>58</sup> SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. **Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf#:~:text=Cl%C3%A1usulas%20p%C3%A9treas%20s%C3%A3o%20aquelas%20normas,constitucional%20te%20nente%20a%20aboli%20das>. Acesso em: 27 de mar. de 2023.

federados, seja pela repartição de competências tributárias, seja pelas diversas modalidades de distribuição fiscal.

Evidentemente, existe a possibilidade de mudança na ordem tributária: o que é vedado não é a mudança da disciplina originária literal da CRFB, mas o núcleo do que se protege, conforme entendimento exarado no julgamento da ADI nº 2.024:

[...] as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege.<sup>59</sup>

Destacada a relevância da independência financeira dos entes federados, cabe recordar que a Constituição delimitou três competências para instituição de impostos estaduais. Há de se levantar, destarte, a importância do ICMS no contexto das contas dos estados-membros, sendo a principal fonte de renda tributária destes.

Em âmbito nacional, os tributos estaduais representaram 26,95% dos tributos arrecadados em todo o país, sendo 22,25% somente de ICMS, isto no exercício de 2021.<sup>60</sup> Destarte, quase toda a receita proveniente da competência tributária dos estados-membros<sup>61</sup> vem do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Suprimir as receitas do ICMS poderia ser, portanto, gravíssimo para o federalismo brasileiro, pautado na repartição de competências e receitas.<sup>62</sup>

Além disso, o Constituinte erigiu diversas balizas para que o ICMS fosse cobrado de forma relativamente uniforme em todo o território nacional, evitando a chamada guerra fiscal entre os estados-membros.<sup>63</sup> Denota-se daí a grande importância desse tributo para o manejo da

---

<sup>59</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI nº 2.024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 03.05.2007, DJe-042, divulg. 21.06.2007, public. 22.06.2007).

<sup>60</sup> BRASIL. **Secretaria da Receita Federal do Brasil**. Carga tributária no Brasil 2021. Brasília/DF: Ministério da Economia, 2022, p. 15. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em: 30 de mar. 2023.

<sup>61</sup> Excluídas, portanto, as transferências federais.

<sup>62</sup> COSTA, Leonardo Cavalcante. Fisco, Direitos Humanos e Pandemia: As consequências da emergência sanitária na arrecadação do Estado de Alagoas e suas repercussões na Administração Pública e na sociedade. In: **V Encontro de pesquisas judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas – ENPEJUD: O Poder Judiciário como garantidor dos direitos humanos: anais**. Phillippe Melo Alcântara Falcão (Coord.). Maceió: Escola Superior da Magistratura de Alagoas - ESMAL, 2020, pp. 521-542.

<sup>63</sup> BRANDÃO JR., Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 65

economia a nível nacional, vez que as mudanças que um estado-membro promove impacta a todos os estados-membros.<sup>64</sup>

Resumindo este ponto, trazemos o pensamento do Min. Gilmar Mendes que, na abertura da reunião para autocomposição dos impactos da Lei estudada, realizada no curso da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 984 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7191, afirmou que a mudança nas alíquotas do ICMS iria muito além de uma discussão técnica, mas é questão que envolve as bases do pacto federativo brasileiro: “E, se o federalismo brasileiro está em debate, também em questão se coloca a própria democracia.”<sup>65</sup>

## 2.4 Conclusões parciais

Neste capítulo, foi firmada a fundamentação teórica e normativa para o presente estudo, além de suas justificativas. O Brasil é um *estado fiscal* social com configuração implícita na Constituição Federal, portanto tem um Sistema Tributário cuja finalidade é concretizar os direitos fundamentais erigidos pela Carta Pátria.

Nesse Sistema Tributário, foram estudadas as características do tributo como sendo “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”.<sup>66</sup> Também foi analisada a natureza jurídica do imposto enquanto tributo não vinculado à atividade estatal relativa ao contribuinte.

Por fim, foi demonstrada a importância da repartição de competências para tributar no âmbito do federalismo brasileiro, destacada a função singular do ICMS como motor das finanças estaduais e distrital.

Seguindo a pesquisa, será aprofundada a Lei Complementar nº 194/2022, tratando especificamente daquela que foi sua regulamentação mais polêmica: a vedação de alíquotas superiores à geral para alguns bens e serviços considerados como essenciais.

---

<sup>64</sup> BRANDÃO JR., Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 64 e 179.

<sup>65</sup> Para Gilmar Mendes, debate sobre tributação de combustíveis diz respeito às bases do pacto federativo. **Portal STF**, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=492444&ori=1>. Acesso em 31 de mar. 2023.

<sup>66</sup> Art. 3º CTN.

### 3 AS DISPOSIÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022 E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS NAS CONTAS DE ALAGOAS

Em 2022 foi sancionada a Lei Complementar nº 194/2022, que, dentre outras disposições, passou a considerar a energia elétrica, combustíveis, comunicações e transportes como bens e serviços essenciais, e impedir que suas alíquotas sejam superiores à alíquota geral.

Enquanto os artigos 3º e seguintes da LC nº 194/2022 determinam medidas compensatórias para os estados-membros, bem como a suspensão do efeito de alguns artigos da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), os artigos 1º e 2º constituem o núcleo da referida legislação, e fizeram inserir mudanças respectivamente no Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966) e na Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996), que regula a nível nacional o ICMS.

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), passa a vigorar acrescida do seguinte art. 18-A:

“Art. 18-A. Para fins da incidência do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos. (...)”<sup>67</sup>

O artigo 1º da LC nº 194/2022 incorporou o artigo 18-A no CTN, cujo *caput* prescreve a essencialidade e indispensabilidade dos combustíveis, gás natural, energia elétrica, comunicações e transportes, para fins de incidência do ICMS. Depois, os incisos do parágrafo único proibiram a fixação de alíquotas superiores à geral ou à vigente no momento da publicação da Lei, enquanto facultaram ao ente instituir alíquotas inferiores à das operações em geral, como se vê:

[...] Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

---

<sup>67</sup>BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. 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 [...]. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ed. 147, p. 1, 5 de agosto de 2022.

III - é vedada a fixação de alíquotas reduzidas de que trata o inciso II deste parágrafo, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás natural, em percentual superior ao da alíquota vigente por ocasião da publicação deste artigo.<sup>68</sup>

Enquanto isso, o art. 2º inseriu o art. 32-A na Lei Kandir, quase que reproduzindo a disposição do novel artigo 18-A do CTN.

Além disso, inseriu o inciso X no artigo 3º do diploma legislativo regulador do ICMS. Esse é o artigo que trata de bens e serviços sobre os quais não podem incidir o ICMS, vedando, assim, que integrem o fato gerador do referido imposto serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica. A matéria já está em discussão no STF, tendo sido suspenso o dispositivo em sede de liminar, no bojo da Ação Direta de Constitucionalidade nº 7.195/DF.<sup>69</sup>

As mudanças promovidas por esses artigos levaram sérios prejuízos para os cofres públicos estaduais, como se verá. Em contrapartida, interessante citar que, durante a produção desta monografia, foi encontrado um estudo indicando que o preço final da gasolina não foi tão afetado, ou seja, a medida não teria gerado benefícios significativos ao contribuinte a longo prazo.

De toda forma, parece-nos já bem discutida a questão da essencialidade dos bens e sua consequente limitação na tributação, vez que, além dos doutrinadores que apontavam nesse sentido, como se verá a seguir, a matéria já havia sido julgada pelo STF no Recurso Extraordinário nº 714.139/SC com modulação de efeitos para o exercício de 2024, agora definida pela Lei Complementar nº 194/2022.

Passa-se, a esta altura, à análise mais aprofundada das disposições da legislação estudada e, a um só tempo, à verificação dos seus impactos na arrecadação do Estado de Alagoas, conforme dados obtidos nos sistemas da Confaz.

---

<sup>68</sup>BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. 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 [...]. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ed. 147, p. 1, 5 de agosto de 2022.

<sup>69</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Medida Cautelar *ad referendum* na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.195/DF. Rel. Min. Luiz Fux. Decisão em 9 de fev. de 2023.

### 3.1 A essencialidade de bens e serviços e a redução das alíquotas pela Lei Complementar nº 194/2022

O constituinte, pelo chamado princípio da seletividade, inseriu alguns critérios para a arrecadação tributária; para o ICMS, a seletividade orienta a fixação de alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade dos bens e serviços.<sup>70</sup>

Isso se dá a fim de que bens e serviços que sejam mais relevantes à sobrevivência e dignidade da pessoa não sejam tributados tanto quanto outros menos importantes, tidos como supérfluos e mesmo, em alguns casos, prejudiciais à saúde.

Já era defendida, por Bergamini,<sup>71</sup> Maia<sup>72</sup> e Pires,<sup>73</sup> p. ex., a possibilidade de controle judicial para a consideração da energia elétrica e serviços de comunicação como essenciais. Isto foi bem concretizado em sede de Repercussão Geral, isto é, em decisão que tem efeitos para todos, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, no qual foi fixado o Tema 745:

Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.<sup>74</sup>

Dessa forma, o presente trabalho se alinha à doutrina e jurisprudência mencionadas, assumindo que os bens e serviços definidos na Lei Complementar nº 194/2022 são, de fato, essenciais e, portanto, não devem ter as suas alíquotas superiores à geral.

Não obstante, ocorre que, como se explanará no quarto capítulo, a mera legalidade formal e fundamentação jurídica não pode se olvidar dos impactos administrativos, financeiros e sociais das legislações tributárias, sendo essencial que, na tomada de decisão política, sejam consideradas as perspectivas de efeitos concretos que a legislação trará.

---

<sup>70</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*, p. 1288-1289.

<sup>71</sup> BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. Coleção Curso de Tributos Indiretos. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, np.

<sup>72</sup> MAIA, Thiago Nobre. Tributação extrafiscal: a seletividade em razão da essencialidade como critério objetivo para definição das alíquotas do ICMS. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 9/ 2017, p. 235-265, Nov – Dez, 2017, DTR\2017\6847.

<sup>73</sup> PIRES, Cristiane. ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de comunicação: fixação de alíquotas diante dos princípios da essencialidade e da seletividade e a possibilidade de controle judicial. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 3/2016, p. 135-158, Nov – Dez, 2016, DTR\2016\24694.

<sup>74</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Repercussão Geral. Tema nº 745. Rel. Min. Marco Aurélio, Brasília, DF, 14 de março de 2022. **Diário da Justiça eletrônico**: Brasília, DF, n. 49, 15 de março de 2022.



### 3.2 Levantamento estatístico dos impactos das medidas nas contas de alagoas

Neste ponto do trabalho, serão analisados dados retirados do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), ligado ao Ministério da Economia.

Serão estudadas as variações da tributação entre os anos de 2020 e 2022, sobre os bens e serviços afetados pela Legislação estudada. Será adotada a terminologia *variação relativa* para se referir à porcentagem que demonstra a variação da arrecadação em relação a períodos iguais de exercícios financeiros diferentes.

É importante destacar, antes de verificar os dados recolhidos, que não se fará uma tentativa de estimar numericamente as perdas efetivas para os cofres públicos, o que seria por demais complexo para os fins aqui propostos. Para comprovar os efeitos e demonstrar a sua amplitude, as porcentagens das variações da arrecadação cumprem o papel de comprovar tendências e padrões afetados pela LC nº 194/2022, sem arriscar um aprofundamento contábil dos valores que Alagoas arrecadaria sem as mudanças promovidas pela legislação estudada.

#### 3.2.1 Variação 2020-2022 da arrecadação sobre serviços de transporte

O primeiro serviço afetado pela Legislação Complementar é o de transportes, que, nada obstante, não afetou concretamente o Estado de Alagoas.

É que, conforme preconiza o art. 17 da Lei estadual nº 5.900/96,<sup>75</sup> já não havia alíquota específica sobre os serviços de transporte no Estado de Alagoas. Assim, a mudança em âmbito federal não trouxe modificação na legislação estadual.

Não havendo mudança nas alíquotas, é certo que quaisquer mudanças na arrecadação se deram por fatores meramente socioeconômicos, e não jurídicos.

Indo aos números, vislumbra-se uma alta na arrecadação do ano de 2022 comparado com o ano de 2021, inclusive na comparação semestral, como se vê a seguir:

---

<sup>75</sup>ALAGOAS. Lei nº 5.900 de 27/12/1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=116748>

**Tabela 1:** Arrecadação do ICMS sobre serviços de transportes no Estado de Alagoas.

Semestre/ano	2020	2021	2022
1º Semestre	R\$ 26.956.530,00	R\$ 27.031.921,00	R\$ 40.343.595,00
2º Semestre	R\$ 26.981.979,00	R\$ 30.947.079,00	R\$ 41.186.323,00
<b>Total</b>	R\$ 53.938.508,00	R\$ 57.979.000,00	R\$ 81.529.918,00

Fonte: Elaboração nossa com os dados do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Confaz.<sup>76</sup>

A variação entre o exercício de 2020 e o de 2021 foi de crescimento de 7,49% na arrecadação. Já para o ano de 2022, a arrecadação aumentou em pouco mais de 2/5 em relação ao ano de 2021.

Assim, a arrecadação sobre serviços de transporte somente aumentou, sem ter sofrido perdas em face da edição da Lei Complementar nº 193/2022, tendo em vista a manutenção de sua alíquota.

### 3.2.2 Variação 2020-2022 da arrecadação sobre serviços de telecomunicações

Já no que diz respeito à arrecadação sobre serviços de telecomunicações, os dados demonstraram uma queda abrupta a partir do segundo semestre de 2022. A alíquota anterior de 28% caiu para 17%, o que representa, em tese, uma queda de aproximadamente 40% dos valores arrecadados.

Na prática, é importante frisar que, embora não estivesse em ascensão, a arrecadação sobre serviços de comunicação se manteve estável durante os anos de 2020 e 2021, conforme a Tabela 3, com variação entre um ano e outro de -0,73%.

O cenário se manteve até o primeiro semestre de 2022, com baixas variações crescentes e decrescentes:

**Tabela 2:** Arrecadação do ICMS sobre serviços de comunicações no Estado de Alagoas.

Mês/ano	2020	2021	2022
<b>Fev</b>	R\$ 18.194.825,00	R\$ 17.316.662,00	R\$ 15.899.807,00
<b>Mar</b>	R\$ 16.322.881,00	R\$ 17.377.225,00	R\$ 19.669.289,00
<b>Abr</b>	R\$ 15.383.089,00	R\$ 16.292.487,00	R\$ 16.452.995,00

<sup>76</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (Brasil). **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWUyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9> Acesso em: 10 de fev. 2023.

Mês/ano	2020	2021	2022
<b>Mai</b>	R\$ 15.282.374,00	R\$ 17.817.332,00	R\$ 18.912.000,00
<b>Jun</b>	R\$ 17.306.517,00	R\$ 14.446.079,00	R\$ 15.662.943,00
<b>Jul</b>	R\$ 14.689.589,00	R\$ 15.455.851,00	R\$ 13.978.282,00
<b>Ago</b>	R\$ 17.762.241,00	R\$ 18.509.033,00	R\$ 13.409.639,00
<b>Set</b>	R\$ 18.872.121,00	R\$ 16.874.632,00	R\$ 11.420.236,00
<b>Out</b>	R\$ 19.515.910,00	R\$ 19.054.544,00	R\$ 13.713.806,00
<b>Nov</b>	R\$ 19.106.742,00	R\$ 17.737.748,00	R\$ 13.940.400,00
<b>Dez</b>	R\$ 20.612.554,00	R\$ 19.235.310,00	R\$ 13.114.559,00
<b>1º Semestre</b>	R\$ 101.124.987,00	R\$ 103.266.851,00	R\$ 105.449.030,00
<b>2º Semestre</b>	R\$ 110.559.157,00	R\$ 106.867.118,00	R\$ 79.576.922,00
<b>Total</b>	R\$ 211.684.143,00	R\$ 210.133.969,00	R\$ 185.025.950,00

Fonte: Elaboração nossa com os dados do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Confaz.<sup>77</sup>

Assim, destaca-se, na Tabela 2, o decréscimo dos valores da arrecadação a partir do mês de julho de 2022 e mais fortemente em agosto de 2022, quando a variação relativa na arrecadação passa a girar em torno de -25%, como se vê a seguir:

**Tabela 3:** Variação relativa na arrecadação do ICMS sobre serviços de comunicações no Estado de Alagoas.

Mês/período	2020 - 2021	2021 - 2022
<b>Jan</b>	7,41%	-5,82%
<b>Fev</b>	-4,83%	-8,18%
<b>Mar</b>	6,46%	13,19%
<b>Abr</b>	5,91%	0,99%
<b>Mai</b>	16,59%	6,14%
<b>Jun</b>	-16,53%	8,42%
<b>Jul</b>	5,22%	-9,56%
<b>Ago</b>	4,20%	-27,55%
<b>Set</b>	-10,58%	-32,32%
<b>Out</b>	-2,36%	-28,03%
<b>Nov</b>	-7,16%	-21,41%
<b>Dez</b>	-6,68%	-31,82%
<b>1º Semestre</b>	2,12%	2,11%
<b>2º Semestre</b>	-3,34%	-25,54%
<b>Total</b>	-0,73%	-11,95%

Fonte: Elaboração nossa com os dados do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Confaz.<sup>78</sup>

<sup>77</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (Brasil). **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWUyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyYyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWV5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9> Acesso em: 10 de fev. 2023.

<sup>78</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (Brasil). **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em:

Do relatório, observa-se a forte baixa no segundo semestre de 2022 em relação ao mesmo período de 2021, com decréscimo de mais de 1/4 da arrecadação, o que equivale a uma perda de mais de vinte e sete milhões de reais.

Aqui já se tem indícios da queda das receitas estaduais em decorrência da legislação complementar objeto da presente monografia. Analisados os impactos do ICMS sobre os serviços afetados, cabe, ainda, verificar as perdas na arrecadação do ICMS sobre os bens de consumo afetados, isto é, combustíveis e a energia elétrica.

### 3.2.3 Variação 2020-2022 da arrecadação sobre o consumo de combustíveis

Quanto ao ICMS incidente sobre os combustíveis, cabe, primeiro, ressaltar a sua relevância para os estados-membros. Em 2021, o ICMS sobre combustíveis representou 17,52% das receitas provenientes do ICMS dos estados-membros e Distrito Federal somadas.<sup>79</sup> É uma fonte de suma importância para os setores da educação e da saúde, por exemplo, que têm seus percentuais de gastos obrigatórios dispostos no art. 212 da CRFB.

Outro aspecto importante a ser comentado é que uma diminuição das alíquotas não implica necessariamente numa grande diferença para o consumidor final, como revelam indícios explanados em estudo recente.<sup>80</sup> A proposição, muito embora não seja absoluta, deve ser levada em consideração pelo legislador e melhor avaliada pela Academia.

Na antiga legislação estadual vigente, a Lei nº 5.900/96 dispunha alíquota de 27% para gasolina e 23% para o álcool, nada dispondo sobre outros combustíveis. Com a Lei complementar nº 194/22, as alíquotas caem para a geral de 17%.

Os dados coletados junto aos sistemas do Confaz revelam perdas significativas no segundo semestre de 2022, quando passou à vigência a nova alíquota:

---

<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWUyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTZhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9> Acesso em: 10 de fev. 2023.

<sup>79</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (Brasil). **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em:

<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWUyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTZhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9> Acesso em: 10 de fev. 2023.

<sup>80</sup> LOPES, Dara Machado. **O impacto do ICMS substituição tributária no preço da venda da gasolina para o consumidor final em Alagoas**. Monografia. Maceió: UFAL/FEAC, 2022.

**Tabela 4:** Arrecadação do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes no Estado de Alagoas.

Mês/ano	2020	2021	2022
<b>Jan</b>	R\$ 98.193.939,00	R\$ 103.386.065,00	R\$ 129.779.097,00
<b>Fev</b>	R\$ 89.073.337,00	R\$ 100.924.232,00	R\$ 143.765.694,00
<b>Mar</b>	R\$ 76.517.750,00	R\$ 77.047.042,00	R\$ 82.157.483,00
<b>Abr</b>	R\$ 68.000.517,00	R\$ 85.043.881,00	R\$ 113.557.797,00
<b>Mai</b>	R\$ 54.995.023,00	R\$ 89.674.630,00	R\$ 92.207.634,00
<b>Jun</b>	R\$ 67.249.668,00	R\$ 95.229.918,00	R\$ 121.800.137,00
<b>Jul</b>	R\$ 63.480.644,00	R\$ 100.162.794,00	R\$ 69.093.574,00
<b>Ago</b>	R\$ 68.695.093,00	R\$ 111.915.205,00	R\$ 53.800.912,00
<b>Set</b>	R\$ 70.415.495,00	R\$ 99.555.511,00	R\$ 58.384.509,00
<b>Out</b>	R\$ 76.516.417,00	R\$ 109.498.328,00	R\$ 89.776.309,00
<b>Nov</b>	R\$ 96.400.949,00	R\$ 106.194.057,00	R\$ 94.994.384,00
<b>Dez</b>	R\$ 114.965.494,00	R\$ 127.903.311,00	R\$ 90.443.805,00
<b>1º Semestre</b>	R\$ 454.030.234,00	R\$ 551.305.768,00	R\$ 683.267.842,00
<b>2º Semestre</b>	R\$ 490.474.092,00	R\$ 655.229.206,00	R\$ 456.493.493,00
<b>Total</b>	R\$ 944.504.326,00	R\$ 1.206.534.974,00	R\$ 1.139.761.335,00

Fonte: Elaboração nossa com os dados do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Confaz.<sup>81</sup>

Como se pode ver, o segundo semestre de 2022 foi pior que o mesmo período nos exercícios de 2021 e de 2020; neste a arrecadação ainda vivia os impactos da Pandemia. Veja-se que a diferença em relação ao segundo semestre de 2021 chegou ao montante de R\$ 198.735.713,00.

As perdas foram em demasia relevantes, principalmente ao considerar a provável subida da arrecadação, devido ao aumento dos preços dos combustíveis, a variação positiva do PIB e a própria tendência que se faz ver:

**Tabela 5:** Variação relativa na arrecadação do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes no Estado de Alagoas.

Mês/período	2020 - 2021	2021 - 2022
<b>Jan</b>	5,29%	25,53%
<b>Fev</b>	13,30%	42,45%
<b>Mar</b>	0,69%	6,63%
<b>Abr</b>	25,06%	33,53%
<b>Mai</b>	63,06%	2,82%
<b>Jun</b>	41,61%	27,90%

<sup>81</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (Brasil). **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoieUJlZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWVhYmFmYTk3OCJ9> Acesso em: 10 de fev, 2023.





A tendência seguiu o mesmo padrão da arrecadação com os combustíveis e serviços de comunicação, excluídos os serviços de transporte conforme explanado anteriormente. A tendência de crescimento foi logo substituída por um decréscimo considerável na arrecadação, o que trouxe prejuízos notáveis aos cofres públicos alagoanos.

### 3.2.5 Balanço dos prejuízos na arrecadação do Estado de Alagoas

Por fim, cabe analisar de uma perspectiva global os reais impactos financeiros das medidas da Lei Complementar nº 194/2022 para o erário alagoano. Para isso, se verificarão as variações de arrecadação sobre o ICMS com relação aos outros bens sobre os quais incide o referido Imposto, através dos dados detalhados de arrecadação disponibilizados pelo Confaz no Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais.

Além disso, foram analisadas as proporções das rubricas que compõem o rol de receitas não afetadas a despesas, a fim de que se pudesse esclarecer o quanto as receitas perdidas correspondem à arrecadação global do Estado de Alagoas. Nesta parte, foram colhidos os dados do Relatório Resumido da Execução Orçamentária de Alagoas.

Anote-se, de pronto, que os dados das diferentes fontes não foram cotejados, a fim de obter porcentagens mais específicas, devido à discrepância dos valores informados. Fez-se, por isso, a análise em separado, no intuito de não cometer erros metodológicos, vez que estes fogem ao escopo deste trabalho.

Quanto ao ICMS foram arrecadados 690,78 bilhões de reais em 2022. Destes, 203,11 bilhões se referem aos bens cujas alíquotas foram afetadas pela LC nº 194/2022 – excluída a arrecadação sobre os transportes, por não ter sofrido alterações no caso de Alagoas.

**Tabela 8:** Balanço do ICMS 2020/2021

Referência/ano	2021	2022	Varição
<b>ICMS</b>	R\$ 652.473.874.059,22	R\$ 690.779.485.663,71	5,87%
<b>ICMS afetados</b>	R\$ 208.989.623.454,99	R\$ 203.111.632.261,66	-2,81%
<b>ICMS não afetados</b>	R\$ 443.484.250.604,23	R\$ 487.667.853.402,05	9,96%
<b>% Afetados/total</b>	32,0%	29,4%	
<b>% Não Afetados/total</b>	68,0%	70,6%	

Fonte: Elaboração nossa com os dados do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Confaz.<sup>85</sup>

<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWUyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em: 10 de fev. 2023.

<sup>85</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (Brasil). **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em:





Para se ter um melhor vislumbre da representatividade das receitas do ICMS em relação às receitas correntes do Estado de Alagoas foram utilizados os dados do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), elaborado pela Secretaria da Fazenda de Alagoas (Sefaz/AL).

As receitas dos estados-membros e DF de execução relativamente livre são as provenientes de impostos e transferências da União. Na tabela infra, foram comparados os dados coletados da Sefaz/AL (RREO) e do Confaz, desconsiderando as deduções relativas às transferências aos municípios.

**Tabela 10:** Comparativo dos dados da Sefaz/AL e Confaz: arrecadação de Alagoas em 2022.

<b>Receita/Banco de dados</b>	<b>Sefaz/AL (RREO)</b>	<b>Confaz</b>
<b>ICMS</b>	R\$ 6.278.856.329,98	R\$ 5.819.291.366,72
<b>ITCD</b>	R\$ 41.708.795,80	R\$ 41.570.519,81
<b>IPVA</b>	R\$ 524.440.413,77	R\$ 509.484.222,84
<b>IRRF</b>	R\$ 881.228.988,09	-
<b>Total de Impostos (I)</b>	R\$ 7.726.234.527,64	
<b>Transferências (II)</b>	R\$ 6.717.372.150,69	
<b>Total bruto (I + II)</b>	R\$ <b>14.443.606.678,33</b>	

Fonte: Elaboração nossa com os dados do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Confaz<sup>88</sup> e Relatório Resumido da Execução Orçamentária da Sefaz/AL<sup>89</sup>.

Tomando os dados acima, se verifica que o ICMS correspondeu, em 2022, a 43% das receitas não afetadas de Alagoas. São com essas receitas que são financiadas a saúde e educação, por exemplo.

Em síntese, verificou-se que as receitas do ICMS sofreram severos impactos devido às medidas perpetradas pela Lei Complementar nº 194/2022, o que, por conseguinte, fez com que as contas de Alagoas fossem afetadas.

<sup>88</sup> CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (Brasil). **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWUyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNIYzkyOTY5LTZhNTEtNGYxOC04YWw5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em: 2 de abr. de 2023.

<sup>89</sup> SECRETARIA DA FAZENDA (Alagoas). **Relatório Resumido da Execução Orçamentária**. Disponível em: <http://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?key=BwwO5bSdvgw%3D>

### 3.3 Conclusões parciais

Através dos esforços cá empregados foi constatado um paradoxo: existem fortes argumentos jurídicos para, considerando o princípio da seletividade na tributação, defender que a essencialidade dos bens importa numa minoração ou não majoração das alíquotas de ICMS incidentes sobre eles.

Tem-se, no mesmo sentido, que a Lei Complementar nº 194/2022 legislou sobre a matéria, definindo a essencialidade dos bens gasolina e energia e dos serviços de transportes e comunicações, implicando na vedação de alíquotas superiores à geral para os referidos.

Em contrapartida, a LC nº 194/2022 levou a fortes prejuízos para o erário alagoano, dificultando a efetivação dos direitos fundamentais, como a educação e a saúde, além de fazer periclitir a federação, no sentido de que um forte impacto, ainda que formalmente imaculado, pode levar a sérias consequências para a estabilidade política e econômica dos entes federados.

Esse paradoxo será objeto do quarto capítulo desta monografia, que buscará compreender como o legislador pode alcançar o equilíbrio entre justiça formal e justiça material, levando em conta a prudência legislativa.

## **4 O APOIO TÉCNICO INTERDISCIPLINAR E O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ NA PRODUÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS**

Depois de estudar a formação histórica e o papel do tributo no estado moderno, bem como da estrutura normativa tributária brasileira; após uma verificação estatística dos impactos da redução das alíquotas sobre energia, combustíveis, transportes e comunicações, decorrentes da Lei Complementar nº 194/2022; a presente monografia cuidará de analisar a pesquisa científica como fator fundamental para a produção legislativa.

A princípio, cumpre fixar o corte metodológico do presente estudo. Aqui não se pretendem tecer discussões sobre o papel da Ciência do Direito, ou sobre as teorias de incidência tributária. O trabalho busca, com efeito, analisar a função da ciência como norteadora da produção legislativa, enquanto decisão política.

Assim, ainda que em algum momento se tangenciem discussões terminológicas e conceituais, o escopo do presente se restringe à verificação, em concreto, de como o legislador tributário precisa estar atento à realidade, não só dos contribuintes, como também das necessidades financeiras dos entes federados.

A empreitada se justifica ao verificarmos as conclusões parciais do capítulo anterior: uma decisão política apressada, ainda que legal e constitucional, pode causar danos irreparáveis ao bom funcionamento da máquina pública e, ainda além, pode pôr em xeque o modelo federativo, ao diminuir a autonomia tributária dos membros federados.

O primeiro subitem abrirá a discussão com uma retomada da questão filosófica do “porquê” e do “como” da existência do Direito. Por óbvio, não se pretende compor um tratado de Filosofia do Direito, mas apenas levantar alguns pontos sobre antigas discussões relevantes à compreensão do papel do Direito na sociedade. Não se pode fazer o Direito sem compreender a sua função social.

Depois, serão verificados os tratamentos que o Judiciário e o Legislativo empregaram na redução das alíquotas de energia, combustíveis, comunicações e transportes, a partir do critério da seletividade, com enfoque no princípio da boa-fé como estabilizador para a inovação normativa tributária.

### **4.1 O Direito como construção histórica**

Parece adequado, ao se tratar da atividade legislativa, buscar compreender como nasce o Direito: qual a sua origem e qual a sua finalidade.

Diante das múltiplas formas de se conceber o Direito e a própria a Ciência do Direito, com suas metodologias, fundamentos teóricos, jurídicos e filosóficos, cabe recordar o papel fundamental do Direito como “princípio unificador da vida em sociedade”.<sup>90</sup>

*Ubi societas ibi ius et ubi ius ibi societas*, ensina o milenar brocado, afirmando que o direito nasce na sociedade e a sociedade não subsiste sem o direito. Muito embora existam muitos a defender uma Ciência do Direito que não se imiscua com objetos fora do mundo normativo, não há dúvidas que, dentro de uma metodologia cujo corte está restrito a uma análise jurídico-normativa, não se pode estudar os efeitos concretos da legislação na sociedade.

Dessa forma, é imprescindível uma equilibrada interdisciplinaridade, no escopo de trazer luzes ao estudo do fenômeno jurídico: este não nasce do nada, mas é gerado dentro de um contexto social.

Uma pesquisa sobre o surgimento das normas jurídicas que não adentre na própria origem social, tem a metodologia embotada pelo abstracionismo, e não conseguirá investigar com profundidade o seu objeto: eis que a parte não pode substituir o todo.

É o que vai lecionar Santi Romano ao afirmar que “o direito é também norma, mas além de norma e, frequentemente, antes de ser norma, é organização ou corpo social, e é isto que comunica à norma, a um seu produto ou derivação, a natureza jurídica”.<sup>91</sup>

Nesse sentido, antes de o direito ter fontes formais, ele tem fontes reais, que são transformadas por ato da autoridade estabelecida em fontes formais, normas positivas,<sup>92</sup> isto pensando uma produção legislativa no campo do dever-ser.

A atividade legislativa, nesta visão, teria mais o fim de proteger uma realidade antes de querer transformá-la.

Não é essa, contudo, a tendência após a Revolução Francesa, cujas ideias iluministas-racionalistas passam a influenciar as constituições surgentes, solidificando a forte propensão ao abstracionismo, isto é, à desconsideração da realidade na produção constitucional-legislativa, propensão esta iniciada com o regime absolutista.<sup>93</sup>

Essa tendência ainda é encontrada fortemente no que José Pedro Galvão de Souza chama de absolutismo do povo. No antigo regime, tinha-se um monarca que criava as leis; no

---

<sup>90</sup> SOUSA, José Pedro Galvão. A historicidade do direito e a elaboração legislativa. In: **Direito e Política**. Anápolis: Magnificat, 2020, p. 97.

<sup>91</sup> ROMANO, Santi. Principii di Diritto Costituzionale generale. *Apud.* SOUSA, José Pedro Galvão. A historicidade do direito e a elaboração legislativa. In: **Direito e Política**. Anápolis: Magnificat, 2020, p. 105.

<sup>92</sup> SOUSA, José Pedro Galvão. A historicidade do direito e a elaboração legislativa. In: **Direito e Política**. Anápolis: Magnificat, 2020, p. 106.

<sup>93</sup> SOUSA, José Pedro Galvão. A ideia de constituição. In: **Direito e Política**. Anápolis: Magnificat, 2020, p. 312-313.

novo regime, tem-se representantes do povo, que criam leis. Tome-se, aqui, o verbete “criar” no sentido mais específico da palavra: criar do nada.

Ambas as atividades legislativas no antigo e no novo regime tendem a desconsiderar a realidade posta, e se preocupam com a uma realidade idealizada. Esquece-se que o *donné*, isto é, o que é dado, deve ser utilizado no *construit*, na elaboração da norma pelo legislador.

Com Maistre e Lassalle, dois opostos, concordamos que a constituição deve corresponder à realidade.<sup>94</sup> E não só a constituição, mas também toda a atividade normativa do Estado, que, antes de tudo, é constituído para servir ao que já está constituído: as estruturas sociais que o compõem.

#### 4.1.1 Elaboração legislativa: aspectos político e técnico

Fincadas as premissas deste item, será tratada sobre a elaboração legislativa em si, primeiro de forma teórica, neste subitem, depois de forma mais concreta e específica, no próximo.

Dentro do processo de elaboração da lei, verifica-se a presença de dois aspectos: o político e o técnico. No aspecto político, o legislador deverá usar da prudência, para harmonizar os interesses de um dado momento histórico, julgando o que seja mais conveniente para determinada sociedade.<sup>95</sup> Essa é a fase deliberativa, da construção da lei, das discussões das propostas e ponderação dos possíveis efeitos sociais que trará.

Por sua vez, o aspecto da técnica legislativa, pode ser considerado do ponto de vista formal ou material. Em atenção à técnica legislativa formal, cabe ao jurista o trabalho de formular os conceitos jurídicos, cuidando da redação a ser aprovada, com o intuito de ser clara e precisa, para a sua correta aplicação.

Já do ponto de vista material, uma ampla interdisciplinaridade se faz necessária: seria pretensioso por parte do legislador pensar que conhece toda a realidade material e domina o conhecimento sobre todos os assuntos.<sup>96</sup> Dessa forma, para que uma legislação possua boa técnica material, diante do constante aumento de complexidade nas relações sociais, são necessários recursos humanos especializados na matéria que irá se legislar.

---

<sup>94</sup> SOUSA, José Pedro Galvão. Constituição da sociedade e constituição do Estado. *In: Direito e Política*. Anápolis: Magnificat, 2020, p. 318-319.

<sup>95</sup> SOUSA, José Pedro Galvão. A historicidade do direito e a elaboração legislativa. *In: Direito e Política*. Anápolis: Magnificat, 2020, p. 159.

<sup>96</sup> SOUSA, José Pedro Galvão. A historicidade do direito e a elaboração legislativa. *In: Direito e Política*. Anápolis: Magnificat, 2020, p. 160-161.

No caso da legislação tributária, imprescindíveis os juristas especializados na matéria. Não obstante, igualmente importantes são os cientistas contábeis, os sociólogos e os economistas, que, junto ao Poder Legislativo, apoiam com substrato informacional a decisão política e auxiliam na técnica material.

A atual sistemática do Congresso Nacional, para atender aos aspectos mencionados, conta com as chamadas Comissões, permanentes e temporárias, que, através do apoio técnico, buscam solucionar as questões que fogem ao conhecimento do legislador.<sup>97</sup>

É, pois, evidente que os congressistas não possuem saber holístico acerca de todas as matérias sobre as quais precisam legislar. Dessa forma, as referidas Comissões são uma solução (ou paliativo) necessária tanto para o debate político, quanto para a técnica legislativa.

Muito embora essas comissões existam, não significa dizer que funcionam ou sempre acertam. Seriam muito proveitosos trabalhos científicos mais específicos, que pudessem explorar de perto a atuação dessas Comissões, incentivando, também, maior participação democrática no processo legislativo.

Em síntese, o trabalho do legislador envolve a decisão política e a técnica legislativa formal (jurídica) e material (sobre o que se legisla).

#### 4.1.2 A Análise de Impacto Legislativo (AIL) como ferramenta para a política legislativa tributária

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no ano de 2012, emitiu recomendação pela qual indicou a Avaliação do Impacto Regulatório (AIR) como caminho para a efetividade e eficiência da política regulatória de seus países membros.<sup>98</sup>

A AIR tem como intuito “melhorar a base empírica da regulação através de uma avaliação ex ante (prospectiva) do impacto da nova regulação”, especialmente levando em consideração o custo-benefício da regulação para a sociedade.<sup>99</sup>

No cenário internacional, foi bem acolhida a recomendação pelos países membros, tendo o Chile, a Grécia, Portugal e a Espanha, por exemplo, implementado a Avaliação de Impacto Regulatório no processo legislativo.<sup>100</sup>

---

<sup>97</sup> DIAS, Allan Rodrigues et al. Racionalidade técnica no processo legislativo. **Revista Parlamento & Sociedade**. São Paulo, v. 2, n. 2, p. 45-77, jan./jun. 2014.

<sup>98</sup> OCDE. **Recomendação do Conselho sobre Política Regulatória e Governança**. Paris, 2012, p. 4.

<sup>99</sup> OCDE. **Recomendação do Conselho sobre Política Regulatória e Governança**. Paris, 2012, p. 25.

<sup>100</sup> OCDE. **Regulatory Policy Outlook**. Paris, 2021, p. 72.

No Brasil, a AIR é conhecida também como Análise de Impacto Legislativo (AIL), tratando-se, contudo, da mesma abordagem.<sup>101</sup>

As técnicas para a avaliação são hábeis a, por exemplo, verificar se os atores políticos pautam as suas decisões pelo interesse da população ou pelos próprios interesses.<sup>102</sup> Com a AIL, “abre-se a possibilidade de averiguar se as escolhas [...] das alternativas foram pautadas por critérios técnicos, se levaram em conta um conjunto de possibilidades concretas, se fizeram o melhor que podiam ou apenas se limitaram a cumprir meros compromissos eleitorais.”<sup>103</sup>

Importante destacar, no contexto brasileiro, a Lei nº 13.874/2019 definiu, em seu art. 5º a obrigatoriedade da Análise de Impacto Regulatório para os órgãos da Administração Pública Federal, nas propostas de edição e alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados por eles.<sup>104</sup>

Não há, contudo, nenhuma previsão que torne obrigatória a AIR/AIL para a atividade legislativa.

Nesse quadro, tem-se a AIR/AIL como uma ferramenta necessária a uma governança de qualidade, vez que ela contribui para compreender melhor os impactos da legislação no mundo real, aumenta a transparência na tomada de decisão política e melhora a prestação de contas sobre como as decisões legislativas beneficiam a sociedade.<sup>105</sup>

A prática da AIR/AIL, no Brasil, ainda é incipiente, sendo mais comuns as análises *ex post* dos efeitos das legislações, como aqui se faz.

Na seara tributária, é importantíssimo que se considere o custo e o benefício de uma nova normatização, vez que, como explorado no segundo capítulo, o erário público é constituído com a finalidade de servir à população. Por isso, não se pode nem tributar de forma exagerada, usurpando os mesmos que se pretende proteger, nem esvaziar a arrecadação, tornando o Estado impotente.

---

<sup>101</sup> PINHEIRO, Victor Marcel. Por que a análise de impacto legislativo ainda não é realidade no Brasil? **Consultor Jurídico**, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-18/fabrica-leis-analise-impacto-legislativo-nao-realidade-pais>. Acesso em: 16/04/2022.

<sup>102</sup> VIEIRA, Eduardo S. S. [et al.]. **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017, p. 15.

<sup>103</sup> VIEIRA, Eduardo S. S. [et al.]. **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017, p. 15.

<sup>104</sup> BRASIL. **Lei nº 13.874, de 02 de setembro de 2019**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm).

<sup>105</sup> EUROPEAN COMMITTEE (under the Government of the Republic of Lithuania). **Methodological Guide on Regulatory Impact Assessment**. Vilnius, 2020.



#### 4.1.3 A normatização da AIL como possível solução para a questão

Como visto, a Análise de Impacto Legislativo pode ser um instrumento crucial para a qualidade das decisões políticas no processo legislativo. Não há, contudo, previsão para a sua obrigatoriedade neste âmbito, no cenário brasileiro.

Não obstante, é isto que busca o Projeto de Lei do Senado (PLS) n° 488/2017, aprovado pelo Senado e em tramitação na Câmara dos Deputados desde 2018.<sup>106</sup> O PLS pretende alterar a Lei Complementar n° 95, para tornar obrigatória a AIL nos projetos de lei que instituem políticas públicas.

Justifica-se a referida medida, no passo em que as políticas públicas necessitam de recursos que, no sentido do princípio da eficiência, devem ser empregados da forma mais proveitosa possível, sem desperdícios.

Assim, seria importante ampliar, também, a obrigatoriedade do AIL para os projetos de lei em matéria tributária, sejam os que aumentem, sejam os que diminuam a tributação. Ora, a legislação tributária está diretamente ligada à concretização das políticas públicas, por serem as receitas tributárias a principal fonte de renda do Estado brasileiro, como já visto.

Afetar a arrecadação do Estado é, sem dúvidas, uma medida que necessita ser feita com cautela e depois de amadurecida. Nesse sentido, assim como existem proteções que o Sistema Tributário dá ao contribuinte, seria justificável, do ponto de vista da administração de cada ente federado, que as leis que impactem a arrecadação sejam prévia e diligentemente informadas pela atividade técnica-científica.

Enquanto para o contribuinte não se pode criar ou majorar tributos dentro do mesmo exercício financeiro, por exemplo, para o Estado não existe essa proteção. Dessa forma, uma alternativa de proteção do erário seria, justamente, uma decisão política mais bem instruída pelos dados da realidade, através da análise prévia do impacto da legislação.

Por fim, cabe destacar que a AIL não pretende substituir a decisão política, ou usurpar a competência do legislador, mas tão somente auxiliar no processo da tomada de decisão, para que esta seja, na medida do possível, realizada de forma consciente e acertada, especialmente no que diz respeito ao momento em que a norma entrará em vigor.

---

<sup>106</sup> BRASIL (Câmara dos Deputados). **Projeto de Lei Complementar n.º 494, de 2018**. Altera a Lei Complementar n° 95, de 26 de fevereiro de 1998, para dispor sobre o encaminhamento de proposições legislativas que instituem políticas públicas. Brasília, 2018, Diário da Câmara dos Deputados de 5 de mai. de 2018, p. 18-19.

## 4.2 O tratamento da questão da seletividade e redução das alíquotas pelo STF

Tratada a importância do apoio científico para a atividade legislativa tributária, há de se comparar como o STF e o Congresso trataram a questão da seletividade dos bens e serviços considerados como essenciais, que tiveram as suas alíquotas reduzidas.

Neste item, será abordada a modulação de efeitos em sede de decisão de repercussão geral em matéria tributária e como ela se deu em concreto no julgamento do Tema 745, que fundamentou a edição da Lei Complementar nº 194/2022.

No próximo, se verá como a decisão política do Congresso poderia ter sido mais acertada, ao considerar o exemplo da deliberação da matéria por parte do Judiciário.

### 4.2.1 A modulação de efeitos nas decisões em matéria tributária e o Julgamento do Tema 745

O sumiço da visão histórica sobre o fenômeno jurídico implica num menosprezo da ampla consideração das consequências da atividade legislativa.<sup>107</sup> Busca-se um fim imediato e, em contraponto, olvida-se de sopesar todos os possíveis impactos da norma nos âmbitos público e privado. Utiliza-se a lei como uma espécie de *fiat* divino, esperando que a natureza se transforme à palavra do legislador.

Aqui não se quer negar o papel do direito como regulador da sociedade, mas recordar os seus limites: ele não pode criar uma sociedade, ele não pode criar uma realidade, ela já está posta. Isso não impede, por óbvio, que o direito seja um agente a podar essa realidade, de forma orgânica e desapressada.

Ilustrando de forma mais concreta o exposto, vale trazer à baila a tendência dos tribunais em modular os efeitos de suas decisões em matéria tributária, partindo do pressuposto de que não pode haver reviravoltas nesse campo.<sup>108</sup>

Ao passo em que o Legislativo pareceu desconsiderar os impactos da legislação objeto do presente estudo, o Judiciário pareceu mais flexível quando do julgamento do Tema 745, pelo qual considerou a energia e os serviços de comunicação como essenciais, na medida em que

---

<sup>107</sup> SOUSA, José Pedro Galvão. A historicidade do direito e a elaboração legislativa. In: **Direito e Política**. Anápolis: Magnificat, 2020, p. 161.

<sup>108</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXVI.

modulou os efeitos da decisão para 2024, ressalvadas as ações ajuizadas até o início do julgamento do mérito, em 05 de fevereiro de 2021.<sup>109</sup>

Ora, “a limitação de efeitos nas declarações de inconstitucionalidade *incidenter tantum* é perfeitamente compatível com o modelo jurídico brasileiro e não provoca atritos incontornáveis com a técnica do controle abstrato/concentrado com o qual convive.”<sup>110</sup> Isto porque baseia-se no princípio da boa-fé, que nada mais passa do que um “padrão de conduta”,<sup>111</sup> que, no fim das contas, é a consideração dos efeitos concretos, da realidade, na decisão.

Nesse sentido, a modulação de efeitos é um importante instrumento utilizado pelo Poder Judiciário, a fim de resguardar a segurança jurídica, tendo em vista a real possibilidade de cumprimento da decisão.

A justiça meramente formal da decisão, se não leva em conta a realidade, encontrará nesta forte barreira. É preferível, assim, uma determinação judicial que seja de possível cumprimento, a uma que leve em conta tão somente o direito positivo ideal, dizendo uma justiça que foge ao exequível.

#### 4.3 O tratamento da questão pelo Legislativo

A esse ponto do trabalho, já se vislumbra a importância do Direito Tributário para o bom funcionamento do Estado. Contudo, para que a legislação tributária possa atingir os seus objetivos, é necessário planejamento através do apoio científico no processo legislativo tributário.

É o que, inclusive, determina timidamente o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), ao reger, em seu art. 113, que: “A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.”<sup>112</sup>

Encerrando estes estudos, importa esclarecer que não basta que o processo legislativo seja informado pela técnica científica, mas que a decisão política seja pautada no princípio da boa-fé, como se verá.

---

<sup>109</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Repercussão Geral. Tema nº 745. Rel. Min. Marco Aurélio, Brasília, DF, 14 de março de 2022. **Diário da Justiça eletrônico**: Brasília, DF, n. 49, 15 de março de 2022.

<sup>110</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 241.

<sup>111</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 362.

<sup>112</sup> BRASIL

Será comentado o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 18/2022, que deu origem à LC nº 194/2022, notadamente no que diz respeito aos estudos consultados para a sua edição. Depois, irá ser verificada a reação dos estados-membros à promulgação da LC nº 194/2022 e, por fim, serão tecidas considerações sobre o princípio da boa-fé na atividade legislativa tributária.

#### 4.3.1 A insuficiência dos estudos utilizados no Projeto de Lei Complementar nº 18/2022

Para consultar os eventuais estudos utilizados no PLP nº 18/2022, foi questionado, através do Sistema Eletrônico de Informação ao Cidadão do Senado Federal,<sup>113</sup> se houve a presença de auxílio técnico-científico no trâmite do Projeto de Lei Complementar nº 18/2022, que deu origem à LC nº 194/2022.

Em resposta, foi informado que foram utilizados dados da Confederação Nacional dos Municípios (CNM), do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz) e da Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal (Conorf).

Há um resumo dos dados em Parecer do Senador Relator do PLP nº 18/2022, pelos quais se prevê que os impactos financeiros da legislação, no pior cenário, seriam inferiores ao crescimento do ICMS projetado, pelo que não haveria baixa na arrecadação do ICMS. Os dados do Comsefaz indicam que, para o segundo semestre de 2022, a perda seria de R\$ 41,3 bilhões, enquanto a estimativa de crescimento seria de R\$ 66,52 bilhões.

Não obstante, há de se questionar o simplismo da fundamentação técnica quanto à sua especificidade e quanto às suas conclusões.

Primeiro, cabe recordar que os impactos para cada estado-membro não foram iguais. Variáveis como a diferença das alíquotas e a própria economia local podem afetar mais ou menos a arrecadação de determinado ente federado. Assim, uma perspectiva apenas nacional, carecendo de especificidade local, não é hábil a vislumbrar os reais impactos individuais nos estados-membros da Federação, o que torna um tratamento homogêneo reprovável.

Depois, a arrecadação do ICMS não ter sofrido baixas considerando a variação anual também não indica necessariamente um bom cenário para a arrecadação. Ora, o planejamento dos estados-membros, através das Leis Orçamentárias Anuais, não é feito com base na arrecadação do ano que se passou, mas sim na perspectiva para o exercício financeiro seguinte.

---

<sup>113</sup> Protocolo nº 23000873217 (104305). Resposta em 11/04/2023

Não existiram, portanto, critérios técnicos hábeis a justificar a edição da Lei Complementar nº 194/2022, mas tão somente um panorama raso que ficou aquém de uma visão real sobre quanto efetivamente foi retirado da saúde e educação, por exemplo, para compor o pagamento da dívida interna, através das medidas compensatórias legais e acordadas junto ao STF.

Sobre estas últimas medidas de compensação, serão tratadas brevemente no próximo subitem, a fim de demonstrar como a realidade é, na práxis jurídica, uma forte adversária do mero formalismo.

#### 4.3.2 A reação dos estados-membros à Lei Complementar nº 194/2022

De fato, o legislador, eleito pelo povo, não pode se olvidar de que as leis que aprova serão aplicadas no mundo dos fatos.

Em matéria tributária, a atividade legislativa está imbuída do risco não só de afetar enormemente os particulares, como bem anteviu o legislador ao impor diversas limitações ao poder de tributar, como a vedação do confisco e a anterioridade, mas também envolve o risco de afetar o próprio funcionamento do Estado.

Com relação a este último risco, vê-se mais ou menos concretizado na edição da Lei Complementar nº 194/2022, objeto dos presentes estudos.

O severo impacto nas arrecadações dos estados-membros, deu origem a uma série de imbróglis judiciais, que culminaram em acordos parciais realizados pela União e estados-membros junto ao Supremo Tribunal Federal no bojo da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 984 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7191.<sup>114</sup>

O resultado demonstra que a realidade vence o mero legalismo: pode ser justo que a gasolina, os combustíveis, os serviços de comunicação e transporte sejam considerados essenciais; pode ser justo que as alíquotas sejam reduzidas; contudo, especialmente em matéria de direito tributário, não se pode esquecer das implicações reais das inovações legislativas, por mais justas que sejam.

Coloque-se, porém, que as compensações vieram sobre as dívidas dos estados-membros, e não efetivamente entregando recursos a eles. Ora, dívidas compensadas não

---

<sup>114</sup> Plenário homologa acordo entre União, estados e DF sobre ICMS dos combustíveis. **Portal STF**, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=499104&ori=1> Acesso em: 16/04/2023.

equivalem a dinheiro em caixa, que, diga-se, foi retirado das políticas públicas mais essenciais.<sup>115</sup>

A tensão criada pela legislação foi somente parcialmente dirimida, e causou perdas difíceis de serem verificadas na realidade. Seria difícil e talvez temerário estimar o quanto a educação e saúde efetivamente deixaram de avançar devido aos impactos. Sabemos, contudo, que estes existiram, o que justifica os esforços cá empregados que, embora limitados, podem servir de pontapé para outros trabalhos mais complexos e com apoio de maiores recursos humanos e temporais.

Em resumo, busca-se destacar a importante participação dos governos estaduais, como forças relevantes na federação, cuja atuação possibilitou uma amenização na baixa da arrecadação, mediante os acordos celebrados, muito embora não tenha revertido a programação orçamentária ao *status quo ante*.

#### 4.3.3 O princípio da boa-fé como norteador para a decisão política

Anteriormente,<sup>116</sup> tratou-se do princípio da boa-fé como guia da modulação de efeitos de decisões dos tribunais superiores em matéria tributária. Neste subitem, será feito o esforço de aplicar o mesmo raciocínio para a decisão política do legislador.

A decisão em sede de repercussão geral não difere tanto da decisão política legislativa, vez que cria norma de efeitos amplos, valendo para todos, e abstratos, vez que podem ser, ainda, aplicadas em outros casos concretos.

Dentro do Sistema Tributário, existem regras que limitam o poder de tributar do Estado. Essas regras, como a anterioridade e a legalidade, protegem o contribuinte de uma extrapolação do poder estatal, mas, sobretudo, constroem uma expectativa sobre as obrigações que irá assumir ao realizar determinada conduta.

A modulação de efeitos no âmbito judiciário, se pauta em uma relação de boa-fé, semelhante a que é protegida pelo cumprimento das balizas constitucionais e legais para a instituição de tributos. Essa boa-fé nada mais é que a expectativa criada pelas partes a partir da conduta padrão do Estado tributante.

---

<sup>115</sup> SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. **Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf#:~:text=Cl%C3%A1usulas%20p%C3%A9treas%20s%C3%A3o%20aquelas%20normas,constitucional%20te ndente%20a%20aboli%20das>. Acesso em: 27 de março de 2023.

<sup>116</sup> Cf. Item 4.2.1 (A modulação de efeitos nas decisões em matéria tributária).

Assim também, pode-se argumentar que, no âmbito legislativo, a mesma boa-fé deveria ser levada em conta na decisão política.

A aprovação da Lei nº 194/2022, à toque de caixa, não corresponde à urgência real da diminuição das alíquotas. É fato que a novel legislação foi benéfica ao contribuinte, ou, ao menos, para as empresas que comercializam os produtos afetados. Não só é benéfica, como também adequada, considerando o princípio da seletividade.

Inobstante, após 34 anos da inauguração da nova ordem constitucional, não parece crível que atrasar a aplicação da LC nº 194/2022 em alguns meses fosse algo absurdo, injusto ou inesperado, ainda que se leve em consideração o argumento da guerra da Ucrânia, pelo qual se tentou justificar a urgência da medida.<sup>117</sup>

O inesperado foi, sim, a queda na arrecadação dos estados-membros, que tiveram que lidar com um repentino aperto nas contas, levando a consequências incalculáveis para os serviços públicos de saúde e educação, por exemplo.

#### 4.4 Conclusões parciais

Neste último capítulo, foi verificada a importância do apoio científico para a atividade legislativa, especialmente em matéria tributária, sendo a adoção da obrigatoriedade da Análise de Impacto Legislativo um instrumento fundamental para a melhoria da qualidade das edições de normas legais.

Além disso, foi destacada a necessidade de se colocar o princípio da boa-fé como norteador para decisões políticas e judiciais em matéria tributária, tendo em vista a necessidade de planejamento, tanto da parte dos contribuintes, quanto da parte da Administração, para a arrecadação e utilização dos recursos públicos, cuja finalidade é a de efetivar os direitos fundamentais erigidos pela Carta Constitucional de 1988.

## 5 CONCLUSÕES

---

<sup>117</sup> Parecer nº , de 2022. Gabinete do Senador Fernando Bezerra Coelho. De PLENÁRIO, sobre o Projeto de Lei Complementar nº 18, de 2022, do Deputado Danilo Forte, [...]. Disponível em: [https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9170104&ts=1675451948119&disposition=inline&\\_gl=1\\*avzjws\\*\\_ga\\*MjAyODk3NTE1OS4xNjc3ODY4Njk2\\*\\_ga\\_CW3ZH25XMK\\*MTY4MTI0MjQ3My4zLjEuMTY4MTI0MjQ3Ni4wLjAuMA](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9170104&ts=1675451948119&disposition=inline&_gl=1*avzjws*_ga*MjAyODk3NTE1OS4xNjc3ODY4Njk2*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4MTI0MjQ3My4zLjEuMTY4MTI0MjQ3Ni4wLjAuMA). Acesso em: 15/04/2023.

O presente trabalho se propôs a analisar os efeitos concretos da Lei Complementar nº 194/2022 na arrecadação do Estado de Alagoas e explorar a importância do apoio técnico-científico para a atividade legislativa tributária.

No primeiro capítulo, foi delimitada a fundamentação teórica e normativa para este trabalho. O Brasil é um *Estado fiscal* Social com configuração implícita na Constituição Federal, portanto tem um Sistema Tributário cuja finalidade é concretizar os direitos fundamentais erigidos pela Carta Pátria.

Nesse Sistema Tributário, foram estudadas as características do tributo e, também, analisada a natureza jurídica do imposto enquanto tributo não vinculado à atividade estatal relativa ao contribuinte.

Além disso, foi destacada a importância da repartição de competências para tributar no âmbito do federalismo brasileiro, notadamente a função singular do ICMS como principal rubrica das finanças estaduais e distrital, excluídas as transferências federais.

Seguindo com a pesquisa, foram explanadas as disposições da Lei Complementar nº 194/2022, tratando especificamente daquela que foi sua regulamentação mais polêmica: a vedação de alíquotas superiores à geral para alguns bens e serviços considerados como essenciais.

Constatou-se que, considerando o princípio da seletividade, existem fortes argumentos jurídicos para defender que a essencialidade dos bens e serviços importa numa minoração ou não majoração das alíquotas de ICMS incidentes sobre eles.

Tem-se, nesse sentido, a inteligência da Lei Complementar nº 194/2022, que definiu a essencialidade dos bens gasolina e energia e dos serviços de transportes e comunicações, implicando na vedação de alíquotas superiores à geral para os referidos.

Em contrapartida, se verificou que a LC nº 194/2022 levou a fortes prejuízos para o erário alagoano, dificultando a efetivação dos direitos fundamentais, como a educação e a saúde, além de fazer periclitarem a federação, no sentido de que um forte impacto, ainda que formalmente imaculado, pode levar a sérias consequências para a estabilidade política e econômica dos entes federados.

No último capítulo, por fim, foi verificada a importância do apoio científico para a atividade legislativa, especialmente em matéria tributária, sendo a adoção da obrigatoriedade da Análise de Impacto Legislativo um instrumento fundamental para a melhoria da qualidade das edições de normas legais.

Além disso, foi destacada a necessidade de se colocar o princípio da boa-fé como norteador para decisões políticas e judiciais em matéria tributária, tendo em vista a necessidade



de planejamento, tanto da parte dos contribuintes, quanto da parte da Administração, para a arrecadação e utilização dos recursos públicos, cuja finalidade é a de efetivar os direitos fundamentais erigidos pela Carta Constitucional de 1988.

## **6. REFERÊNCIAS**

ALAGOAS. **Lei nº 5.900 de 27/12/1996**. Disponível em:  
<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=116748>

ALAGOAS. **Nota técnica n. 01, de 01 de abr. de 2022**. Estimativa do Produto Interno Bruto de Alagoas, referente ao acumulado do ano de 2021. Disponível em:  
[https://dados.al.gov.br/catalogo/ro/dataset/estimativa-trimestral-pib-do-estado-de-alagoas/resource/fdb071c6-7328-4f47-9458-6347efc2e3e2?inner\\_span=True](https://dados.al.gov.br/catalogo/ro/dataset/estimativa-trimestral-pib-do-estado-de-alagoas/resource/fdb071c6-7328-4f47-9458-6347efc2e3e2?inner_span=True) Acesso em: 2 de abr. de 2023.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. Coleção Curso de Tributos Indiretos. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

BRANDÃO JR., Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS**: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

BRASIL (Câmara dos Deputados). **Projeto de Lei Complementar n.º 494, de 2018**. Altera a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, para dispor sobre o encaminhamento de proposições legislativas que instituem políticas públicas. Brasília, 2018, Diário da Câmara dos Deputados de 5 de mai. de 2018.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. In: Vade Mecum Acadêmico de Direito Rideel. 30. ed. São Paulo: Rideel, 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. 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 [...]. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ed. 147, p. 1, 5 de agosto de 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.874, de 02 de setembro de 2019**. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm).

BRASIL. **Secretaria da Receita Federal do Brasil**. Carga tributária no Brasil 2021. Brasília/DF: Ministério da Economia, 2022, p. 15. Disponível em:  
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em: 30 de mar. 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI nº 2.024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 03.05.2007, DJe-042, divulg. 21.06.2007, public. 22.06.2007).

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Repercussão Geral. Tema nº 745. Rel. Min. Marco Aurélio, Brasília, DF, 14 de março de 2022. **Diário da Justiça eletrônico**: Brasília, DF, n. 49, 15 de março de 2022.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Medida Cautelar *ad referendum* na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.195/DF. Rel. Min. Luiz Fux. Decisão em 9 de fev. de 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Petição Inicial nº 49011. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7195/DF. Rel. Min. Luiz Fux, Brasília, DF, 27 de junho de 2022.

Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6434957>

CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Cf. TAVARES, Francisco Mata Machado. A Nova Sociologia Fiscal: contribuições de um estudo de caso de tipo público para uma promissora subdisciplina na sociologia brasileira.

**Sociedade e Estado**, v. 34, n. 03, p. 835-865, 9 dez. 2019.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (Brasil). **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em:

<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9> Acesso em: 10 de fev. 2023.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. 1 ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

COSTA, Leonardo Cavalcante. Fisco, Direitos Humanos e Pandemia: As consequências da emergência sanitária na arrecadação do Estado de Alagoas e suas repercussões na Administração Pública e na sociedade. In: **V Encontro de pesquisas judiciais da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas – ENPEJUD: O Poder Judiciário como garantidor dos direitos humanos: anais**. Phillippe Melo Alcântara Falcão (Coord.). Maceió: Escola Superior da Magistratura de Alagoas - ESMAL, 2020, pp. 521-542.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXVI.

DIAS, Allan Rodrigues et al. Racionalidade técnica no processo legislativo. **Revista Parlamento & Sociedade**. São Paulo, v. 2, n. 2, p. 45-77, jan./jun. 2014.

ENAP (Escola Nacional de Administração Pública). **Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil**, 2017. Disponível em:

<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3182/1/M%C3%B3dulo%201%20-%20Conceitos%20introduzidos%20sobre%20federalismo%20e%20federalismo%20fiscal.pdf>.

EUROPEAN COMMITTEE (under the Government of the Republic of Lithuania). **Methodological Guide on Regulatory Impact Assessment**. Vilnius, 2020.

FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. Tributação e cidadania. **Constituição, Direitos fundamentais e política**: estudos em homenagem ao professor José Joaquim Gomes Canotilho. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

LOPES, Dara Machado. **O impacto do ICMS substituição tributária no preço da venda da gasolina para o consumidor final em Alagoas**. Monografia. Maceió: UFAL/FEAC, 2022.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Fórum de direito tributário**: RFDT, 2003.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo (Tese de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012.

MAIA, Thiago Nobre. Tributação extrafiscal: a seletividade em razão da essencialidade como critério objetivo para definição das alíquotas do ICMS. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 9/ 2017, p. 235-265, Nov – Dez, 2017, DTR\2017\6847.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

OCDE. **Recomendação do Conselho sobre Política Regulatória e Governança**. Paris, 2012.

OCDE. **Regulatory Policy Outlook**. Paris, 2021.

Parecer nº , de 2022. Gabinete do Senador Fernando Bezerra Coelho. De PLENÁRIO, sobre o Projeto de Lei Complementar nº 18, de 2022, do Deputado Danilo Forte, [...]. Disponível em: [https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9170104&ts=1675451948119&disposition=inline&\\_gl=1\\*avzjws\\*\\_ga\\*MjAyODk3NTE1OS4xNjc3ODY4Njk2\\*\\_ga\\_CW3ZH25XMK\\*MTY4MTI0MjQ3My4zLjE1MTY4MTI0MjQ3Ni4wLjAuMA](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9170104&ts=1675451948119&disposition=inline&_gl=1*avzjws*_ga*MjAyODk3NTE1OS4xNjc3ODY4Njk2*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4MTI0MjQ3My4zLjE1MTY4MTI0MjQ3Ni4wLjAuMA). Acesso em: 15/04/2023.

Para Gilmar Mendes, debate sobre tributação de combustíveis diz respeito às bases do pacto federativo. **Portal STF**, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=492444&ori=1>. Acesso em 31 de mar. /2023.

PIRES, Cristiane. ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de comunicação: fixação de alíquotas diante dos princípios da essencialidade e da seletividade e a possibilidade de controle judicial. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 3/2016, p. 135-158, Nov – Dez, 2016, DTR\2016\24694.

PINHEIRO, Victor Marcel. Por que a análise de impacto legislativo ainda não é realidade no Brasil? **Consultor Jurídico**, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-18/fabrica-leis-analise-impacto-legislativo-nao-realidade-pais>. Acesso em: 16 de abr. 2022.

Plenário homologa acordo entre União, estados e DF sobre ICMS dos combustíveis. **Portal STF**, 2022. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=499104&ori=1> Acesso em: 16 de abr. 2023.

ROMANO, Santi. Principii di Diritto Costituzionale generale. *Apud*. SOUSA, José Pedro Galvão. A historicidade do direito e a elaboração legislativa. *In: Direito e Política*. Anápolis: Magnificat, 2020.

SABINO, César. **Tributação. Breves aspectos sociológicos**. Relatório de trabalho. Disponível em: <http://www.unirio.br/ccjp/escola-de-ciencia-politica/arquivos-1/tributacao/view>. Acesso em: 18 de fev. de 2023.

SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. **Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf#:~:text=Cl%C3%A1usulas%20p%C3%A9treas%20s%C3%A3o%20aquelas%20normas,constitucional%20tendente%20a%20aboli%2Dlas>. Acesso em: 27 de março de 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, *e-book*.

SECRETARIA DA FAZENDA (Alagoas). **Relatório Resumido da Execução Orçamentária**. Disponível em: <http://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?key=BwwO5bSdvgw%3D>

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SOUSA, José Pedro Galvão. A historicidade do direito e a elaboração legislativa. *In: Direito e Política*. Anápolis: Magnificat, 2020.

VALADÃO, M. A. P.; ZIEMBOWICZ, R. L. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Curitiba, v. 38.2, p. 549-561, jul./dez. 2018.

VIEIRA, Eduardo S. S. [et al.]. **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017.