

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

23



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Notas sobre as Deformações da Incidência Plurifásica do ICMS

Paulo Celso Bergstrom Bonilha

*Professor do Curso de Pós-graduação da Faculdade de Direito da USP e
Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.*

Resumo

As várias incidências do ICMS sobre a mesma mercadoria foram drasticamente reduzidas. Isto é consequência de medidas legais dos Estados-membros. A arrecadação do imposto provém quase toda de uma ou duas incidências (substituição tributária), com sérios danos à economia.

Abstract

The several incidences of the general sales tax in Brazil (ICMS), on the same good, comes drastically being reduced. It is consequence of legal measures of the States. Tax revenue of ICMS comes almost entirely from one or two incidences (using reverse charge), with serious damages to the economy.

Um dos pressupostos fundamentais do ICMS é a aptidão deste tributo para incidir mais de uma vez sobre a mesma mercadoria ou serviço, desde que uma e outro venham a ser, sucessivamente, objeto de mais de uma operação tributada no curso de sua circulação em direção ao consumo. Configurar-se-ão as operações em sequência, ou fases da circulação, como fatos jurídicos do imposto, gerando, assim, distintas obrigações tributárias de débito. Este fenômeno de conformação da incidência do ICMS, denominada plurifásica ou multifásica, é referido expressamente no texto da Constituição Federal, precisamente no dispositivo em que a Lei Maior estabelece e assegura a vedação da cumulatividade desse tributo, estatuinto: (o ICMS) “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (artigo 155, parágrafo 2º, I). Eis aí a comprovação de que a escolha do sistema impositivo do imposto do tipo sobre vendas, em que se configurou o ICMS, recaiu sobre o modelo de imposto geral e plurifásico do tipo sobre vendas com efeito não cumulativo, em substituição ao antigo imposto sobre vendas e consignações (IVC), que ostentava as características da modalidade de imposto geral e plurifásico sobre vendas com efeito cumulativo.

Às modalidades supra mencionadas, os estudiosos acrescentam a incidência monofásica, que concentra o gravame em apenas uma das operações do ciclo de circulação. Exemplo desta modalidade era o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel, atribuído à competência municipal pela atual Constituição (art. 156, III) e revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, artigo 1º. Cada uma destas modalidades, como é sabido, apresenta virtudes e defeitos em sua aplicação sob a perspectiva de vários cri-

térios, entre os quais sobrelevam os respectivos efeitos na economia, na arrecadação e administração do imposto e nos encargos que acarretam para os contribuintes, constituindo o desenvolvimento desta matéria, complexa e diversificada, assunto que transcende, obviamente, aos estreitos limites destas breves notas sobre o atual estágio da incidência plurifásica do ICMS¹.

Registre-se, ademais, com vistas ainda aos ensaios teóricos dos impostos sobre vendas, divulgados a partir da segunda metade do século XX, que as modalidades de incidência dos impostos sobre vendas, em geral, não se apresentam, na prática, em termos puros. Muitas vezes, por razões de inexistência de contabilidade regular, de risco ou de comodidade para a arrecadação, outras por interesse de contribuintes, a lei reduz as fases da circulação em que se desdobraria, normalmente, a incidência plurifásica de determinados produtos, em geral na fase inicial do fluxo de operações que compõem a circulação dos bens. Haja vista, em nosso imposto dos Estados, o largo e tradicional emprego da substituição tributária para trás nos produtos da agropecuária, tanto nas operações referentes a insumos destinados a essa área de atividade, quanto nas operações de vendas das mercadorias, efetuadas pelos produtores agropecuários. Bem de ver, por outro lado, a propósito da paulatina redução da incidência plurifásica, que até mesmo a utilização do regime monofásico ganha força em larga escala no ICMS. Por emenda constitucional expressa, a lei complementar foi autorizada a “definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez qualquer que seja sua finalidade...”². Sobre a extensão e importância fiscal do campo alcançado por essa medida, tivemos oportunidade de escrever:

“Os lubrificantes e combustíveis sujeitos a enquadramento no regime monofásico, não estão restritos aos que provêm do petróleo, abrangendo-se também o gás natural e seus derivados e lubrificantes e combustíveis não originários do petróleo, como é o caso, por exemplo, do álcool carburante, produzido a partir da madeira (etanol) ou da industrialização da cana em caule. Naturalmente, com a diversificação das fontes de energia e conseqüente industrialização de combustíveis e lubrificantes lastreados em outras matérias-primas que não o petróleo, há uma gama mais variada e diversificada de lubrificantes e combustíveis.”³

Claro está que a coexistência dos aludidos regimes de incidência nos impostos da espécie, desde que em caráter de exceção e guardadas as proporções, não desvirtua a prevalência geral da incidência plurifásica. Esta é inegavelmente mais favorável, em confronto com as demais, sobretudo pelas vantagens que proporciona à economia. Por essa razão, a amplitude da incidência plurifásica deve ser pre-

¹ Sobre os aspectos positivos e negativos citados, consulte, entre outros, Giuseppe Sessa. “L’Imposta sul Valore Aggiunto”, *Teoria Generale - Sistemi Comparati*, 1º vol., capítulo VIII, Bulzoni, Roma, 1971, pp. 33/46.

² Artigo 155, inciso XII, letra “h” da Constituição Federal, introduzida pela Emenda nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

³ “Emenda Constitucional nº 33/2001: o ICMS nas Operações com Lubrificantes e Combustíveis”, incluído na coletânea *O ICMS e a EC 33*, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2001, pp. 167/182.

servada. Todavia, no Brasil, o cenário atual é de franca deformação da estrutura da incidência multifásica do ICMS, não só em decorrência das reduções citadas, como também pelo uso abusivo de expedientes calcados na substituição tributária. Diante desse quadro, não podemos olvidar a advertência do insigne Professor da Universidade de Roma, Cesare Cosciani, assim livremente traduzida:

“As três formas de imposição esboçadas em seu esquema essencial podem experimentar processos de degeneração nos ordenamentos concretos, seja por dificuldades de aplicação, seja por necessidades do erário público com vistas ao incremento da arrecadação, ocasionando a deformação das linhas fundamentais do tributo, ou ainda, pela pressão de grupos de contribuintes interessados em obter uma diminuição da carga fiscal ou de suas modalidades de aplicação.”⁴

Em verdade, a chamada impropriamente substituição tributária, em suas duas modalidades conhecidas como substituição tributária para trás (regressiva) e substituição tributária para frente (progressiva) atingiram, nos últimos anos, surpreendente crescimento no amplo espectro da incidência plurifásica do ICMS, especialmente após a constitucionalização da substituição para frente pelo parágrafo 7º, acrescentado ao artigo 150 da Lei Maior, pela precitada Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Este dispositivo, de ordem geral e não específico para o ICMS, admitiu que a lei “poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Dissemos que a denominação substituição tributária não é própria, porque a lei qualifica, diretamente, como devedor da obrigação tributária, nesses casos, “terceira pessoa” (responsável), desde que vinculada ao fato gerador (artigos 121, II, e 128 do Código Tributário Nacional). Não há, portanto, uma efetiva substituição do contribuinte pelo responsável, como acentua a melhor doutrina, pois a relação jurídica instaura-se diretamente contra este último. A lei, por seu turno, poderá excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la em caráter supletivo, conforme a dicção do referido artigo 128.

Cabe acrescentar, além disso, que a substituição tributária no ICMS reveste-se de peculiaridades próprias decorrentes da dinâmica do fenômeno da circulação de bens destinados ao consumo. No plano horizontal das operações (fatos geradores) a substituição pode convocar como responsáveis pessoas vinculadas, de fato ou de direito, ao evento tributário desta fase. É o caso, *verbi gratia*, do leiloeiro, responsável pelo pagamento do imposto incidente sobre a “saída de mercadoria objeto de alienação em leilão” e do armazém geral, em relação à saída de mercadoria “depositada por contribuinte de outro Estado”, tal como dispõe a legislação do Estado de São Paulo (artigo 11, incisos I, “a”, e V, do Regulamento do ICMS). Nos casos mencionados, como se vê, não há redução das operações tributadas. A legislação do ICMS simplesmente passa a contemplar, como sujeito passivo e devedor do imposto, outra pessoa e não aquela que tenha relação direta e pessoal com o fato

⁴ “El Impuesto al Valor Agregado”, trad. Castelhana, Depalma, Buenos Aires, 1969, p. 16.

gerador (contribuinte). A transferência de responsabilidade, nesses casos, fica circunscrita ao plano horizontal do respectivo fato gerador e a operação permanece indene no trajeto da circulação.

No plano vertical da sucessão de operações, no entanto, cujo vetor de direção é o percurso da produção até o consumo (circulação), há substituição tributária para trás (regressiva) nas hipóteses em que a lei determina que o imposto devido pela ocorrência do fato gerador em determinada etapa será pago por ocasião de uma específica operação em etapa subsequente, a cargo de contribuinte desta fase da circulação. Na substituição para frente ou progressiva, por sua vez, o contribuinte de determinada operação deverá recolher não só o tributo porventura incidente sobre a saída da sua mercadoria, como também antecipar o imposto devido sobre as prováveis operações subseqüentes, adotando por base de cálculo um valor presumível, calculado em função das supostas características quantitativas do derradeiro (e futuro) fato gerador.

De se assinalar, no tocante à substituição tributária para trás ou regressiva, que as legislações estaduais do ICMS, a partir dos anos 70, cuidaram de denominá-la “diferimento”. Diferimento é vocábulo que significa adiar, dilatar, prorrogar. Desde então, a redação das normas impositivas dos inúmeros produtos, mercadorias e serviços incluídos nesse regime, falam em *diferimento* do “lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas (...) fica diferido para o momento em que ocorrer (...)” e aí são descritas, em abstrato, situações nas quais (supõe-se) os lançamentos devam ser efetuados (*sic*) e pago o imposto pelo contribuinte destinatário da mercadoria ou serviço, nessa etapa da circulação. É de se frisar, neste passo, que a utilização da substituição tributária para trás já estava presente no antigo imposto sobre vendas e consignações. O Regulamento desse tributo, que entrou em vigor em 1º de junho de 1957, com a nova redação do Livro I do Código de Impostos e Taxas, editada pelo Decreto nº 28.252, de 29 de abril de 1957, além de estabelecer, em seu artigo 10, que contribuintes eram o vendedor ou o consignador, arrolava sete hipóteses de substituição tributária regressiva. O ilustrado Fiscal de Rendas, Diniz Ferreira da Cruz, comentando o precitado dispositivo, qualificou-as como substituição, dizendo: “Aparece, então, a figura do chamado substituto ou responsável, que, entretanto, não se confunde com o contribuinte de fato.”⁵ Nos dias de hoje, há um grande número de produtos sujeitos ao chamado diferimento e que comprovam a ampla e excessiva utilização da substituição regressiva ou para trás no âmbito do ICMS (cf. artigos 328 a 400-G do Regulamento do ICMS de São Paulo e demais legislações de outras unidades da Federação).

Parece-nos equivocada, com efeito, esta nomenclatura legislativa atual, uma vez que se refere efetivamente a uma substituição regressiva, qualificando-a, todavia, de diferimento, como se este fosse outro instituto jurídico, regulando o suposto adiamento de lançamentos e pagamentos referentes a determinadas operações sucessivas da circulação. Pressupõe, talvez, o legislador estadual que todas as operações seriam tributadas e adiados e suspensos os respectivos lançamentos até o momento em que venha a ocorrer uma situação pré-estabelecida, que coincide, em

⁵ *Do Imposto sobre Vendas e Consignações*, José Bushatsky Editor, São Paulo, 1963, p. 92.

geral, com o fato (operação) que identifica a obrigatoriedade, no tempo, do pagamento do imposto devido pelo contribuinte substituto. Nesta fase, portanto, se levada ao pé da letra a lei, o contribuinte desta operação deveria efetuar os lançamentos das operações anteriores e o pagamento, bem como escriturar a sua operação e declarar e pagar o imposto devido. Não é isso, contudo, o que ocorre, na realidade. É, no mínimo, estranho supor que um contribuinte possa efetuar lançamentos de operações anteriores de outros contribuintes e recolher o tributo por eles devido.

Na verdade, a lei está determinando, no procedimento que chama de “diferimento”, a *não tributação* das operações cujos “lançamentos” ficam diferidos e, ao ensejo da operação subsequente a estas, por ela identificada pelo “momento” de sua ocorrência, dá-se o reinício das operações tributadas. No primeiro elo ou operação deste recomeço da cadeia, o contribuinte (substituto) deverá recolher o imposto devido por inteiro e *sem direito a crédito*, pois a operação anterior é não tributada. Eis aí a dimensão quantitativa da responsabilidade do substituto em caráter regressivo, circunscrita ao valor a mais de imposto a pagar, que, se não fosse a substituição, seria, provavelmente, compensado pelo crédito. Esta peculiaridade da substituição para trás do ICMS é, assim, proporcionada pela aplicação da técnica não cumulativa e se coaduna com a norma constitucional inserta no artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, letra “b”, da Lei Suprema, que soa: “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) II - a *isenção* ou *não-incidência*, salvo determinação em contrário da legislação: (...) b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores: (...)” (grifos do autor)

A intencional transcrição do dispositivo constitucional visou também antecipar, se possível, asserções relacionadas com eventuais objeções à qualificação jurídica que dispensamos às operações do ICMS sujeitas ao “diferimento” e que, para nós, constituem operações não tributadas por força da lei instituidora da transferência da responsabilidade (substituição). De se notar, nesse particular, que a norma supra transcrita fala em “isenção ou não incidência”, referindo-se às operações do ciclo circulatório de bens que interrompem a passagem do crédito do imposto. Ora, parece-nos evidente, preliminarmente, que o chamado “diferimento” (para nós, substituição) não se confunde com isenção. Ao disciplinar a substituição, o legislador tem noção de que o produto, cujas operações não são tributadas, será onerado mais adiante, com o reinício das etapas tributadas. Não há intenção de isentar, mas, sim, por em prática a transferência da responsabilidade. Ocorre, portanto, a supressão da incidência nas operações especificadas na lei instituidora da substituição tributária (chamada de diferimento), sem que exista, tecnicamente, isenção.

No tocante à expressão “não incidência”, mencionada no texto da Constituição, nossa convicção é a de que não se trata, nesse caso, da utilização do seu significado no sentido do conceito usual que lhe é atribuído pela técnica de tributação, vale dizer, o mero fato inverso da incidência. Mais explícita, a lição de Ruy Barbosa Nogueira ao gizar a categoria não-incidência como “(...) o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário”⁶. Ora, em princípio, as operações de

⁶ *Curso de Direito Tributário*, 14ª edição, Saraiva, São Paulo, 1995, p. 167.

que cuidamos estão no campo de incidência e não fora dele. Em momento posterior, a norma da substituição tributária impede a incidência em determinadas operações para tornar efetiva a substituição. Demais disso, a regra constitucional acima transcrita ao traçar regras norteadoras da aplicação técnica da não cumulatividade utiliza a expressão “não incidência” para abrigar, obviamente, outras situações, peculiares à incidência plurifásica, que não a isenção, mas que devem acarretar a mesma consequência para o eventual crédito porventura proveniente das operações anteriores (anulação, salvo determinação em contrário da lei). Por exemplo, seria o caso de operação imune e, por isto mesmo, impeditiva da incidência. Esta hipótese, a nosso ver, enquadra-se em tese, como luva, na expressão “não incidência” adotada no enunciado constitucional sob exame. É exatamente o caso, em foco, das operações que remanescem não tributadas por força da lei de aplicação da substituição tributária e não propiciam, por essa mesma razão, a transferência de crédito do imposto. Situam-se, nesse sentido, justamente na exegese da aludida expressão contida no dispositivo da Lei Maior, surtindo os efeitos ali prescritos. Em suma, não são operações isentas, mas casos de não incidência para os fins da aplicação da técnica da não cumulatividade, conforme os ditames constitucionais.

Feitas essas considerações sobre a substituição tributária regressiva, resta assinalar que, embora redutora da incidência plurifásica, causa ela, comparativamente, menor prejuízo que o impacto da substituição para frente. Esta, sobre antecipar a carga plena do imposto para momento anterior (ou inicial) da cadeia de operações, acrescenta anômalo ônus financeiro às operações subsequentes, distorcendo a formação de preços e impedindo a desejável incidência fracionada sobre a parcela de valor acrescido em cada etapa. Além disso, esse valor a mais no preço é introduzido sobre uma base quantitativa artificiosa (fato gerador presumido). Quando se dá o pagamento do imposto na substituição regressiva, ao reverso, as operações compreendidas no processo substitutivo já se consumaram e a incidência plurifásica retoma seu curso sobre base de cálculo compatível com a carga tributária acrescentada até aquele momento.

Por esse motivo, as reações à introdução dessa drástica redução da incidência plurifásica sempre estiveram presentes, após a vigência, em 1967, do ICM. O artigo 58, parágrafo 2º, inciso II, do CTN (com a redação modificada pelo Ato Complementar nº 34, de 1967), que inaugurou as tentativas da espécie, foi revogado pelo artigo 13 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Mesmo assim, alguns Estados instituíram-na nos anos da década de 70, com suposta base legal no artigo 128 do CTN, provocando decisões corretivas do Supremo Tribunal Federal⁷. A Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983, reinstituiu a substituição progressiva, nos parágrafos 9º e 10, acrescentados ao artigo 2º do Decreto-Lei nº 406, precitado. Ainda assim, persistiram as querelas dos contribuintes no Poder Judiciário, pois o regime de substituição foi sendo ampliado para vários tipos de mercadorias e estendido às operações entre Estados, com base em convênios interestaduais, que permitiram o controle dessas operações e o repasse de receita de um para outro Estado. Ao se delinear, claramente, a posição do Poder Ju-

⁷ Cf., entre outros arestos, RE 78.172 e RE 84.707 - CE.

diciário em desfavor da substituição para frente⁸, mobilizaram-se os Estados no plano político e obtiveram a constitucionalização da substituição progressiva, por via do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3, acima transcrito.

O dispositivo constitucional citado também ressaltou o direito de restituição do “quantum” pago antecipadamente, a título do “fato gerador presumido”, caso este não se realize e qualificou essa restituição de “imediate e preferencial”. Não obstante, a regulamentação da norma constitucional em lei complementar só foi editada em 13 de setembro de 1996, e veiculada através de seus artigos 6º a 10 (LC nº 87). Este último artigo veio pôr cobro ao argumento, até então utilizado pelos Fiscos estaduais, de que o contribuinte substituído (da operação final) não tinha legitimidade para reivindicar o indébito. Está ele, agora, nominado expressamente. A lei complementar também assinou o prazo de 90 dias para que a regulamentação do procedimento de restituição fosse editada. A norma não foi observada, poucos Estados iniciaram a edição de seus regulamentos sobre a matéria.

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 9.176, de 2 de outubro de 1995, atribuiu nova redação a vários dispositivos da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, acrescentando nove artigos relacionados com a regulamentação da substituição tributária para frente. Contudo, a regulamentação em decreto e mais pormenorizada, quanto aos procedimentos cabíveis, só veio com o Decreto nº 41.653, de 20 de março de 1997. É importante assinalar que a legislação paulista assegurou o direito à restituição do indébito no artigo 66-B, incluído pela precitada lei, “caso se comprove que, na operação final com mercadoria ou serviço, ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida”.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal ao interpretar o aludido parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição, em decisão proferida em 8 de maio de 2002, entendeu que o pagamento do imposto devido pelo “fato gerador presumido” é definitivo e só seria devida a restituição se esse evento não se realizasse⁹. Diante dessa decisão plenária e outros julgados no mesmo sentido, o Governo de São Paulo ingressou com ação direta de inconstitucionalidade contra a sua própria norma concessiva de ressarcimento retro mencionada (artigo 66-B da Lei nº 6.374, introduzida pela Lei 9.176). O julgamento plenário desta ADI nº 2777-8, já iniciado e em curso no Pretório Excelso, está parcialmente empatado e pendente, aguardando o voto do Ministro Carlos Brito. Julgaram a ação procedente: Ministros Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence, Eros Grau e Ellen Gracie. Julgaram improcedente: Cezar Peluso (Relator), Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso Mello. Em resumo, o direito do contribuinte à restituição do indébito, que deveria ter tratamento “imediate e preferencial”, conforme reza a Lei Maior, ainda *não* tem esse respaldo na legislação infraconstitucional, nem na jurisprudência, embora já tenham se escoado 16 anos. A lei paulista que tinha prestígia-

⁸ Cf., entre outros: acórdão unânime da 19ª C. Civ. TJSP, EDcl 210.660-2/7-01, j. 16.08.1993; *idem*, AC. 202.347-2/3, j. 15.03.1993; AC. unân. da 1ª T. do STJ, REsp 36.337/3-SP; e, Ac. unânime da 4ª C. Civ. do TJPB 19.892-7, DJ 29.12.1992.

⁹ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4/Alagoas.

do esse direito ficou em xeque, em decorrência dos julgados do Supremo Tribunal Federal, e, recentemente, foi alterada para reduzir esse direito a quase nada¹⁰.

Ao cabo destas considerações sobre as deformações da incidência plurifásica, é de se questionar sobre o estabelecimento de freios ou limitações que impeçam o uso ou abuso de medidas dessa natureza. Existem restrições ou limitações jurídicas que possam vedar, com eficácia, essas deformações? Há, sim, o exemplo da União Europeia, que contém em sua legislação comunitária distinção entre sujeitos passivos e devedores do imposto. Na primeira classificação, estariam as pessoas físicas e jurídicas que exerçam uma atividade econômica qualquer (em regra, contribuintes). Na outra, estariam pessoas que interagem com os sujeitos passivos e são obrigados a pagar o imposto por determinação legal. Trata-se, comparando com o nosso Direito Tributário, uma substituição tributária similar à previsão do artigo 121 do CTN, lá conhecida por “reverse charge” (Diretiva nº 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006). Os países da comunidade europeia não podem, livremente, estender esse regime para outros casos, além dos permitidos expressamente pela legislação comum. Para acrescentar novas hipóteses, é necessário obter uma medida derogatória da Diretiva, providência extremamente difícil e demorada. A União Europeia é muito ciosa na manutenção das características essenciais de seu imposto. É desnecessário dizer que lá não existe substituição progressiva.

No Brasil, infelizmente, não há qualquer restrição ou limitação dessa natureza e nem há notícia de maior preocupação com os fundamentos básicos do imposto. As propostas de reforma tributária, até o momento, não contêm qualquer dispositivo sobre a matéria. Em suma, a chamada “guerra fiscal do ICMS” e as deformações da incidência plurifásica enterraram, em definitivo, o sonho de um administrável e genuíno imposto sobre o valor acrescido brasileiro.

¹⁰ Cf. artigo 1º, inciso II, da Lei estadual nº 13.291, de 22 de dezembro de 2008.