



**Universidade de Brasília  
Faculdade de Direito  
FD/UnB**

**CASSIANO DIAS DE SOUZA**

**Tributação sobre combustíveis nas  
operações internas**

**Brasília – DF  
2023**

CASSIANO DIAS DE SOUZA

Tributação sobre combustíveis nas  
operações internas

Monografia apresentada  
como requisito parcial à  
obtenção do título de  
bacharel em Direito pela  
Faculdade de Direito da  
Universidade de Brasília.

**Professor Orientador: Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva  
Filho**

Brasília – DF  
2023

SOUZA, Cassiano Dias de. 1977

Tributação sobre combustíveis nas operações internas/ Cassiano Dias de Souza - 2023.

Orientador: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade de Brasília, Curso de Direito, 2022.

1. Histórico. 2. Tributação. 3. Combustíveis. I. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. II. Universidade de Brasília. III. Tributação de Combustíveis.

## **Folha de Aprovação**

### **Tributação sobre Combustíveis.**

Cassiano Dias de Souza  
Matrícula:  
15/0032161

Trabalho final de conclusão de curso de graduação apresentado como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Banca examinadora:

---

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva  
Filho  
Orientador

---

Antônio de Moura Borges  
Professor da Faculdade de Direito da  
Universidade de Brasília.

---

Amanda Flávio de Oliveira  
Professora da Faculdade de Direito  
da Universidade de Brasília.

Brasília, 25 de janeiro de 2023.

## Agradecimentos

*Agradeço a DEUS, aos meus Pais, aos meus Filhos, aos Professores, Amigos e Colegas da UnB, aos que se foram, sobretudo ao meu amigo Délfinson que sempre me apoiou nessa jornada, e a companheira Lua, que tanto me inspirou e me fez refletir sobre a vida, mesmo quando envolta nas trevas de um eclipse, e tudo parecia perdido, consegui perceber um fio de luz de esperança.*

## **RESUMO**

A referida monografia tem por objetivo esclarecer sobre um tema geral e que afeta toda a sociedade, a formação do preço dos combustíveis no tocante à incidência tributária. Esse estudo não tem por finalidade a discussão restrita ao meio acadêmico, podendo ser utilizado pela comunidade em geral como fonte de informação a respeito do tema sobre os preços dos combustíveis no Brasil e porque ocorre tamanha variação do valor entre os entes federados.

## **ABSTRACT**

This monograph aims to clarify a general theme that affects the whole society, the formation of fuel prices in terms of tax incidence. This study is not intended to be a discussion restricted to the academic environment, but can be used by the community in general as a source of information on the subject of fuel prices in Brazil and why there is such a variation in value between federal entities.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>9</b>
<b>1.1</b>	<b>Formulação do Problema</b>	<b>10</b>
<b>1.2</b>	<b>Objetivo Geral</b>	<b>10</b>
<b>1.3</b>	<b>Objetivos Específicos</b>	<b>10</b>
<b>1.4</b>	<b>Justificativa</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA</b>	<b>15</b>
<b>3.1</b>	<b>Tipo e descrição geral da pesquisa (técnica de pesquisa)</b>	<b>15</b>
<b>4</b>	<b>HISTÓRICO</b>	<b>16</b>
<b>5</b>	<b>BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS</b>	<b>18</b>
<b>6</b>	<b>A REGULAÇÃO DO SETOR NO BRASIL</b>	<b>30</b>
<b>7</b>	<b>A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO PREÇO DOS COMBUSTÍVEIS</b>	<b>33</b>
<b>7.1</b>	<b>ICMS</b>	<b>37</b>
<b>7.2</b>	<b>CIDE-combustíveis</b>	<b>42</b>
<b>7.3</b>	<b>PIS/PASEP</b>	<b>43</b>
<b>7.4</b>	<b>COFINS</b>	<b>44</b>
<b>8</b>	<b>A ALTERNATIVA DAS FONTES RENOVÁVEIS</b>	<b>46</b>
<b>9</b>	<b>CONTEXTO ATUAL</b>	<b>50</b>
<b>10</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>55</b>
<b>11</b>	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>59</b>



# 1 INTRODUÇÃO

No início do século XX, o mercado fez a escolha pela matriz energética dos combustíveis fósseis derivados do petróleo para utilização nos meios de transporte, sobretudo dos automóveis que estavam começando a ganhar força nesse período. Mais de um século após essa “escolha”, ainda utilizamos essa matriz energética, o que ainda traz inúmeros dissabores de todas as espécies, sobretudo quanto à tributação desses combustíveis. A exploração desse recurso demanda um grande aporte financeiro para as fases do produto (pesquisa, extração, tratamento, refino e distribuição), aliado aos riscos inerentes à atividade como as mudanças climáticas, problemas ambientais e os relativos aos trabalhadores do setor.

O Brasil teve um crescimento enorme na sua malha viária dedicada aos automóveis e caminhões a partir da década de 1950, onde ocorreu a ampliação e modernização com o objetivo de interligar todo o país por meio do automóvel, e em grande parte com o detrimento do transporte ferroviário e o aquaviário. Com esse incentivo, o consumo dos combustíveis fósseis pela população aumentou exponencialmente, e com essa grande demanda, o governo entendeu que deveria regular o setor tendo o controle da extração, produção até a distribuição do produto ao consumidor final.

Com esse mercado regulado e com supedâneo na autorização da Constituição Federal de 1988, a legislação infraconstitucional entendeu que deveria realizar a taxação sobre todos os ciclos do petróleo no Brasil e, com isso, criou tributação sobre a circulação desta “*commodity*”, permitindo não só a União tributar sobre esse produto, como os Estados federados de incidir impostos sobre eles. É esse o tema abordado por esse trabalho, de como se deu a formação da tributação sobre os combustíveis, a parcela destinada a cada ente e como essa exerce influência na formação do preço dos combustíveis, inclusive afetando outros setores, como o de alimentos.

## 1.1 Formulação do Problema

1.1.1 **Tema:** Tributação sobre combustíveis.

1.1.2 **Delimitação temática:** Como se dá a tributação Federal e Estadual sobre os combustíveis e como o Direito Tributário pode intervir em defesa do consumidor.

1.1.3 **Linha de Pesquisa:** Direito Financeiro/Tributário

1.1.4 **Orientador:** Prof. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

1.1.5 **Problematização:** A carga tributária sobre os combustíveis e o seu impacto em todos os níveis da sociedade.

1.1.6 **Hipótese:** É muito provável que ocorra uma sobretaxa de tributos sobre o consumidor que acaba afetando toda a esfera econômica, da alimentação até os custos trabalhistas.

## 1.2 Objetivo Geral

1.2.1 O objetivo geral do referido trabalho é identificar com qual ente fica com a maior parcela dos tributos dos combustíveis no Brasil?

## 1.3 Objetivos Específicos

1.3.1 Demonstrar quais tributos incide sobre os combustíveis e em qual esfera do governo;

1.3.2 Descrever onde e como são empregados os tributos sobre os combustíveis;

- 1.3.3 Avaliar a questão dos biocombustíveis. Por que a tributação é praticamente idêntica à dos fósseis?
- 1.3.4 Questionar se a energia 100% limpa de emissão de poluentes é a solução.

## **1.4 Justificativa**

O presente estudo tem por objetivo esclarecer sobre um tema geral e que afeta toda a sociedade, a formação do preço dos combustíveis no tocante à incidência tributária. Esse estudo não tem por finalidade a discussão restrita ao meio acadêmico, podendo ser utilizado pela comunidade em geral como fonte de informação a respeito do tema sobre os preços dos combustíveis no Brasil e porque ocorre tamanha variação do valor entre os entes federados.

A política de preço dos combustíveis adotada pelo Brasil, sobretudo da Petrobras S/A, e a formação de um preço base nacional, em que ela repassa para as distribuidoras desses produtos, não ocorrendo alteração nesse preço praticado por ela entre os Estados da Federação, e sobre esse preço que é calculado os impostos federais que incidem sobre os combustíveis.

Buscando como que a doutrina aborda a temática sobre o assunto, e o que é previsto na legislação, esse projeto tem a intenção de trazer o que está descrito a respeito do tema para o debate aberto e como podemos elaborar métodos e processos que minimizem ou mitiguem o impacto dessa tributação na sociedade. Pois quaisquer alterações nessas alíquotas traduzem em impacto direto no preço dos produtos e no orçamento familiar.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O tema sobre a tributação dos combustíveis é de abrangência nacional e provoca impactos diretos e indiretos na quase totalidade da população brasileira, pois o preço dessas *commodities* possui forte influência na inflação e no dia a dia do cidadão comum, seja no alimento, no seu trajeto para o trabalho, na aquisição de produtos em geral, no seu lazer, entre outras situações em que os combustíveis são necessários às atividades, inclusive na geração de energia.

O Brasil possui uma das maiores empresas petrolíferas do mundo, a Petróleo Brasileiro S.A., ou simplesmente Petrobras, fundada em 1953 pelo então Presidente Getúlio Vargas, introduzindo assim o monopólio estatal no setor, que produz quantidade suficiente de petróleo para abastecer todo o mercado interno. Essa autossuficiência foi conquistada há mais de 15 anos, no entanto, temos problemas crônicos na questão que trata do refino dessa matéria prima e distribuição, pois a Petrobras possui 16 refinarias, que são concentradas basicamente no litoral, tendo apenas uma em Manaus. (BRASIL, 1953)

Essa planta de refino não possui condições de suprir toda a demanda nacional, fato que é agravado em virtude do petróleo brasileiro ser mais pesado, o que dificulta a planta do refino que era voltada para o petróleo mais leve. Assim, há a necessidade de se importar uma parcela de petróleo para misturar ao produto nacional, sobretudo para o abastecimento do óleo diesel. Tudo isso acaba impactando no valor final, o preço internacional do barril de petróleo e as variações cambiais, sobretudo a do dólar americano.

Nessa seara, foi criada no ano de 1997, pela lei nº 9.478 a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP, ela possui inúmeras áreas de atuação no tocante a área de combustíveis, desde a exploração até o comércio e ateste da qualidade dos mesmo. No entanto, desde janeiro de 2002 os preços dos combustíveis são livres no Brasil, mas mesmo assim ela produz uma pesquisa semanal com os preços de referência nos Estados brasileiros com o intuito de informar a sociedade como um todo a variação do

setor, além de informar a outros órgãos de defesa econômica algum indício de irregularidades no setor, indicando assim uma atuação do Direito Administrativo, sobretudo na questão de regulação do setor de combustíveis. (BRASIL, 1997)

Com inúmeros fatores na formação do preço final do combustível no Brasil, desde a sua extração e posterior refino, aliado à questão da “importação” mesmo que em pequenas quantidades influenciam na formação inicial do preço dos combustíveis, o custo com o frete e o lucro da empresa com a revenda. Além de tudo isso, outro fato influencia no preço, o etanol (ou álcool anidro como comumente conhecido anteriormente), que também é um combustível importantíssimo no mercado brasileiro, e que desde 2006 acrescenta 25% de etanol à gasolina. Tendo essa informação já temos uma ideia básica que a formação do preço dos combustíveis depende de inúmeros fatores, inclusive climáticos que impactam na produção agrícola.

Tendo por base todo esse cálculo complexo, agora inicia a questão da tributação sobre o produto que na esfera Federal são a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – CONFINS, e na esfera Estadual o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços – ICMS, o que nos retorna a discussão para o Direito Tributário.

O consumidor final que paga o valor cobrado na bomba de combustível não tem ideia de onde serão aplicados os tributos pagos e como se dá a quitação dessa tributação do empresário, dono do posto para o governo, pois para o consumidor comum é passada a ideia que o valor integral pago pelo combustível fica integralmente para o empresário, e o governo não recebe sua fatia. Outro ponto importante a se destacar é a relação da fornecedora, no caso a Petrobras, com as distribuidoras (a BR Distribuidora desde 2019 privatizada) e dessas com o empresário dono do posto de combustível, deixando claro como é realizada a cobrança entre esses atores antes da disponibilização ao consumidor.

Outra vertente de tudo isso é na produção e distribuição dos combustíveis renováveis, pois quanto mais se aumenta a área plantada para atender a demanda de combustíveis, menos áreas serão dedicadas à produção de alimentos, tornando assim uma política perigosa em atender bem uma área e desabastecer e desregular outra, ainda mais a questão de alimentos, pois em pleno século XXI ainda não erradicamos a fome no Brasil. Aliada a esses biocombustíveis, temos a questão elétrica, que se mostra um fenômeno a nível mundial que cresce a cada dia e nos apresenta como uma solução viável à substituição dos combustíveis fósseis, apesar da política de preços atuais ter aumentado significativamente o preço do quilowatt para o consumidor final.

Diante de todo esse cenário, temos o que está descrito na legislação e como podemos aplicar essa legislação em defesa do elo mais fraco da relação, a sociedade. Todas essas imposições, a falta de transparência na formação dos preços, como se dá a aplicabilidade desses tributos em benefício da sociedade (se é que ocorre?), o impacto direto na formação dos preços dos alimentos e produtos, sem que a sociedade possua mecanismos eficientes para cobrar/exigir de forma transparente, sobretudo se está ocorrendo uma bitributação, causando maiores prejuízos à população.

### **3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA**

#### **3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa (técnica de pesquisa)**

- 3.1.1 Quanto ao propósito: a pesquisa será descritiva, pois a partir da descrição da legislação e a doutrina é que será realizada a análise do conteúdo, aliado a materiais jornalísticos que demonstram a importância e relevância do tema, descrevendo-o de maneira clara e sucinta para alcançar os objetivos propostos.
- 3.1.2 Quanto à abordagem: será quantitativo-qualitativa, devido à complexidade do tema, e a interação direta com a vida cotidiana.
- 3.1.3 Quanto a técnicas: será utilizado a análise da legislação e jurisprudência (documentação), material jornalístico aliada à revisão bibliográfica sobre o tema;

## 4 HISTÓRICO

O petróleo (derivado das palavras do latim: *petra* e *oleum*) é originado a partir da decomposição dos restos de animais e vegetais com o tempo, sobretudo o plâncton, que através dos movimentos da crosta terrestre acaba formando depósitos no subsolo, ele é composto por hidrogênio e carbono, daí a denominação de hidrocarbonetos. Sendo conhecido desde os primórdios da civilização, citado em textos da Babilônia e do antigo Egito, mas sua utilização em massa era muito limitada e pouco difundida por séculos.

Durante o século XVIII começou sua exploração comercial, primeiramente para a produção de um de seus derivados que era a querosene, utilizada na iluminação das casas e cidades dessa época, o que já trouxe avanços significativos na vida cotidiana da população, permitindo expandir a jornada de trabalho ou lazer após o entardecer, modificando assim toda uma rotina enraizada e com isso permitindo um maior acúmulo de riqueza e de produção.

Nesse início, a produção do petróleo rivalizava com outros por produtos que já detinham uma grande parcela do mercado à época, como o carvão mineral, a linhite, a turfa e o alcatrão, os quais o petróleo teria que ser competitivo para poder ganhar mercado, tornando-se vantajosa sua produção, depósito, distribuição e uso para valer a mudança do parque industrial já instalado, sobretudo o baseado em carvão.

No século XIX, o petróleo ganhou um destaque maior, com o Azerbaijão sendo considerado o maior produtor mundial do produto, a Escócia na vanguarda do seu refino principalmente a querosene, e com a perfuração do primeiro poço de petróleo em 1859 em Titusville, Pensilvânia por Edwin Laurentine Drake, esse fato modificou a forma de se obter o petróleo, alterando completamente sua produção, aliada com a invenção dos motores de combustão interna a gasolina e diesel, o mercado do produto ampliou muito e sua participação no comércio mundial tornou-se quase indispensável, com a mudança da matriz energética principalmente dos motores, que saíram do vapor indo para o de combustão interna, muito mais eficientes.



No Brasil, os primeiros passos em pesquisa e sondagens começaram no século XIX, mas foi somente em meados do século XX, em 1938, no município de Lobato/BA que foi confirmada a primeira jazida de petróleo brasileira pelo Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM, e parte do Estado da Bahia (Recôncavo) e o Sergipe se tornaram os primeiros produtores de petróleo brasileiro. Passada a Segunda Grande Guerra Mundial, onde o petróleo teve uma influência primordial para a vitória aliada no conflito, o então Presidente Getúlio Vargas, no seu segundo governo e agora eleito, no ano de 1953 nacionalizou a produção e refino do petróleo por meio da criação da Petróleo Brasileiro S.A. ou simplesmente Petrobras.

Durante todo o século XX e nos dias atuais a produção de petróleo, seu refino, sua distribuição e seu preço no mercado mundial definiram os rumos que as economias tomavam, de modo que inúmeros conflitos armados foram deflagrados para se obter o controle desse valioso mercado. Sendo a maioria das alianças geopolíticas do século XX baseadas em interesses no mercado de petróleo, como a criação da Organização dos Países Exportadores de Petróleo - OPEP, em 1960, que praticamente dita à política do petróleo a nível mundial.

Outro ponto a ser destacado, em um mundo ainda mais interligado, são as questões ambientais advindas com a utilização em massa dos combustíveis fósseis, em especial o petróleo, pois ele é um combustível não renovável e altamente poluente. Sua exploração, armazenagem, refino, utilização e descarte envolvem enormes riscos ao meio ambiente, e conseqüentemente a própria existência humana.

Diante de todo esse cenário, e por ser uma *commodity* tão importante, não seria de se estranhar que os governos voltassem suas atenções a esse mercado, e para isso criaram regulamentações, restrições e, sobretudo tributação sobre sua produção, refino e comercialização, de modo que para alguns países essa é a sua principal fonte de riqueza. Não sendo diferente no Brasil, sendo esse o tema desta dissertação.

## **5 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS**

A descoberta e exploração do petróleo necessitam de um investimento inicial muito elevado aliado aos riscos da operação, o que acaba afastando os pequenos empreendedores de se dedicarem a esse mercado altamente competitivo e lucrativo, no caso brasileiro, com a fundação da Petrobras S.A. esse investimento se deu por uma empresa de economia mista em que o governo brasileiro é o seu maior acionista e investidor. Durante sua existência, ficou provado que a exploração e refino do petróleo são atividades muito rentáveis no campo comercial e no tributário.

No modelo brasileiro, a questão é que temos que deixar e cristalino que há duas dimensões, a que está descrita no art. 20, § 1º da CF/1988 e no art. 45 da lei nº 9.478/1997 que são incidências não tributárias devidas aos entes federados que estão relacionadas à exploração de um recurso mineral finito, e por outro lado, a dimensão tributária e suas regras de divisão tributária que estão associadas às previstas na Constituição Federal de 1988 (sobretudo os descritos nos: art. 155, inciso X, “b”, XI, “h”, §3º, §4º, incisos I, II, III e IV; art. 177, § 4º e inciso I e II; art. 195, inciso I, “b”; art. 225, §1º, inciso VIII; art. 238;), este que será o objeto do referido estudo.

A tributação de recursos minerais se dá desde o tempo do Brasil colônia, registra-se que o petróleo é um recurso mineral, e com o intuito de focarmos mais especificamente no tema do referido estudo, será feito um corte temporal de modo a tornar mais próxima da nossa realidade, trazendo o que está descrito sobre a tributação dos recursos minerais desde a primeira Constituição da República, pois mesmo que ainda incipiente no início, já eram discutidas sobre a política tributária sobre a exploração de recursos no Brasil.

Desde o início da República, o Brasil já testemunhou inúmeras questões basilares do Estado, sobretudo no campo tributário que tinham que ser enfrentadas, pois estava terminando uma Monarquia onde o Poder era totalmente

centralizado para um modelo federativo, onde os entes tinham muito mais participação nas discussões políticas, mas a União deveria ter receitas suficientes para arcar com os custos da nova formação do Estado.

Diante desses fatos, a primeira Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, teve definidas como competências tributárias da União, Art. 7º da Constituição de 1891, os impostos sobre a importação de procedência estrangeira, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, as taxas de selos e as taxas de correios e telégrafos, enquanto aos Estados, em seu Art. 9º da Constituição de 1891, foi reservado os impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção, os impostos sobre os imóveis rurais e urbanos, o imposto sobre transmissão de propriedade, o impostos sobre a indústria e profissões, taxa de selos quando forem do seu governo e negócios de sua economia e contribuições dos seus correios e telégrafos.

Nesse primeiro momento, a atividade mineradora não estava incluída no rol da tributação, no entanto, em seu Art. 12 da Constituição de 1891 (BRASIL, 1891), havia a possibilidade de criação de outros tributos, conforme descrito:

*“Art. 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1.”*

Não obstante, a ideia de propriedade na Constituição de 1891 englobava tanto o solo quanto o subsolo da mesma, onde o proprietário detinha a posse de forma plena, mas deixava ressalvas no Art. 72, § 17, alíneas “a” e “b”, melhor descrita na Emenda Constitucional de 03/09/1926, na qual descreve:

*“§ 17. O direito de propriedade mantém-se em toda a sua plenitude, salvo a desapropriação por necessidade, ou utilidade pública, mediante indenização prévia.*

*a) A minas pertencem ao proprietário do sólo, salvo as limitações estabelecidas por lei, a bem da exploração das mesmas.*

*b) As minas e jazidas minerais necessarias á segurança e defesa nacionaes e as terras onde existirem não podem ser transferidas a estrangeiros.”*

A forma de o Estado poder tirar o proveito econômico da atividade produtiva é o tributo, ficando evidente que o Estado iria também tributar a atividade mineradora no país. E nesse contexto surgiu no ordenamento jurídico brasileiro três leis específicas quanto à atividade de exploração mineral, o Decreto nº 2.933/1915 ou Lei Calógeras, o Decreto nº 4.265/1921 ou Lei Simões Lopes e o Decreto nº 24.642/1934 - Código de Minas, onde de fato começou a se pautar de forma clara questão tributária sobre a atividade de exploração mineral, onde mais adiante vai impactar também o petróleo.

O Decreto nº 2.933/1915, proposto por João Pandiá Calógeras, à época Ministro da Agricultura, Indústria e Comércio no governo do Presidente Venceslau Brás, já possuía a previsão em seu Art. 56, incisos I e II, a obrigação do concessionário pagar contribuição, sendo uma fixa e outra variável sobre a renda líquida da mina, todavia este decreto acabou não sendo utilizado por ausência de regulamentação, mas torna-se importante sua citação para compreender como já era o pensamento do legislador sobre tributação à luz da primeira Constituição da República.

No Decreto nº 4.265/1921, proposto por Ildefonso Simões Lopes à época Ministro da Agricultura, Indústria e Comércio no governo do Presidente Epitácio Pessoa, esse regulamentado pelo Decreto nº 15.211/1921, esse já trouxe a taxação das minas e consistia nos tributos incidentes da concessão das minas públicas assim como sobre a sua produção anual.

Com a promulgação de uma nova Constituição em 1934, o Decreto nº 24.642/1934 - Código de Minas, que tinha sido aprovado um pouco antes, mas sua entrada em vigor foi à sua vigência. E com a nova Carta, também ocorreram mudanças no que tange a divisão das competências tributárias, e digno de nota foi a criação do tributo sobre os combustíveis de motores a explosão, que à

época era praticamente todo importado, pois ainda não estávamos produzindo petróleo de forma comercial.

A nova distribuição de competências tributárias ficou assim dividida, para a União: os impostos sobre a importação, impostos sobre o consumo de mercadorias (com exceção dos combustíveis de motor à explosão), imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza (exceto a renda cedular de imóveis), imposto sobre transferência de fundos para o exterior, impostos sobre atos emanados do Governo Federal, negócios de sua economia e instrumentos de contratos regulados por lei federal, impostos nos Territórios e as taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais como a de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais e às estrangeiras que já tenham pago o referido imposto.

Para os Estados, ficou destinado o seguinte: imposto sobre a propriedade territorial não urbana, os impostos sobre a transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e o de causa mortis, impostos sobre o consumo de combustíveis de motor a explosão, impostos sobre venda e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, impostos de exportação de mercadorias de sua produção, impostos sobre indústria e profissões, impostos sobre os atos emanados de seu respectivos governos e negócios regulados por lei estadual, taxas de serviços estaduais. Interessante o destaque que mesmo os impostos sobre consumo de mercadorias serem de competência da União, coube aos Estados os que tratam do consumo de combustíveis de motor a explosão, sendo aqui a primeira descrição clara sobre a tributação dos combustíveis, tema deste trabalho. E por último o que cabe aos Municípios, os impostos de licença e impostos predial e territorial urbanos.

A Constituição de 1934 durou apenas três anos, sendo substituída pela Constituição de 1937 que foi outorgada pelo golpe do Estado Novo de Getúlio Vargas, logo depois do início de sua vigência, foi criado em 1938 o Conselho Nacional do Petróleo, que será discutido mais adiante. Já no ano de 1940, buscando uma otimização da incidência tributária no setor de petróleo foi criado

o imposto único sobre os combustíveis. No entanto, a nova Constituição suprimiu a competência dos Estados para tributação das operações de consumo de combustíveis de motor de explosão se concentrando na União, mas na prática os Estados tiveram a participação na cobrança dos impostos sobre venda e consignação, e aliado ao fato de também ser retirado à tributação sobre suas exportações, o imposto sobre vendas e consignações o principal tributo estadual, representando praticamente quase metade de suas receitas tributárias.

Como já descrito, em 1940, através da Lei Constitucional nº 03/1940 e da Lei Constitucional nº 04/1940, trazendo a competência exclusiva da União para tributar sobre a produção, comércio, distribuição e consumo, incluindo as importações e exportações de carvão mineral e dos combustíveis e lubrificantes de qualquer espécie. Abrindo assim caminho para a criação do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, o qual foi regulamentado pelo Decreto-lei nº 2.615/1940, com uma inovação de que além da incidência do imposto, trazia contido onde seriam aplicados os recursos arrecadados e com previsão legal de exclusão de um Estado do rateio do imposto caso esse não comprovasse a destinação dos recursos prevista em lei.

E a partir dessa mudança é que se iniciou toda uma discussão sobre a tributação dos combustíveis que se estende até os dias atuais, como veremos adiante. Pois com a redação dessas duas leis e criação do imposto único ocorreu à exclusão da possibilidade da cobrança do imposto sobre a venda dos combustíveis pelos Estados, que estava ocorrendo e agora passou a ter uma unificação fiscal, outro ponto foi a redistribuição da receita do imposto entre os entes federados, obrigava o investimento no desenvolvimento das rodovias, e o critério adotado na participação se dava sobre o consumo de combustível no Estado e não na sua produção.

Nesse ponto em que a União traz para si a competência de arrecadar, por possuir maior eficiência e técnica para realizar a unificação, e com isso trazendo os Estados para participarem desse trabalho, de modo que terão a participação nessas receitas tributárias, obedecendo às regras previstas na legislação, modificando o pensamento anterior de um federalismo concorrente para um

federalismo cooperativo, algo que já trouxe inúmeras inovações para o país. Cabendo destacar que com a introdução do imposto único, determinando onde seriam aplicadas suas receitas (malha rodoviária), conseguimos perceber o início do distanciamento da questão dos combustíveis das normativas que regem os minerais, pois o fato gerador desse imposto era diferenciado dos demais, extinguindo a competência dos Estados, passando para a União, mas assegurando a participação destes no rateio.

A fatia do tributo que caberia a cada Estado estava baseada na arrecadação realizada através do consumo de cada um, e tendo como base a finalidade de aplicação desse recurso, melhoria da malha rodoviária, onde àquele Estado que tinha maior consumo de combustíveis recebia maior parcela dele, o que também evidenciava que ele necessitava de mais recursos para expandir sua malha rodoviária.

Em 1945 o critério de participação foi alterado, onde foi considerada outras variáveis além do consumo, como a superfície do Estado e sua população, através do Decreto-lei nº 8.463/1945 foi criado o Fundo Rodoviário Nacional, onde era destinado a participação de 60% do total arrecadado para os Estados, onde era dividido da seguinte forma: 36% proporcionais ao consumo dos combustíveis, 12% proporcionais à superfície e os outros 12% proporcionais à população do Estado. Mesmo nessa linha de pensamento, a destinação final originária de onde deveriam ser aplicados os recursos do imposto único estava ainda alinhada com essa nova divisão.

A questão do critério do rateio do imposto único iniciou inúmeras discussões de quem iria ficar com determinada parcela do tributo, e guardada as proporções, ainda hoje ocorre à discussão do direito dos Estados produtores da arrecadação tributária correspondente, ou uma equivalência dessa perda de arrecadação com a participação especial, que foi descrita no Art. 20, §1º da Constituição Federal de 1988, demonstrando que a questão ainda gera controvérsias.

Com o término da ditadura de Getúlio Vargas e com a redemocratização surgiu o momento de formular uma nova Constituição em 1946, e com ela rechaçando o autoritarismo político que a antecedeu, e com esse viés retomou algumas medidas da Constituição de 1934, mas com uma diferença na descentralização, onde os Municípios passaram a ganhar maior destaque constitucional, no entanto, no campo das competências tributárias não ocorreram mudanças profundas.

Como competência tributária da União temos: imposto sobre as importações, sobre o consumo, dos fatos geradores conexo aos lubrificantes e combustíveis, minerais e à energia elétrica. A renda e proventos de qualquer natureza, transferência de fundos para o exterior, negócios de sua economia, atos e instrumentos que são regulados por lei federal, e a possibilidade de estabelecer impostos extraordinários, taxas e contribuições de melhoria, acrescida da competência residual dos Estados.

Cabendo então aos Estados os tributos que eram referentes à propriedade territorial, com exceção da urbana, as transmissões de propriedade causas mortis, a transmissão imobiliária inter vivos, vendas e consignações, exportação de mercadorias de sua produção e os atos regulados por leis estaduais. Ficando para os Municípios o imposto predial e territorial urbano, sobre a indústria e profissões, sobre as diversões públicas e o imposto de selo sobre atos de sua economia. Ressaltando que a União, Estados e Municípios tinham competência para a criação de taxas e contribuições de melhoria dentro da sua jurisdição.

Uma alteração contida na nova Constituição em relação ao imposto único é que antes sua incidência era sobre os lubrificantes e combustíveis, e com a nova redação ele estendeu para os fatos geradores da energia elétrica e sobre os minerais. Agora com previsão constitucional e com maior abrangência, também veio à obrigatoriedade da sua decomposição de arrecadação, incluindo os critérios de participação na sua produção. No entanto, ainda era por meio da legislação infraconstitucional federal a divisão dos percentuais de participação relativos aos Estados e Municípios, e não deixou clara a destinação desses recursos por parte dos entes federados, o que ainda se discute até hoje a natureza



jurídica dessa participação na arrecadação do imposto único, como descrito pelo Professor Luiz Gustavo Kaercher Loureiro (LOUREIRO, 2012, p. 29):

*“Em resumo, o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes deve ser entendido não como um tributo federal de que a União outorgue graciosamente uma parcela aos Estados e outra aos Municípios: mas como um tributo nacional que se substitui aos tributos próprios de cada uma das entidades tributantes.”*

Observa-se que a partir desse momento mesmo com uma pretensão legítima da participação dos Estados na arrecadação do imposto único, é inegável que a União estava de fato concentrando o poder de arrecadar com ela, tendo em vista a vinculação de receitas aos investimentos específicos e a fiscalização realizado por ela em que detinha até o poder da retenção do repasse aos entes caso não estivessem seguindo a legislação. Com isso fica claro, que mesmo que os Estados detinham uma expectativa na participação dessas receitas, a União poderia retê-lo por não cumprimento do acordado com ela. E nesse ponto ocorria o questionamento se essa participação teria natureza de subsídio federal ou se de fato uma receita dos Estados que passava pela União só pela conveniência arrecadatória.

Com a criação da Petrobras S.A. em 03 de outubro de 1953, uma empresa de economia mista, essa questão retornou com mais força, principalmente por conta dos enormes aportes financeiros que o Governo Federal deveria injetar na nova empresa para que ela de fato pudesse começar operar. Sendo assim, com uma forte participação política do então Presidente Getúlio Vargas (agora eleito democraticamente) com a campanha de nacionalização do petróleo, conseguiu a destinação de 25% da alíquota de arrecadação do imposto único para serem destinados à indústria petrolífera, sendo aprovada então a Lei nº 1.749/1952 que normatizou a matéria.

Com a derrubada do governo democrático em 1964, o regime de exceção outorgou uma nova Constituição em 1967 na qual estava presente um novo

sistema tributário, mas para entendermos o contexto dessa redação, retornaremos a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965 e a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, onde no primeiro caso foi realizada a reforma do sistema tributário e no segundo caso a redação do Código Tributário Nacional, e com esses dois importantes instrumentos, o constituinte à época forçou a incorporação dos mesmos na nova Constituição.

A reforma tributária teve o intuito de simplificar e sistematizar a legislação tributária vigente, pois havia inúmeros tributos e uma complexa legislação a respeito o que tirava a competitividade e onerava muito a cadeia produtiva nacional, e em consequência dessa falta de sistematização da taxaço ocorria à incidência de tributos num mesmo setor, sobrecarregando e dificultando a produção. E nessa esteira, o Estado modificou sua postura em relação à atividade industrial e passou a fomentar o setor como um todo, e não apenas setores isolados, e esse fomento demandava recursos que viriam da arrecadação.

Estava claro no texto da reforma a preocupação em evitar a incidência em cascata, como podemos observar com a criação do Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações, o qual tinha sua essência na incidência não-cumulativa, valendo-se da técnica de aproveitamento dos créditos de impostos pago nas operações anteriores. Essa mudança de paradigma trouxe a concentração da competência tributária para a União e dificultando o exercício de competência residual pelos demais entes federados.

No novo arranjo constitucional temos como competência da União o imposto de importação de produtos estrangeiros, imposto de exportação (produtos nacionais ou nacionalizados), sobre a propriedade territorial rural, rendas e proventos de qualquer natureza (exceção da ajuda de custo e diárias paga pelos cofres públicos), produtos industrializados, operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários, serviços de transporte e comunicações (exceto os municipais), sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis

líquidos e gasosos (imposto único sobre lubrificantes e combustíveis), sobre a produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica e por último, sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do país.

Ficando como competência dos Estados os impostos de transmissão, a qualquer título, de bens imóveis e o novo imposto de circulação de mercadorias - ICM, e para os Municípios o imposto sobre propriedade urbana e os de serviço de qualquer natureza. Digno de nota, que no caso do imposto único dos lubrificantes e combustíveis em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias - ICM, mesmo com a previsão de ressalva constitucional no Art. 22, §6º da Constituição de 1967, admitindo a possibilidade de o Estado cobrar o ICM sobre a distribuição ao consumidor final para utilização em automóveis, e com isso ocorrer um efeito cascata na tributação, tal ressalva foi excluída pelo Ato Complementar nº 40, de 30/12/1968.

As mudanças tributárias realizadas no plano constitucional e em outros setores da economia, não tiveram um reflexo perceptível na questão do imposto único como um todo, sendo observado à mudança na regra do repasse federativo dos recursos arrecadado, pois ocorreu um aumento significativo da parcela destinada à União (de 40% para 60%), com redução para os Estados (32%) e Municípios (8%). Onde de fato a questão sobre os impostos sobre lubrificantes e combustíveis, assim como o de minerais e energia elétrica teve uma mudança radical foi a partir da Constituição Federal de 1988.

Com a Constituição Federal de 1988 houve uma mudança significativa na questão tributária, onde ocorreu uma atribuição maior de competência para os Estados e Municípios, mas mesmo com essa repartição, não se vislumbrou uma desoneração de encargos devido à União, pois ela ainda era o ente agregador e concentrava as competências de uniformização e da distribuição federativa de receitas de acordo com os critérios estabelecidos constitucionalmente.

O novo arranjo das competências tributárias na Constituição Federal de 1988 ficou a cargo da União os impostos sobre importação de produtos estrangeiros, os impostos sobre exportação de produtos nacionais ou

nacionalizados - IE, sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IR, sobre os produtos industrializados - IPI, sobre as operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a título ou valores imobiliários - IOF, sobre a propriedade rural - ITR (nesse caso, quando ocorre transferência de capacidade tributária ativa a arrecadação se destina ao Município arrecadador) e imposto sobre grandes fortunas - IGF.

Cabendo aos Estados a competência dos impostos de transmissão causa mortis e doação de bens ou direitos - ITCMD, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, o imposto de propriedade de veículos automotores - IPVA. E com uma maior participação entre todas as Constituições anteriores, ficou atribuído aos Municípios à competência dos impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, o imposto de transmissão inter vivos por ato oneroso de bens imóveis - ITBI, imposto sobre a venda e varejo de combustíveis líquidos e gasosos - IVVC (exceto o óleo diesel e gás para uso doméstico, logo depois foi extinto pela Emenda Constitucional nº 03 de 1993) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS.

Mesmo com a nova Constituição em vigor, ainda conseguimos perceber traços das Constituições anteriores onde ainda ocorre um substancial repasse de recursos arrecadados pela União para os Estados e Municípios, de acordo com o definido no Fundo de Participação dos Estados e do Fundo de Participação dos Municípios, e que apesar de todas as controvérsias sobre essa repartição essa foi a maneira mais justa de divisão. E no que diz respeito ao tema deste trabalho, a Constituição Federal de 1988 promoveu uma mudança completa sobre o tema.

Como descrito anteriormente, desde a década de 1940 com a criação do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, que apesar de suas inúmeras transformações ele sempre manteve o caráter centralizador tanto contábil quanto competência arrecadadora, e por ele ter suprimido a competência tributária dos outros entes sobre a questão dos lubrificantes e combustíveis ele sempre foi entendido de uma forma diversa à natureza dos outros impostos. Mesmo que a competência da União para instituir e regular o tributo a receita gerada por sua

arrecadação não lhe pertencia na totalidade, pois o que de fato ocorria era que a União era entendida como ente arrecadador, o qual exercia competências dos demais entes federados. E com a Constituição Federal de 1988 o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis foi extinto, o que inexoravelmente levou a outros rearranjos na legislação tributária para evitar possíveis perdas de receitas pelos entes federados.

Para suprir a extinção do imposto único, a nível estadual e municipal foi proposta a criação do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS e o imposto sobre a venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos - IVVC (extinto pela EC nº 03/1993 que modificou a redação do Art. 156, inciso III, tirando a competência dos Municípios sobre o tema), e a nível federal ficou um vácuo com o fim do imposto único sem uma tributação específica, até a edição da Lei nº 10.336 de 19 de dezembro de 2001, que criou a contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE - combustíveis, entretanto com a Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998 que alterou a tributação federal e incluiu a incidência sobre os combustíveis do Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Temos que destacar que sobre a parcela de combustível importado pela PETROBRAS incide o imposto sobre importação, mas que não será considerado neste estudo.

Nosso estudo está voltado a analisar a incidência da tributação dos combustíveis, que ocorre através do ICMS, CIDE e PIS/PASEP e COFINS, e como eles impactam na formação do preço dos combustíveis que chega ao consumidor final, todavia, antes de detalharmos cada um desses tributos, analisaremos como se dá a regulação do setor de combustíveis no Brasil, de modo a entendermos todo o contexto da tributação do setor.

## **6 A REGULAÇÃO DO SETOR NO BRASIL**

Podemos inferir que a primeira experiência de regulação do setor do petróleo no Brasil se deu a partir do Decreto-lei nº 395/1938 que cria o Conselho Nacional do Petróleo - CNP, órgão composto pelos Ministros do Trabalho, Indústria e Comércio, Ministro da Fazenda, os Ministros das Forças Armadas, além de representantes de sindicatos da indústria e do comércio, tinha o intuito de firmar uma regulação jurídica para o setor. Ele teve competência para compor o arcabouço tributário do setor, de forma negativa (modificando tributos) ou positiva, criando tributos e taxas, conforme o Decreto-lei nº 538/1938 - Art. 10º.

Nesse primeiro momento o setor de petróleo era considerado como de utilidade pública, onde tínhamos uma forte intervenção estatal no tabelamento e uniformização dos preços dos combustíveis em território nacional valendo-se dos subsídios para a manutenção desse modelo regulatório. O CNP foi o órgão governamental responsável por estabelecer os tributos referentes à indústria do petróleo, onde existiam inúmeros tributos que incidiam no petróleo e foi unificado em apenas um, com o mesmo valor global dos demais, não perdendo assim a receita oriunda dos demais.

O imposto único de fato trouxe um avanço significativo para o sistema tributário, e com ele o CNP foi capaz de fixar o preço dos combustíveis, onde as companhias importadoras de combustíveis teriam uma desburocratização tributária, pois agora se tratava de apenas um imposto, os consumidores que moravam longe dos grandes centros passaram a pagar menos pelo combustível, e devido a sua simplicidade de aplicação permitiu o incentivo ao desenvolvimento da infraestrutura rodoviária, e com isso o CNP com o imposto único podia disciplinar os preços dos combustíveis e promover a integração do país.

Esse período foi compreendido de 1938 com a criação do CNP até meados da década de 1990, que com o Decreto nº 99.244 de 10 de maio de 1990 sendo substituído pelo Departamento Nacional do Petróleo, subordinado ao

Ministério da Infraestrutura, e este último foi extinto pela Lei nº 8.422 de 13 de maio de 1992 onde a Secretaria Nacional de Energia passou a fazer parte do Ministério de Minas e Energia, e com a Lei nº 9.478 de 06 de agosto de 1997 ele foi extinto, sendo substituído pela Agência Nacional do Petróleo, nesse período era observada uma forte desregulamentação do setor com o fim gradual dos subsídios que vigoraram por décadas.

Com o início da liberação dos preços dos combustíveis e a entrada do país em uma economia de mercado, houve uma mudança na política de preços a qual passou a atender essa nova perspectiva. A partir desta nova realidade o governo reagiu a todo esse movimento através da lei nº 9.478 de 06 de agosto de 1997, criando em seu Art. 7º a Agência Nacional do Petróleo - ANP, e se instituiu no Art. 2º o Conselho Nacional de Política Energética - CNPE.

A Agência Nacional do Petróleo - ANP, sendo implantada de fato com o Decreto nº 2.455 de 14/01/1998, tinha personalidade jurídica de autarquia federal como uma agência reguladora, inserida na Administração Federal Indireta, sendo submetida ao regime especial e recebeu a atribuição de regular a atividade da indústria do petróleo, gás, seus derivados e os biocombustíveis, estando vinculada ao Ministério de Minas e Energia, sendo dirigida por uma diretoria colegiada, onde temos um diretor-geral e quatro diretores, sendo nomeados pelo Presidente da República após a aprovação dos nomes pelo Senado Federal.

Com sua criação foi verificado o fim do monopólio da Petrobras (cabe destacar que o monopólio do setor ainda era da União), possibilitando assim a abertura do mercado às atividades relacionadas do setor por outras empresas, a quais seriam concedidas concessão, autorização e contratação em regime de partilha de produção, onde a ANP iria regular e fiscalizar essa atividade.

Em 2005 com a Lei nº 11.097 de 13 de janeiro de 2005, foi modificado seu nome com a adição dos biocombustíveis passando a se chamar Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, mas mantendo a sigla ANP. Essa alteração trouxe para sua competência a questão do gás natural e dos

biocombustíveis para sua esfera de atuação. Cabe destacar como algumas de suas funções a de implementar a política nacional de petróleo e gás natural, a autorização das atividades do setor, a fiscalização das atividades do setor e aplicação de sanções administrativas (multas), fazer cumprir as boas práticas para o uso racional dos produtos aliados a conservação e preservação do meio ambiente e estimular a pesquisa e adoção de novas tecnologias no setor.

A ANP produz um documento muito importante através do Sistema de Informações de Movimentação de Produtos SIMP que é a Tabela ANP, onde se tem acesso a dados de milhares de produtos controlados pela agência, contendo as especificidades de cada um, sua descrição e seu código, sendo uma excelente fonte de pesquisa de informações para quem trabalha no setor.



## **7 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO PREÇO DOS COMBUSTÍVEIS**

A formação do preço dos combustíveis no Brasil é uma questão muito complexa para podermos definir exatamente o preço real dos combustíveis de fato, além dos fatores de mercado que influenciam esse preço (não sendo o objeto deste trabalho), nesse sentido, trataremos da incidência tributária que incide nos combustíveis, pois em cada Estado da federação ocorre variações de alíquotas e índices variáveis.

No entanto, antes da Constituição Federal de 1988, quando ainda tínhamos o imposto único sobre os combustíveis, a tributação do setor de competência da União era distribuída 40% para os Estados e Municípios e 60% destinada a Secretaria de Planejamento - SEPLAN que era vinculada diretamente à Presidência da República.

Com a vigência da nova Constituição Federal de 1988, ocorreu uma mudança muito significativa nas competências tributárias, onde os Estados assumiram a competência para tributar as operações de comércio de combustível, com a incidência do ICMS sobre os combustíveis.

Num primeiro momento, da entrada em vigor do novo sistema tributário nacional em 1º de março de 1989, tínhamos basicamente o PIS/PASEP, COFINS a nível Federal, o ICMS a nível Estadual e o IVVC a nível Municipal, este último sendo extinto em 1993.

A tributação sobre os combustíveis sofre muita variação, sobretudo no que tange respeito ao ICMS, onde cada Estado determina sua alíquota (temporariamente suspensa, veremos mais adiante sobre o tema), assim como os impostos federais, que visando adequar a legislação tributária com a perda do imposto único a União estabeleceu a CIDE-combustíveis em 1998. Nesse contexto passamos a ter os seguintes tributos gerais na esfera Federal: PIS/PASEP, e COFINS e a nível Estadual o ICMS, um tributo especial na esfera

Federal a CIDE-combustíveis e alguns de origem aduaneira devido a importação de alguns produtos derivados.

Temos que frisar com o fim do subsídio estatal, os preços do combustíveis começaram a acompanhar as variações do mercado mundial do setor, aliado a isso temos a variação cambial, onde a cotação do dólar influencia diretamente no preço praticado pela Petrobras, pois apesar de termos uma boa produção de petróleo, nosso produto não reúne todas as condições para tirarmos o melhor proveito dos derivados do petróleo, além das grandes dificuldades na área de refino, o qual nossa capacidade está muito aquém da demanda, tendo que importar inúmeros derivados do petróleo, sobretudo o óleo diesel.

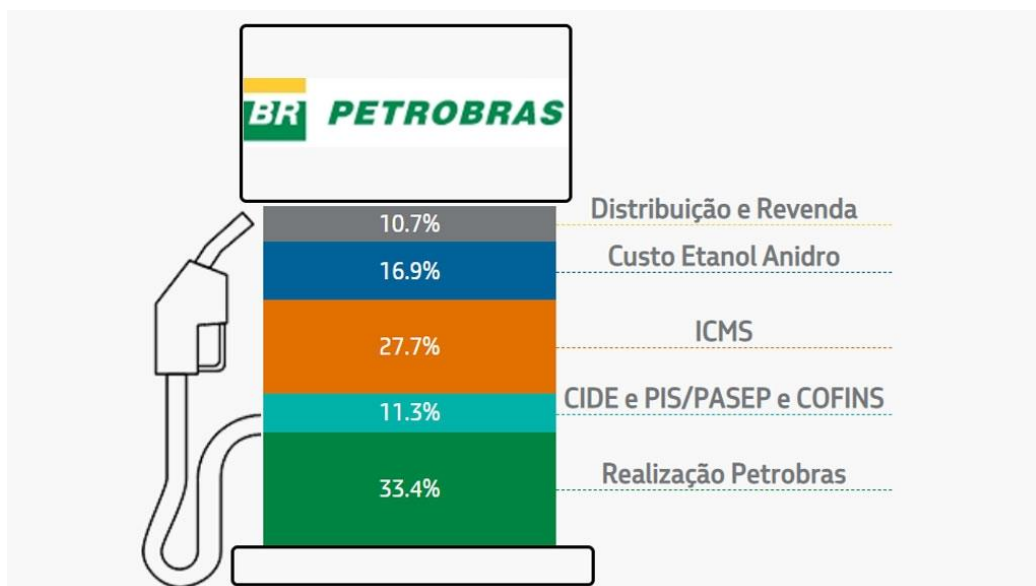
De modo a evitarmos uma discussão mais prolongada a respeito da incidência dos tributos em cada tipo de combustível e lubrificante, será delimitado a situação da gasolina tipo “C” que é o produto com maior saída no mercado e sobre ela incidem a maior parte dos tributos.

Devemos informar que o preço da gasolina é regulado pela Lei nº 10.865 de 30/04/2004, onde está descrito os tributos que incidem sobre o preço final do produto. Não podemos deixar de citar que a gasolina tipo “A” não é comercializada ao consumidor final, apenas a Petrobrás que refina ou importa esse produto e este será acrescido do etanol para ser repassada às distribuidoras.

Digno de nota, é que de acordo com a Lei nº 9.478 de 06/08/1997 o álcool (etanol) combustível tem sua regulação tributária, e de acordo com a Lei nº 8.723 de 28/10/1993, alterada pela Lei nº 13.033 de 24/09/2014, tornou-se obrigatória a mistura do álcool (etanol, denominação utilizada atualmente) anidro na gasolina comercializada em todo o território nacional na proporção de 27%, com essa adição, temos outro custo na formação do preço da gasolina tipo “C” o qual temos que descrever.

Com o intuito de ilustrar e facilitar o entendimento, vamos utilizar um gráfico da composição do preço da gasolina tipo “C” em setembro de 2021 (esse

gráfico terá uma alteração nos dias de hoje que será discutido adiante neste trabalho).



Fonte: <https://mundodoautomovelparapcd.com.br/entenda-como-e-composto-o-preco-da-gasolina-no-brasil/> dados de 21/09/2021.

Sobre o gráfico acima temos uma situação “estática” no tempo e que para fins didáticos nos ajudará a compreender a situação da tributação, que será discutida mais adiante de forma isolada cada imposto incidente nos combustíveis. No gráfico verificamos que no preço da gasolina tipo “C” temos a porção de 33,4% referente à realização da Petrobrás, ou seja, o preço que sai da refinaria para as distribuidoras, e nele está incluído os custos relativos a extração e refino do petróleo e o lucro da empresa sobre o produto, que nesse caso é a gasolina tipo “A”, ou seja sem a adição do etanol anidro.

Essa realização de custos operacionais e lucros realizadas pela Petrobras é importante destacar que a empresa utiliza uma política de preços de paridade internacional - PPI a qual considera quatro elementos basilares na formação desses custos: a variação do preço internacional do petróleo, a cotação do dólar, os custos do transporte e por último uma margem para a empresa para que ela tenha uma espécie de seguro contra eventuais prejuízos dada a grande volatilidade nesse mercado. Cabe destacar, que por muitos anos a Petrobras mantinha quase inalterado o preço dos combustíveis que saíam da refinaria, o

que não refletia a realidade do mercado causando inúmeros prejuízos a mesma, pois as alterações no preço internacional do petróleo não eram repassadas ao consumidor final, ocorrendo assim um subsídio por parte dela, e atendendo os anseios políticos de controle da inflação.

Essa conduta da empresa, motivada por interesses políticos, não deixava que se praticasse de fato um livre mercado, pois em alguns casos aqui no país os preços poderiam estar mais elevados ou mais baixos do que os preços realizados no mercado mundial, e essa política acabou trazendo enormes problemas à Petrobras, sobretudo como a redução de caixa, diminuição do investimento privado no refino e na infraestrutura de importação e exportação, por medo dos investidores de investirem em um mercado controlado pelo Estado, sendo esse um dos principais motivos da Petrobras passou a adotar o PPI, trazendo mais transparência ao setor, com a consequência de uma volatilidade muito maior no preço final dos combustíveis, podendo ocorrer a qualquer momento, e não “pré-fixado” como era antes. A título de comparação, outros países adotam medidas para evitar grandes oscilações no preço dos derivados do petróleo de forma diferente, como possuir grandes reservas do produto e obrigar as empresas a terem reserva, mas com a mesma finalidade de evitar grandes distorções no preço dos derivados de petróleo.

A esse preço passado pela Petrobrás para as distribuidoras, essas por sua vez adicionam o etanol anidro na proporção de 27% de acordo com a previsão legal, o que acarreta um acréscimo de 16,9% ao preço da gasolina, sendo adicionado os custos da operação de distribuição e revenda do produto ao consumidor final que fica na casa dos 10,7% da composição do valor final do produto ao consumidor.

De acordo com CASTRO e col. (2018, p. 42) eles descrevem a alíquota como:

*“[...] é o componente aritmético que se conjuga à base de cálculo para determinar a quantia objeto da prestação tributária. [...] a) um valor monetário, fixo ou variável e; b) uma fração, percentual ou não”.*

Verificamos nesse trecho que no primeiro caso se aplica uma alíquota “*ad rem*” com um valor definido por medida e no segundo caso uma alíquota “*ad valorem*” que se dará geralmente por percentual sobre o valor do produto.

Continuando o estudo, e seguindo a legislação, nos dias de hoje temos os seguintes impostos que serão detalhados a seguir:

- na esfera Estadual: ICMS.
- na esfera Federal: CIDE-combustíveis, PIS/PASEP e COFINS, e o II (Imposto de Importação) sobre a gasolina tipo “A” (que não levaremos em consideração neste estudo, pois é pago pelo importador, normalmente a Petrobras que já repassa incluso nos seus custos aos distribuidores).

Com esse singelo resumo, fica claro que ocorre um enorme predomínio das contribuições da União, as quais possuem uma destinação pré-estabelecida de onde serão alocados esses recursos, enquanto na esfera dos Estados, se apresenta um imposto que está desvinculado de qualquer atuação pré-estabelecida pelo Estado. Seguimos para a análise de cada um desses instrumentos que compõem o preço dos combustíveis.

## 7.1 ICMS

O ICM foi criado como vimos anteriormente pela Emenda Constitucional nº 18 de 01/12/1965, a qual foi inspirada ainda na Constituição de 1946 e recepcionado na Constituição de 1967, mas que teve sua incidência sobre os combustíveis suspensa para não sobrepor com o imposto único. Na Constituição Federal de 1988, ele foi “aditivado” ganhando mais uma letra, passando a se chamar de ICMS e ampliando muito mais sua abrangência, incluindo aqui sua incidência sobre os combustíveis. Sua previsão constitucional está descrita no Art. 155 da CF/88 onde determina a competência dos Estados a sua administração, e com a Lei Complementar nº 87 de 13/09/1996 (Lei Kandir) onde determina que cada Estado institui o tributo por meio de alíquota, ou seja, não tendo uma alíquota fixa para cada Estado, podendo variar muito de um para outro. Ele é cobrado de forma indireta pelo comércio, sendo que o seu valor é

adicionado ao preço do produto quando este produto é adquirido pelo consumidor final.

De acordo com o descrito no texto da Lei Complementar nº 87/1996, descreve como será a incidência do ICMS em relação aos combustíveis.

*“Art. 2º O imposto incide sobre:*

*III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.*

*[...]*

*Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

*[..]*

*g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;”*

A variação de alíquotas entre os Estados é muito evidente, ao analisarmos dados do final de 2021 para citarmos, sobre a gasolina temos uma variação entre 24% a 31%, sendo verificada a alíquota do ICMS mais baixa sobre a gasolina no Estado do Amapá em 24%, enquanto a mais alta é no Rio de Janeiro com 31%. E se tratando do Etanol a variação ainda é maior, com incidência de ICMS de 12% em São Paulo e por volta de 27% no Espírito Santo.

Todavia, o ICMS é o imposto que mais gera discussões na esfera tributária, por conta da definição das alíquotas por cada Estado, no entanto, é o imposto que tem o maior potencial arrecadatório, pois ele incide sobre mercadorias e serviços. Sua natureza é não-cumulativa, incidindo em todas as etapas do processo produtivo, mas valendo-se da técnica de compensação do crédito acumulado, de modo a evitar a incidência reiterada do tributo, incidindo sobre o valor agregado.

Na descrição no texto constitucional em seu Art. 155, inciso II, possui uma complexa variação de possibilidades de sua incidência, onde possui especificidades em relação a cada segmento onde ele incide.

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”*

Roque Antônio Carraza (CARRAZA, 2003, p.34-35), em seu livro dedicado ao ICMS nos diz o seguinte a respeito dessa multiplicidade:

*“A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.”*

É interessante observamos, principalmente sobre o item “d” da incidência do ICMS descrito acima, com o antigo imposto que incidia sobre o setor, o imposto único de lubrificantes e combustíveis, pois com a nova Constituição, a competência passou da União, imposto único, para os Estados, ICMS, mas a incidência se dá sobre o mesmo fato gerador, como descrito no Art. 74 do Código Tributário Nacional sobre o imposto único:

*“Art. 74. O imposto, de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País tem como fato gerador:*

*I - a produção, como definida no artigo 46 e seu parágrafo único;*

*II - a importação, como definida no artigo 19;*

*III - a circulação, como definida no artigo 52;*

*IV - a distribuição, assim entendida a colocação do produto no estabelecimento consumidor ou em local de venda ao público;*

*V - o consumo, assim entendida a venda do produto ao público.*

*§ 1o Para os efeitos deste imposto a energia elétrica considera-se produto industrializado.*

*§ 2o O imposto incide, uma só vez, sobre uma das operações previstas em cada inciso deste artigo, como dispuser a lei, e exclui quaisquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidentes sobre aquelas operações.”*

Pelo trecho descrito, fica demonstrado a similaridade entre o imposto único e o ICMS, no entanto, o imposto único era voltado a incidir sobre apenas uma etapa do processo produtivo, enquanto o ICMS possui a possibilidade de escolher qual etapa do processo que irá tributar, ou poderá incidir sobre todas elas, desde que respeitado os limites da não-cumulatividade dele. Diferentemente ocorria quando da existência do IVVC, pois havia tributação da mesma base impositiva entre este e o ICMS.

A extinção do imposto único que era competência da União e redistribuído aos Estados para o ICMS que passava ser de competência dos Estados, sem a participação da União no processo, foi objeto de inúmeros conflitos durante as discussões na Assembleia Constituinte, pois a União iria ter uma clara perda de receita, assim como os Estados que produziam petróleo, e este tinha uma destinação específica que era o desenvolvimento da malha viária, enquanto o novo imposto não estava vinculado a nenhuma destinação específica. Até os dias de hoje, ocorrem discussões sobre a tributação do setor, sobretudo das queixas dos Estados produtores.



Ainda no texto constitucional em seu Art. 155, §2º, inciso X, alínea “b”, diz:

*“X - não incidirá:*

*b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;”*

Esse ponto em específico é muito discutido entre os Estados produtores e os não produtores, os primeiros alegando o direito de cobrar o ICMS dos produtos produzidos por ele, e os segundos relatando que não receberam investimentos em infraestrutura monstruosos e que devem sim incidir o ICMS nos seus Estados pois o combustível está sendo consumido de fato nele, conforme descrito no Art. 155, §4º, inciso I da CF/88. Até hoje esse ponto é objeto de disputas judiciais, pois se questiona as receitas perdidas em relação às receitas provenientes do pagamento de participações governamentais sobre a exploração do petróleo, assim como as questões relativas à redistribuição dos royalties dos Estados produtores, sobretudo após o marco regulatório do pré-sal.

O ICMS não tem um valor fixo nos combustíveis, sendo correspondente a um percentual do preço que será cobrado do consumidor, mas na prática não é exatamente o que ocorre, pois como no caso dos combustíveis é realizado o regime de substituição tributária, as refinarias e as usinas de álcool já embutem o valor dos tributos ao passar para as distribuidoras. Entretanto as distribuidoras são livres para cobrarem o preço que desejarem, e com isso não tem como ser aferido de forma exata qual a porcentagem de ICMS que irá incidir, e para preencher essa lacuna é utilizado o preço médio ponderado ao consumidor final - PMPF.

Com o PMPF, não importa qual o preço dos combustíveis na bomba para ser cobrado o ICMS, mas o valor do PMPF apurado no período pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que tem sua tabela publicada no Diário Oficial da União - DOU a cada quinze dias, o que faz com que as distribuidoras recolha a alíquota do ICMS a partir desse valor pré-determinado,

não modificando o valor do imposto mesmo em cenário com altas variações de preços dos combustíveis (diminuição ou aumento) nesse período.

## 7.2 CIDE

A contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE-combustíveis, está prevista no texto constitucional no Art. 177, §4º da CF/88, e foi instituída através da Lei nº 10.336 de 19/12/2001, tendo como justificativa de criação a recomposição do preço do combustível no mercado interno, antevendo a previsão de abertura do mercado no ano de 2001. Estando explicitamente sua exposição de motivos nos termos do Projeto de Lei 5.907/2001 que a originou, o que se segue:

*“A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico que se propõe instituir objetiva, além de garantir o ingresso de recursos previstos na lei orçamentária ora em votação no Congresso Nacional, tornar neutra a carga tributária incidente sobre os produtos especificados, sejam de produção nacional ou importados.*

*Cabe assinalar os mecanismos compensatórios constantes do Projeto asseguram não apenas a referida neutralidade tributária, mas, também, a correta alocação do produto de sua arrecadação. A proposta encontra-se em conformidade com a estrutura de mercado prevista para o ambiente de abertura às importações, que ocorrerá a partir de 1º de janeiro de 2002.”*

Sua gênese, entretanto, tinha relação com o antigo imposto único, pois a referida legislação determina que seja utilizado os recursos captados por ela no financiamento de infraestrutura de transporte de modo a manter um fluxo constante de investimentos no setor, no pagamento dos subsídios de preço ou transporte de combustíveis e no financiamento de projetos ambientais relativos ao setor do petróleo.

Dos recursos arrecadados pela CIDE-combustíveis, 29% do total é dedicado à infraestrutura de transporte dos Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo 75% para os Estados e Distrito Federal e os 25% restantes para os Municípios. A alíquota prevista no instrumento legal está no Art. 5º e incisos, no que tange a gasolina está descrito no inciso I, que é de R\$ 860,00 por metro cúbico (m<sup>3</sup>).

Ainda se tratando do texto constitucional, o mesmo permite que a alíquota da CIDE-combustíveis possa ser reduzida ou restabelecida por ato do Poder Executivo, não ocorrendo o princípio da anterioridade tributária. Outro ponto que aproxima a destinação da CIDE-combustíveis com o antigo imposto único, é que há a previsão legal da União de reter os recursos a serem repassados para os Estados, se estes não demonstrarem cumpridas as determinações de aplicação dos mesmos onde estavam previstos, com a mesma dinâmica concentradora observada no antigo imposto único.

### **7.3 PIS/PASEP**

O programa de integração social - PIS foi criado pela Lei Complementar nº 07 de 07/09/1970 enquanto o programa de formação do patrimônio do servidor público - PASEP foi criado a partir da Lei Complementar nº 08 de 03/12/1970, e com a Lei Complementar nº 26 de 11/09/1975 os dois programas foram fundidos em um só, criando assim o PIS/PASEP, sendo recepcionados pela Constituição Federal de 1988 em seu Art. 239.

Sua alíquota inicial era de 0,75% sobre o faturamento, tendo seu recolhimento mensal, passando para 0,65% sobre o faturamento mensal, e de 1% sobre a folha de pagamento, podendo a pessoa jurídica descontar créditos calculados mediante a alíquota de 1,65%, pela não cumulatividade sendo tributadas pelo valor real apurado. Ela incide sobre bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinado a venda ou na prestação de serviço, inclusive combustíveis e lubrificantes, no entanto, não incide sobre mercadorias destinada a exportação, a prestação de serviços de pessoa física ou

pessoa jurídica residente no exterior e as empresas comerciais exportadoras com a finalidade de exportação.

Tanto o PIS/PASEP quanto a COFINS são tributos que incidem ao longo da comercialização de um determinado produto, no caso específico dos combustíveis. Ambos têm a mesma base de cálculo, mas a receita arrecadada com eles possui destinação finalística distintas, enquanto o PIS/PASEP possuem a finalidade de integração social do trabalhador a COFINS se destina ao financiamento da seguridade social. A questão do cálculo do PIS/PASEP será realizada após a descrição sobre o COFINS para evitar redundância.

## 7.4 COFINS

A Lei Complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991 instituiu a contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS, que a princípio instituiu a alíquota de 2% sobre o faturamento, sendo posteriormente alterada essa alíquota para 3% com a Lei 9.718 de 27/11/1998, e com a Lei nº 10.833 de 29/12/2003 criou-se a não cumulatividade, com a alíquota de 7,6%. Assim como o PIS/PASEP incide sobre bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviço, inclusive combustíveis e lubrificantes.

A Lei nº 9.718 de 27/11/1998 estabeleceu o regime de apuração do PIS/PASEP e COFINS sobre os combustíveis, sendo modificada a redação dos Art. 4º pela Lei nº 11.051 de 29/12/2004 e do Art. 5º pela Lei nº 11.727 de 26/06/2008, conforme descrito a seguir:

*“Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas*

*correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) [...]*

*Art. 5º A Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).*

*I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).*

*II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).*

*§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida: (incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).*”

Conforme evidenciado, apesar de aplicações completamente distintas, podemos colocar as referidas contribuições numa mesma base de cálculo pois na prática são recolhidas de forma unificada, com a divisão da receita à sua destinação realizada pelo governo com base no total arrecadado.

## **8 A ALTERNATIVA DAS FONTES RENOVÁVEIS**

O Brasil foi um dos países pioneiros no mundo com a utilização dos combustíveis renováveis, com a crise do petróleo em 1973, onde o mundo todo quase entrou em colapso, o governo ficou num dilema com sua matriz energética, pois não possuía autossuficiência na produção de petróleo e dependia muito das importações de combustível refinado, nesse contexto, surgiu através do Decreto nº 76.593 de 14/11/1975 o programa nacional do álcool ou como ficou popularmente conhecido o Proálcool, tendo como objetivo principal o estímulo a produção do álcool para utilização como combustível automobilístico.

De acordo com o conteúdo do referido decreto, a produção poderia se dá a partir da cana-de-açúcar, mandioca ou qualquer outro insumo que pudesse ser utilizado com essa finalidade, e para isso dava especial atenção ao aumento da produção agrícola, modernização, ampliação e instalação de novas destilarias além de locais adequados de armazenamento. A cana-de-açúcar acabou sendo a preferida entre os agricultores por possuir o maior retorno por hectare plantado, aliado aos seu baixo custo de produção comparado a outras culturas, podendo assim obter um preço competitivo no mercado. Cabendo destacar que para o produtor, ele sempre verifica qual produto é mais vantajoso para ele, a produção do álcool ou do açúcar optando pelo que lhe dá o maior retorno, esse ponto é um dos maiores desafios do setor atualmente, pois há muita oscilação no mercado.

Podemos observar no programa nacional do álcool cinco fases distintas desde a sua implantação até os dias atuais. Na primeira fase ou inicial, que compreende o período de 1975 a 1979, utilizando o álcool anidro misturado com a gasolina, foi focado na construção de destilarias anexas, aumentando a produção de 600 milhões de litros por ano em 1975/76 para 3,4 bilhões de litros por ano em 1979/80, chegando ao mercado em 1978 os primeiros automóveis movidos exclusivamente por álcool.

No período de 1980 a 1986, tivemos a segunda fase ou a fase de afirmação, pois no final da década de 1970 e início dos anos 1980 ocorreu o segundo baque no mercado do petróleo, onde o preço do barril triplicou de preço, o que representava quase 46% de todas as importações brasileiras em 1980, tamanha era nossa dependência. E dessa experiência, o governo decidiu implementar ainda mais o programa Proálcool, com a criação do Conselho Nacional do Álcool - CNAL e a Comissão Executiva Nacional do Álcool - CENAL com o intuito de alavancar ainda mais a produção do álcool e incentivar a indústria automobilística a produzir automóveis movidos por esse combustível.

Na terceira fase ou a fase de estagnação, foi observada no período compreendido entre 1986 a 1995, após o boom na produção até meados da década de 1980, o cenário internacional foi bastante alterado, ocorrendo uma grande desvalorização do barril do petróleo, sendo este período conhecido como “contrachoque do petróleo”, onde a substituição desse produto por outros renováveis foi duramente questionada, coincidindo com a diminuição drástica nos recursos de investimento no setor, aliado a alta demanda pelo combustível e baixa oferta, e a atratividade do preço do petróleo internacional, gerou uma crise de abastecimento do álcool, pois assim como o açúcar o preço era fixado pelo governo, abalando assim a confiança do mercado no Proálcool.

Entre 1995 a 2000, tivemos a quarta fase ou fase de redefinição, ocorrendo aqui uma liberação do mercado em todas suas fases, com os preços determinados por oferta e procura, com a alta produção de açúcar o preço do produto caiu no mercado externo, sendo o país questionado se conseguiria regular o setor sem intervenção governamental, pois o produto brasileiro tinha uma excelente competitividade, com todo esse cenário foi criado o Conselho Interministerial do Açúcar e do Álcool - CIMA pelo Decreto de 21 de agosto de 1997, sendo revogado e substituído pelo Decreto nº 3.546 de 17/07/2000. Nesse período ocorreram inúmeras discussões a favor e contra os subsídios ao setor sucroalcooleiro, de um lado os especialistas da área econômica contrários e do outro os ambientalistas a favor. Em 1998, foi editada a Medida Provisória nº 1.662 de 28/05/1998 do Poder Executivo que eleva o percentual da mistura do álcool anidro à gasolina entre 22% a 24%, sendo estabelecido neste primeiro

momento uma transferência de recursos arrecadados com os demais combustíveis para compensar os custos de produção do álcool, estabelecendo assim uma paridade entre o açúcar e o álcool, aliado a incentivos e financiamento para a produção do álcool.

A quinta fase ou fase atual, a partir do ano 2000, verificamos uma expansão da produção do álcool, incentivada principalmente pela iniciativa privada que a partir de agora o álcool combustível terá um destaque cada vez maior no Brasil e no mundo. Na esteira dessa evolução, surgiram os carros movidos tanto a álcool quanto a gasolina ou a mistura de ambos, os motores “*flex fuel*”, com isso acabou o problema do automóvel movido apenas um dos combustíveis, trazendo uma nova esperança para a produção do álcool.

Outro ponto de destaque é o programa nacional de produção e uso do biodiesel - PNPB, que busca a utilização dos pequenos produtores rurais, sobretudo a agricultura familiar, no cultivo das mais variadas matérias primas, evidenciando as potencialidades regionais na produção de determinadas culturas. Movimentando assim a economia das pequenas propriedades rurais e gerando emprego e renda. Aliado a essa produção, também é possível a reciclagem de produtos (como o óleo de cozinha usado) para a produção do biodiesel, por pequenas unidades produtoras.

Outro ponto de reflexão são os créditos de descarbonização - CBios, que são emitidos pelo produtor ou importador de biocombustíveis, onde a cada unidade desse crédito é equivalente há uma tonelada de gás carbônico que seria emitido por combustíveis fósseis e deixou de ser emitido. Em consonância com a legislação ambiental a nível mundial, cada empresa que pertence ao mercado de combustíveis fósseis possui uma meta visando reduzir suas emissões de gás carbônico na atmosfera.

No entanto essas operações realizadas com as emissões e aquisições de CBios são consideradas como investimento em ações, sendo tributadas pelo imposto de renda de pessoa jurídica - IRPJ e a contribuição social sobre lucro líquido a CSLL, que foram excluídas pela Lei nº 13.986 de 07/04/2020 - Lei do



AGRO, mas ainda ocorre a incidência do PIS/PASEP e COFINS, com divergência a respeito se é uma receita operacional (alíquota de 9,25%) ou se é financeira (alíquota 4,65%). além do imposto sobre operações financeiras - IOF e a contribuição social para o Fundo de Assistência do Trabalhador Rural - FUNRURAL, e que por falta de normatização pela Receita Federal do Brasil sobre o recolhimento desses tributos gera uma insegurança jurídica e riscos de atuações fiscais pautadas em interpretações divergentes.

Recentemente, também presenciamos a entrada no mercado de veículos híbridos ou totalmente elétricos, substituindo assim por completo a dependência dos combustíveis fósseis, o que provavelmente será a nova tendência, mas os preços praticados sobre esses produtos ainda são proibitivos para a quase totalidade da população brasileira. No entanto, toda a questão ambiental que está envolvida com a utilização de automóveis movidos a biocombustíveis, de fonte renovável, como a baixa ou nula emissão de CO<sup>2</sup> (gás carbônico) e com isso auxiliando no combate ao efeito estufa, também apresenta um lado social, onde uma grande quantidade de terra produtiva é destinada à produção de combustível ao invés da produção de alimentos para a população, esse é o principal viés ético discutido sobre a produção dos biocombustíveis.

## 9 CONTEXTO ATUAL

Em 20 de março de 2020 através do Decreto Legislativo nº 06/2020 foi decretado Estado de Calamidade Pública por conta da pandemia do novo coronavírus (SARS-CoV-2), situação essa que perdurou com seus efeitos até fins de 2021, com esse cenário mundial, afetou sobremaneira o comércio mundial, aliado a invasão da República da Ucrânia pela Federação Russa em 20/02/2022, os preços dos combustíveis sofreram forte impacto, ainda mais com as sanções impostas pelo Conselho de Segurança da ONU sobre os produtos da Federação Russa, importante fornecedor de petróleo e gás para os países europeus.

No Brasil, o preço dos combustíveis sofreu forte impacto devido a esses fatos, e para tentar amenizar os impactos econômicos dessa elevação, o governo federal enviou ainda em 2020 o Projeto de Lei Complementar nº 11/2020 que se transformou na Lei Complementar nº 192 de 11/03/2022 a qual reduz a zero a alíquota da tributação federal (PIS/PASEP e COFINS) até o dia 31/12/2022 e define uma única incidência do ICMS sobre os combustíveis e gás natural. Com a posse do novo governo, foi editado logo no primeiro dia, a Medida Provisória nº 1.157 de 01/01/2023 que prorroga a isenção do PIS/PASEP e COFINS até 28/02/2023 para a gasolina e o etanol e até 31/12/2023 para o diesel, biodiesel e gás liquefeito.

Já a Lei Complementar nº 194 de 23/06/2022, modificou a incidência do ICMS estadual no preço dos combustíveis pelo seu piso entre 17 a 18%, o que trouxe inúmeros questionamentos sobre a constitucionalidade da referida lei, pois está nítida a interferência da União em competência tributária Estadual. Ambas as leis complementares estão sendo discutidas no STF na ADPF 984/2022/STF e na ADI nº 7.191/2022/STF, ambas julgadas em conjunto.

Na discussão conjunta da ADPF 984/2022/STF e da ADI nº 7.191/2022/STF, ficou acordado resumidamente entre os Entes Federativos e a União em 02/12/2022, que seria realizado o aperfeiçoamento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ em implementar a incidência

monofásica e uniformização da alíquota do ICMS dos combustíveis, por meio “ad rem” ou “ad valorem” conforme o Art. 2º da Lei Complementar nº 192/2022 de acordo com o Art. 155, §4º, inciso IV, “b” da CF/88, será apurada a perda de receita do ICMS para cada Ente, não restringindo em nenhuma hipótese a repartição para os Municípios, compensação pela União de eventual perda de arrecadação pelos Estados. No entanto, o que tange especificamente à gasolina, o consenso possível foi descrito no §2º da Cláusula 1ª que diz:

*“Parágrafo segundo. Até 31 de dezembro de 2022, os Estados celebrarão convênio para adoção do ICMS uniforme e monofásico para os combustíveis previstos nesta cláusula, com exceção da gasolina”*

O referido acordo, proposto pela Comissão Especial, onde estavam representantes dos Entes Federativos, entidades do segundo e terceiro setores e *experts* na área de finanças públicas e tributação do ICMS indicadas pelo STF, com o intuito de realizar uma consultoria externa no tocante a esse assunto, para que se possa clarear quais os impactos que as referidas leis terão nas contas dos Entes Federados envolvidos de modo transparente e de acordo com princípios razoáveis para aplicação. Tais negociações tiveram palco no STF, segundo palavras do próprio relator, Ministro Gilmar Mendes que diz :

*“de importância crucial para o Federalismo brasileiro, com posições antagônicas que necessitam ser novamente conciliadas no palco oportuno: o Congresso Nacional.”* (voto conjunto ADI 7.191/2022/STF, p. 13)

A Lei Complementar nº 194/2022 alterou a Lei Complementar nº 87 de 13/09/1996 que dispõe sobre o ICMS nos Estados, sobretudo na inclusão do Art. 32-A ao texto original, como descrito abaixo:

*“Art. 32-A. As operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, para fins de incidência de imposto de que trata esta Lei Complementar, são consideradas operações de bens e serviços*

*essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos. (Incluído pela Lei Complementar nº 194, de 2022)*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo: (Incluído pela Lei Complementar nº 194, de 2022)*

*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; (Incluído pela Lei Complementar nº 194, de 2022)*

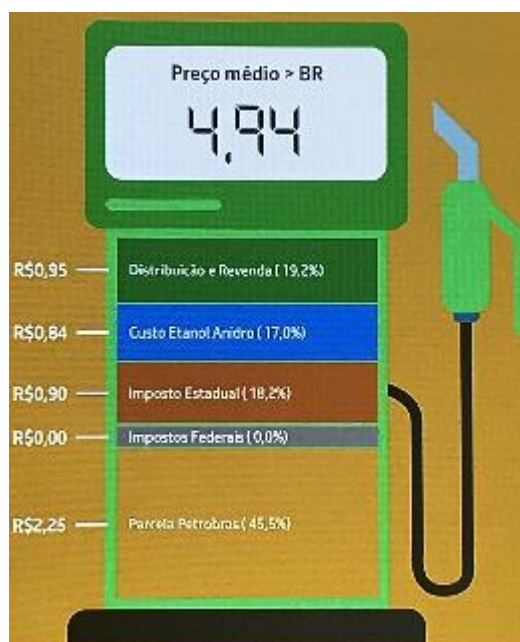
*II - é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no **caput** deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e (Incluído pela Lei Complementar nº 194, de 2022)*

*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. (Incluído pela Lei Complementar nº 194, de 2022)*

*§ 2º No que se refere aos combustíveis, a alíquota definida conforme o disposto no § 1º deste artigo servirá como limite máximo para a definição das alíquotas específicas (**ad rem**) a que se refere a alínea b do inciso V do **caput** do art. 3º da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. (Incluído pela Lei Complementar nº 194, de 2022)”*

No site da Petrobras encontramos a formação do preço médio da gasolina tipo “C” no Brasil, em dezembro de 2022 esse preço nacional é de R\$ 4,94, sendo o valor da gasolina tipo “C” pura que sai da refinaria para os distribuidores de R\$ 2,25 o que representa 45% do valor bruto, os tributos federais que incidem sobre o combustível estão com a alíquota zerada até 31/12/2022, o imposto Estadual - ICMS, com a Lei Complementar nº 194/2022 foi fixado entre 17% a 18%, no gráfico temos a média de 18,2% que representa R\$ 0,90, além disso temos a adição de 27% do etanol anidro na gasolina tipo “C” o que representa R\$ 0,84 sendo 17% do valor total, e por último a

participação da distribuição e revenda do produto que dá R\$ 0,95 ou 19,2% do valor bruto total, como mostrado abaixo:



Preço médio da gasolina tipo “C” no Brasil

Fonte: <https://precos.petrobras.com.br/sele%C3%A7%C3%A3o-de-estados-gasolina> acessado em 26/12/2022.

Fica evidente que a Constituição Federal de 1988 deixou os impostos mais descentralizados, voltados para os Estados e Municípios, enquanto deixou um caminho livre para a União a criação de outra espécie de tributária, as contribuições, sobretudo as sociais. As quais ela consegue aplicar esse instituto de forma muito mais ampla e sem a preocupação da obrigatoriedade da partilha das suas receitas na contramão do que acontece com os impostos, aumentando ainda mais a complexidade do sistema tributário e elevando a carga tributária.

Com a publicação e vigor da Lei nº 12.741 de 08/12/2012, Lei do Imposto na Nota, passou a ser obrigatório na emissão do cupom fiscal com a discriminação dos impostos e contribuições que incidem em cada produto comprado, estando aqui incluído os combustíveis. Com mais esse instrumento com o intuito de dar mais transparência à questão tributária, o consumidor final tem acesso a informações sobre quais tributos impactam mais no preço dos produtos.

Como visto anteriormente, a carga tributária que incide sobre os combustíveis atingia quase 40% do preço do litro da gasolina tipo “C”, em um país de tamanho continental como o Brasil, onde a opção pelo modal rodoviário foi adotado, o preço dos combustíveis afeta toda a cadeia produtiva, com efeitos marcantes na economia e na competitividade do país no mercado internacional.

## 10 CONCLUSÃO

Analisados todos esses dados argumentados, retornaremos no objetivo geral e específico deste trabalho para avaliarmos se conseguimos responder as questões levantadas a partir do problema identificado. Com o intuito de facilitar a compreensão, iremos dos objetivos específicos para o objetivo geral.

Para pautar o estudo, avaliamos desde a primeira Constituição da República até a Constituição atualmente em vigor. Conseguimos analisar a evolução da tributação ao longo dos anos e como ocorreu a transferência de competência tributária neste recorte temporal, alcançando o objetivo de responder como se dá a formação do preço, em relação à incidência tributária dos combustíveis durante os anos até a presente data.

Na hipótese de demonstrar quais os tributos incidem sobre os combustíveis nas operações internas e em qual esfera de governo que detém sua competência, analisamos a evolução da questão tributária e definimos cada um dos impostos hoje incidentes sobre os combustíveis, além de indicar qual Ente federado que possui a competência para tributar. Em sequência, verificamos os impactos que essa enorme volatilidade de preços afeta diretamente a economia do Brasil, sobretudo na década de 1970 e 1980, quando o país teve que buscar alternativas à escassez do petróleo no mercado internacional.

Verificamos também as iniciativas do governo em regular o setor de combustíveis no Brasil, sem entrar no mérito da questão econômica do assunto que é de responsabilidade do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE (não objeto deste estudo), desde o início da década de 1940 com o Conselho Nacional do Petróleo - CNP, onde a intervenção estatal no preço destes produtos foi muito ativa, até meados da década de 1990 com a criação da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, onde a intervenção deu lugar ao livre mercado e a liberalização dos preços, com a possibilidade de investimentos privados no setor.

Demonstramos como era distribuída a receita desses tributos e quais destinações cada um deles tinham, sobretudo no fomento da infraestrutura rodoviária do país, e no incentivo à pesquisa e produção de petróleo pelo país. Todavia, verificamos também que atualmente o ICMS não possui uma vinculação com qualquer atividade, podendo ser utilizado pelo Estado arrecadador em qualquer área de sua atuação. Junto a isso, verificamos que esses impostos também incidem nos biocombustíveis, pois também são encarados como combustíveis, e por isso um produto como qualquer outro, o que dificulta e muito sua competitividade, tendo em vista que sua produção sofre com as variações climáticas e compete com outras a vantajosidade no mercado internacional, como o preço do açúcar e dos óleos vegetais por exemplo.

No campo de atuação do Direito, a população pode realizar manifestações contrárias à tributação do setor, propostas de projeto de lei de iniciativa popular ou formar em conjunto com seus representantes projetos de lei que modifiquem a política fiscal. Digno de nota, por pressão da população devido aos altos preços praticados dos combustíveis, mas por outro lado com a possibilidade de uma atitude eleitoreira, o governo federal em fevereiro de 2021 o projeto de lei complementar nº 16/2021, a qual foi rejeitada, mas que no ano de 2022 conseguiu editar duas leis que impactam diretamente o setor de combustíveis, a Lei Complementar nº 192 e 194/2022, com essa nova legislação ele alterou as alíquotas dos tributos federais e interferiu diretamente no poder discricionário dos Estados de fixarem a alíquota do ICMS, sendo fixado por essa lei o valor que cada Estado deveria cobrar a referida alíquota (entre 17 e 18%).

As fontes de energia renováveis são hoje uma realidade no contexto atual, no entanto, devido ao enorme investimento em pesquisa e desenvolvimento, o acesso a esses bens ainda está muito distante da maior parte da população, pois os preços ainda são proibitivos. Mas é observado em alguns Estados da federação o incentivo fiscal para que se utilize esse novo modal energético, apesar de ser ambientalmente aceito, ainda possuímos inúmeros gargalos que devem ser tratados, como nossa planta de produção elétrica, antes dessa realidade atender todos os anseios da sociedade em relação ao acesso ao transporte/locomoção de maneira ambientalmente eficiente.



Terminada a análise dos objetivos específicos, partiremos para responder o objetivo geral deste trabalho, que é identificar qual ente que arrecada mais com os tributos dos combustíveis no país. Como descrito no decorrer do trabalho, verificamos que na maior parte da República, desde a sua primeira Constituição de 1891 até a Constituição Federal de 1988, a União é que era beneficiada com a maior parte da arrecadação dos tributos sobre os combustíveis, sobretudo com o imposto único, onde ela que arrecadava a totalidade e distribuía entre os demais Entes federados com critérios pré-estabelecidos.

No entanto, com a Constituição Federal de 1988, essa participação nesses tributos teve uma mudança radical. No texto original, previu-se uma maior participação dos Estados (ICMS) na tributação do setor, incluindo os Municípios (IVVC, posteriormente extinto) e com uma menor participação da União (PIS/PASEP e COFINS inicialmente, e com a CIDE-combustíveis a posterior). Nesse cenário, os Estados passaram a ter maior protagonismo com a cobrança de tributos sobre os combustíveis. Tendo que destacar que a arrecadação do ICMS pelos Estados representa quase a totalidade das receitas correntes destes entes.

Como verificamos no decorrer desse estudo, a tributação dos combustíveis passou de um primeiro momento em que incidia inúmeros impostos, para um grande período em que vigorou apenas o imposto único incidindo sobre eles, chegando ao momento atual que basicamente incidem quatro tributos, a saber, a nível Federal: o Imposto de Importação - II sobre a importação de combustíveis e seus derivados (por exemplo a gasolina tipo “A”) que é cobrado das empresas que importam esses produtos, não sendo tributado diretamente o consumidor final, pois faz parte do custo dessas empresas; o PIS/PASEP, COFINS e a CIDE-combustíveis que incidem diretamente no preço final diretamente para o consumidor por volta de 11,3% do preço final; e a nível Estadual: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS, que abocanha entre 17% a 31% do preço final dos combustíveis (fixado entre 17% a 18% pela LC 194/2022).

O setor de combustíveis como descrito é muito sensível a fatores externos, todavia a alta carga tributária que incide sobre o mesmo faz com que o governo consiga controlar o consumo e adequar a produção nos diferentes cenários que possam se apresentar. Desde o fim do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, foi observada a criação de outros tributos para suprir a perda deste, no entanto, ainda não possuímos um modelo efetivo que consiga suprir todas essas lacunas.

É notório que qualquer tipo de intervenção em um determinado setor pode acarretar enormes problemas de ordem econômica no futuro, assim como uma forte regulação deste setor pode não trazer resultados satisfatórios ao longo do tempo. Após a análise desse aspecto econômico, entendo que a questão tributária deve ser revista e adequada para a realidade brasileira, até mesmo como a tentada pela LC 194/2022 que estabelece o valor fixo de ICMS que os Estados devem cobrar, evitando assim uma guerra fiscal, assim como a manutenção da atual política da Petrobras de paridade de preços internacionais - PPI, a qual traz a realidade da situação do mercado.

Há setores do governo que defendem um fundo estatal para subsidiar os combustíveis quando ocorrem altas repentinas dos preços internacionais dos produtos, e com isso esse fundo iria subsidiar a Petrobras para não repassar de uma vez as altas nos preços para o consumidor, mas como já foi dito, esse tipo de mecanismo não reflete a realidade, e no final vai aumentar ainda mais o déficit de caixa da Petrobras e do próprio Tesouro Nacional, criando uma “bolha” no mercado executando preços fictícios. Fica evidente que todas essas medidas de intervenção estatal no setor dos combustíveis não trarão o resultado esperado, apenas o aumento da oferta para se equilibrar com a demanda, aliada a uma política tributária mais igualitária e justa com a realidade que pode amenizar os efeitos da alta oscilação deste importante setor.

## 11 REFERÊNCIAS

- 11.1 ALVES, Fábio Silva e outros (organizadores). "Tributação na distribuição de combustíveis distribuição de combustíveis". Rio de Janeiro/RJ: Lumen Juris, 2018.
- 11.2 ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. Direito dos Estados e Municípios a parte do produto da arrecadação do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis. *In* Revista de Direito Público. XVIII. São Paulo/SP. 1985.
- 11.3 BARBOSA, Rui. Pensamento e ação de Rui Barbosa. Seleção de textos pela Fundação Casa de Rui Barbosa. Brasília/DF: Senado Federal, 1999.
- 11.4 BERCOVICI, Gilberto. Direito Econômico do Petróleo e dos Recursos Minerais - São Paulo/SP: Quartier Latin, 2011.
- 11.5 BORGES, José Souto Maior. Participação dos Estados no produto da arrecadação do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis. *In* Revista de Direito Público. XVII. São Paulo/SP. 1984.
- 11.6 CAVALCANTI, Marcelo Castello Branco. Tributação relativa etanol-gasolina no Brasil: competitividade dos combustíveis, arrecadação do estado e internalização de custos de carbono. Tese (Doutorado Planejamento Energético). UFRJ/COPPE, 2011. *In*: chrome-extension://efaidnbnmnnibpcajpcgkclefindmkaj/[http://objdig.ufrj.br/60/teses/coppe\\_d/MarceloCastelloBrancoCavalcanti.pdf](http://objdig.ufrj.br/60/teses/coppe_d/MarceloCastelloBrancoCavalcanti.pdf) acessado em 18/12/2022.
- 11.7 BRASIL. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro/DF. 1891.  
*In*:[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm) acessado em 05/12/2022.

- 11.8 BRASIL. Decreto nº 2.933 de 06/01/1915. Regula a propriedade das minas. Rio de Janeiro/DF, 1915.  
In: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-2933-6-janeiro-1915-574337-publicacaooriginal-97500-pl.html> acessado em 07/12/2022.
- 11.9 BRASIL. Decreto nº 4.265 de 15/01/1921. Regula a propriedade e a exploração das minas. Rio de Janeiro/DF, 1921.  
In: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4265-15-janeiro-1921-568703-publicacaooriginal-92061-pl.html> acessado em 07/12/2022.
- 11.10 BRASIL. Decreto nº 24.642 de 10/07/1934. Código de Minas. Rio de Janeiro/DF, 1934.  
In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/d24642.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/d24642.htm) acessado em 07/12/2022.
- 11.11 BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro/DF. 1934.  
In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm) acessado em 05/12/2022.
- 11.12 BRASIL. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro/DF. 1937.  
In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm) acessado em 08/12/2022.
- 11.13 BRASIL. Decreto-Lei nº 395 de 29 de abril de 1938. Rio de Janeiro/DF. 1938.  
In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/del0395.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del0395.htm) acessado em 14/12/2022
- 11.14 BRASIL. Lei Constitucional nº 03 de 18 de setembro de 1940. Rio de Janeiro/DF. 1940.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCT/LCT003.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCT/LCT003.htm) acessado em 14/12/2022.

11.15 BRASIL. Lei Constitucional nº 04 de 20 de setembro de 1940. Rio de Janeiro/DF. 1940.

In:<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicon/1940-1949/leiconstitucional-4-20-setembro-1940-373594-publicacaooriginal-1-pe.html> acessado em 14/12/2022.

11.16 BRASIL. Decreto-Lei nº 2.615 de 21 de setembro de 1940. Rio de Janeiro/DF. 1940.

In:[https://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del2615.htm](https://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del2615.htm) acessado em 14/12/2022.

11.17 BRASIL. Decreto-Lei nº 8.463 de 27 de dezembro de 1945. Rio de Janeiro/DF. 1945.

In:[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del8463.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del8463.htm) acessado em 14/12/2022.

11.18 BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro/DF. 1946.

In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm) acessado em 08/12/2022.

11.19 BRASIL. Lei nº 1.749 de 28/11/1952. Imposto Único Lubrificantes e Combustíveis. Rio de Janeiro/DF, Presidência da República, 1952.

In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L1749.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L1749.htm) acessado em 14/12/2022.

11.20 BRASIL. Lei nº 2.004 de 03/10/1953. Política Nacional do Petróleo. Rio de Janeiro/DF, Presidência da República, 1953.

In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l2004.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l2004.htm) acessado em 05/12/2022.

11.21 BRASIL. Emenda Constitucional nº 18 de 01/15/1965. Reforma do Sistema Tributário. Brasília/DF, Presidência da República, 1965.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm) acessado em 05/12/2022.

11.22 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25/10/1966. Código Tributário Nacional. Brasília/DF, Presidência da República, 1966.

In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm) acessado em 05/12/2022.

11.23 BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília/DF, 1967.

In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm) acessado em 11/12/2022.

11.24 BRASIL. Ato Complementar nº 40 de 30/12/1968. Brasília/DF, Presidência da República, 1968.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/acp/acp-40-68.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-40-68.htm) acessado em 06/12/2022.

11.25 BRASIL. Lei Complementar nº 07 de 07/09/1970. Institui o PIS. Brasília/DF, Presidência da República, 1970. In:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm) acessado em 11/12/2022.

11.26 BRASIL. Lei Complementar nº 08 de 03/12/1970. Institui o PASEP. Brasília/DF, Presidência da República, 1970. In:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp08.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm) acessado em 11/12/2022.

11.27 BRASIL. Lei Complementar nº 26 de 11/09/1975. Unifica o PIS e PASEP. Brasília/DF, Presidência da República, 1975. In:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp26.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp26.htm) acessado em 11/12/2022.

- 11.28 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília/DF, 1988.  
In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm) acessado em 19/12/2022.
- 11.29 BRASIL. Decreto nº 99.244 de 10/05/1990. Criação do Departamento Nacional do Petróleo. Brasília/DF, Presidência da República, 1990.  
In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d99244.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d99244.htm) acessado em 17/12/2022
- 11.30 BRASIL. Lei nº 8.422 de 13/05/1992. Criação do Ministério de Minas e Energia. Brasília/DF, Presidência da República, 1992.  
In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8422.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8422.htm) acessado em 17/12/2022
- 11.31 BRASIL. Congresso Nacional. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Brasília/DF, Congresso Nacional, 1993.  
In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm) acessado em 09/12/2022.
- 11.32 BRASIL. Lei nº 8.723 de 28/10/1993. Dispõe sobre a redução de emissão de poluentes. Brasília/DF, Presidência da República, 1993. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8723.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8723.htm) acessado em 11/12/2022.
- 11.33 BRASIL. Lei nº 9.478 de 06/08/1997. Política Energética Nacional, atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo. Brasília/DF, Presidência da República, 1997.  
In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9478.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9478.htm) acessado em 10/12/2022.

- 11.34 BRASIL. Lei nº 9.718 de 27/11/1998. Altera a legislação tributária federal - PIS/COFINS. Brasília/DF. Presidência da República, 1998. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm) acessado em 10/12/2022.
- 11.35 BRASIL. Decreto nº 2.455 de 14/01/1998. Implantação da Agência Nacional do Petróleo. Brasília/DF. Presidência da República, 1998. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d2455.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2455.htm) acessado em 17/12/2022.
- 11.36 BRASIL. Lei nº 9.847 de 26/10/1999. Fiscalização dos combustíveis. Brasília/DF, Presidência da República, 1999. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19847.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19847.htm) acessado em 12/12/2022.
- 11.37 BRASIL. Lei nº 10.203 de 22/02/2001. Aumenta quantidade de etanol na gasolina. Brasília/DF, Presidência da República, 2001. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110203.htm) acessado em 12/12/2022.
- 11.38 BRASIL. Lei nº 10.336 de 19/12/2001. Institui a CIDE. Brasília/DF, Presidência da República, 2001. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110336.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110336.htm) acessado em 11/12/2022.
- 11.39 BRASIL. Lei nº 10.833 de 29/12/2003. Altera a legislação tributária nacional. Brasília/DF, Presidência da República, 2003. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm) acessado em 11/12/2022
- 11.40 BRASIL. Lei nº 10.865 de 30/04/2004. Regras sobre PIS/PASEP e COFINS. Brasília/DF, Presidência da República, 2004. In:



[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm)

acessado em 12/12/2022.

11.41 BRASIL. Lei 11.051 de 29/12/2004. Contribuição PIS/PASEP e COFINS. Brasília/DF, Presidência da República, 2004. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/L11051.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11051.htm) acessado em 11/12/2022.

11.42 BRASIL. Lei nº 11.097 de 13/01/2005. Sobre os biocombustíveis. Brasília/DF, Presidência da República, 2005. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11097.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11097.htm) acessado em 11/12/2022.

11.43 BRASIL. Lei nº 11.727 de 26/06/2008. Modifica a tributação sobre PIS/PASEP e COFINS. Brasília/DF, Presidência da República, 2008. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/111727.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111727.htm) acessado em 12/12/2022.

11.44 BRASIL. Lei nº 12.741 de 08/12/2012. Dispõe sobre a transparência tributária na nota fiscal. Brasília/DF, Presidência da República, 2012. In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm) acessado em 18/12/2022.

11.45 BRASIL. Lei nº 13.033 de 24/09/2014. Obrigatoriedade de adição de biodiesel no diesel. Brasília/DF, Presidência da República, 2014. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/113033.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113033.htm) acessado em 14/12/2022.

11.46 BRASIL. Decreto Legislativo nº 06 de 20/03/2020. Calamidade pública - Covid-19. Brasília/DF, Congresso Nacional, 2020. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/portaria/dlg6-2020.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/dlg6-2020.htm) acessado em 18/12/2022.

11.47 BRASIL. Lei nº 13.986 de /04/2020. Lei do AGRO. Brasília/DF, Presidência da República, 2020. In:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2020/Lei/L13986.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13986.htm)

acessado em 23/01/2023.

- 11.48 BRASIL. Lei nº 14.292 de 03/01/2022. Modifica a compra e venda de álcool e a incidência de PIS/PASEP e COFINS. Brasília/DF, Presidência da República, 2022. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Lei/L14292.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Lei/L14292.htm) acessado em 14/12/2022.
- 11.49 BRASIL. Lei Complementar nº 192 de 11/03/2022. Incidência do ICMS sobre os combustíveis. Brasília/DF; Presidência da República, 2022. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp192.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm) acessado em 17/12/2022.
- 11.50 BRASIL. Lei Complementar nº 194 de 23/06/2022. Altera o CTN e a LC nº87/1996. Brasília/DF; Presidência da República, 2022. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp194.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm) acessado em 17/12/2022.
- 11.51 BRASIL. Medida Provisória nº 1.157 de 01/01/2023. Prorroga até 28/02/2023 a isenção do PIS/PASEP e COFINS dos combustíveis (gasolina e etanol). Brasília/DF, Presidência da República, 2023. In: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1157.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1157.htm) acessado em 23/01/2023.
- 11.52 BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. Metodologia da pesquisa jurídica. São Paulo/SP: Saraiva, 2011.
- 11.53 CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 9ª ed. Malheiros: São Paulo/SP, 2003.
- 11.54 CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues, LUSTOZA, Helton Kramer, GOUVÊA, Marcus de Freitas. Tributos em espécie. JusPODIVIM. Salvador/BA. 2018.

- 11.55 COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. In Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. Eurico Marco Diniz de Santi (coord.) - São Paulo/SP: Saraiva, 2008.
- 11.56 GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4ª ed. 10ª reimpr. São Paulo/SP: Atlas, 2007.
- 11.57 GOMES, Marcus Lívio; RIBEIRO, Ricardo Lodi (coordenadores). "A tributação na indústria do petróleo e do gás natural", São Paulo/SP: Almedina, 2016.
- 11.58 LOUREIRO, Luiz Gustavo Kaercher. Participações governamentais na indústria mineral e do petróleo. Histórico da Legislação até a Constituição de 1988. Parte II. A fase anterior ao Monopólio (1891-1953). Porto Alegre/RS, 2012.
- 11.59 NEVIANI, Tarcísio. Tributação dos combustíveis. In Academia Brasileira de Direito Tributário. I Congresso Nacional de Direito Tributário. Tema: O Sistema Tributário na Nova Constituição do Brasil. Editora Resenha Tributária, 1988.
- 11.60 OLIVEIRA, Fabrício Augusto. A Evolução da estrutura tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009. Texto para discussão nº 1469. IPEA, 2010. In: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2677> acessado em 18/12/2022.
- 11.61 SANTOS, Rafael César Coêlho dos. O Regime Monofásico passível de ser implementado no ICMS. In Doutrinas Essenciais. Direito Tributário: Impostos Estaduais. Org. Ives Gandra da Silva Martins. e Edvaldo Pereira de Brito. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- 11.62 SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro; FERNANDES, Távisson Oliveira. A tributação do PIS/PASEP e da COFINS sobre os combustíveis: uma análise dos coeficientes de redução de alíquota à luz dos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade. Revista de Direito Internacional

Econômico e Tributário, v. 13, n. 2, jul/dez 2018. In: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/10043> acessado em: 17/12/2022.

11.63 TORRES, Heleno Taveira; CATÃO, Marcos André Vinhas (coordenação). Tributação no setor de petróleo, São Paulo/SP: Quartier Latin, 2005.

11.64 VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão nº 45. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. In: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2677> acessado em 18/12/2023.

#### SITES:

11.65 Agência Brasil. <https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2022-06/estados-e-df-acionam-stf-contra-lei-que-limita-cobranca-de-icms> acessado em 18/12/2022.

11.66 ANP. <http://www.anp.gov.br/qualidade-de-produtos/historico> acessado em 10/12/2022.

11.67 ANP. <https://www.gov.br/anp/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/linha-do-tempo-anp> acessado em 10/12/2022.

11.68 ANP. <https://www.gov.br/anp/pt-br/aceso-a-informacao/institucional> acessado em 10/12/2022.

11.69 BBM Advogados Associados. <https://bbmadvocacia.com.br/2018/05/28/quais-impostos-incidem-sobre-o-combustivel-que-compramos/> acessado em 10/02/2022.

11.70 Biodieselbr. <https://www.biodieselbr.com/proalcool/proalcool/programa-etanol> acessado em 10/12/2022.

11.71 Blog Clubpetro. <https://blog.clubpetro.com/preco-do-diesel> acessado em 10/12/2023.

11.72 Blog Clubpetro. <https://blog.clubpetro.com/impostos-sobre-combustiveis/> acessado em 10/12/2022.

- 11.73 Brasil Escola: <https://brasilecola.uol.com.br/geografia/petroleo.htm> acessado em 10/12/2023.
- 11.74 Brasil Escola: <https://brasilecola.uol.com.br/geografia/opep.htm> acessado em 10/12/2022.
- 11.75 CONPEG. <https://images.jota.info/wp-content/uploads/2022/06/adi-pge-lic-194-2022-versao-final.pdf> acessado em 17/12/2022.
- 11.76 Economia UOL. <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2022/06/28/11-estados-e-df-entram-no-stf-contra-teto-de-icms-sobre-combustiveis-e-energia.htm> acessado em 10/12/2022.
- 11.77 FECOMBUSTÍVEIS. Tabela da carga tributária dos combustíveis por estado, que detalha os tributos federais e estaduais. In: <https://www.fecombustiveis.org.br/tributacao> Acessado em: 18/12/2022.
- 11.78 FGV – CPDOC. <http://www.fgv.br/Cpdoc/Acervo/dicionarios/verbete-biografico/julio-caetano-horta-barbosa> acessado em 10/12/2022.
- 11.79 G1. <https://g1.globo.com/economia/noticia/2022/03/21/governo-decide-zerar-imposto-de-importacao-sobre-etanol-ate-dezembro.ghtml> acessado em 10/12/2022.
- 11.80 Gov.br. <https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/noticias/2022/marco/presidente-sanciona-lei-que-estabelece-a-incidencia-monofasica-do-icms-para-gasolina-e-etanol> acessado em 10/12/2022.
- 11.81 Gov.br. <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/agricultura-familiar/biodiesel/programa-nacional-de-producao-e-uso-do-biodiesel-pnpb> acessado em 10/12/2022.
- 11.82 Jusbrasil. <https://danielalucenaarruda.jusbrasil.com.br/artigos/786551465/evolucao-agencia-nacional-do-petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis-anp> acessado em 10/12/2022.
- 11.83 LARCO. <http://www.larcopetroleo.com.br/noticias/a-importancia-do-petroleo-para-a-economia-mundial/> acessado em 10/12/2023.
- 11.84 Migalhas. <https://www.migalhas.com.br/depeso/352998/a-tributacao-dos-combustiveis-no-brasil> acessado em 10/12/2022.
- 11.85 Mundo Educação: <https://mundoeducacao.uol.com.br/geografia/petroleo-2.htm> acessado em 10/12/2023.

- 11.86 Mundo do Automóvel para PCD.  
<https://mundodoautomovelparapcd.com.br/entenda-como-e-composto-o-preco-da-gasolina-no-brasil/> acessado em 10/12/2022.
- 11.87 PETROBRÁS. Preços de venda de combustíveis. In:  
<https://precos.petrobras.com.br/> acessado em: 12/12/2022.
- 11.88 Portal STF.  
<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=489769&ori=1> acessado em 17/12/2022.
- 11.89 Renova Invest. [CBIO: como funciona o crédito de descarbonização? - Renova Invest](#) acessado em 23/01/2023.