

**XXXI CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA - DF**

DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II

EUDES VITOR BEZERRA

IRINEU FRANCISCO BARRETO JUNIOR

PAULO CEZAR DIAS

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Eudes Vitor Bezerra, Irineu Francisco Barreto Junior, Paulo Cezar Dias – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-066-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direitos. 3. Garantias fundamentais. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II

Apresentação

O conjunto de pesquisas que são apresentadas neste livro faz parte do Grupo de Trabalho de “DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II”, ocorrido no âmbito do XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA, realizado entre os dias 27 e 29 de novembro de 2024, na cidade de Brasília, promovido pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito – CONPEDI e que teve como temática central “Um olhar a partir da inovação e das novas tecnologias”.

Os trabalhos expostos e debatidos abordaram de forma geral distintas temáticas atinentes DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS, especialmente relacionadas aos principais desafios que permeiam os problemas emergentes, bem como propondo soluções advindas de pesquisas em nível de pós-graduação, especialmente, Mestrado e Doutorado.

A defesa dos direitos e garantias fundamentais perante a sociedades é cada vez mais complexas e com enormes desafios, sobrealçam a importância das reflexões feitas, em todas as dimensões e direções, a permitir um melhor entendimento do mundo contemporâneo.

Por mais que o CONPEDI se firme como um dos mais importantes eventos da pós-graduação brasileira em Direito, as problemáticas trabalhadas neste Grupo de Trabalho possuem uma amplitude trans e interdisciplinar, a fazer com que o Direito dialogue com importantes outras áreas do conhecimento humano.

Considerando todas as relevantes temáticas tratadas no presente livro, não pode ser outro senão o sentimento de satisfação que nós coordenadores temos ao apresentar a presente obra. É necessário, igualmente, agradecer aos pesquisadores que estiveram envolvidos tanto na confecção dos artigos quanto nos excelentes debates proporcionados neste Grupo de Trabalho. Por fim, fica o reconhecimento ao CONPEDI pela organização e realização de mais um relevante evento.

A expectativa é de que esta obra possa contribuir com a compreensão dos problemas do cenário contemporâneo, com o a esperança de que as leituras dessas pesquisas ajudem na reflexão do atual caminhar do DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS.

Prof. Dr. Eudes Vitor Bezerra (PPGDIR – UFMA)

Prof. Dr. Irineu Francisco Barreto Junior (PPGD - FMU-SP)

Prof. Dr. Paulo Cezar Dias (Centro Universitário Eurípides de Marília -SP)

CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE ECONÔMICA-JURÍDICA DOS TRIBUTOS SOBRE OS PREÇOS DOS COMBUSTÍVEIS

CONSTITUTIONALIZATION OF THE NEW TAX SYSTEM: AN ECONOMIC-LEGAL ANALYSIS OF TAXES ON FUEL PRICES

Cleriston Adonai Dos Santos ¹

Lucas Gonçalves da Silva ²

Lucas Ribeiro de Faria ³

Resumo

A Emenda Constitucional 132/2023 promove a constitucionalização de uma nova ordem tributária, impactando diretamente a tributação dos combustíveis no Brasil. A tributação sobre gasolina, etanol hidratado e óleo diesel S10, entre outros tipos de combustíveis, é uma variável crucial na formação de preços e na inflação do país. A inflação afeta o Direito ao Desenvolvimento. Este trabalho visa comparar as alterações na tributação sobre os combustíveis antes e após a referida emenda, que elevou o novo sistema tributário sobre o consumo ao patamar constitucional, assim como a implementação da nova tributação do IBS, da CBS e do IBS-seletivo. Para isso, foram levantados dados da literatura especializada, além de dispositivos constitucionais e legais sobre a incidência fiscal sobre os combustíveis. Foram utilizadas informações da Receita Federal do Brasil, Fecombustíveis e preços praticados por refinarias, o que possibilitou a análise sobre a formação de preços e a influência dos tributos em cada unidade da federação. Esse estudo é fundamental para entender as implicações da EC 132/2023 na economia e no setor energético.

Palavras-chave: Constitucionalização do direito, Combustíveis, Reforma tributária, Preço, Direito ao desenvolvimento

Abstract/Resumen/Résumé

Constitutional Amendment 132/2023 promotes the constitutionalization of a new tax order, directly impacting fuel taxation in Brazil. Taxation on gasoline, hydrated ethanol and S10 diesel oil, among other types of fuel, is a crucial variable in the formation of prices and inflation in the country. Inflation affects the Right to Development. This work aims to compare the changes in fuel taxation before and after the aforementioned amendment, which raised the new tax system on consumption to the constitutional level, as well as the implementation of the new IBS, CBS and IBS-selective taxation. For this, data were

¹ Mestrando em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal de Sergipe.

² Pós-doutor em Direito pela Università Degli Studi G. d'Annunzio (Italia) e pela Universidade Federal da Bahia. Professor da Graduação em Direito e do Programa de Mestrado em Direito da UFS.

³ Mestrando em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal de Sergipe.

collected from specialized literature, in addition to constitutional and legal provisions on the tax incidence on fuels. Information from the Federal Revenue of Brazil, Fecombustíveis and prices charged by refineries were used, which made it possible to analyze price formation and the influence of taxes in each unit of the federation. This study is fundamental to understanding the implications of EC 132/2023 on the economy and the energy sector.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Constitutionalization of law, Fuels, Tax reform, Price, Right to development

1. INTRODUÇÃO

Os temas centrais deste trabalho são: constitucionalização da nova ordem tributária por meio da EC 132/2023 e os impactos na tributação de combustíveis, análise da carga tributária, relação entre a tributação e a formação de preço dos combustíveis. Para isso, parte-se do seguinte problema: qual o efeito da reforma tributária (EC 132/2023) na formação do preço final dos combustíveis?

O objetivo do artigo é analisar as mudanças na tributação sobre combustíveis decorrentes da Emenda Constitucional 132/2023, entendendo como essas mudanças afetam a estrutura tributária vigente e o preço final dos combustíveis para os consumidores. Busca-se, assim, discutir as implicações sociais e econômicas da nova estrutura tributária efetivada, cujo tema tem relação com o direito ao desenvolvimento.

A justificativa para a pesquisa se baseia na necessidade de compreender os impactos da reforma tributária em um setor que afeta diretamente a vida dos cidadãos e a economia do país. A tributação sobre combustíveis é uma fonte significativa de receita para o Estado e influencia a inflação, destacando a relevância do tema no atual cenário econômico brasileiro.

Por fim, a metodologia ocorreu por levantamento da literatura especializada sobre tributação de combustíveis, consulta aos dispositivos constitucionais e legislação pertinente, análise de dados abertos da Receita Federal do Brasil sobre a arrecadação tributária dos combustíveis e a carga tributária vigente. Também será feita comparações quantitativas entre a estrutura tributária antes e depois da reforma, utilizando dados de preços e alíquotas dos combustíveis em diferentes estados brasileiros. Ademais, o presente trabalho utiliza simulações da carga tributária sobre combustíveis sob o novo regime tributário proposto pela reforma para prever cenários do preço e a regulamentação jurídica da matéria.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OS COMBUSTÍVEIS

A constitucionalização do direito, segundo Celeste (2021, p. 50) e Silva *et al* (2024, p. 1), é um processo histórico-evolutivo de elevação constitucional do direito, em que expandem para além das constituições nacionais tradicionais, incluindo a atuação de atores privados e expressando-se em várias formas de normas, tanto vinculativas quanto não vinculativas, adaptadas às exigências da época, analisando suas principais características.

Ademais, na seara econômica-tributária isso ocorre levando em consideração os contextos econômicos e sociais que influenciam os direitos fundamentais das pessoas em prover o estado de recurso, assim como ter suas demandas sociais atendidas. Igualmente influencia a formação de preços na economia de mercado, que se torna um princípio fundante dos Estados.

A inflação nas décadas de 80 e 90 acentuou a importância desse tema na sociedade brasileira. Até porque a inflação ameaça diretamente o direito ao desenvolvimento, pois o aumento generalizado dos preços aprofunda as desigualdades pré-existentes (ONU, 2022). A disfuncionalidade do sistema tributário tem gerado críticas e crises há muito tempo, muito também porque impacta a inflação do país. Teubner (2010, p. 7-9) menciona o “fundo do poço” do sistema tributário, chamado na obra de Augusto Becker (2018) de “Carnaval Tributário”, tamanha era a confusão normativa acerca do tema. Isso evidenciava a necessidade de mudança.

Desta forma, os sistemas sociais devem absorver mecanismos de autorregulamentação, integrando a constituição econômica com valores sociais e ecológicos. A Emenda Constitucional 132/2023 (Reforma Tributária) pode ser vista como resposta a essa crise tributária, mesmo havendo críticas ao novo texto constitucional.

No que tange ao reflexo tributário na formação de preços de combustíveis, antes da Reforma Tributária, conforme Cesca (2023, p. 1753), os principais componentes do preço dos combustíveis incluíam o ICMS, CIDE, PIS/Pasep e COFINS, além de custos de insumos. A tributação sobre combustíveis envolve um imposto estadual e três contribuições sociais, refletindo uma base tributária significativa.

Em 2020, a receita tributária dos combustíveis foi de 3,612% do PIB, aumentando para 3,903% em 2021. Dentro dessa arrecadação, a COFINS representou uma parte considerável, incidindo sobre o faturamento de gasolina, etanol e diesel (Brasil, 2023). O ICMS é o imposto mais importante para os Estados brasileiros, especialmente no setor de combustíveis (Coelho dos Santos e Maia, 2013, p. 154).

O preço dos combustíveis impacta diretamente a inflação, levando Froes (2023, p. 70) a destacar a necessidade de repensar políticas que atendam às demandas sociais, evitando uma espetacularização do sistema jurídico. A tributação sobre consumo é dividida entre tributos especiais, que recaem sobre despesas individualizadas, e tributos gerais, incidindo sobre gastos mais amplos (Gassen, 2013, p. 98-99).

A tributação do consumo pode ser monofásica ou plurifásica, dependendo de sua incidência jurídica no processo de produção e distribuição (Schoueri, 2022, p. 443). O

Brasil tributa recursos naturais desde a época colonial. A Constituição de 1891 já previa competência tributária dos Estados sobre recursos minerais, evoluindo até a atual legislação (Souza, 2023, p. 18).

As contas sobre a tributação de combustíveis são complexas e datam de legislações anteriores, refletindo mudanças no sistema tributário brasileiro desde 1940 (Souza, 2023, p. 22). O ICMS pode ser seletivo, conforme a essencialidade dos produtos, e a Constituição aborda a imunidade desse imposto em operações interestaduais (Genta, 2021, p. 38).

O RE nº 358.956/RJ do STF reforça que a imunidade do ICMS, quando se destina derivados de petróleo a outros Estados, não excluiria a tributação pelo Estado destinatário. O ICMS e o IPI são classificados como impostos sobre valor agregado - IVA (Gassen, 2013, p. 95). Com a reforma, surge o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o IBS-seletivo, que incide sobre bens prejudiciais à saúde.

A CIDE tem a função de influenciar a economia, sendo uma norma tributária que iniciou sua atuação em 2001, para regular o mercado de combustíveis, especialmente para equilibrar o preço da gasolina e incentivar o uso do etanol (Schoueri, 2005, p. 194). Moreira Filho (2007, p. 16-27) discute a evolução da atuação estatal no domínio econômico, enfatizando o papel da CIDE em influenciar a economia.

As características da CIDE são referibilidade, intervenção e vinculação, todas relacionadas ao uso dos recursos arrecadados para financiar a indústria e a infraestrutura de transporte (Moreira Filho, 2007, p. 78-81). O Executivo tem poder para ajustar alíquotas, prática que é comum em outros países (Schoueri, 2005, p. 262).

O PIS/Pasep e COFINS têm destinações específicas, como financiamento de programas sociais e previdência (Ferreira, 2022, p. 2). No âmbito federal, a tributação dos combustíveis pode adotar alíquotas percentuais ou valores fixos por unidade de medida, refletindo as complexidades da legislação tributária (Pêgas, 2018, p. 120-123).

3. TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS ANTES DA CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA NOVA REFORMA TRIBUTÁRIA

3.1. ICMS-combustível

Antes da Reforma Tributária, de acordo com o art. 155, §3º da CF, apenas o ICMS, o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE) poderiam incidir sobre combustíveis, porém contribuições sociais como PIS, COFINS e CIDE eram permitidas nas operações e receitas relacionadas (Brasil, 1988).

A Constituição Federal, no art. 155, §2º, inciso X, alínea b, afirma que o ICMS não incidiria sobre combustíveis em operações entre Estados. Contudo, o mesmo artigo, no inciso XII, alínea h, possibilitava que uma Lei Complementar estabelecesse a incidência do ICMS em uma única etapa, condicionando a imunidade (Brasil, 1988).

Com a Lei Complementar 192/2022, passou a ser cobrado o ICMS sobre combustíveis, mesmo em operações inter-estaduais, efetivando a monofasia. Os produtos incluídos nessa cobrança são gasolina, etanol anidro, diesel, biodiesel e GLP, enquanto o etanol hidratado permanece fora dessa monofasia, utilizando a sistemática do Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) (Brasil, 2022).

O CONFAZ, por meio dos Atos Cotepe/PMPF 24 e 25/2023, regulou o PMPF para a tributação do etanol hidratado. Esses atos estabelecem as diretrizes e valores médios do álcool etílico hidratado combustível, essenciais para a adequada tributação desse produto no contexto atual (Brasil, 2023).

Tabela 1 – Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final

ITEM	UF	QAV	AEHC	GNV	GNI	ÓLEO COMBUSTÍVEL	
		(R\$/ litro)	(R\$/ litro)	(R\$/ m³)	(R\$/ m³)	(R\$/ litro)	(R\$/ Kg)
1	AC	-	4,7620	-	-	-	-
2	AL	3,491	4,6721	4,7402	-	-	-
3	AM	-	4,6795	2,9300	1,8808	-	-
4	AP	-	5,5900	-	-	-	-
5	BA	-	4,59	3,694	-	-	-
6	CE	-	4,7000	4,64	-	-	-
7	DF	-	3,8300	6,69	-	-	-
8	ES	-	4,1977	4,8561	-	-	-
9	GO	-	3,3207	-	-	-	-
10	MA	-	4,4700	-	-	-	-
11	MG	5,0739	3,8006	4,6415	-	-	-
12	MS	3,5839	3,5733	3,4598	-	-	-
13	MT	6,3120	3,4944	3,54	3,3000	-	-
14	PA	-	4,6121	-	-	-	-
15	PB	5,2012	4,3018	4,5500	-	6,8463	6,8463
16	PE	-	4,4100	-	-	-	-
17	PI	7,2	4,49	-	-	-	-
18	PR	-	3,8400	5,0800	-	-	-
19	RJ	2,4456	4,0500	4,3800	-	-	-
20	RN	-	4,7300	4,7800	-	-	-
21	RO	-	4,89	-	-	4,0864	-
22	RR	7,0770	4,9030	-	-	-	-
23	RS	-	4,4924	4,5614	-	-	-
24	SC	-	4,49	5,1000	-	-	-

ITEM	UF	QAV	AEHC	GNV	GNI	ÓLEO COMBUSTÍVEL	
		(R\$/ litro)	(R\$/ litro)	(R\$/ m ³)	(R\$/ m ³)	(R\$/ litro)	(R\$/ Kg)
25	SE	4,866	4,656	4,949	-	-	-
26	SP	-	3,4800	-	-	-	-
27	TO	7,0200	4,6400	-	-	-	-

Fonte: CONFAZ Consolidação do Ato Cotepe/PMPF 24 e 25/2023 com adaptação

O Estado de Sergipe, por meio do art. 740 do Regulamento do ICMS e decisões do CONFAZ, determinou que a alíquota para operações com etanol hidratado seria de 19%. Antes da implementação do regime monofásico, a tributação de combustíveis seguia a Lei Complementar 192/2022, que adotava a substituição tributária "para frente". Com a decisão do STF no RE 596832, foi reconhecido o direito à restituição quando o preço presumido era inferior ao esperado (Brasil, 2022).

Com a criação da LC 192/2022, a arrecadação do ICMS passou a ser responsabilidade do Estado de consumo, alterando a alíquota para um valor específico por unidade de medida, diferenciado entre combustíveis. Essa mudança afastou o sistema anterior de alíquotas percentuais, com o CONFAZ agora responsável por definir alíquotas que devem ser ajustadas a cada seis meses, conforme as expectativas de preços (Brasil, 2022).

O Convênio ICMS nº 15/2023 fixou a alíquota de R\$ 1,22/litro para gasolina e etanol, enquanto o Convênio ICMS nº 16/2022 estabelecia a alíquota de R\$ 1,006/litro para o diesel S10, que foi ajustada com um fator de equalização tributária. Este fator foi questionado no STF, resultando em liminar suspensiva, e um acordo entre os entes federados estabeleceu novas alíquotas, fixando o valor do diesel no regime monofásico em R\$ 0,9456/litro (Confaz, 2022).

3.2. PIS/COFINS-combustível

O lastro constitucional para este tributo é o art. 195, inciso I, da CF/88, que prevê a contribuição social sobre receita ou faturamento como fonte de financiamento da seguridade social (Brasil, 1988). Com base nisso, a Lei 9.718/1998 estabeleceu a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas de combustíveis (Brasil, 1998).

As contribuições, de acordo com a Lei 10.637/2002 (PIS) e a Lei 10.833/2003 (Cofins), têm regime de não-cumulatividade. A legislação, ao tratar do assunto, excluiu os combustíveis da alíquota geral de 1,65% para PIS e 7,6% para Cofins, estabelecendo alíquotas específicas, seja no regime comum com alíquota "ad valorem" ou opcionalmente pelo regime específico com alíquota "ad rem" (Brasil, 2002; 2003).

O regime comum, previsto no art. 4º da Lei 9.718/98, estabelece alíquotas de 5,08% (PIS) e 23,44% (Cofins) sobre a receita bruta para gasolina, 4,21% (PIS) e 19,42% (Cofins) para diesel, e 1,5% (PIS) e 6,9% (Cofins) para álcool carburante, com alíquotas diferenciadas para importadores, produtores e distribuidores (Brasil, 1998).

Para os optantes do regime de alíquota específica, os valores são de R\$ 0,1411 a R\$ 0,6514 por litro, somando R\$ 0,7925/litro para gasolina e suas correntes (Brasil, 2004). Para o etanol, de acordo com o art. 2º do Decreto nº 6.573/2008, o PIS e Cofins variam conforme a categoria de produtor/importador ou distribuidor.

Com a MP 1175/2023, a alíquota do diesel, que contém 88% de biodiesel, seria de R\$ 0,08220/litro (PIS) e R\$ 0,3793/litro (Cofins) no regime “ad rem”. Contudo, atualmente, conforme o Decreto 5059/2004, a alíquota do óleo diesel é zero, enquanto a do biodiesel é de R\$ 0,00838/litro (PIS) e R\$ 0,0388/litro (Cofins) (Brasil, 2023). Para o cálculo dos tributos, considera-se o percentual de mistura, sendo 27% de etanol anidro para gasolina e 12% de biodiesel para diesel.

3.3. CIDE-combustível

A CIDE-combustível é uma contribuição especial com objetivo extrafiscal. A base constitucional do tributo, o art. 149 da CF/88, prevê sua cobrança de forma ampla, pois poderia incidir tanto sobre determinado domínio econômico ou até mesmo sobre categorias profissionais ou econômicas (Brasil, 1988).

A União instituiu por meio da Lei 10.336/2001 a CIDE-combustíveis sobre a importação e comercialização de produtos combustíveis, especialmente, derivado de petróleo (Brasil, 2001).

O art. 5º da Lei 10.336/01 prevê alíquota para gasolina de cerca de R\$ 0,86/litro, R\$ 0,39/litro para diesel e R\$ 0,0372/litro para álcool etílico combustível. O art. 1º do Decreto nº 5.060/2004, por sua vez, prevê alíquota de R\$ 0,1000/litro para gasolina, zero (R\$ 0,00/litro) para álcool etílico combustível e o mesmo valor para óleo diesel.

O art. 8º da Lei 10.336/01, por outro lado, prevê que poderá deduzir do PIS/Cofins a pagar o valor pago no mercado interno por CIDE-combustível, respeitando alguns limites (gasolina R\$ 0,049 (PIS) e 0,2301/litro (Cofins), diesel R\$ 0,03030/litro (PIS) e 0,1397/litro (Cofins) e etanol etílico combustível R\$ 0,0132/litro (PIS) e R\$ 0,024/litro (Cofins).

Havia até 30 de junho de 2023 a MP 1163/2023 (art. 5º) que reduzia a zero a CIDE-combustível. Mas essa norma perdeu vigência no dia 28 de junho 2023.

4. MUDANÇAS PROMOVIDAS PELA EC 132/2023

Para Becker (2018, p.5), a lei fiscal, por natureza, é a mais mutável das leis. Isso se dá pela construção contraditória e paupérrima da norma tributária, sem argumentação cientificamente jurídica que sustente sua harmonização e aplicação. É também por essa razão que se tenta há mais de 30 anos uma reforma no sistema tributário pátrio.

Gomes (2022 p. 61) destaca as reformas de 1891-1963 em que institui o Estado Federal e criou competências constitucionais, além da reforma de 1964-1967, destacando, portanto, a criação de tributos não cumulativos: o ICM e o IPI, o primeiro de competência dos Estados e o segundo de competência da União; além da tributação de serviços, que ficou com os municípios através do ISS. Anota, ainda, as Reformas Tributária após 1988 (Gomes (2022, p.62), ressaltando a incorporação das prestações de serviços ao imposto sobre circulação de mercadorias, resultando no ICMS, a qual também abriu espaços para contribuições variadas de competência da União.

A EC 132/2023 promoveu mudanças no sistema tributário brasileiro, alterando o texto constitucional no que concerne a tributação indireta (consumo). Como o escopo desse trabalho é comparar a tributação sobre os combustíveis, não haverá maiores detalhamentos das outras mudanças promovidas com a Reforma Tributária em pauta.

Ademais, no texto da reforma tributária, há previsão de que, com exceção do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Bens e Serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente - IBS-seletivo (art. 153, VIII) - e Imposto sobre Bens e Serviços – IBS (art. 156-A), nenhum outro imposto incidirá sobre combustíveis.

Contudo, essa exceção não elide a exação tributária por outra espécie de tributo, a contribuição social. Nesse sentido poderá haver incidência também da Contribuição sobre Bens e Serviços, CBS (art. 195, V), e continuará tendo a CIDE (art. 149 da CF).

Além disso, haverá um regime específico, parecido com o ICMS, o qual terá uma incidência única (monofásico). O crédito será para quem for contribuinte do imposto, mas não será para quem destine para comercialização, revenda ou distribuição.

O biocombustível continuará tendo tratamento fiscal favorecido, em que a alíquota será menor do que os combustíveis fósseis. Cesca (2023, p. 1752) entende que é fundamental a diferenciação na tributação de combustíveis a depender da fonte de produção, como ocorre com o etanol hidratado oriundo da indústria sucroalcooleira, em que permite diminuir as externalidades ambientais causadas pelo uso intensivo de petróleo. Essa diferenciação tem previsão de ser mantida no sistema proposto.

No mesmo sentido de Cesca, Squeff (2023, p. 9) defende que a diferenciação das alíquotas pode incentivar o uso de tecnologias mais limpas e baratear combustíveis menos poluentes, promovendo a adesão social e criando uma base para a consciência ambiental.

Como a CIDE-combustível tem a função extrafiscal e o IBS-seletivo (Imposto sobre Bens e Serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente) também terá esse objetivo, poderá haver cobrança dos dois ou apenas um desses tributos para os combustíveis fósseis. Concretizando a intenção de manutenção da carga tributária, o IBS-seletivo e a CIDE-combustíveis deverão ter uma carga tributária total igual ao que se tem hoje com a própria CIDE-combustíveis (Murakawa *et al*, 2023).

5. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia utilizada consistiu em levantamento da literatura especializada na tributação sobre combustíveis. Consulta aos dispositivos constitucionais que tratam do assunto, bem como da legislação que instituiu a tributação dos combustíveis, especialmente, os decretos que dispõem sobre as alíquotas específicas que devem ser aplicadas para gasolina tipo C (por ser a mais vendida nos postos de combustíveis com adição de etanol anidro), para o etanol hidratado (usado no abastecimento de veículos de passeio) e para diesel S10 (usado em veículos de carga e de transporte de passageiros).

Os dados abertos da Receita Federal do Brasil serviram para dar a dimensão da base de tributação dos combustíveis no país. A Federação Nacional do Comércio de Combustíveis e de Lubrificantes (Fecombustíveis) tem em seu site um acompanhamento periódico da tributação sobre combustíveis em cada Estado da federação.

Em virtude da limitação das tabelas da Fecombustíveis, nas quais não separa a alíquota do PIS e da COFINS para a gasolina C, foi necessário segregá-las para determinar a carga tributária por cada espécie de tributo.

Para comparar a EC 132/2023 com a tributação sobre combustíveis praticada antes de sua vigência, baseou-se na alíquota-padrão de 27% divulgada em uma Nota do Ministério da Fazenda do dia 08 de agosto de 2023 (Brasil, 2023).

Por fim, a formação do preço da gasolina e do diesel S10 para os consumidores finais foi obtida consultando o maior preço praticado pelas refinarias da ACELEN, da PETROBRAS (Acelen, 2023).

Como o etanol anidro é misturado na proporção de 27%, foram considerados os preços dos estados produtores (São Paulo, Alagoas, Pernambuco, Mato Grosso, Goiás e Paraíba) publicados pela CETEA/ESALQ/USP, levando em consideração a proximidade

do estado produtor com o estado consumidor de Gasolina tipo C - composto de 27% de etanol anidro e 73% de gasolina A (gasolina A diesel S10), da ATEM (gasolina A e diesel S10) e da 3R PETROLEUM para o período de setembro/2023, independente da modalidade de venda praticada pela refinaria. Para o etanol hidratado, usou-se como preço de referência o PMPF divulgado pelo CONFAZ no Ato Cotepe/PMPF 24 e 25/2023. (USP; Petrobras; Atem; 3R Petroleum, 2023).

A partir dos preços levantados e dos tributos incidentes no período analisado, desconsiderando custos de distribuição e revenda e margem de lucro dos distribuidores e revendedores (postos de combustíveis), calculou-se o preço aproximado com tributos atuais para cada estado da federação (Petrobras, 2023). A pesquisa de preço é fundamental para estimar o impacto da reforma tributária, pois poderá aplicar a alíquota-padrão (ou qualquer outra que venha a ser regulamentada) nos referidos preços de cada tipo de combustível. Dessa forma, é possível comparar o impacto que haverá na reforma do sistema tributário nacional.

6. RESULTADOS E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Até que a Reforma Tributária entre em vigor de maneira integral, o Brasil enfrenta o desafio de lidar com vinte e sete legislações estaduais e mais de cinco mil legislações municipais que divergem entre si em relação aos mesmos temas, como o ICMS para os estados e o ISS para os municípios. Essa complexidade torna difícil para os contribuintes compreenderem a quem e quanto devem pagar em tributos. Essa dificuldade não é exclusiva dos contribuintes; o fisco também enfrenta desafios ao gerenciar esse cenário.

No que diz respeito à fase de transição, os arts. 125 a 133 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da Constituição Federal de 1988, estabelecem que a transição terá início em 2026 e se concluirá em 2033, quando o ICMS e o ISS serão extintos, dando total completude ao IBS (Brasil, 1988).

Enquanto essa transição não se efetiva totalmente, a complexidade tributária permanecerá conforme mencionada anteriormente. É comum ouvir questionamentos sobre como a reforma tributária impactará nos preços dos combustíveis, dado que se trata de um produto essencial no dia a dia, afetando tanto o abastecimento de veículos de passeio quanto os preços do transporte coletivo. Diante disso, surge a indagação: com a implementação da reforma tributária, haverá aumento, diminuição ou nenhuma alteração na carga tributária sobre os combustíveis?

Para responder a essa questão, é necessário compreender quais tributos incidem sobre os combustíveis. Atualmente, conforme exposto neste trabalho, incidem os seguintes tributos: ICMS (imposto de competência estadual) e as contribuições PIS, Cofins e CIDE (todas de competência da União). O ICMS é o tributo que representa o maior montante entre esses. Portanto, a mudança no tipo de tributo ocorrerá da seguinte maneira, considerando a quem os recursos arrecadados estarão destinados:

Tabela 2 – Síntese dos tributos que serão substituídos

Tributos antes da Reforma Tributária	Tributos após Reforma da Tributária
ICMS (Estado)	IBS (Estados e municípios)
PIS (União)	CBS (União)
Cofins (União)	IBS-seletivo (União)
CIDE (União)	CIDE (União)

Fonte: autores

As exações tributárias incidem uma única vez sobre alguns combustíveis, como a gasolina e o óleo diesel S10. No caso do etanol hidratado, as contribuições federais são aplicadas a uma alíquota “ad rem”. Entretanto, em relação ao ICMS, conforme o art. 2º da LC 192/2022, a alíquota é “ad valorem” (percentual). O recolhimento desses tributos pode ser realizado pelo produtor, pela distribuidora ou até mesmo pelo importador. No entanto, esses valores são repassados ao consumidor final, influenciando o preço pago na bomba de combustível. Em última análise, o custo efetivo é arcado pelo consumidor.

Atualmente, esses tributos são cobrados em valores fixos, com alíquotas específicas por unidade de medida, ou “alíquota ad rem”. No caso do ICMS, as alterações na tributação ocorrem a cada seis meses, no mínimo, através do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que reúne todos os Secretários de Fazenda. Por sua vez, as contribuições PIS, Cofins e CIDE podem ser modificadas, dentro de certos limites, por Decreto do Presidente da República.

Para compreender o preço dos combustíveis, considera-se o preço do produtor como referência. Conforme mencionado na Metodologia, foi utilizado o preço dos estados fornecedores, com prioridade para aqueles próximos à refinaria, caso não exista uma unidade da refinaria no território da respectiva unidade federativa. Em relação ao etanol hidratado, utilizou-se o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF), informado por cada estado, para efeito de tributação do ICMS. Atualmente, a carga tributária sobre combustíveis é a seguinte:

Tabela 3 – Carga tributária do Etanol Hidratado

Álcool Etílico Hidratado Combustível							
	PMPF	Alíquota ICMS	ICMS cobrado	CIDE	PIS/Pasep	COFINS	Preço/litro
Acre	R\$ 4,76	19,00%	R\$ 0,90	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,908
Alagoas	R\$ 4,67	21,00%	R\$ 0,98	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,895
Amapá	R\$ 4,68	20,00%	R\$ 0,93	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,857
Amazonas	R\$ 5,59	18,00%	R\$ 1,00	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 6,838
Bahia	R\$ 4,59	12,86%	R\$ 0,59	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,422
Ceará	R\$ 4,70	15,00%	R\$ 0,70	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,646
Distrito Federal	R\$ 3,83	13,00%	R\$ 0,49	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 4,569
Espírito Santo	R\$ 4,19	17,00%	R\$ 0,713	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,153
Goiás	R\$ 3,32	14,17%	R\$ 0,47	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 4,033
Maranhão	R\$ 4,47	12,00%	R\$ 0,53	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,248
Mato Grosso	R\$ 3,80	11,63%	R\$ 0,44	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 4,484
Mato Grosso do Sul	R\$ 3,57	11,33%	R\$ 0,40	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 4,219
Minas Gerais	R\$ 3,49	17,00%	R\$ 0,59	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 4,330
Pará	R\$ 4,61	16,96%	R\$ 0,78	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,63
Paraíba	R\$ 4,30	15,33%	R\$ 0,65	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,20
Paraná	R\$ 4,41	15,52%	R\$ 0,68	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,33
Pernambuco	R\$ 4,49	14,90%	R\$ 0,66	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,40
Piauí	R\$ 3,84	12,00%	R\$ 0,46	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 4,54
Rio de Janeiro	R\$ 4,05	16,87%	R\$ 0,68	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 4,97
Rio Grande do Norte	R\$ 4,73	17,04%	R\$ 0,80	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,77
Rio Grande do Sul	R\$ 4,89	17,50%	R\$ 0,85	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,98
Rondônia	R\$ 4,90	20,00%	R\$ 0,98	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 6,12
Roraima	R\$ 4,49	17,00%	R\$ 0,76	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,49
Santa Catarina	R\$ 4,49	17,00%	R\$ 0,76	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,49
São Paulo	R\$ 4,65	19,00%	R\$ 0,88	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,78
Sergipe	R\$ 3,48	12,00%	R\$ 0,41	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 4,13
Tocantins	R\$ 4,64	20,00%	R\$ 0,92	R\$ 0,00	R\$ 0,043	R\$ 0,19	R\$ 5,80

Fonte: autores

Tabela 4 – Carga tributária do Diesel S10

Diesel S10						
	R\$/litro	ICMS alíquota	CIDE	PIS/Pasep	COFINS	Preço/litro
Acre	R\$ 4,867	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,8128
Alagoas	R\$ 4,464	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,4094
Amapá	R\$ 4,867	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,8128
Amazonas	R\$ 4,867	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,8128
Bahia	R\$ 4,464	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,4094

Diesel S10						
	R\$/litro	ICMS alíquota	CIDE	PIS/Pasep	COFINS	Preço/litro
Ceará	R\$ 3,697	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,6421
Distrito Federal	R\$ 3,944	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,8898
Espírito Santo	R\$ 3,857	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,8023
Goiás	R\$ 3,948	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,8935
Maranhão	R\$ 4,363	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,3090
Mato Grosso	R\$ 4,113	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,0588
Mato Grosso do Sul	R\$ 3,856	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,8013
Minas Gerais	R\$ 3,935	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,8802
Pará	R\$ 4,442	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,3872
Paraíba	R\$ 4,464	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,4094
Paraná	R\$ 4,492	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,4371
Pernambuco	R\$ 3,691	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,6369
Piauí	R\$ 4,464	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,4094
Rio de Janeiro	R\$ 3,879	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,8247
Rio Grande do Norte	R\$ 4,355	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,3002
Rio Grande do Sul	R\$ 3,808	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,7536
Rondônia	R\$ 5,022	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,9674
Roraima	R\$ 4,867	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,8128
Santa Catarina	R\$ 3,905	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,8507
São Paulo	R\$ 4,490	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,4354
Sergipe	R\$ 4,464	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,4094
Tocantins	R\$ 3,697	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,6421

Fonte: autores

Tabela 5 – Carga tributária da Gasolina C

Gasolina C						
	R\$/litro	ICMS alíquota	CIDE	PIS/Pasep	COFINS	Preço/litro
Acre	R\$ 3,300	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 5,2069
Alagoas	R\$ 2,965	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,8715
Amapá	R\$ 3,300	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 5,2069
Amazonas	R\$ 3,300	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 5,2069
Bahia	R\$ 2,879	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7856
Ceará	R\$ 3,001	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,9076
Distrito Federal	R\$ 2,879	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7856
Espírito Santo	R\$ 2,804	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7107
Goiás	R\$ 2,885	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7916
Maranhão	R\$ 3,076	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,9830
Mato Grosso	R\$ 3,076	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,9829
Mato Grosso do Sul	R\$ 2,888	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7949
Minas Gerais	R\$ 2,892	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7993

Gasolina C						
	R\$/litro	ICMS alíquota	CIDE	PIS/Pasep	COFINS	Preço/litro
Pará	R\$ 2,888	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7947
Paraíba	R\$ 2,998	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,9050
Paraná	R\$ 2,913	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,8201
Pernambuco	R\$ 3,006	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,9125
Piauí	R\$ 3,130	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 5,0366
Rio de Janeiro	R\$ 2,876	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7829
Rio Grande do Norte	R\$ 2,973	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,8796
Rio Grande do Sul	R\$ 2,821	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7277
Rondônia	R\$ 3,413	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 5,3201
Roraima	R\$ 3,300	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 5,2069
Santa Catarina	R\$ 2,835	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7414
São Paulo	R\$ 2,857	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,7641
Sergipe	R\$ 2,965	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,8715
Tocantins	R\$ 2,700	R\$ 1,2200	R\$ 0,073	R\$ 0,1093	R\$ 0,5046	R\$ 4,6067

Fonte: autores

Na Emenda Constitucional 132/2023, ocorre uma troca de três tributos sobre combustíveis por outros três novos. O ICMS, a contribuição para o PIS/Pasep e a contribuição para o Cofins serão substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (IBS-seletivo). A definição do que será considerado prejudicial no IBS-seletivo será determinada em uma fase posterior, por meio de uma lei complementar.

O Ministério da Fazenda declarou que não haverá aumento na carga tributária. Projeções do governo indicam que a alíquota sobre o preço dos bens deverá ser cerca de 27% para alguns itens; para os combustíveis, essa alíquota continuará a ser um valor fixo e uniforme em todo o Brasil (2023).

A lei que regulamentará a Reforma Tributária irá distinguir entre combustíveis fósseis e biocombustíveis. Essa diferenciação se baseia nos princípios constitucionais tributários estipulados pelo art. 145, § 3º, da Constituição Federal de 1988, que incluem a simplicidade, a transparência, a justiça tributária, a cooperação e a defesa do meio ambiente. Nesse contexto, a proteção ambiental está diretamente relacionada à distinção entre combustíveis fósseis e biocombustíveis.

Se a alíquota for estabelecida por unidade de medida, como ocorre hoje, a arrecadação dos governos tende a aumentar. Por outro lado, se não forem regulamentadas alíquotas específicas e a cobrança passar a ser um percentual do preço do combustível,

pode ocorrer uma diminuição da arrecadação. Isso sugere que, se uma alíquota de 27% (considerando a soma dos percentuais do IBS e da CBS) for aplicada sobre o preço dos combustíveis, poderá haver uma redução no preço final.

Entretanto, é importante ressaltar que essa é uma hipótese pouco provável. O Ministério da Fazenda já divulgou, em 8 de agosto de 2023, um estudo sobre a alíquota-padrão, informando que para combustíveis será adotada a alíquota por unidade de medida, nos moldes atuais, e não uma porcentagem. Essa definição de alíquota específica pode ser benéfica, pois traz previsibilidade e estabilidade aos impostos incidentes sobre combustíveis, refletindo também nos preços finais para os consumidores.

Considerando a relação entre IBS-seletivo e produtos derivados do petróleo. Sendo o IBS-seletivo aplicado apenas sobre cigarros e bebidas, os combustíveis ficariam unicamente sujeitos ao IBS, à CBS e à CIDE. Contudo, não haveria impedimento de coexistência do IBS-seletivo com a CIDE-combustíveis, uma vez que ambos possuem uma natureza extrafiscal e visam mitigar as externalidades geradas pelo setor.

Não havendo incidência do IBS-seletivo sobre os combustíveis, tem-se um cenário de redução na carga tributária total. No entanto, esse cenário traria uma diminuição nas receitas, e a situação fiscal do país não favorece esse tipo de renúncia. A seguir, será analisada uma simulação da tributação, considerando uma alíquota-padrão de 27% para o IBS e a CBS, levando em conta o preço médio dos combustíveis no Brasil, calculado pela média dos preços em todas as vinte e sete unidades federativas, e desconsiderando a possível incidência do IBS-seletivo.

Tabela 6 – Carga tributária média por tipo de combustível antes da Reforma:

Tipo de Combustível	Preço s/tributo	ICMS médio	PIS	Cofins	CIDE	Preço c/tributo
Gasolina C	R\$ 2,9969	R\$ 1,2200	R\$ 0,1093	R\$ 0,504600	R\$ 0,0730	R\$ 4,3992
Etanol Hidratado	R\$ 4,3580	R\$ 0,7082	R\$ 0,0431	R\$ 0,198620	R\$ 0,00	R\$ 5,1094
Diesel S10	R\$ 4,2696	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,2152

Fonte: autores

Tabela 7 – Carga tributária média por tipo de combustível após a Reforma:

Tipo de Combustível	Preço s/tributo	IBS e CBS (27%)	IBS-seletivo	CIDE	Preço c/tributo
Gasolina C	R\$ 2,9969	R\$ 0,8092	R\$ 0,00	R\$ 0,073	R\$ 3,8791
Etanol Hidratado	R\$ 4,3580	R\$ 1,1767	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,5346
Diesel S10	R\$ 4,2696	R\$ 1,1528	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,4224

Fonte: autores

Nesse cenário acima, observando-se as Tabelas 6 e 7, verifica-se uma redução da carga tributária nos três combustíveis. Na gasolina cerca de R\$ 0,50, no etanol hidratado cerca de R\$ 0,40 e no diesel cerca de R\$ 0,20.

O cálculo apresentado nas Tabelas 6 e 7 pode ser realizado com base nas Tabelas 3, 4 e 5, possibilitando a obtenção de resultados específicos por estado. A alíquota do IBS-seletivo pode coexistir com a CIDE-combustíveis, pois desempenham funções extrafiscais semelhantes. Convergências políticas e busca pela conciliação de interesses na regulamentação da Lei Complementar, cujo propósito é equilibrar a carga tributária sobre os combustíveis, revelam a perspectiva da teoria de Teubner (2011, p. 24). Segundo essa abordagem, as relações sociais entre os agentes não apenas constituem o direito, mas também evidenciam como o direito, por sua vez, molda realidades que orientam as ações desses agentes, assim são os códigos corporativos que criam direito.

Nesse sentido, a resposta para a dúvida sobre o preço dos combustíveis com a reforma não é tarefa simples de responder, haja vista haver pontos a serem considerados. O principal deles é o equilíbrio das leis que os parlamentares farão na etapa seguinte, para especificar e dirimir as dúvidas recorrentes.

Mas se for pra manter a carga tributária atual, após a Reforma Tributária, o IBS, a CBS, o IBS-seletivo e a CIDE-combustíveis precisarão ter a seguinte carga tributária, podendo dividir o valor entre o IBS-seletivo e a CIDE-combustíveis:

Tabela 8 – Simulação para manter a carga tributária com os novos tributos da EC 132/2023

Tipo de Combustível	IBS	CBS	IBS-seletivo	CIDE	Total
Gasolina C	R\$ 1,2200	R\$ 0,6139	R\$ 0,00	R\$ 0,073	R\$ 1,9069
Etanol Hidratado	R\$ 0,7082	R\$ 0,2418	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,9500
Diesel S10	R\$ 0,9456	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,9456

Fonte: autores

Assim, conforme a Tabela 8, o governo poderá calibrar a tributação da forma acima exposta, caso queira manter a tributação igualmente como ocorre nos dias atuais.

Por fim, a preocupação com os preços deve ser diretriz não só econômica, mas jurídica, especialmente, quando se fala no direito ao desenvolvimento, insculpido na Constituição, de forma que haja garantia de acesso aos diversos bens, serviços e insumos de forma equânime para todos os cidadãos.

7. REFERÊNCIAS

3R PETROLEUM. **Preços às distribuidoras**. 2023. Disponível em: <https://atem.com.br/wp-content/uploads/2023/09/Precos-de-Distribuicao-22.09.pdf>. Acesso em: 5 out. 2023.

ACELEN. **Preços às distribuidoras**. São Paulo, 2023. Disponível em: <https://www.acelen.com.br/precos-as-distribuidoras/?produto=7&ano=2023&mes=10#resultados>. Acesso em: 5 out. 2023.

ATEM. **Preços às distribuidoras**. 2023. Disponível em: <https://atem.com.br/wp-content/uploads/2023/09/Precos-de-Distribuicao-22.09.pdf>. Acesso em: 5 out. 2023.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 set. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 5.060, de 30 de abril de 2004**. Reduz as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE). Diário Oficial da União, 30 abr. 2004.

BRASIL. **Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008**. Fixa coeficiente para redução das alíquotas específicas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool. Diário Oficial da União, 22 set. 2008.

BRASIL. **Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022**. Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Diário Oficial da União, 11 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001**. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE). Diário Oficial da União, 20 dez. 2001.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e dá outras providências. Diário Oficial da União, 31 dez. 2002.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 30 dez. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a legislação tributária federal. Diário Oficial da União, 28 nov. 1998.

BRASIL. **Medida Provisória nº 1.175, de 5 de junho de 2023**. Dispõe sobre mecanismo de desconto patrocinado na aquisição de veículos sustentáveis. Diário Oficial da União, 14 jun. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária**. Brasília, 8 ago. 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf. Acesso em: 5 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/carga-tributaria>. Acesso em: 15 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 358.956/RJ. **Contribuinte tem direito à restituição da diferença dos recolhimentos a mais para PIS e Cofins**. 08 jul 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=447134&ori=1>. Acesso em: 7 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 358.956/RJ. **EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. Red. Acórdão Min. Gilmar Mendes, DJe nº 117, divulgado em 20 set. 2005 e publicado em 27 jun. 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753767834>. Acesso em: 6 out. 2023.

CELESTE, Edoardo. **The constitutionalisation of the digital ecosystem: Lessons from international law**. Max Planck Institute for Comparative Public Law & International Law (MPIL) Research Paper 2021-16, 2021.

CESCA, Igor Gimenes. **Histórico da tributação dos combustíveis leves no Brasil**. Brazilian Journal of Business, v. 5, n. 3, p. 1751-1762, jul./set. 2023. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BJB/article/view/62435/44931>. Acesso em: 29 set. 2023.

COELHO DOS SANTOS, Rafael César; MAIA, Américo Nobre de Mariz. **O ICMS sobre combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 109, p. 153-199, mar./abr. 2013. Disponível em: [https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000018b0535c8299a596905&docguid=I607b4c00961c11e2b2530100000000000&hitguid=I607b4c00961c11e2b2530100000000000&spos=2&epos=2&td=480&context=10&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1](https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000018b0535c8299a596905&docguid=I607b4c00961c11e2b253010000000000&hitguid=I607b4c00961c11e2b2530100000000000&spos=2&epos=2&td=480&context=10&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1). Acesso em: 6 out. 2023.

CONFAZ. **Convênio ICMS nº 15, de 31 de março de 2023**. Dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com gasolina e

etanol anidro combustível, nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Brasília. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV015_23. Acesso em: 6 set. 2023.

CONFAZ. **Convênio ICMS nº 16, de 24 de março de 2022**. Disciplina a incidência única do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre óleo diesel e define as alíquotas aplicáveis, nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Brasília. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV016_22. Acesso em: 6 set. 2023.

CONFAZ. **Convênio ICMS nº 199, de 22 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com combustíveis nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Brasília. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV199_22. Acesso em: 6 set. 2023.

FECOMBUSTÍVEIS. **Tributação**, julho de 2017. Disponível em: <https://www.fecombustiveis.org.br/tributacao>. Acesso em: 6 set. 2023.

FERREIRA, Ana Carolina de Oliveira Reis. **A influência dos tributos sobre combustíveis na distribuição dos níveis de consumo dos agentes: evidências do Brasil**. Revista de Análise Econômica do Direito, v. 3, ano 2, jan./jun. 2022. Disponível em: <http://revistadotribunais.com.br/maf/app/document?stid=st-rql&marg=DTR-2022-9150>. Acesso em: 6 out. 2023.

FROES, Ramon de Lima. **ICMS sobre combustíveis: (In)constitucionalidade da Lei Complementar 192/2022**. 2023. 76 f. Disponível em: https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/35205/1/ICMS%20SOBRE%20COMBUST%20VEIS_%28IN%29CONSTITUCIONALIDADE%20DA%20LC%20192_22%20RAMON%20FROES.pdf. Acesso em: 29 set. 2023.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. rev. e mod. São Paulo: Saraiva, 2013.

GENTA, João Paulo Carniato. **Tributação sobre o consumo e o lucro**. São Paulo: Platos Soluções Educacionais S.A., 2021.

GOMES, Fabio Luiz. História da reforma tributária no direito brasileiro. In: GOMES, Fabio L. **Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital**. Grupo Almedina, 2022. Cap. 4.b.

MOREIRA FILHO, Joel Gomes. **Cide-Combustível: características e aplicação dos recursos**. Tese (Mestrado) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp036401.pdf>. Acesso em: 22 set. 2023.

MURAKAWA, Fabio; *et al.* Reforma não elevará carga tributária, diz Haddad. **Valor Econômico**. São Paulo, 27 jan. 2023. Disponível em:

<https://valor.globo.com/valor-data/bolsas/brasil/noticia/2023/01/27/reforma-nao-elevara-carga-tributaria-diz-haddad.ghhtml>. Acesso em: 15 ago. 2024.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Inflação ameaça direito ao desenvolvimento, alerta alta comissária**: 30 set 2022. Nova Iorque: ONU, 2022. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/201515-infla%C3%A7%C3%A3o-amea%C3%A7a-direito-ao-desenvolvimento-alerta-alta-comiss%C3%A1ria>. Acesso em: 18 de ago. 2024.

PÊGAS, Paulo H. **Pis e Cofins**. 5. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018.

PETROBRAS. **Preços às distribuidoras**. 2023. Disponível em: <https://precos.petrobras.com.br/documents/1295200/0/Tabelas%20de%20Pre%C3%A7os%20-%20Gasolina%2001-10-23.pdf/8c17be67-1528-5721-4828-7b2a790edd1c>. Acesso em: 5 out. 2023.

PETROBRAS. **Preços às distribuidoras**. 2023. Disponível em: <https://precos.petrobras.com.br/documents/1295200/0/Tabelas%20de%20Pre%C3%A7os%20-%20Diesel%20S500%20e%20S10%2001-10-23.pdf/4a4b25eb-0528-01eb-67f9-50ec13c81429>. Acesso em: 5 out. 2023.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUZA, Cassiano Dias de. **Tributação sobre combustíveis nas operações internas**. 2023. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/35315/1/2023_CassianoDiasDeSouza_tcc.pdf. Acesso em: 22 set. 2023.

SILVA, Lucas Goncalves da; NASCIMENTO, R. F. ; COSTA, C. E. A. . **Introdução à Constitucionalização do Direito à Proteção de Dados Pessoais no Brasil**. Revista EJEJF, v. 4, p. 1-19, 2024.

SQUEFF, Tatiana Cardoso. **Tributação ambiental e a efetiva proteção ambiental: possibilidades a partir do emprego da análise econômica do direito**. Revista de Direito Ambiental, v. 111, ano 28, p. 167-205, jul./set. 2023. Disponível em: <https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000018b05406e070a4760cd&docguid=Ic6e44ba048a811ee83fcd8f593870cbe&hitguid=Ic6e44ba048a811ee83fcd8f593870cbe&spos=7&epos=7&td=8&context=74&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 6 out. 2023.

TEUBNER, Gunther. **A constitutional moment - the logics of 'hit the bottom'**. 2010. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Gunther-Teubner/publication/228126034_A_Constitutional_Moment_-_The_Logics_of_%27Hit_the_Bottom%27/links/5a4902160f7e9ba868ad73e3/A-Constitutional-Moment-The-Logics-of-Hit-the-Bottom.pdf. Acesso em: 15 ago. 2024.

TEUBNER, Gunther. **Self-constitutionalizing TNCs? On the linkage of “private” and “public” corporate codes of conduct.** Indiana Journal of Global Legal Studies, v. 18, n. 2, p. 617-638, 2011. Disponível em: <https://www.jura.uni-frankfurt.de/42852833.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2024.

USP. CETEA/ESALQ. **Indicador semanal do etanol hidratado combustível CEPEA/ESALQ.** 2023. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/indicador/etanol-semanal-pe.aspx>. Acesso em: 6 out. 2023.