

# REFORMA TRIBUTÁRIA – REFLEXO NO SETOR DE COMBUSTÍVEIS FÓSSEIS

## TAX REFORM – REFLECTION ON THE FOSSIL FUEL SECTOR

DOI: 10.19135/revista.consinter.00019.25

Recebido/Received 18/08/2023 – Aprovado/Approved 10/07/2024

*Eduardo Ribeiro Botelho*<sup>1</sup> – <http://orcid.org/0009-0007-8967-0631>

*Gabriel Quintanilha*<sup>2</sup> – <https://orcid.org/0000-0003-4527-1448>

### Resumo

O estudo busca aprofundar as discussões sobre o impacto da reforma tributária no setor de combustíveis. O texto aborda a possibilidade de criação de um imposto seletivo que incida, inclusive, sobre a comercialização de combustíveis fósseis. Dentre as reflexões se insere a necessidade de se conciliar a não cumulatividade do modelo proposto de imposto sobre o valor agregado incidente nas compras das refinarias de petróleo com os débitos de um IVA.

**Palavras-Chave:** Reforma Tributária. IVA. ICMS. Imposto Seletivo. Imposto Ambiental. Direito Tributário. Tributos.

### Abstract

The study refers to the impact of tax reform on the fuel sector. The text addresses the possibility of creating a selective tax over the sale of fossil fuels. Among the reflections, there is the need to reconcile the non-cumulative nature of the proposed tax model on the value added tax levied on purchases by oil refineries with the debts of the VAT.

**Keyword:** Tax Reform. VAT. ICMS. Selective Tax. Environmental Tax. ICMS. Tributary. Tax.

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Considerações sobre o Sistema Tributário Brasileiro e as Diretrizes para a sua Reforma. 3. Apresentação da Proposta Atual de Reforma Tributária. 4. O Imposto Seletivo e o Setor de Combustíveis. 5. O Princípio da Não Cumulatividade. 6. Dupla Tributação. 7. Proposta para o Setor de Combustíveis. 8. Considerações Finais. 9. Referências.

---

<sup>1</sup> Pós-graduado em Direito e Processo Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Advogado, graduado pelo Centro Universitário IBMEC RJ e Administrador de Empresas formado na Universidade de Brasília – Unb. E-mail: [paracab@bol.com.br](mailto:paracab@bol.com.br). <http://orcid.org/0009-0007-8967-0631>.

<sup>2</sup> Doutor em Direito pela Universidade Veiga de Almeida, Mestre em Economia e Gestão Empresarial pela UCAM, Pós-graduado em Direito Público e Tributário. Especialista em Tributação Internacional. Vice-diretor de Valorização da Advocacia Tributária da OAB/RJ, membro da International Fiscal Association – IFA, da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, Coordenador de Tributação de Renda da FGV Direito Rio, Professor de Direito Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, da Unilasalle, da Escola de Magistratura do Estado de Alagoas – ESMAL e da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ. Autor de livros e artigos. E-mail: [gabriel.quintanilha@gabrielquintanilha.com.br](mailto:gabriel.quintanilha@gabrielquintanilha.com.br), <https://orcid.org/0000-0003-4527-1448>

## 1 INTRODUÇÃO

O setor de transportes e de energia fazem coro com a sociedade brasileira que clama por uma simplificação do atual modelo tributário brasileiro. Porém, é preciso cuidado para que a mudança não traga reflexos indesejados para a indústria.

Tratando de valores recolhidos aos cofres públicos, a Petrobras declarou, em 2022, no seu Relatório de Administração Consolidado que recolheu o montante aproximado de R\$ 150 bilhões em tributos próprios<sup>3</sup>.

A atual proposta de reforma tributária visa a unificação dos impostos sobre o consumo (IVA) e é defendida sob os argumentos de que possibilitaria: i) uma melhor distribuição de receitas entre os entes federados, ii) uma redução de complexidade para as empresas, e iii) o favorecimento do desenvolvimento econômico do país. Em paralelo surgiu a proposta de criação de um imposto adicional, de caráter extrafiscal, destinado a coibir o consumo de produtos classificados como nocivos à saúde ou ao meio ambiente.

Este trabalho alerta que o novo imposto de caráter ambiental não deveria alcançar produtos essenciais sem que exista uma adequada contrapartida. Será destacado, também, que o novo modelo pode gerar um aumento da carga tributária já que pode ser incompatível com o princípio da não cumulatividade trazido pelos defensores da reforma.

Foi realizada uma pesquisa qualitativa com base no método descritivo-analítico. A fonte primeira de pesquisa foram os pareceres legislativos acompanhados de levantamento bibliográfico.

O estudo irá, inicialmente, apresentar um breve diagnóstico do sistema tributário brasileiro incluindo um histórico do modelo atual e suas características. Na etapa seguinte será resumida a proposta mais atual de reforma tributária, em tramitação no Congresso Nacional.

Prosseguindo, o texto aprofunda as discussões sobre a utilização da reforma como um instrumento de preservação do meio ambiente e o quarto capítulo trata especificamente da proposta do Imposto Seletivo e sua relação com o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).

O estudo segue com a discussão do risco de aumento da carga tributária e da dupla tributação. Por fim, será discutida a alternativa de um regime especial, dentro do IVA, para o setor de combustíveis e como o princípio da não cumulatividade será tratado neste modelo.

## 2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E DIRETRIZES PARA A SUA REFORMA

A revisão do sistema tributário brasileiro é um tema sempre presente no debate sobre a competitividade do país. Este trabalho irá se debruçar sobre as propostas mais recentes de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, incluindo a proposta de criação de um Imposto Seletivo que seria adicional ao novo Imposto sobre o Valor Agregado – IVA, e seu reflexo sobre a carga tributária para o setor de combustíveis.

---

<sup>3</sup> BRASIL. *Petróleo Brasileiro SA – PETROBRAS*, Relatório de Administração de 2022, pg.32. Disponível em: <https://www.investidorpetrobras.com.br/apresentacoes-relatorios-e-eventos/relatorio-s-anuais>, acessado em 23/05/2023.

Inicialmente, cabe observar que o desenho ideal de um sistema tributário deve ser norteado pelos princípios da justiça, simplicidade e eficiência<sup>4</sup>. No tocante a justiça as propostas deveriam buscar um sistema tributário que respeite a capacidade contributiva e que seja progressivo. Já em relação a eficiência, espera-se um modelo que não afete a tomada de decisão dos entes de mercado ou a sua competitividade em relação a outros pares nacionais ou internacionais (tributação neutra e isonômica).

O sistema tributário brasileiro de certa forma busca respeitar estes princípios, mas não pode ser chamado de simples.

O modelo atual, segundo Dornelles<sup>5</sup> (2008), tem origem na reforma tributária realizada na década de 60<sup>6</sup>. Nesta época houve a redução do número de impostos e da autonomia dos estados e municípios para instituir tributos. Por outro lado, foram criados mecanismos para a repartição de receitas da União. Assim, o ente federal passou a realizar a arrecadação de forma mais centralizada do que no sistema antigo.

O modelo da Constituição de 1988 trouxe mudanças significativas, mas manteve a base presente no Código Tributário Nacional (CTN) de 1966. Todavia, a ênfase do legislador constituinte foi promover a descentralização dos recursos tributários em favor dos estados<sup>7</sup> e municípios, privilegiando assim a descentralização do poder.

*Quanto à descentralização tributária, em artigo publicado na revista da FGV, Conjuntura Econômica, de 1991, o Governador José Serra e o economista José Roberto Afonso estimaram que a reforma constitucional, depois de computadas todas as medidas (inclusive relativas às contribuições sociais), provocaram: por um lado, uma perda líquida para a União de 0,6% do PIB ou 4% das receitas tributárias pré-reforma; por outro, os estados ganhavam 0,7% do PIB ou mais 10% de receitas disponíveis e os municípios, 0,9% do PIB ou mais 26% em receitas; no agregado, a carga tributária aumentou 1% do PIB. (DORNELLES, 2008, sn)*

Os Constituintes também promoveram avanços relevantes no tocante as limitações ao poder de tributar. Entretanto, ainda segundo Dornelles, ao mesmo tempo em que eram criadas regras rígidas para os impostos a Constituição facilitava a criação de contribuições sociais sem que para estas fossem exigidas a repartição de receitas e até mesmo o respeito as garantias constitucionais. Assim, com o passar do tempo a União passou a criar contribuições em detrimento dos impostos, do equilíbrio federativo e da eficiência econômica<sup>8</sup>.

---

<sup>4</sup> MENIN Júnior, Romeu Felix – *A Reforma Tributária Brasileira: Uma Análise principiológica das propostas de reforma do sistema tributário brasileiro*, Revista Processus Multidisciplinar – Ano II, Vol. II, n.03, jan.-jun., 2021.

<sup>5</sup> DORNELLES, Francisco – *O Sistema Tributário da Constituição de 1988* – Coletânea de artigos publicados no Site do Senado Federal em homenagem aos 20 anos da Constituição de 1988. Disponível em: Constituição de 1988: O Brasil 20 Anos Depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças (senado.leg.br), acessado em 24/09/2022.

<sup>6</sup> BRASIL, *Emenda Constitucional nº 18 de 1965*, Constituição Federal de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>, acesso em 26 set. 2022.

<sup>7</sup> A título de exemplo, registra-se que o antigo imposto estadual sobre circulação de mercadorias (ICM) absorveu cinco impostos que antes eram da competência exclusiva federal.

<sup>8</sup> Mesmo assim, estudo do FMI, segundo Betito (2020, pg. 72) aponta que o Brasil tem muita descentralização fiscal, mesmo quando comparado aos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

Muito em função das Contribuições Sociais, a carga tributária bruta do país medida em relação a um percentual do PIB chegou a 33,9% em 2021, segundo informação do Ministério da Economia<sup>9</sup>. Todavia, cabe registrar que esta carga tributária, quando comparada de modo global, está em linha com a média dos países que fazem parte da OCDE. Segundo Young (2022) estes países registraram, em 2018, o percentual médio de 34% e o Brasil registrou 33,1%, no mesmo período, de carga tributária sobre o PIB<sup>10</sup>.

Voltando a questão da descentralização dos recursos, nota-se que a Constituição Cidadã anemizou a concentração na União, mas não conseguiu retornar aos patamares do início da década de 60. Segue abaixo uma tabela com histórico de arrecadação por esfera de governo e da carga tributária do país em relação ao PIB.

Receita Tributária por Esfera de Governo				Carga Tributária – % PIB
Ano	Município	Estado	União	Brasil
1960	4,7%	31,3%	64,0%	17,4%
1980	3,7%	21,6%	74,7%	24,5%
2000	5,7%	27,6%	66,7%	31,2%
2020	6,7%	27,0%	66,3%	31,6%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados de Dornelles (2018) e da Secretaria do Tesouro Nacional (boletim de mar/21).

Na composição da carga tributária por classificação econômica, os impostos sobre bens e serviços foram os mais relevantes<sup>11</sup>.

*A tributação sobre bens e serviços representou, em 2016, 40% do total de tributos recolhidos aos cofres públicos. O peso evidenciado pela arrecadação incidente sobre a circulação e o consumo de bens e serviços é proporcional à complexidade dos regimes jurídicos tributários a eles aplicados, instituídos pela União, pelos Estados e pelos Municípios. (PANDOLFO, 2019, pg. 113)*

Os pesquisadores Orair e Gobetti<sup>12</sup> nos ensinam que a carga tributária brasileira, quando comparada a de outros países se destaca por apresentar níveis relativamente elevados de tributação sobre: i) a produção de bens e serviços, ii) sobre a folha salarial, iii) e sobre o lucro das empresas. Por outro lado, a tributação é baixa: i) sobre a propriedade, ii) e sobre a renda das pessoas físicas.

<sup>9</sup> Este percentual é, provavelmente, o maior já registrado no país. Com certeza é o maior percentual registrado entre 1990 e 2021, conforme Pires (2022) membro do Observatório de Política Fiscal da Fundação Getúlio Vargas – FGV.

<sup>10</sup> Esse percentual não seria o maior mesmo considerando um conjunto significativo de economias próximas ao tamanho da economia do Brasil.

<sup>11</sup> Em 2021 este percentual foi de 43,53% do total de receitas tributárias do país, segundo a Receita Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-chega-a-33-90-do-pib-em-2021>, acessado no dia 10/06/2023.

<sup>12</sup> ORAIR, Rodrigo e GOBETTI, Sérgio – Reforma tributária no Brasil, São Paulo, Centro Brasileiro de Análise e Planejamento, Novos Estudos, v37, mai.–ago. 2018, pp. 225.

Prosseguindo com a linha do tempo nota-se que após a Constituição de 1988 foram realizadas mudanças pontuais no sistema tributário brasileiro<sup>13</sup>, algumas delas denominadas de reformas, entretanto não faz parte do escopo deste trabalho o detalhamento de cada uma delas.

Registra-se que, de forma geral, no mundo, após a crise de 2008, a consolidação e simplificação fiscal foi um dos principais objetivos das reformas. Mais recentemente houve uma reorientação e o foco das políticas tributárias mundiais passou a ser mais direcionado para a redução dos tributos e para recuperar o crescimento da economia<sup>14</sup>. Atualmente, existem ainda reformas pontuais direcionadas a preservação do meio ambiente (Reforma Verde).

No Brasil, parece que ainda estamos na fase de maior ênfase na simplificação. Ou seja, o debate sobre a reforma tributária está mais centrado na reorganização das bases de cálculo, mantendo-se a carga tributária total.

Comprovando o estágio atual do nosso país, a revista Exame noticiou que o relatório Doing Business Subnacional Brasil 2021<sup>15</sup>, produzido pelo Banco Mundial a pedido da Secretaria-Geral da Presidência da República, apontou que o tempo gasto por empresas com obrigações tributárias no Brasil, apesar de ter melhorado, ainda estaria girando em torno de 1.501 horas por ano<sup>16</sup>.

Assim, a criticidade do modelo atual parece ter atingido o seu limite. As propostas atuais de reforma tributária invariavelmente têm apresentado estes dados como uma justificativa para a urgência da simplificação do sistema. Existem inclusive aqueles mais radicais que pregam a substituição de quase todos os tributos por apenas um único imposto digital incidente sobre as movimentações financeiras. Entretanto, essa não parece ser a proposta mais aceita, principalmente em função da regressividade embutida e da alíquota elevada necessária para a sua aplicação<sup>17</sup>.

Por outro lado, é bastante disseminada na literatura especializada a visão de que um caminho possível para reduzir boa parte dos problemas tributários do país seria a fusão (ou substituição) de pelo menos alguns tributos.

Por exemplo, caberia a integração: a) do Imposto de Renda com a Contribuição Social sobre o Lucro, Líquido (IR e CSLL), b) do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana e do Imposto Territorial Rural (IPTU e ITR), c) do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação e o do Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter Vivos (ITCMD e ITBI); e, principalmente, d) a integração dos tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS, COFINS e CIDEs).

Adicionalmente, existem aqueles que defendem que, em conjunto com um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), exista a criação de um Imposto Seletivo (IS).

---

<sup>13</sup> Como exemplo cita-se as Leis 10.833 e 10.637, ambas de 2002, que trouxeram a não cumulatividade para a PIS e a COFINS.

<sup>14</sup> *Ibid.*, pg. 220.

<sup>15</sup> WORLD BANK GROUP. *Doing business – Subnacional Brasil 2021*. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>, acessado em 26/06/2023.

<sup>16</sup> Na edição global do Relatório Doing Business, divulgada em 2019, o Brasil ficou na 184ª posição, entre 190 países, no quesito pagamento de impostos.

<sup>17</sup> Em 2013, Zanluca, apresentou uma estimativa de alíquota superior a 10% para que um tributo nacional possa substituir todos os demais e classificou como utópica tal proposta.

Para Orair e Gobetti<sup>18</sup> o IVA deve ser cobrado no estado de destino, com crédito integral e possuir uma base ampla (incluindo bens e serviços, inclusive intangíveis e financeiros). Além disso, deveria possuir um número restrito de alíquotas e evitar ao máximo os benefícios fiscais. Já o IS teria finalidade extrafiscal e incidiria sobre bens específicos como: cigarros, bebidas e combustíveis fósseis.

As discussões atuais caminham neste sentido e estão centradas na unificação dos tributos sobre o consumo. Sobre este ponto parece haver consenso entre analistas tributários de que a tributação de bens e serviços no Brasil é uma das mais ineficientes do mundo. Assim, as propostas relativas à reforma dos tributos ligados a renda (incluindo a tributação da folha de pagamentos) e ao patrimônio têm sido deixadas em segundo plano no atual estágio do debate<sup>19</sup>.

### 3 APRESENTAÇÃO DA PROPOSTA ATUAL DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Atualmente, existem três propostas principais de Reforma Tributária do consumo sendo discutidas no Congresso Nacional: i) na Câmara dos Deputados, tramitam a PEC 45/2019 e o PL 3.887/2020; ii) no Senado Federal encontra-se a PEC 110/2019.

Com a entrada de um novo governo em 2023 o tema voltou ao debate e o Ministério da Fazenda criou uma Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária. No Congresso Nacional foi criado um grupo de trabalho na Câmara dos Deputados para retomar a tramitação da PEC 45/2019<sup>20</sup>. Os deputados vão considerar os avanços já registrados no substitutivo apresentado para a PEC 110/2019.

Em comum entre as 3 propostas temos a criação de impostos sobre bens e serviços. As duas Propostas de Emendas à Constituição contêm textos de reforma ampla que buscam unificar os impostos municipais, estaduais e federais (ISS, ICMS, PIS, COFINS e IPI). O Projeto de Lei se limita à unificação e simplificação do PIS e da COFINS.

Adicionalmente as PECs criam um imposto, de caráter seletivo (IS):

*As duas propostas de reforma tributária contemplam um IS federal, a ser regulamentado por lei complementar, que incidiria em uma única etapa (monofásico) sobre bens e serviços específicos. A proposta da Câmara define que a finalidade precípua desse imposto é extrafiscal, pretendendo desestimular o consumo de determinados bens e serviços, como cigarros e bebidas alcóolicas. Já a proposta do Senado atribui uma função arrecadatória complementar para o IS federal, com incidência sobre uma lista mais ampla de produtos: petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, energia elétrica, serviços de telecomunicações, be-*

---

<sup>18</sup> ORAIR, Rodrigo e GOBETTI, Sérgio – *Reforma tributária no Brasil*, São Paulo, Centro Brasileiro de Análise e Planejamento, Novos Estudos, v37, mai.–ago. 2018, pp. 229.

<sup>19</sup> Registra-se que existem diversos projetos em tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, com o objetivo de aumentar o teto do ITCMD. Dentre eles cita-se: a) na Câmara dos Deputados: PLP 363/2013, PLP 37/21 e PLP 67/21 e b) no Senado Federal: PLS 300/2016 e PLS 432/17. Lembrando, ainda, que o Projeto de Lei 2337/21, resumidamente, previa o aumento da isenção do imposto para pessoas físicas, a redução da carga para pessoas jurídicas e a tributação de dividendos.

<sup>20</sup> Ato de criação disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/gt-sistema-tributarionacional-pec-45-19/atribuicoes/atos-de-criacao-e-aditamentos>. Acesso em: 10/6/2023.

*bidas não alcóolicas e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. (ORAIR e GOBETTI, 2019, pg. 17).*

A PEC 110/2019 procura contornar as resistências dos entes federados, preservando a subdivisão de competências federativas e conferindo aos estados uma posição proeminente no novo modelo. O relator da matéria na Comissão de Constituição e Justiça do Senado propôs o modelo de um IVA Dual, mantendo a proposta do governo federal presente no PL 3887/2020 (unificação do PIS, COFINS e IPI seletivo) e propondo um IVA para os estados e municípios.

Neste modelo os estados assumem a responsabilidade pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com o compartilhamento de receitas com os municípios, e a União fica com o IVA Federal (CBS) e um Imposto Seletivo. Posteriormente, proposta similar foi incluída no substitutivo apresentado para a PEC 45/2019 pelo relator da Câmara dos Deputados<sup>21</sup>.

A gestão do principal imposto do país, o IBS estadual, é um grande desafio. O tributo deverá ser regulado por Lei Complementar com regras uniformes no território nacional. A competência para regulamentação do novo imposto ficaria com um Comitê Gestor Nacional, entidade pública de regime especial, dotada de autonomia técnica, administrativa e financeira. Nesse caso, o Comitê Gestor do IBS será integrado apenas por representantes dos entes subnacionais sem a participação da União.

Ambas as propostas em tramitação, PEC no Senado e na Câmara, determinam que a tributação sobre operações com combustíveis e lubrificantes, dentre outros, ficaria regida por um regime especial, mas não apresentam detalhes do modelo o qual seria definido por Lei Complementar<sup>22</sup>.

Nota-se que de forma geral as ideias apresentadas seguem a aplicação das diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e parte de propostas já apresentadas anteriormente como a PEC 175/1995<sup>23</sup> (já arquivada).

---

<sup>21</sup> PRLP n. 1 PLEN (Parecer Preliminar de Plenário), apresentado em 23/06/2023. Disponível em: Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br).

<sup>22</sup> Por exemplo, segue a redação proposta pelo substitutivo da PEC 45/2023 (apresentado no dia 22/06/2023) de acréscimo do art. 156-A na Constituição Federal:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

(...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

(...)

V – regimes específicos de tributação para: a) combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que: 1. as alíquotas serão uniformes em todo território nacional, podendo ser específicas, por unidade de medida, e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII; 2. poderá ser concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata esta alínea por contribuinte do imposto, desde que não destinadas a comercialização;

<sup>23</sup> Outras propostas de reforma que não prosperaram são lembradas por ARAUJO e CORREIA (2019), como a PEC 41/2003 e a PEC 233/2008. Em dezembro de 2022, houve a apresentação da PEC nº 46/2022, que propõe a unificação das 27 legislações do ICMS de um lado, e das milhares de legislações do ISS de outro, mantendo ICMS e ISS em bases distintas e cada tributo regido por um Comitê Gestor próprio.

A base de cálculo do IBS e da CBS prevista nas duas PECs seria qualquer operação com bem, material ou imaterial, ou com serviço, inclusive direitos a eles relacionados, incluindo as importações realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual do imposto.

Os estados, DF e municípios poderão fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria. A alíquota seria a mesma para todas as operações com determinado bem ou serviço em cada ente. Seriam fixadas alíquotas de referência por Resolução do Senado Federal, segundo critérios definidos em lei complementar, de forma a manter a arrecadação dos entes federados,

Em suma, segundo o relator da PEC 45/2019, deputado Aguinaldo Ribeiro, o novo imposto (IBS) seria cobrado por fora e no destino, sobre bens (material e imaterial), serviços e direitos, com não cumulatividade e com poucas alíquotas e exceções.

Ocorre que mesmo antes da sua aprovação a proposta já recebe uma série de alterações fruto de constatações relativas as dificuldades de sua implementação e de fragilidades, sendo a principal delas o risco de aumento da carga tributária.

Fato é que este aumento não seria uma surpresa. Já em 2005 o professor Hugo de Brito Machado<sup>24</sup> nos apresentava o seguinte alerta:

*E o pior em tudo isto é que as pretensões reformistas revelam absoluto desinteresse pela consolidação de conceitos, absoluto desinteresse pela elaboração de um verdadeiro sistema tributário. Revelam simples interesses imediatistas, pontuais, e por isto mesmo as fórmulas preconizadas são geralmente conflitantes com a própria ideia de sistema. No afã de resolverem problemas de caixa deste ou daquele segmento estatal, implicam, algumas delas, a destruição de conceitos essenciais para a elaboração de um sistema tributário. (MACHADO 2005, pg.2)*

Após críticas sobre a elevação da carga tributária foi cogitado a construção de um mecanismo de compensação não tributário para a parcela mais carente da população. A proposta foi apelidada de *cashback* e está sendo bem-vista por especialistas dado que possibilitaria uma redução do caráter regressivo da tributação sobre o consumo, ou seja, o fato de proporcionalmente os pobres pagarem mais tributos do que os ricos.

A professora Rita de La Feria<sup>25</sup> explica que este sistema foi introduzido inicialmente na Nova Zelândia e hoje é aplicado em outros países como o Canadá. Os detalhes do modelo que seria implementado ainda não estão claros e serão detalhados em Lei Complementar. De uma maneira ideal a professora imagina que a pessoa de baixa renda estaria em um cadastro e toda compra realizada por ela seria identificada pelo seu CPF, posteriormente o governo faria o pagamento da devolução do imposto através de uma conta bancária, cartão digital ou algo semelhante.

---

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Reforma tributária*. 2003. Disponível em: <http://www.hugomachado.adv.br>, acessado em 23/09/22.

<sup>25</sup> FERIA, Renata de la. *Nenhum país no mundo diferencia alíquotas por setores*, entrevista concedida a Cristiane Bonfanti, JOTA, Brasília, 17/05/2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/nenhum-pais-no-mundo-diferencia-aliquotas-por-setores-afirma-padroeira-dou-iva-17052023>, acessado em 26/05/2023.

Há, porém, uma preocupação com a forma como isso será sistematizado. Além de como operacionalizar, ainda não se sabe quais seriam os critérios utilizados para a seleção das famílias beneficiadas<sup>26</sup> e como o valor a ser devolvido seria definido. A experiência recente do país com a falta de correção da faixa de isenção do imposto de renda das pessoas físicas demonstra que existe um risco de que o valor devolvido não seja corrigido adequadamente.

Também, deve-se considerar que o novo programa de devolução (*cashback*) irá exigir uma estrutura estatal para execução e controle e há o temor de que as novas regras possam gerar fraudes. A título de exemplo destaca-se notícia de julho de 2020 publicada no portal do Tribunal de Contas da União que informou que o tribunal detectou indícios de pagamentos irregulares do auxílio emergencial a mais de 24 mil militares. Recentemente, o mesmo portal destaca que o órgão encontrou indícios de irregularidades no cadastro do INSS com impacto estimado de R\$ 2,9 bilhões por ano nas contas do país<sup>27</sup>.

#### 4 O IMPOSTO SELETIVO E O SETOR DE COMBUSTÍVEIS

Ainda sobre a tendência de elevação da tributação destaca-se que a proposta busca acrescentar ao elevado número de tributos do país um novo imposto, nos moldes dos modelos de imposto ambiental adotada por alguns países do ocidente.

É sabido que a adição do custo ambiental em determinadas atividades econômicas ou produtos visa desestimular o seu consumo e conseqüentemente a sua produção. No caso concreto seu objetivo seria desestimular a produção, importação ou comercialização de produtos ou serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Como visto, este novo tributo, chamado de Imposto Seletivo (IS)<sup>28</sup>, teria um caráter extrafiscal e poderia ser cobrado inclusive sobre a gasolina, GLP e o diesel sob o argumento de que estes produtos são nocivos ao meio ambiente.

A proposta de um tributo verde não é nova e tem suas origens na teoria econômica de Pigou que, em 1920, viu nesta alternativa uma forma de se incluir no preço do produto uma externalidade negativa (impacto social ou ambiental) que de outra forma não seria suportada nem pelo vendedor nem pelo adquirente<sup>29</sup>.

A utilização pelo direito tributário de mecanismos de intervenção ambiental possui fundamentação no princípio do poluidor-pagador, pois existe a ideia de que o agente poluidor detém a obrigação de arcar com um valor proporcional aos custos ambientais que a sua atividade acarreta. Com isto busca-se uma espécie de ressar-

---

<sup>26</sup> Segundo sugestão da Deputada Tabata Amaral, devem ser levados em conta, como princípios norteadores do programa de *cashback*, o combate às desigualdades regionais, de renda, de raça e de gênero.

<sup>27</sup> <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/pagamento-irregular-do-auxilio-emergencial-a-militares-e-jovens-de-classe-media.htm> e <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-aponta-r-2-9-bilhoes-anuais-pagos-com-indicios-de-irregularidades.htm>

<sup>28</sup> Este imposto segundo substitutivo apresentado na Câmara dos Deputados para a PEC 45/2019 poderia ter a mesma base de cálculo e fato gerador de outros tributos. Este texto seria acrescentado a Constituição Federal na forma do §6º do art. 153.

<sup>29</sup> Speck *et al.*, p. 112-113, 2011 *apud* Soares e Juras, 2015. No jargão da área, o ponto de equilíbrio da produção deixaria de ser o ótimo privado para ser o ótimo social: com o imposto, o nível de produção seria eficiente do ponto de vista da sociedade, e não, como antes, apenas do ponto de vista do produtor (Nery, 2014).

cimento para a sociedade pelos danos causados pela empresa<sup>30</sup>. Entretanto, sendo este tributo cobrado sobre o consumo é esperado que o custo adicional seja repassado aos consumidores (contribuintes de fato).

Esta intervenção do estado<sup>31</sup> é realizada, basicamente, por duas frentes: 1) suprimindo o estado com recursos para o financiamento da proteção ao meio ambiente; 2) intervindo na economia através do aumento de custo dos produtos considerados poluentes.

Neste sentido destaca-se como vantagens da tributação ambiental:

- Redução da demanda por bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente;
- Arrecadação de recursos para financiar políticas ambientais;
- Incentivo à inovação tecnológica<sup>32</sup>.

Entretanto, apesar de haver consenso sobre a necessidade de proteção ao meio ambiente, a utilização de instrumentos fiscais para o alcance destes fins é uma medida complexa e seus resultados são de difícil comprovação. Cabe registrar que os modelos teóricos são muito dependentes das premissas adotadas e as avaliações empíricas não são muito robustas<sup>33</sup>.

Vale notar que mesmo a classificação do que seria um tributo ambiental é difícil. São poucos os países que adotam a poluição como fato gerador de um tributo. O mais comum é que a tributação ambiental ocorra sobre o consumo, ou seja, na forma de um tributo indireto que onera o produto/serviço e não a atividade poluente em si<sup>34</sup>.

Segundo Magalhães<sup>35</sup>, no caso dos tributos ligados ao consumo, o princípio tributário que permite a implementação da função extrafiscal ambiental é o da Seletividade, por meio do qual se gradua e seleciona as incidências fiscais de acordo com a importância de determinado bem para a sociedade.

Contudo, no caso específico da tributação dos combustíveis o mesmo princípio da Seletividade pode ser apresentado para se opor a uma tributação adicional já

---

<sup>30</sup> LIRA, Fernanda Guedes – *IPTU Verde: Uma forma de garantir o direito à cidade e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado*, Revista FIDES, v. 13, n. 1, abr. 2022, pg.9. Disponível em: <http://www.revistafides.ufrn.br/index.php/br/article/view/618>, acessado no dia 23/03/2023.

<sup>31</sup> A Constituição Federal de 1988 apontou as diretrizes para a proteção ao meio ambiente e as bases para atuação pública (arts. 3º, 170, inc. VI e 225, caput da CF). No nível infraconstitucional, a Política Nacional de Meio Ambiente foi instituída pela Lei Federal nº 6.938/1981.

<sup>32</sup> NEGRI, Fernanda de – *Política tributária e incentivo a tecnologias sustentáveis: o Brasil na contramão?* – IPEIA, 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cts/pt/central-de-conteudo/artigos/artigos/309-politica-tributaria-e-incentivo-a-tecnologias-sustentaveis-o-brasil-na-contramao>, acessado no dia 22/03/2023.

<sup>33</sup> SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha; JURAS, Ilidia da Ascensão Garrido Martins – *Desafios da tributação ambiental*, in: GANEM, Roseli Senna (Org.), Políticas setoriais e meio ambiente, Brasília, Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2015, pg. 242. Disponível em: [https://bd.camara.leg.br/politicas\\_setoriais\\_ganem](https://bd.camara.leg.br/politicas_setoriais_ganem), acessado no dia 01/04/2023.

<sup>34</sup> NERY, Pedro. Fernando – *Como Nossos Impostos Afetam o Meio Ambiente? Política Tributária e Sustentabilidade*, Boletim do Legislativo nº 18, Brasília, dezembro/2014, Núcleo de Estudos e Pesquisas (CONLEG), Senado. Disponível em: [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos), acessado no dia 02 abr. 2023.

<sup>35</sup> MAGALHÃES, Ariane Silva – *Tributo Verde: Instrumento Fomentador do Desenvolvimento Sustentável*, Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, 2018. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/tributo-verde-instrumento-fomentador-do-desenvolvimento-sustentavel>, acessado no dia 02/04/2023.

que estes produtos foram expressamente declarados essenciais pela Lei Complementar 194/2022. Abaixo seguem comentários sobre as questões ambientais e a seletividade no ICMS, que reforçam este argumento:

*Na realidade, o conceito de essencialidade alusivo ao ICMS poderá, na prática, se contrapor a questões ambientais. Isso porque, em determinadas situações, produtos potencialmente poluidores são essenciais para a vida humana. Podemos citar, como grande exemplo, os combustíveis fósseis. Tributar, por meio do ICMS, excessivamente os combustíveis, ainda que seja para proteção ambiental, viola o art. 155, § 2º, inciso III da Constituição Federal de 1988.*

*A seletividade deve graduar as alíquotas do ICMS, na medida em que estes forem essenciais à vida humana. É incontestável que os combustíveis fósseis são primordiais para a manutenção das atividades normais das pessoas, seja para fins profissionais ou pessoais. Logo, por incompatibilidade constitucional, o ICMS não pode ser utilizado, nesse caso específico, como instrumento de proteção ambiental, por meio da majoração do produto para desestimular seu consumo. (Gonçalves, 2020, pg. 44)*

Registra-se que os mesmos comentários feitos sobre o ICMS seriam válidos para um novo imposto seletivo direcionado aos combustíveis fósseis.

Cabe observar que a Constituição Federal não previu tributos de natureza ambiental, o que fez com que o legislador utilizasse os tributos de forma indireta, concedendo incentivos fiscais para estimular comportamentos mais favoráveis ao meio ambiente<sup>36</sup>. Esta pode ser uma alternativa que deve ser incluída no presente debate. A seguir listaremos alguns exemplos nesse sentido:

- A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e seus Derivados e Alcool Etílico Combustível, chamada de CIDE Combustíveis (Lei 10.336/2001 e art. 149 da CF) tem como uma das suas destinações o fomento/financiamento de atividades voltadas a proteção ao meio ambiente relacionados com a indústria de petróleo e gás<sup>37</sup>.
- Além disso, em alguns estados, o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), é reduzido para veículos movidos a combustíveis menos poluentes como o, álcool, o gás natural e a energia elétrica. No estado do Rio de Janeiro a alíquota reduzida é encontrada no art. 10 da Lei 2.877/1997.
- No tocante aos impostos municipais o IPTU tem sido empregado por alguns municípios para incentivar o uso ecologicamente adequado da propriedade. O chamado IPTU Verde consiste em uma tributação reduzida para propriedade imobiliária urbana que preserve o meio ambiente. Por exemplo, sabe-se que o Município de Fortaleza concede redução de alíquota de IPTU aos condomínios que promovam a reciclagem do lixo doméstico, nos termos da Lei Complementar Municipal nº 73/2009;

---

<sup>36</sup> AVILA, Krishlene Braz – *A tributação ambiental como forma de garantir o desenvolvimento econômico e a proteção ao meio ambiente*. Disponível em: <https://carollinasalle.jusbrasil.com.br/artigos/135287385/a-tributacao-ambiental-como-forma-de-garantir-o-desenvolvimento-economico-e-a-protecao-ao-meio-ambiente>, acessado no dia 22/03/2023.

<sup>37</sup> Segundo Gonçalves (2020), a CIDE-Combustíveis, pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro, atrelou a extrafiscalidade de um tributo com o meio ambiente. Mas na prática 99% dos recursos não são destinados a projetos de meio ambiente, segundo dados do orçamento, portanto a iniciativa não foi efetiva.

- Pode-se citar, ainda, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental instituída pela Lei 10.165/2000, que alterou a Lei 6.930/1980, cujo fato gerador é o poder de polícia exercido pelo IBAMA – Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis.

Para aprofundar o entendimento sobre a matéria, passa-se a observar que existem países, em especial os membros da União Europeia, que já implementaram reformas tributárias focadas na preservação do meio ambiente.

A Suécia, ainda no início da década de noventa, foi pioneira no desenvolvimento deste modelo de reforma tributária ambiental. Durante o processo de mudança o país aprendeu que o aumento da tributação direta da atividade poluente poderia causar reflexos nocivos para a economia e procurou compensar este aumento com reduções em outras áreas como na tributação sobre a renda e sobre a folha de pagamento<sup>38</sup>.

Outro exemplo de país, com um modelo desenvolvido desde 1999, é a Alemanha.

*Inicialmente, a Reforma Tributária Ambiental alemã foi realizada com balizas na neutralidade fiscal, ou seja, o que seria onerado com a tributação verde seria compensando com a desoneração sobre as folhas de salário e previdência social. O País verificou, entretanto, com base nas experiências de outros Estados reformistas, que deveria promover aumento da arrecadação, ou seja, mitigar a neutralidade anteriormente apregoadada, para que fosse disponibilizado caixa para o fomento de projetos de energia renovável que chegou à margem de 102 milhões de euro em 1999 e 190 milhões de euro em 2003. (Blanchet e Oliveira, 2014, apud Gonçalves, 2020, pg.35)*

Apesar de existirem exemplos de sucesso, é preciso destacar que podem existir reflexos indesejáveis numa reforma tributária verde como, por exemplo, o aumento da regressividade do modelo tributário. Esta consequência negativa é gerada pelo aumento da tributação e pela consequente elevação nos preços dos produtos.

Portanto, é preciso cuidado para não tratar o imposto seletivo de uma maneira simplista, pois ele pode gerar as seguintes desvantagens:

*Inequidade: o imposto ambiental pode afetar negativamente as pessoas de baixa renda, que não têm acesso a tecnologias mais limpas e eficientes, e que não podem pagar mais pelos produtos e serviços que utilizam;*

*Impacto negativo sobre a economia: O imposto seletivo pode desencadear uma redução na demanda por bens e serviços, o que pode ter um impacto econômico negativo, especialmente sobre áreas específicas como o setor de transporte ou o setor de energia;*

*Falta de eficácia: O imposto verde pode ser considerado ineficaz se as pessoas não alterarem seus hábitos de consumo, mesmo com o aumento dos preços. A tributação sozinha pode não ser suficiente para reduzir significativamente a poluição, pois muitas vezes existem outras barreiras além das econômicas que precisam ser removidas*

---

<sup>38</sup> Desta feita, a Primeira Geração de países que realizaram a Reforma Tributária Ambiental é composta por aqueles que adotam tributo ambientalmente relacionado, possuindo como hipótese de incidência os agentes causadores de poluição, principalmente o CO<sub>2</sub>. Em regra, a nova tributação foi acompanhada da desoneração de impostos sobre a renda, para garantir o equilíbrio fiscal dos Estados instituidores, bem como a neutralidade fiscal decorrente do ônus econômico assumido pelos consumidores. (Gonçalves, 2020, pg.31).

*para que haja uma mudança significativa no comportamento do consumidor, como por exemplo questões relativas à tecnologia;*

*Aumento da complexidade do sistema: Implementar tributos sobre produtos poluentes pode ser difícil e complexo, especialmente se o sistema tributário já é complicado;*

*Instabilidade de receitas: A tendência de um tributo ambiental bem-sucedido é a redução gradual da sua receita, à medida que os contribuintes optem por outros produtos<sup>39</sup>.*

Os exemplos acima demonstram que a criação de um imposto ambiental não é uma tarefa fácil. Uma das alternativas seria a utilização de incentivos, inclusive fiscais, para estimular o desenvolvimento sustentável.

Neste sentido, existe a necessidade de observar que a tributação ambiental ideal deve ser justa, simples, eficiente e equitativa. Isso significa que os impostos e taxas não devem penalizar desnecessariamente a competitividade das empresas e do país. Além disso, o sistema deveria garantir que os mais pobres não sejam prejudicados com o aumento da regressividade ou apresentar formas de compensação caso isto ocorra.

Como já mencionado, o reflexo da tributação mais elevada para um setor essencial como o de energia foi objeto de debate recente na sociedade brasileira. Como consequência, e em favor da redução da tributação, foi publicada a Lei Complementar 194/2022 que alterou o CTN para declarar expressamente como produtos essenciais: os combustíveis, o gás natural, e a energia elétrica.

Portanto, é temerosa a proposta de criação de um novo imposto seletivo para os combustíveis fósseis na medida em que este tributo irá gerar reflexos indesejáveis na economia e afetar o consumo de um produto essencial para as pessoas. Como se não bastasse, esse imposto irá incidir junto com o novo IVA, onerando um setor essencial. Adicionalmente, se observa que ao contrário das reformas implementadas em outros países as propostas em discussão não apresentam mecanismos de compensação que possam evitar o aumento da carga tributária total.

Em defesa do novo imposto destaca-se:

*O objetivo de perseguir eficiência é compatível com o tratamento discriminatório de determinados setores e bens, por exemplo, quando a tributação é utilizada para desestimular atividades em setores que causam dano ambiental e o consumo danoso de tabaco e álcool, ou para estimular investimentos em pesquisa e desenvolvimento. Para tanto, pode-se imaginar um imposto seletivo desenhado com objetivos extrafiscais (não arrecadatários) em um sistema ideal de tributação de bens e serviços. (ORAIR e GOBETTI, 2018, pg. 218).*

Entretanto a realidade nos leva a uma outra conclusão.

*O tributo com função extrafiscal tende a ensejar distorções e fraudes. Há de ser objeto de tratamento muito cuidadoso, sem o que os objetivos visados em sua instituição jamais serão alcançados. Por isto há quem negue qualquer vantagem efetiva no uso do tributo com função extrafiscal (MACHADO, 2005, pg.5)*

---

<sup>39</sup> BORGES, Felipe Garcia Lisboa e MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu – *A (In)viabilidade da reforma fiscal verde no Brasil*, Revista Veredas do Direito, v.15, nº 33, 2018. Disponível em: <http://revista.domhelder.edu.br/veredas/view>, acessado no dia 30/03/2023.

Assim, se mostram relevantes as críticas atuais apresentadas as propostas de reforma tributária e deve-se somar a elas questões específicas de cada indústria. No caso dos combustíveis fósseis a legislação atual, como demonstrado, inviabiliza a proposta de um imposto seletivo de caráter extrafiscal que busque majorar a tributação do setor.

A alternativa seria a inclusão dos combustíveis na incidência do IBS e do CBS por meio da criação de um regime especial monofásico que busque manter a carga tributária do antigo modelo. Contudo, haverá dificuldade já que as propostas apresentadas não atendem ao princípio da não cumulatividade, como detalhado adiante.

## 5 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Uma das justificativas trazidas para a aprovação da reforma tributária atualmente em discussão no Congresso Nacional é que ela vai simplificar a tributação sobre o consumo e trará como um dos seus princípios basilares a não cumulatividade.

A autorização ampla para o creditamento estaria contida na Lei Complementar que regulamentará o IVA. Contudo, tributaristas como André Moreira e Mizabel Derzi (2023)<sup>40</sup> alertam que a garantia deveria estar expressa na Constituição.

Existem ainda aqueles como o presidente da Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (SPATA 2023)<sup>41</sup>, que defendem que o imposto somente poderia ser compensado se o contribuinte puder comprovar que o imposto tenha sido recolhido na etapa anterior.

Após as críticas recebidas, o relatório do grupo de trabalho da Câmara dos Deputados indicou que a não cumulatividade deveria ser plena, ou seja, permitir que o imposto pago anteriormente sobre todos os insumos utilizados nas etapas de produção seja compensado com o imposto a pagar. O texto substitutivo apresentado pelo relator da PEC 45/2019 contém alguns avanços indicados pelo grupo, mas determina que caberá à Lei Complementar definir o regime de compensação dos créditos e a forma de aproveitamento dos créditos acumulados dos antigos tributos<sup>42</sup>.

Entretanto, a discussão sobre a possibilidade de creditamento para os setores incluídos na incidência do Imposto Seletivo (IS) ainda não foi aprofundada. Espera-se que ele não gere mais cumulatividade no sistema. Ou seja, que o débito deste imposto seja compensado com créditos dele mesmo e com créditos dos novos IVAs.

Da mesma forma se encontra indefinida a não cumulatividade dos setores incluídos em regimes especiais como é o caso dos combustíveis.

Fazendo um parêntese, cabe lembrar que fruto de debate recente no país sobre a necessidade de redução do preço dos combustíveis surgiu o instituto do ICMS

---

<sup>40</sup> Em audiências realizadas na Câmara dos Deputados no dia 23 de março de 2023.

<sup>41</sup> Em audiência realizada na Câmara dos Deputados realizada no dia 22/03/2023.

<sup>42</sup> A norma apresenta também uma regra para estorno dos créditos vinculados as saídas isentas ou imunes. E outra que limita os créditos das aquisições oriundas de empresas incluídas no SIMPLES ao montante de tributo recolhido por este tipo de fornecedor.

Monofásico<sup>43</sup>. As particularidades da indústria dos combustíveis fazem com que se possa pensar que o arcabouço recentemente criado seja adotado como base para o regime específico indicado na proposta de reforma tributária apresentado na Câmara dos Deputados. Assim, se faz importante examinar as características do ICMS Monofásico e não permitir que suas imperfeições sejam, também, copiadas.

Os estados editaram o Conv. ICMS 199/2022 regulamentando a sistemática de tributação monofásica do ICMS para os seguintes produtos: diesel, biodiesel, GLP e GLGN. Posteriormente, o Conv. ICMS 15/2023 incluiu a gasolina e o etanol anidro no modelo. Destaca-se o fato da cláusula décima sétima dos referidos convênios vedarem a compensação do ICMS recolhido na etapa anterior à tributação monofásica.

A vedação é inconstitucional pois o inc. I do § 2º do art. 155 da CF determina que o ICMS é um imposto não cumulativo<sup>44</sup>. É verdade que há muito tempo se discute quais seriam os contornos dessa não cumulatividade e que o STF já admitiu que a matéria seja delimitada por norma infraconstitucional<sup>45</sup>. Entretanto no caso concreto, cabe observar que a referida vedação não é encontrada nas normas gerais do ICMS (LC 87/1996) e nem mesmo na Lei Complementar 192/2022.

Reforçam os argumentos até aqui apresentados as observações realizadas na obra o “ICMS e a EC 33/2001” pelos destacados Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi (2002, pg. 185), os quais alertam que a incidência monofásica para as operações com combustíveis e lubrificantes não deve prejudicar a aplicação do princípio da não cumulatividade porque não significa não incidência, tampouco isenção ou imunidade e, portanto, não poderia resultar em estorno ou vedação ao crédito.

Oportuno lembrar que os convênios, conforme inc. IV, art. 100 do CTN, são apenas normas complementares das Leis. Em manifestação na ADI 5866, realizada em 2018, a Procuradoria Geral da República – PGR assim se manifestou:

*Não cabe ao Confaz dispor sobre base de cálculo, compensação tributária, substituição tributária, contribuinte etc. Isso porque o Confaz não possui a legitimidade democrática necessária para a instituição de tributo, exigida pelos diversos dispositivos do ordenamento constitucional.” (N.º 75/2018 – SFCNST/PGR)*

Infelizmente o parecer apresentado pelo deputado Aguinaldo Ribeiro para a PEC 45/2019 parece ter sido influenciado pelas ideias do CONFAZ e apresenta a possibilidade de Lei Complementar vedar a apropriação de créditos de insumo e ativo imobilizado adquiridos pelas refinarias de petróleo. A vedação não alcançaria a aquisição de combustíveis adquiridos por terceiros como insumo (item 1 do inc. V do § 5º do art. 156-A da CF contido no substitutivo da PEC 45/2023 apresentado no dia 22/06/2023 na Câmara dos Deputados).

---

<sup>43</sup> O ICMS Monofásico é originário do Projeto de Lei Complementar nº 11/2020, o qual foi transformado na LC 192/2022. Seu fundamento é extraído do art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “h” e dos §§ 4º e 5º que foram incluídos na Carta Magna pela Ementa Constitucional 33/2001.

<sup>44</sup> Ver Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.397, protocolada pela Confederação Nacional da Indústria e ainda em fase de julgamento.

<sup>45</sup> Conforme STF (RE 689.001 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, 2ª T, DJE de 26-2-2018).

Registra-se que o fim da não cumulatividade poderá onerar a cadeia produtiva e gerar efeitos contrários aos objetivos do novo marco legal. A advogada Vanessa Dexheimer, no seu estudo sobre a não cumulatividade, nos ensina que ela favorece a neutralidade do tributo, dado que a incidência do imposto que não é compensado com o tributo incidente na fase posterior se torna custo de produção e, portanto, potencial causa de distorções<sup>46</sup>.

Importante pontuar que não se questiona a impossibilidade de crédito da mercadoria incluída na tributação monofásica e destinada à revenda. Mas esta vedação não deve alcançar os créditos das aquisições realizadas para a produção da mercadoria, dado que esta etapa da cadeia segue na tributação plurifásica<sup>47</sup>.

Concluindo este tópico pode-se afirmar que a incidência monofásica reduz gastos com a conformidade fiscal e favorece a transparência sobre a carga tributária efetiva do setor de combustíveis<sup>48</sup>. Todavia, em sentido contrário caminha a vedação aos créditos. Prevalecendo a redação atual haverá impacto na neutralidade, na transparência e na carga tributária do imposto.

Assim, nota-se que a distorção trazida pelo CONFAZ poderá trazer, a depender da sua forma de regulamentação, reflexos para o novo modelo de tributação sobre o consumo. Este pode passar a ser parcialmente cumulativo já que permite vedar aos produtores de combustível a apropriação de créditos sobre seus insumos e ativo imobilizado. Consequentemente haverá aumento na carga tributária total do setor, fato indesejado pelos defensores da reforma tributária.

## 6 DUPLA TRIBUTAÇÃO

Resta ainda avaliar um último ponto que seria a dupla tributação dos combustíveis, pelo IVA Dual e pelo IS.

Sabe-se que a bitributação ocorre quando dois entes da federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Em regra, ela é vedada. A ilegitimidade nesse caso se dá pela inconstitucionalidade encontrada em razão da violação de normas sobre competência tributária para a instituição de impostos, mas a bitributação pode ocorrer entre impostos e contribuições.

O substitutivo apresentado para a PEC 45/2019 prevê que o IBS e a CBS poderão incidir sobre os mesmos fatos geradores e sobre a mesma base de cálculo, como hoje já acontece com o ICMS e as contribuições do PIS e da COFINS.

Já quando a mesma pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico, se diz que houve o *Bis in idem*. Por exemplo, o fato de uma

---

<sup>46</sup> DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: Não Cumulatividade e Coerência Legislativa, IBDT, Revista Direito Tributário Atual, 2017, vol. 38. A autora afirma, ainda, que a não cumulatividade do ICMS consiste em um direito do consumidor de só suportar o ônus de imposto correspondente à aplicação da alíquota sobre a base de cálculo na última operação.

<sup>47</sup> A propósito, é isto que ocorre na legislação sobre o PIS e a COFINS onde a tributação monofásica atribuída a alguns produtos não veda a apropriação de créditos obtidos na etapa anterior a sua fabricação. Esse entendimento foi manifestado pela Receita Federal do Brasil por meio da Solução de Consulta COSIT nº 496/2017.

<sup>48</sup> SILVEIRA, Luciano Francisco Santos da. ICMS Monofásico: *Uma Proposta de Simplificação da Tributação do Setor de Combustíveis*, Monografia, UFRJ, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/7161>, acessado em 20/01/2023.

empresa auferir lucro dá margem à exigência de Imposto sobre a Renda, como também atrai a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Ambos os tributos são de competência da União Federal, mas um é classificado como imposto e outro como contribuição social e nesta hipótese não há vedação. Assim, poderiam incidir sobre o mesmo fato gerador a CBS e o IS, ambos de competência da União.

O *Bis in idem* entre dois ou mais impostos ou dois ou mais contribuições é permitido apenas se expressamente autorizado pela Constituição Federal<sup>49</sup>, como ocorre com o PIS e a COFINS.

No modelo de reforma tributária proposto o IBS e o IS são de competência de entes distintos, sendo o primeiro destinado aos Estados e Municípios e o segundo a União Federal. Este fato poderia configurar uma bitributação mais foi contornado com a previsão expressa na proposta de emenda constitucional para que o imposto seletivo (IS) possa incidir sobre fato gerador e base de cálculo de outros tributos (inc. III do §6º do art. 153 do substitutivo apresentado no dia 22/06/2023 na Câmara dos Deputados para a PEC 45/2023).

## 7 PROPOSTA PARA O SETOR DE COMBUSTÍVEIS

O substitutivo apresentado para a PEC 110/2019, no dia 16/03/2022, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal, apresentou uma proposta de tratamento diferenciado para o setor de combustíveis. *In Verbis*:

*Art. 156-A. O imposto sobre operações com bens e prestações de serviços, cuja competência será compartilhada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, será instituído por lei complementar*

(...)

*§ 8º Observada a aplicação homogênea em todos os Estados, Distrito Federal e Municípios, a lei complementar: I – disporá sobre a instituição de regimes diferenciados de tributação para: a) combustíveis, lubrificantes e produtos do fumo, hipótese em que:*

- 1. o imposto poderá incidir uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, admitida a não aplicação do disposto no inciso VIII do § 1º deste artigo;*
- 2. as alíquotas do imposto poderão ser uniformes em todo o território nacional, diferenciadas por produto e específicas, por unidade de medida, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto nos incisos V e VI do § 1º deste artigo;*
- 3. poderá ser concedido crédito nas aquisições de combustíveis e lubrificantes para consumo por sujeito passivo do imposto;*

O teor da redação foi mantido no substitutivo da PEC 45/2019, apresentado no dia 22/06/2023. Este texto, apesar de prever a possibilidade de crédito nas aquisições dos combustíveis veda o crédito das etapas anteriores, como já demonstrado. A vedação é sutil e é encontrada quando se observa que o inciso VIII do parágrafo primeiro do artigo 156-A determina que o imposto é não cumulativo e o item 1 do §

---

<sup>49</sup> MONTEIRO, José Carlos Braga – *A diferença entre Bitributação e Bis in idem*. Portal Tributário, 2014 – Disponível em: <https://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>, acessado no dia 22/06/2023.

8º do mesmo artigo admite que a regra seja excepcionada por regra a ser definida em Lei Complementar.

A proposta é um avanço em relação ao ponto inicial do debate, que incluía o setor na incidência do imposto seletivo sobre o argumento de que seus produtos seriam prejudiciais ao meio ambiente, mas não deve ser a última. Como exposto para que não haja aumento da carga tributária a não cumulatividade deveria ser preservada na íntegra, especificamente para esse setor.

## 8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Espera-se que este texto possa contribuir para o avanço dos estudos sobre a reforma tributária e o seu impacto no setor de combustíveis.

Alerta-se que é improvável que um único e novo tributo, como por exemplo, sobre o consumo de combustíveis fósseis possa resolver o problema da poluição. Caso se optasse por uma reforma tributária com finalidades ambientais, esta deveria:

- 1) eliminar os benefícios fiscais de atividades com efeitos ecológicos negativos;
- 2) incentivar através de linhas de crédito oficiais atividades e produtos ambientalmente corretos (produção limpa);
- 3) incorporar ao sistema tributário, deduções, amortizações, para investimentos em tecnologias verdes, sem instituir novas imposições fiscais; e
- 4) aproveitar os tributos já existentes e fortalecê-los, com alíquotas progressivas (mas com possibilidade de compensações) e direcioná-los para a preservação dos recursos não renováveis<sup>50</sup>.

Além da variável ambiental seria preciso considerar os impactos econômicos de um novo tributo na economia. Pelo que se observou os parlamentares parecem concordar que este novo imposto poderia agravar a regressividade do sistema tributário brasileiro. Entende-se que o regime especial para as operações com combustíveis indica concordância com a ideia de que um imposto seletivo não deve ser aplicado sobre produtos essenciais, principalmente para a população mais carente, como o diesel e o gás de cozinha.

Observa-se ainda que o Imposto Seletivo presente nas propostas de reforma tributária não apresenta garantia de compensação dos créditos do futuro IVA incidente nas aquisições da indústria com o débito deste imposto (IS).

Por outro lado, foi demonstrado que a proposta atual para o setor de combustíveis caminha pela criação de um regime especial dentro de um Imposto sobre Valor Agregado Dual (IBS e CBS) mas apresenta o risco de transformar estes novos impostos, pelo menos parcialmente, em tributos cumulativos.

Este risco deve ser evitado pois os debates atuais apontam que a reforma tributária deveria no mínimo manter a carga tributária atual, de forma diversa os créditos não apropriados seriam um custo adicional para os produtores.

---

<sup>50</sup> MAGALHÃES, Ariane Silva – *Tributo Verde: Instrumento Fomentador do Desenvolvimento Sustentável*, Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, 2018, pg.17. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/tributo-verde-instrumento-fomentador-do-desenvolvimento-sustentavel>, acessado no dia 02/04/2023.

Conclui-se que o modelo ideal pode estar próximo, bastando que a premissa de respeito a não cumulatividade plena seja mantida, inclusive nos casos excepcionais tratados em regimes especiais.

## 9 REFERÊNCIAS

ARAÚJO, José Evande Carvalho; CORREIA NETO, Celso de Barros, *Legislação tributária: debates e perspectivas para a 56ª legislatura (2019-2023)*, Cadernos ASLEGIS, n. 56, 2019. Disponível em: <http://aslegis.org.br/files/cadernos/caderno56/4-Legislacao-tributaria-Debates-e-perspectivas-para-a-56-legislatura-Aslegis56-35-62.pdf>, acessado em 02/10/22.

AVILA, Krishlene Braz – *A tributação ambiental como forma de garantir o desenvolvimento econômico e a proteção ao meio ambiente*. Disponível em: <https://carollinasalle.jusbrasil.com.br/artigos/135287385/a-tributacao-ambiental-como-forma-de-garantir-o-desenvolvimento-economico-e-a-protECAo-ao-meio-ambiente>, acessado no dia 22/03/2023.

BETITO, Eduardo Carlos de Magalhães – *A Sustentabilidade da Federação Brasileira: a questão fiscal dos estados*, Revista da Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo, – V. 11, no 1, 2020.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa e MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu – *A (In)viabilidade da reforma fiscal verde no Brasil*, Revista Veredas do Direito, v.15, nº 33, 2018. Disponível em: A (IN) VIABILIDADE DA REFORMA FISCAL VERDE NO BRASIL | Veredas do Direito: Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável ([domholder.edu.br](http://domholder.edu.br))<sub>2</sub>, acessado no dia 30/03/2023.

BRASIL, *Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP*, Anuário Estatístico de 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/anp/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/anuario-estatistico/anuario-estatistico-2022>, acessado em 23/05/2023.

BRASIL, *Confederação Nacional do Transporte – CNT*, Anuário CNT do Transporte 2022. Disponível em: <https://anuariodotransporte.cnt.org.br/2022/>, acessado em 23/05/2023.

BRASIL, *Petróleo Brasileiro SA – PETROBRAS*, Relatório de Administração de 2022. Disponível em: <https://www.investidorpetrobras.com.br/apresentacoes-relatorios-e-eventos/relatorios-anuais>, acessado em 23/05/2023.

BRASIL, *Receita Federal do Brasil*, Carga tributária bruta do Governo Geral chega a 33,90% do PIB em 2021 Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-chega-a-33-90-do-pib-em-2021>, acessado no dia 10/06/2023.

CANEIRO, Davi – *Tributação sobre o Consumo e sua possível correção sobre o sistema tributário: Há males que vem para o bem*; 2020, artigo publicado na internet no site Tributando. Disponível em: <https://tributando6.webnode.page/1/tributacao-sobre-o-consumo-a-face-oculta-das-correcoes-das-distorcoes-do-sistema-tributario/>, acessado em 25/09/2022.

CESCA J, Elisabeth – *Como incentivar a tutela ambiental através de benefícios tributários em território brasileiro*, Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, 2008. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/6824/4140>, acessado no dia 22/03/2023.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: Não Cumulatividade e Coerência Legislativa, IBDT, Revista Direito Tributário Atual, 2017, vol. 38

DORNELLES, Francisco – *O Sistema Tributário da Constituição de 1988* – Coletânea de artigos publicados no Site do Senado Federal em homenagem aos 20 anos da Constituição de 1988. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volu-me-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988/view>, acessado em 24/09/2022.

FERIA, Renata de la, *Nenhum país no mundo diferencia alíquotas por setores*, entrevista concedida a Cristiane Bonfanti, JOTA, Brasília, 17/05/2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-emprezas/tributario/nenhum-pais-no-mundo-diferencia-aliquotas-por-setores-afirma-padroeira-do-iva-17052023>, acessado em 26/05/2023.

GONÇALVES, Weber Busgaib – *Tributação Ambiental no Brasil: Política de Estado à Luz dos Limites Constitucionais*, Dissertação apresentada ao Programa de Pós – Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, 2020. Disponível em: [https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFC-7\\_680325db5bce3a6fd6f65bb83a17d9f1](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFC-7_680325db5bce3a6fd6f65bb83a17d9f1), acessado em 26/06/2023.

LIRA, Fernanda Guedes – *IPTU Verde: Uma forma de garantir o direito à cidade e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado*, Revista FIDES, v. 13, n. 1, abr. 2022. Disponível em: <http://www.revistafides.ufrn.br/index.php/br/article/view/618>, acessado no dia 23/03/2023.

MACIEL, Lucas Pires e SILVEIRA, Daniel Barile da – *A tributação ambiental como vetor para o atingimento do direito ao desenvolvimento econômico sustentável*. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/119101> Acessado no dia 25/03/2023.

MACHADO, Hugo de Brito. *Reforma tributária*. 2003. Disponível em: <http://www.hugomachado.adv.br>, acessado em 23/09/22.

MAGALHÃES, Ariane Silva – *Tributo Verde: Instrumento Fomentador do Desenvolvimento Sustentável*, Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, 2018. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/tributo-verde-instrumento-fomentador-do-desenvolvimento-sustentavel>, acessado no dia 02/04/2023.

MENIN Júnior, Romeu Felix – *A Reforma Tributária Brasileira: Uma Análise principiológica das propostas de reforma do sistema tributário brasileiro*, Revista Processus Multidisciplinar – Ano II, Vol. II, n.03, jan.-jun., 2021.

MONTEIRO, José Carlos Braga – *A diferença entre Bitributação e Bis in idem*. Portal Tributário, 2014 – Disponível em: <https://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>, acessado no dia 22/06/2023.

NEGRI, Fernanda de – *Política tributária e incentivo a tecnologias sustentáveis: o Brasil na contramão?* – IPEIA, 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cts/pt/central-de-conteudo/artigos/artigos/309-politica-tributaria-e-incentivo-a-tecnologias-sustentaveis-o-brasil-na-contramao>, acesso em: 22/03/2023.

NERY, Pedro. Fernando – *Como Nossos Impostos Afetam o Meio Ambiente? Política Tributária e Sustentabilidade*, Boletim do Legislativo nº 18, Brasília, dezembro/2014, Núcleo de Estudos e Pesquisas (CONLEG), Senado. Disponível em: [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos), acessado no 02 abr. 2023.

ORAIR, Rodrigo e GOBETTI, Sérgio – *Reforma tributária no Brasil*, São Paulo, Centro Brasileiro de Análise e Planejamento, Novos Estudos, v37, mai.–ago. 2018, pp. 213-244.

PAULSEN, Leandro – *Curso de Direito Tributário Completo*, 9 ed. – São Paulo, Saraiva Educação, 2018.

PIRES, Manuel – *Carga Tributária 1990 -2021*, Observatório de Política Fiscal, FGV, abr/2022. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-1990-2021>, acessado em 25/09/2022.

PANDOLFO, Rafael – *Cinco temas para a Reforma Tributária brasileira*, Direito tributário em questão: revista da FESDT/ Fundação Escola Superior de Direito Tributário n. 9, jan./abr. 2019.

SILVEIRA, Luciano Francisco Santos da. ICMS Monofásico: *Uma Proposta de Simplificação da Tributação do Setor de Combustíveis*, Monografia, UFRJ, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/7161>, acessado em 20/01/2023.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha; JURAS, Ilidia da Ascensão Garrido Martins – *Desafios da tributação ambiental*, in: GANEM, Roseli Senna (Org.), Políticas setoriais e meio ambiente, Brasília, Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2015. Disponível em: [https://bd.camara.leg.br/politicas\\_setoriais\\_ganem](https://bd.camara.leg.br/politicas_setoriais_ganem), acessado no dia 01/04/2023.

YOUNG, Victor – *O Brasil tem a maior carga tributária do mundo?* – Blog da UNICAMP, 2022. Disponível em: <https://www.blogs.unicamp.br/sobreeconomia/2022/05/02/o-brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-mundo/>, acessado em 25/09/2022.

WORLD BANK GROUP. *Doing business – Subnacional Brasil 2021*. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>, acessado em 26/06/2023.

WORLD BANK GROUP. *Doing business – Global*. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2020>, acessado em 26/03/2023.

ZANLUCA, Júlio César – *Imposto Único e Outras Ideias Similares de Simplificação Tributária* – artigo publicado na internet e atualizado em 2013. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/utopia.htm>, acessado em 25/09/22.

### Referências Jurisprudencial

BRASIL, *Supremo Tribunal Federal*, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 7.164/DF, Requerente: Presidente da República, Requerido: Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, Brasília, 30 de junho de 2022, decisão monocrática em medida cautelar. Disponível em: <https://www.portal.stf.jus.br>, acesso em 20 set. 2022.

BRASIL, *Supremo Tribunal Federal*, Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADO 68/DF, Decisão Monocrática. Requerente: Presidente da República, Requerido: Congresso Nacional, Relatora Min Rosa Weber, Brasília, 16 de março de 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1285213/false>, acesso em 23/01/2021.

BRASIL, *Supremo Tribunal Federal*, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 984/DF, Plenário, Requerente: Presidente da República, Requerido: Governadores. Rel. Min Gilmar Mendes, Brasília, 14 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15355394533&text=.pdf>, acessado em 28/01/2023.

BRASIL, *Supremo Tribunal Federal*, Agravo Regimentar no Recurso Extraordinário – RE n. 630.705, Primeira Turma, Agravante: Bunge Alimentos S/A, Agravado: Estado de Mato Grosso, Rel. Min. Dias Toffoli, Brasília 13 de fevereiro de 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur223955/false>, acessado em 30/01/2023.

BRASIL, *Supremo Tribunal Federal*, Repercussão Geral no Recurso Extraordinário – RE n. 704.815, Plenário, Requerente: Estado de Santa Catarina, Requerido: Frame Madeiras Especiais LTDA, Rel. Min. Luiz Fux, Brasília 14 de fevereiro de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3506818>, acessado em 28/01/2023.

BRASIL, *Supremo Tribunal Federal*, Recurso Extraordinário – RE n. 744.663, Agravante: Cervejarias Kaiser do Brasil S/A, Requerente: Dimas Comércio de Automóveis LTDA, Requerido: União, Rel. Luiz Fux, Brasília 21 de junho de 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho649421/false>, acessado em 29/01/2023.

BRASIL, *Supremo Tribunal Federal*, Tutela Provisória na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 5866 TP/DF, Requerente Confederação Nacional da Indústria, Requerido: Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, Rel. Dias Alexandre de Moraes, Brasília 02 de fevereiro de 2018, Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho824350/false>, acessado em 30/01/2023.

BRASIL, *Supremo Tribunal Federal*, Agravo regimental no recurso extraordinário – RE n. 689.001 AgR/RS, Agravante: Cervejarias Kaiser do Brasil S/A, Agravado: Estado do Rio Grande do Sul, Rel. Dias Toffoli, Brasília 26 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur380809/false>, acessado em 28/01/2023.

### **Referências Legislativas**

BRASIL, *Emenda Constitucional nº 18 de 1965*, Constituição Federal de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>, acesso em 26 set. 2022.

BRASIL, Portal da Câmara dos Deputados, *Projeto de Lei 3887/2020*. Disponível em: <http://www.camara.leg.br>, acesso em 26 set. 2022.

BRASIL, Portal da Câmara dos Deputados, *Projeto de Lei 2337/2021*. Disponível em: <http://www.camara.leg.br>, acesso em 26 set. 2022.

BRASIL, Portal da Câmara dos Deputados, *Proposta de Emenda à Constituição 45/2019*. Disponível em: <http://www.camara.leg.br>, acesso em 26 set. 2022.

BRASIL, Senado Federal, *Proposta de Emenda à Constituição 110/2019*. Disponível em: <http://www25.senado.leg.br>, acesso em 26 set. 2022

BRASIL, CONFAZ, *Convênio ICMS 199/2022*. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV199\\_22](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV199_22), acesso em 22/01/2023.

BRASIL, Senado Federal, *Parecer 62/2022 de Plenário sobre o Projeto de Lei Complementar nº 11/2020*. Autor: Senador Jean Paul Prates (PT/RN), data: 10/03/2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/151606>, acesso em 22/01/2023.

BRASIL, Senado Federal, *Relatório Legislativo sobre a PEC 110/2019*. Autor: Senador Roberto Rocha (PSDB/MA), data: 16/03/2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/137699>, acesso em 12/06/2023.

BRASIL, Câmara dos Deputados, *REL 2/2023 GTSTN – Relatório do Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a PEC nº 45/2019*. Autor: Deputado Aguinaldo Ribeiro, Data: 06/6/2023. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/sileg/Prop\\_listaComissao.asp?codComissao=539409](https://www.camara.leg.br/sileg/Prop_listaComissao.asp?codComissao=539409), acesso em 10/06/2023.

BRASIL, Câmara dos Deputados, *PRLP 1/2023 – Parecer de Preliminar de Plenário para a PEC 45/2019*. Autor: Deputado Aguinaldo Ribeiro, Data: 22/06/2023. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_pareceres\\_substitutivos\\_votos?idProposicao=2196833](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_pareceres_substitutivos_votos?idProposicao=2196833), acesso em 23/06/2023.